

25. Oktober 2010

BMF-010222/0167-VI/7/2010

An

Finanzämter

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Gebühren und Verkehrsteuern, Bewertung

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Internationales Steuerrecht

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Finanzstraß-, Verfahrens- und Exekutionsrecht

Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993

Der Gemeindebund, der Städtebund und das Bundesministerium für Finanzen geben in dieser Information ihre Rechtsansicht basierend auf der Rechtsprechung sowie den Gesetzesmaterialien wieder. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden durch diese Information nicht begründet. (Stand Oktober 2010)

1. Steuerggegenstand ([§ 1 KommStG 1993](#))

Rz 1

Der Kommunalsteuer (KommSt) unterliegen die Arbeitslöhne (Rz 55 ff), die jeweils in einem Kalendermonat (Rz 154 ff) an die Dienstnehmer (Rz 2 ff) einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte (Rz 38 ff) des Unternehmens (Rz 21 ff) gewährt worden sind.

2. Dienstnehmer iSd KommStG 1993 ([§ 2 KommStG 1993](#))

Rz 2

Dienstnehmer iSd KommStG 1993 sind:

- Personen, die zum Unternehmen in einem Dienstverhältnis iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) stehen.
- An Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligte Personen iSd [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#).

- Personen, die von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens zur Arbeitsleistung im Inland oder Ausland überlassen werden.
- Personen, die nicht von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens zur Arbeitsleistung im Inland überlassen werden, insoweit beim Unternehmer, dem sie überlassen werden.
- Personen, die seitens einer Körperschaft öffentlichen Rechts dem Unternehmen zur Dienstleistung zugewiesen werden.
- Freie Dienstnehmer iSd [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) (vollversicherte und geringfügig Beschäftigte)

2.1. Dienstverhältnis iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#)

2.1.1. Lohnsteuerliches Dienstverhältnis

Rz 3

Unter ein Dienstverhältnis iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) fallen alle Personen, die in einem lohnsteuerlichen Dienstverhältnis zum Unternehmen stehen.

Dienstnehmer sind weiters an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich iSd [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) beteiligte Personen auch dann, wenn sie bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses ([§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#)) aufweisenden Beschäftigung auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen nicht weisungsunterworfen sind ([§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988](#)). Dazu zählen insbesondere bis 25% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH oder Vorstandsmitglieder einer AG (VwGH 24.2.1999, [97/13/0234](#); vgl. LStR 2002 Rz 982).

Funktionäre (Organe) von juristischen Personen des privaten Rechts (zB Mitglieder des Vorstandes bei Vereinen, Genossenschaften, Sparkassen, Stiftungen) erzielen idR Einkünfte iSd [§ 22 Z 2 Teilstrich 1 EStG 1988](#), sofern nicht ein Dienstverhältnis iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) vorliegt (vgl. LStR 2002 Rz 979; VereinsR 2001 Rz 763; EStR 2000 Rz 6604).

Dienstnehmer sind weiters im Unternehmen tätige Grenzgänger. Grenzgänger sind im Ausland ansässige Dienstnehmer, die im Inland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben.

Hinweis: Zu den Dienstnehmern zählen auch Lehrlinge sowie Personen, die das 60. Lebensjahr bereits vollendet haben.

2.1.2. Bildungseinrichtungen und Erwachsenenbildungseinrichtungen

Rz 4

Vortragende als Dienstnehmer

Bei Vortragenden (Lehrende und Unterrichtende) ist vorrangig zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis nach den allgemeinen Kriterien gemäß [§ 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988](#) vorliegt und damit ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) gegeben ist. Für die Annahme eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 spricht die Eingliederung in einen Schulbetrieb nach Maßgabe von Lehr- und Stundenplänen und einer entsprechenden Lehrverpflichtung. Die Erteilung von Unterricht in einem bestimmten Vertragszeitraum und in einem bestimmten wöchentlichen Stundenausmaß begründet ein Dienstverhältnis. Ein Dienstverhältnis liegt jedenfalls dann vor, wenn im Durchschnitt eines Semesters mehr als 15 Vortragsstunden wöchentlich geleistet werden. Richtet sich die Höhe der Einkünfte ausschließlich nach der Anzahl abgehaltener Unterrichtsstunden (Kursstunden), muss der Arbeitnehmer für alle Aufwendungen selbst aufkommen, ist er weiters hinsichtlich der Unterrichtszeit und des Unterrichtsortes lediglich zum Herstellen des Einvernehmens mit dem Auftraggeber verhalten, ist er schließlich hinsichtlich des vorzutragenden Unterrichtsstoffs nicht an Weisungen gebunden, so ist kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 anzunehmen, zB Fremdsprachenkurs bzw. anderer Unterricht während der Ferien (vgl. LStR 2002 Rz 992). Bezüge an Vortragende (Lehrende und Unterrichtende) einer unternehmerischen Bildungseinrichtung sind kommunalsteuerpflichtig, wenn sie sämtliche Kriterien eines Dienstnehmers iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) erfüllen.

Liegt kein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 vor, ist zu prüfen, ob der Vortragende (Lehrende und Unterrichtende) diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausübt und somit Einkünfte gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) erzielt.

Als vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne gelten:

- Gesetzlich geregelte, auf Grund einer gesetzlichen Ermächtigung erlassene oder auf Grund einer gesetzlichen Regelung beschlossene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne, wenn die zu unterrichtenden Gegenstände sowohl vom Inhalt als auch vom zeitlichen Umfang her geregelt sind (zB Lehrpläne auf Basis des [§ 6 Schulorganisationsgesetz](#), bestimmte Befähigungsnachweise gemäß [§ 94 GewO 1994](#), usw.).

- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne eines akkreditierten Lehrganges oder Studiums.
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne sonstiger Lehrgänge, die länger als vier Semester dauern.

Den genannten Studien-, Lehr- oder Stundenplänen liegt ein bestimmtes Ausbildungsziel zu Grunde. Der Vortragende hat sich an diesem Ausbildungsziel zu orientieren und seinen Vortrag darauf abzustimmen. Er ist insoweit an die Vorgaben des jeweiligen Lehrplanes gebunden.

Vortragende, die im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ihre Tätigkeit ausüben und somit Einkünfte gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) erzielen, jedoch nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses gemäß [§ 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988](#) tätig werden, unterliegen nicht der Kommunalsteuerpflicht, da [§ 5 Abs. 1 KommStG 1993](#) nur die Bezüge gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988](#), nicht aber jene gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) anführt. Dies auch dann nicht, wenn die Bildungseinrichtung unternehmerisch iSd KommStG 1993 tätig sein sollte.

Rz 5

Vortragende als freie Dienstnehmer

Werden die Vortragenden (Lehrende und Unterrichtende) weder nach [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988](#) noch nach [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#), sondern im Rahmen eines freien Dienstvertrages im Sinne des [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) tätig, so unterliegen die Bezüge an diese als freie Dienstnehmer tätigen Vortragenden (Lehrende und Unterrichtende) gemäß [§ 5 Abs. 1 KommStG 1993](#) der Kommunalsteuerpflicht.

2.2. An Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligte Personen iSd [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#)

2.2.1. Dienstnehmerähnliche Beschäftigung

Rz 6

An Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligte Personen iSd [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) sind solche, die im Unternehmen einer Kapitalgesellschaft in der Art eines Dienstnehmers beschäftigt und am Stamm- oder Grundkapital mehr als 25% (un)mittelbar beteiligt sind. Diese Personen gelten als Dienstnehmer iSd KommStG 1993; dabei müssen grundsätzlich die

Merkmale eines Dienstverhältnisses - ausgenommen die persönliche Weisungsgebundenheit - gegeben sein. Die Regelung ist verfassungskonform (VwGH 1.3.2001, [G 109/00](#)).

Nach der Rechtsprechung des VwGH vom 26.7.2007, [2007/15/0095](#), ist entscheidend, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Das Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer laufenden Lohnzahlung ist nur noch in solchen Fällen relevant, in denen eine Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus der Gesellschaft nicht klar zu erkennen ist.

Es kommt nicht auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft an (VwGH 28.11.2002, [98/13/0041](#)) bzw. ist nicht auf die Art der Tätigkeit abzustellen. Unter diese Bestimmung fällt somit nicht nur die Tätigkeit als handelsrechtlicher Geschäftsführer, sondern jede Art der dienstnehmerähnlichen Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten, bspw. ein mehr als 25% beteiligter Gesellschafter, der als Kraftfahrer beschäftigt ist (VwGH 30.4.2003, [2001/13/0320](#)), weiters ein an einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH mehr als 25% beteiligter Gesellschafter mit der Befugnis zur Ausübung der Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers, wenn er im operativen Bereich dieser Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH eine einem Wirtschaftsprüfer entsprechende Tätigkeit ausübt und dabei dienstnehmerähnlich tätig wird (VwGH 26.11.2003, [2001/13/0219](#)).

2.2.2. Weisungsgebundene Person

Rz 7

Eine wesentlich beteiligte Person (insbesondere Gesellschafter-Geschäftsführer), die auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung weisungsgebunden ist (Beteiligung mehr als 25% bis unter 50% ohne Vereinbarung einer Sperrminorität), erzielt aus der Beschäftigung Einkünfte nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#), wenn sie in den Organismus des Betriebes der Kapitalgesellschaft eingegliedert ist (VwGH 26.7.2007, [2007/15/0095](#)).

2.2.3. Nicht weisungsgebundene Person

Rz 8

Eine wesentlich beteiligte Person (insbesondere Gesellschafter-Geschäftsführer), die auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung nicht weisungsgebunden ist (Beteiligung ab 50% oder Beteiligung mehr als 25% mit Vereinbarung einer Sperrminorität), erzielt aus der Beschäftigung Einkünfte nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#), wenn sie in den Organismus

des Betriebes der Kapitalgesellschaft eingegliedert ist. Diesem Merkmal ist entscheidende Bedeutung beizumessen; unmaßgeblich ist die Art der Entlohnung und ein Unternehmerrisiko (VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#), verstärkter Senat).

2.2.4. Eingliederung

Rz 9

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der GmbH ist gegeben, wenn eine Person über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung erfüllt. Die Eingliederung wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob die Person im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Der Eingliederung steht zB nicht entgegen:

- Erbringung der Tätigkeiten vom häuslichen Büro oder von der Privatwohnung aus (zB VwGH 30.1.2003, [2001/15/0124](#))
- Tätigwerden als Geschäftsführer für mehrere Gesellschaften (zB VwGH 18.7.2001, [2001/13/0082](#))
- Ausübung weiterer Tätigkeiten oder Funktionen (zB VwGH 27.3.2003, [2001/15/0135](#); 27.1.2000, [98/15/0200](#))
- Unregelmäßigkeit in der Arbeitserbringung (zB VwGH 30.11.1999, [99/14/0270](#), VwGH 30.11.1999, [99/14/0264](#))
- Delegation von Arbeit und die Heranziehung von Hilfskräften (zB VwGH 24.9.2002, [2001/14/0106](#); VwGH 19.12.2001, [2001/13/0242](#))
- Möglichkeit des Geschäftsführers, sich in vollem Umfang vertreten lassen zu können (zB VwGH 19.12.2001, [2001/13/0151](#))
- Auf die zivilrechtliche Einstufung der Rechtsgrundlagen für die Tätigkeit als Geschäftsführer kommt es nicht an (zB VwGH 24.9.2003, [2001/13/0258](#)). Das Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers kann ein Dienstvertrag iSd [§§ 1151 ff ABGB](#), ein so genannter freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein Auftrag sein. Während

beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist beim Dienstvertrag und beim freien Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt.

- Ein gegen die Eingliederung sprechender Werkvertrag kann nur angenommen werden, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart ist (VwGH 30.11.1999, [99/14/0270](#)). Hingegen ist Eingliederung gegeben, wenn Gegenstand des Vertrages eine auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen ist. Daran ändert nichts, wenn der "Werkvertrag" zwischen GmbH und Geschäftsführer jährlich neu geschlossen wird (zB VwGH 18.12.2002, [2001/13/0208](#)).
- Zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft, die im Hinblick auf die betreffende Tätigkeit Marktchancen nicht nutzen kann und über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt (zB ein Vorstand gründet eine GmbH und wickelt sein Anstellungsverhältnis über die GmbH ab). Die Vergütungen sind in diesem Fall dem Vorstand unmittelbar als natürliche Person zuzurechnen (vgl. EStR 2000 Rz 104).
- Ein Geschäftsführer, der etwa nur an einem Tag pro Woche in der Betriebsstätte anwesend ist und im Übrigen die Geschäftsführung vom Ort seines Einzelunternehmens aus leitet (VwGH vom 28.10.2009, [2008/15/0190](#)).

2.2.5. Unternehmerrisiko

Rz 10

Unternehmerrisiko liegt vor, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weit gehend selbst gestalten kann.

Nur ein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko steht bei weisungsgebundenen Personen (Rz 7) Einkünften iSd [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) und damit einer Kommunalsteuerpflicht entgegen. Hierbei kommt es auf die tatsächlich verwirklichten Vereinbarungen an.

2.2.5.1. Gesellschafterwagnis ist ohne Bedeutung

Rz 11

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig (Trennungsprinzip). Der Gesellschafter ist daher in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH und nicht als "Einzelkaufmann" für den Betrieb der GmbH tätig (zB VwGH 24.10.2002, [2002/15/0130](#)).

Es kommt nur auf das Unternehmerwagnis in Bezug auf die Eigenschaft als Geschäftsführer und nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an. Bspw. hängt die Übernahme der Haftung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für einen der GmbH gewährten Bankkredit oder die Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der GmbH primär mit der Stellung des Gesellschafter-Geschäftsführers als Gesellschafter und nicht mit jener als Geschäftsführer zusammen und hat zudem keine Auswirkungen auf die Höhe des Geschäftsführerbezuges (zB VwGH 31.3.2003, [2003/14/0023](#); VwGH 27.1.2000, [98/15/0200](#); VwGH 26.11.1996, [96/14/0028](#); LStR 2002 Rz 338).

2.2.5.2. Im Regelfall kein Unternehmerrisiko

Rz 12

Eine Geschäftsführungstätigkeit wird im Regelfall ohne Unternehmerrisiko entfaltet, wenn der Geschäftsführer eine laufende, der Höhe nach etwa gleich bleibende Entlohnung erhält und ihm die anfallenden Aufwendungen für Fahrten und Dienstreisen von der GmbH ersetzt werden. Für die Annahme einer laufenden Entlohnung reicht es aus, wenn die Geschäftsführervergütung jährlich ausbezahlt oder gutgeschrieben wird (zB VwGH 26.2.2004, [2001/15/0192](#)).

Ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko des Geschäftsführers liegt jedenfalls nicht vor,

- wenn er nicht tatsächlich von wesentlichen Einnahmenschwankungen betroffen ist, sondern lediglich vertraglich bei bestimmten Einnahmeszenarien oder Wirtschaftssituationen mögliche Rechtsfolgen vereinbart wurden.
- wenn ein Teil der Entlohnung vom Erfolg der Gesellschaft abhängig ist (VwGH 24.6.2003, [2003/14/0016](#));

- wenn der Fixbezug bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung gekürzt wird (VwGH 31.3.2003, [2003/14/0023](#));
- wenn er die Sozialversicherungsbeiträge selbst zu tragen hat, weil die Beiträge in einer von vornherein absehbaren Relation zu den Geschäftsführer-Bezügen stehen und der Arbeitnehmeranteil der Sozialversicherungsbeiträge auch von "klassischen" Dienstnehmern iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) getragen wird. Die GmbH kann ohne Änderung der wirtschaftlichen Gegebenheiten dem Geschäftsführer die Bezahlung der Sozialversicherungsbeiträge überlassen und im Gegenzug seinen Bruttobezug korrespondierend erhöhen (zB VwGH 30.10.2001, [2001/14/0115](#));
- wenn er zusätzlich zu einem im Vordergrund stehenden Fixbezug eine Erfolgsprämie erhält (leistungsbezogene Entlohnungssysteme sind bei leitenden Angestellten nicht ungewöhnlich, zB VwGH 28.5.2002, [2001/14/0169](#));
- wenn der Ersatz von Reisekosten nicht lückenlos erfolgt;
- wenn er Handwerkszeug oder Arbeitskleidung beizustellen hat (VwGH 30.11.1999, [99/14/0270](#));
- wenn er Anspruch auf Betriebspension hat; dieser Umstand ist ein starkes Indiz gegen das Unternehmerrisiko, vermag doch eine Betriebspension als weitere Entlohnung für die Geschäftsführungstätigkeit ein allfälliges Risiko des Geschäftsführers betreffend die Höhe des Jahresbezuges abzufedern (VwGH 25.9.2001, [2001/14/0066](#));
- wenn er Anspruch auf eine Abfertigung hat;
- wenn die Vergütung von der Zahl der geleisteten Arbeitsstunden abhängt (VwGH 26.11.2003, [2001/13/0219](#)).

2.2.5.3. Relevantes Unternehmerrisiko

Rz 13

Ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko des Geschäftsführers liegt bspw. vor,

- wenn die vertragliche Regelung der Entlohnung tatsächlich zu starken Schwankungen der Jahresbezüge und gelegentlichem Ausfallen dieser Bezüge mit tatsächlicher Rückzahlung der monatlichen Akontozahlungen führt (VwGH 25.9.2001, [2001/14/0066](#)). Dabei muss ein Zusammenhang zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft bestehen und durch Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Geschäftsführer festgelegt sein. Hingegen

begründet eine bei Eintreten einer Verlustsituation mögliche Reduktion des vorgesehenen Stundensatzes auf 40% kein für einen Unternehmer typisches Risiko, sondern lässt vielmehr einen vom Erfolg der Geschäftsführertätigkeit unabhängigen Fixbezug erkennen (VwGH 31.3.2004, [2004/13/0021](#)). Auch haben vom Geschäftsführer frei verfügbare Änderungen der Höhe seiner Bezüge mit einem Unternehmerrisiko nichts gemein (VwGH 29.1.03, [2002/13/0186](#); VwGH 19.12.2001, [2001/13/0086](#));

- wenn sich der Geschäftsführerbezug gleichsam als Gewinn (allenfalls Verlust) aus der Summe der vom Geschäftsführer realisierten Projekte darstellt und/oder ein Ausfall des Geschäftsführerbezuges (bzw. ein Verlust) in einem Jahr objektiv erwartet werden kann (VwGH 29.1.2003, [2002/13/0186](#));
- wenn die Geschäftsführervergütung ausschließlich am Umsatz abzüglich der Gemeinkosten und abzüglich des Gewinnes orientiert ist.

2.2.5.4. Tatsächliche Abwicklung der Entlohnung

Rz 14

Entscheidend sind die tatsächlich verwirklichten Vereinbarungen, die vertragliche Regelung allein ist nicht ausschlaggebend.

- Besteht gemessen am Vertrag Unternehmerrisiko, dann ist dies an den tatsächlichen Verhältnissen zu verifizieren.

Beispiel 1

Der Geschäftsführer-Bezug ist vertraglich erfolgsabhängig und könnte demnach stärker schwanken. Ein Blick auf die zurückliegenden und künftigen Jahre zeigt das Gegenteil, nämlich einen mehr oder weniger gleichmäßigen (konstanten) Verlauf der Bezüge. In diesem Fall liegt kein Unternehmerrisiko vor.

Beispiel 2

Laut Anstellungsvertrag erhält der Geschäftsführer in Verlustjahren kein Entgelt. Bekommt er tatsächlich kein Entgelt, dann trägt er Unternehmerrisiko.

- Geschäftsführer hat die Geschäftsführungskosten zu tragen. Erhält er dennoch höhere über einen längeren Zeitraum konstante Bezüge, ist kein Unternehmerrisiko gegeben.
- Werden Arbeitsleistungen des Gesellschafter-Geschäftsführers durch lineare bzw. alineare Gewinnausschüttungen abgegolten, ist Rz 80 zu beachten.

2.3. Arbeitskräfteüberlassung von einer ausländischen Betriebsstätte eines in- oder ausländischen Unternehmens

2.3.1. Dienstnehmerfiktion im KommStG 1993

Rz 15

Die von einer ausländischen Betriebsstätte zur Arbeitsleistung im Inland überlassenen Arbeitskräfte gelten für Zwecke der KommSt als Dienstnehmer des beschäftigenden Unternehmers. Die überlassenen Arbeitskräfte werden im Bereich des KommStG 1993 – mit Ausnahme der Bemessungsgrundlage – wie die lohnsteuerlichen Dienstnehmer des beschäftigenden Unternehmens behandelt, zB bei der Betriebsstättenzuordnung. Siehe Rz 104 ff.

2.3.2. Abweichung zur Lohnsteuer

Rz 16

Die kommunalsteuerliche Beurteilung weicht von der für die Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Löhnen der Arbeitnehmer maßgeblichen zwischenstaatlichen Qualifikation nach DBA-Recht ab. Danach wird – gestützt auf innerstaatliches Recht – bei Vorliegen aller für die Annahme eines Dienstverhältnisses maßgeblichen Voraussetzungen der ausländische Überlasser als Arbeitgeber qualifiziert mit der Folge, dass auch bei Inlandstätigkeiten ausländischer Arbeitskräfte auf Grund von Arbeitskräftegestellungsverträgen die Steuerfreistellung für eine kurzfristige Tätigkeit nach Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen zum Tragen kommen kann (was im Falle eines inländischen Arbeitgebers ausgeschlossen wäre). Eine unterschiedliche Behandlung von Lohnsteuer und Kommunalsteuer ist in jenen Fällen möglich, in denen die Kommunalsteuer nicht in den sachlichen Anwendungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens fällt. Es kann somit der Fall eintreten, dass nach KommStG 1993 Steuerpflicht für im Inland beschäftigte Arbeitskräfte eintritt, während deren Löhne nach DBA von der Einkommen- (Lohn-)steuer freizustellen sind. Siehe auch Rz 183 ff.

2.3.3. Kriterien für den Tatbestand

Rz 16a

Im Zusammenhang mit der Arbeitskräfteüberlassung von einer ausländischen Betriebsstätte eines inländischen oder ausländischen Unternehmens ist zu beachten:

- Im Gesetz wird von "Personen, die nicht von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens zur Arbeitsleistung im Inland überlassen werden" gesprochen. Es kommt daher nicht auf die Art des Rechtsverhältnisses mit dem Überlasser an (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag usw.).
- Der Gesetzgeber geht von einem Unternehmen als Abgabenschuldner aus, sodass lediglich der Einsatz überlassener Arbeitskräfte im Rahmen eines Unternehmens einen Steuertatbestand bewirkt, während die Überlassung von Arbeitskräften (ausländisches Pflegepersonal usw.) an private Haushalte keinen Steuertatbestand realisiert.

2.4. Dienstzuteilung durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts

2.4.1. Bedienstete von Körperschaften öffentlichen Rechts

Rz 17

Die Bediensteten einer Körperschaft öffentlichen Rechts, etwa in Form einer Gebietskörperschaft (Bund, Land, Gemeinde), die ausgegliederten Unternehmen zur Dienstleistung zugewiesen und damit im Unternehmensbereich tätig werden, gelten seit 1.1.2001 als Dienstnehmer des ausgegliederten Unternehmens; die Dienstzuteilung kann vom Unternehmensbereich, aber auch vom Hoheitsbereich der Körperschaft aus erfolgen.

Dienstzuteilung durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts in der Form, dass "lediglich Arbeitnehmer im Rahmen der Hoheitsverwaltung zur Dienstleistung übertragen werden", begründet für sich alleine keinen Betrieb gewerblicher Art; ebensowenig wird ein Betrieb gewerblicher Art begründet, wenn Körperschaften öffentlichen Rechts, wie zB Gebiets- oder Personalkörperschaften, Dienstzuteilungen bei der Privatisierung als vorübergehende Maßnahme zur Wahrung der arbeitsrechtlichen Stellung der betroffenen Bediensteten vornehmen (zB die Aufrechterhaltung des pragmatisierten Vertragsverhältnisses) und bei allfällig nachzubesetzendem Personal ausschließlich das ausgegliederte Unternehmen als Arbeitgeber auftritt.

Wenn beispielsweise eine Körperschaft öffentlichen Rechts, wie Gebiets- oder Personalkörperschaft,

- ihre Dienstnehmer an ein ausgegliedertes Unternehmen zuteilt, ist das ausgegliederte Unternehmen kommunalsteuerpflichtig (zB die Dienstnehmer werden im Rahmen eines Versorgungsbetriebes eingesetzt),
- ihre Dienstnehmer einem fremden Unternehmen zuteilt, ist dieses Unternehmen kommunalsteuerpflichtig (zB Dienstnehmer werden im Bereich der Gartenpflege eingesetzt),
- Dienstnehmer an eine andere Körperschaft öffentlichen Rechts überlässt und die Dienstnehmer werden dort im Unternehmensbereich eingesetzt, wird diese Körperschaft öffentlichen Rechts kommunalsteuerpflichtig (zB Dienstnehmer einer Gemeinde werden für den Einsatz etwa im Rahmen einer Kläranlage einer anderen Gemeinde überlassen),
- Dienstnehmer einer anderen Körperschaft öffentlichen Rechts überlässt und die Dienstnehmer werden im Hoheitsbereich eingesetzt, fällt keine Kommunalsteuer an, weil der Einsatz nicht im Unternehmensbereich erfolgt (zB Gemeindearbeiter werden einer anderen Gemeinde zur Durchführung von Instandhaltungen von Gemeindewegen zugeteilt).

2.5. Arbeitskräfteüberlassung (Personalleasing) durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art

Rz 18

Stellt eine Körperschaft öffentlichen Rechts eigene Dienstnehmer einem Dritten (Beschäftiger, Gestellungsnehmer) zur Verfügung, ohne dass zwischen dem Beschäftiger und den Dienstnehmern ein Dienstverhältnis begründet wird, besteht Kommunalsteuerpflicht in folgenden Fällen:

- Im Rahmen eines bestehenden Betriebes gewerblicher Art oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes wird Personal an einen anderen Rechtsträger überlassen (Kommunalsteuerpflicht der überlassenden Körperschaft öffentlichen Rechts). Zur Dienstzuteilung siehe Rz 17 ff.
- Durch die Arbeitskräfteüberlassung wird ein Betrieb gewerblicher Art begründet (Kommunalsteuerpflicht der überlassenden Körperschaft öffentlichen Rechts). Ein Betrieb

gewerblicher Art wird nur dann vorliegen, wenn die Gestellung eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung darstellt (VwGH 24.2.2004, [98/14/0062](#)).

- Durch die Arbeitskräfteüberlassung wird jedoch nur dann ein Betrieb gewerblicher Art begründet, wenn durch die Gestellung eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung vorliegt (Kommunalsteuerpflicht der überlassenden Körperschaft öffentlichen Rechts), (vgl. VwGH 24.2.2004, [98/14/0062](#)).
- Es besteht in diesen Fällen daher immer Kommunalsteuerpflicht bei der überlassenden Körperschaft.
- Zur Dienstzuteilung siehe Rz 17 ff.

2.6. Beschäftigung von Strafgefangenen

Rz 19

Strafgefangene, die im Rahmen von zwischen Strafvollzugsanstalten und Unternehmern der gewerblichen Wirtschaft oder anderen öffentlichen oder privaten Auftraggebern abgeschlossenen Verträge beschäftigt werden, sind keine Dienstnehmer iSd [§ 2 KommStG 1993](#). Es liegt weder ein Dienstverhältnis noch eine Dienstzuteilung noch eine Arbeitskräfteüberlassung vor. Die hierfür gezahlten Entgelte bzw. Arbeitsvergütungen unterliegen daher nicht dem KommStG 1993.

2.7. Beschäftigung von freien Dienstnehmern

Rz 20

Freie Dienstnehmer iSd [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) unterliegen ab 1. Jänner 2010 der Kommunalsteuerpflicht. Darunter fallen jedenfalls auch geringfügig beschäftigte freie Dienstnehmer, da es sich auch bei diesen um freie Dienstnehmer "im Sinne des [§ 4 Abs. 4 ASVG](#)" handelt (diese freien Dienstnehmer sind lediglich von der Vollversicherung ausgenommen). Das sind nach dem ASVG jene Personen, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar für

1. einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw.) oder seines

statutenmäßigen Wirkungsbereiches (Vereinsziel usw.), mit Ausnahme der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe,

2. eine Gebietskörperschaft oder eine sonstige juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. die von ihnen verwalteten Betriebe, Anstalten, Stiftungen oder Fonds (im Rahmen einer Teilrechtsfähigkeit),

wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im Wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen; es sei denn,

- a) dass sie auf Grund dieser Tätigkeit bereits nach [§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 GSVG](#) oder [§ 2 Abs. 1 BSVG](#) oder nach [§ 2 Abs. 1 und 2 FSVG](#) versichert sind oder
- b) dass es sich bei dieser Tätigkeit um eine (Neben-)Tätigkeit nach [§ 19 Abs. 1 Z 1 lit. f B-KUVG](#) handelt oder
- c) dass eine selbständige Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zu einer der Kammern der freien Berufe begründet, ausgeübt wird oder
- d) dass es sich um eine Tätigkeit als Kunstschaffender, insbesondere als Künstler im Sinne des § 2 Abs. 1 des Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetzes, handelt.

In den unter lit. a bis d definierten Fällen liegt keine Beschäftigung von freien Dienstnehmern vor.

Die Kommunalsteuerpflicht liegt bei Vergütungen an freie Dienstnehmer iSd [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) unabhängig von der Auslegung des Begriffs "Entgelt" nach dem ASVG vor (vgl. Rz 82).

3. Unternehmen, Unternehmer ([§ 3 KommStG 1993](#))

3.1. Definition Unternehmen, Unternehmer

3.1.1. Unternehmerische Tätigkeit

Rz 21

Eine Kommunalsteuerpflicht kann nur dann eintreten, wenn eine unternehmerische Tätigkeit iSd KommStG 1993 vorliegt.

3.1.2. Einnahmenerzielung

Rz 22

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.

3.1.3. Unternehmensbegriff

Rz 23

Das KommStG 1993 knüpft nicht an den Gewerbebetrieb des [§ 23 EStG 1988](#) an, sondern - mit Ausnahme der Körperschaft öffentlichen Rechts - an den Unternehmens- und Unternehmerbegriff iSd [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#). Der Kreis der steuerpflichtigen Unternehmen kann sich grundsätzlich auf alle Einkunftsarten des EStG 1988 mit Ausnahme der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erstrecken.

3.1.4. Keine Bedeutung

Rz 24

Keine Bedeutung haben,

- ob die unternehmerische Tätigkeit (die umsatzsteuerbaren Leistungen) von der Umsatzsteuer befreit ist;
- ob im Bereich der Umsatzsteuer oder Körperschaftsteuer eine Organschaft vorliegt oder eine Gruppenbesteuerung stattfindet - jede Organgesellschaft bzw. jedes Gruppenmitglied bildet für die KommSt ein selbständiges Unternehmen;
- ob eine Liebhabertätigkeit vorliegt; auch diese ist für die KommSt grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit.

3.2. Kommunalsteuerpflicht kraft Rechtsform

3.2.1. Allgemeines

Rz 25

Als Unternehmer und Unternehmen gelten stets und in vollem Umfang

- Körperschaften iSd [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#); dazu zählen insbesondere Kapitalgesellschaften, also auch Komplementärgesellschaften einer GmbH & Co KG, weiters Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen.
- Stiftungen nach dem [Privatstiftungsgesetz](#), Stiftungen nach dem [Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz](#) (BGBl. Nr. 11/1975) und Stiftungen nach den Landes- Stiftungs- und Fondsgesetzen (StiftR 2009 Rz 1 und Rz 13).
- Stiftung des öffentlichen Rechts mit der Bezeichnung "Österreichischer Rundfunk" ([ORF-Gesetz](#), BGBl. Nr. 379/1984 idF BGBl. I Nr. 83/2001).
- Mitunternehmerschaften iSd EStG 1988 und sonstige Personengesellschaften (insbesondere OG, KG, atypische stille Gesellschaften, GesBR).

Die aufgezählten Rechtsgebilde unterliegen kraft Rechtsform mit den von ihnen gewährten Arbeitslöhnen - sofern nicht eine Befreiung nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) oder nach anderen Gesetzen in Betracht kommt - der Kommunalsteuerpflicht, und zwar unabhängig davon, ob die Rechtsgebilde unternehmerisch oder nichtunternehmerisch tätig sind ("Kommunalsteuerpflicht kraft Rechtsform"), zB VwGH 22.10.1996, [95/14/0073](#).

3.2.2. GmbH & Co KG

Rz 26

Die betriebsführende (operative) oder vermögensverwaltende GmbH & Co KG ist kraft Rechtsform Unternehmen und Unternehmer. Die von der KG ausbezahlten Arbeitslöhne unterliegen der KommSt.

Eine Komplementär-GmbH, deren Tätigkeit auf die Besorgung der Geschäftsführung einer KG beschränkt ist, unterliegt mit den von ihr ausbezahlten Arbeitslöhnen kraft Rechtsform der KommSt. Für die KommSt-Pflicht der GmbH ist es nicht von Bedeutung, ob ihre Tätigkeit bloß die Geschäftsführung für eine KG umfasst (VwGH 17.12.2001, [2001/14/0209](#)).

Ein Kommanditist in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der KG ist kein Dienstnehmer, wohl aber idR als Organ (Geschäftsführer) der Komplementär-GmbH tätig (VwGH 18.12.2002, [2001/13/0057](#)).

3.3. Vereine

3.3.1. Unternehmerischer Bereich

Rz 27

Die KommSt-Pflicht erstreckt sich auf die Arbeitslöhne, die auf den unternehmerischen Bereich des Vereines entfallen. Keine KommSt kann insoweit anfallen, als der Verein nicht unternehmerisch tätig oder gemäß [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) befreit ist.

3.3.2. Echte Mitgliedsbeiträge

Rz 28

Ein Verein ist nicht unternehmerisch tätig, soweit er satzungsgemäße Gemeinschaftsaufgaben besorgt, für die er so genannte echte Mitgliedsbeiträge erhält; das sind solche Beiträge, welche die Mitglieder eines Vereines nicht als Gegenleistung für konkrete Leistungen, sondern für die Erfüllung des Gemeinschaftszwecks zu entrichten haben.

Hingegen ist der Verein insoweit unternehmerisch tätig, als er für im Rahmen eines Leistungsaustausches erbrachte Tätigkeiten so genannte unechte Mitgliedsbeiträge erhält; diesen Beiträgen steht eine konkrete Gegenleistung des Vereines an den Beitragszahler gegenüber (vgl. VwGH 21.09.2006, [2003/15/0026](#)).

3.3.2.1. Abgrenzung

Rz 29

Zur Abgrenzung echter und unechter Mitgliedsbeiträge siehe VereinsR 2001 Rz 432 bis 438; UStR 2000 Rz 33 f. Diese Frage stellt sich nur dann, wenn auch Arbeitslöhne gewährt werden.

Dazu stellte der Finanzausschuss Folgendes fest (1302 BlgStenProtNR XVIII. GP):

"Stehen Mitgliedsbeiträge mit der Erfüllung von Gemeinschaftsleistungen im Zusammenhang, die allen Mitgliedern zukommen, so wird es sich dabei um echte Mitgliedsbeiträge handeln.

Für die Annahme echter Mitgliedsbeiträge spricht insbesondere:

- *Mitglieder werden nicht aus einem konkreten Anlass (zB Schadensfall) angeworben,*
- *die Höhe des Mitgliedsbeitrages orientiert sich nicht an konkreten Leistungen des Vereines und*

- *die Mitgliedschaft ist nicht an einen bestimmten Zeitraum gebunden (vgl. VwGH 28.4.1993, [90/13/0245](#)).*

In diesem Sinn werden daher zB Beiträge an Berufs- und Interessensvertretungen sowie an so genannte Solidaritätseinrichtungen bestimmter Sektoren von Kreditinstituten in der Regel als echte Mitgliedsbeiträge zu qualifizieren sein.

Beispiel

Finanzieren Sportvereine die von ihnen erbrachten Leistungen (etwa Sportausbildung) nicht durch Leistungsentgelte, sondern durch echte Mitgliedsbeiträge, fällt bei Gewährung von Arbeitslöhnen insoweit keine KommSt an."

Im Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch erbrachte finanzielle Leistungen, mögen sie auch als Mitgliedsbeiträge tituliert sein, sind als so genannte unechte Mitgliedsbeiträge zum Unternehmensbereich zu rechnen, wie beispielsweise

- Beitragsleistungen von Vereinsmitgliedern an einen Verein, welcher die wirtschaftlichen Belange der einzelnen Mitglieder fördert,
- Mitgliedsbeiträge einer Wassergenossenschaft zur Deckung der Betriebskosten,
- Mitgliedsbeiträge unterschiedlicher Art an einen Verein, welcher die Schadensfälle von Vereinsmitgliedern abwickelt.

3.3.3. Subventionen

Rz 30

Im Gegensatz zu so genannte echten zählen so genannte unechte Subventionen zum unternehmerischen Bereich. Echte Subventionen werden weder auf Grund eines Leistungsaustausches erbracht noch hängen sie mit bestimmten Leistungen des Vereines zusammen.

Echte Subventionen liegen vor allem dann vor, wenn

- sie zum Betriebsaufwand eines Vereines gewährt werden;
- kein konkreter Leistungsauftrag des Subventionsgebers damit verbunden ist;
- lediglich ein Verwendungsnachweis erbracht werden muss.

Ein Verein ist jedenfalls nichtunternehmerisch tätig, wenn er seine Leistungen unentgeltlich erbringt und erst die Subventionen den Verein in die Lage versetzen, seine nach dem Vereinszweck obliegenden Aufgaben zu erfüllen (VwGH 24.11.1999, [95/13/0185](#)).

Zur Abgrenzung echter und unechter Subventionen siehe VereinsR 2001 Rz 439 bis 443; UStR 2000 Rz 22 bis 32.

Unternehmensbezogene, unechte Subventionen sind solche Entgelte, welche

- auf Grund eines de facto Leistungsaustausches zwischen Subventionsgeber und leistendem Unternehmer (Subventionsempfänger),
- auf Grund einer vertraglichen, leistungsorientierten Verpflichtung zwischen Subventionsgeber und leistendem Unternehmer (Subventionsempfänger),
- von einem anderen als dem Empfänger einer Leistung dem leistenden Unternehmer (Subventionsempfänger) gewährt werden.

Derartige (konkrete) unechte Subventionen sind beispielsweise

- Leistungen einer Wirtschaftskammer an Wirtschaftsvereine (Ausstellungsvereine),
- Leistungen an einen Verein als Golfplatzbetreiber bzw. Schiliftbetreiber mit der Auflage, den Golfplatz bzw. den Schilift in bestimmten Zeiten zu betreiben,
- Leistungen einer Gemeinde an einen Verein als Hotelunternehmer mit der Auflage, bestimmte Sanierungen in seinen Hotels vorzunehmen,
- Sponsorgelder an Sportvereine, um eine entsprechende Werbewirkung für die Sponsorgeber zu erreichen,
- Leistungen des Landes an Sozialvereine, um anstelle des Landes Vorsorgemedizin durchzuführen,
- Übernahme der Personalkosten konkreter Dienstnehmer.

3.3.4. Gemeinnützige Vereine

Rz 31

Bei gemeinnützigen Vereinen, die zwar die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet erfüllen, aber nicht unter die Befreiung des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) fallen, zählen auch die unentbehrlichen Hilfsbetriebe iSd [§ 45 Abs. 2 BAO](#) sowie vermögensverwaltende Tätigkeiten (zB Mietwohnhaus) zum unternehmerischen Bereich.

Zu den Vereinstätigkeiten siehe VereinsR 2001 Rz 253 ff.

3.4. Körperschaften öffentlichen Rechts

3.4.1. Betriebe gewerblicher Art

Rz 32

Gemäß [§ 3 Abs. 3 KommStG 1993](#) sind die Körperschaften öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art ([§ 2 KStG 1988](#)) gewerblich oder beruflich tätig. Das KommStG 1993 schließt sich inhaltlich weitgehend dem Unternehmensbegriff des [§ 2 Abs. 3 UStG 1994](#) an.

Soweit die Tätigkeit einer Körperschaft öffentlichen Rechts als unternehmerisch iSd UStG 1994 angesehen wird, gilt dies jedenfalls auch für die KommSt. Soweit besteht zwischen KommStG 1993 und UStG 1994 zwar keine formelle Abhängigkeit, wohl aber eine inhaltliche Übereinstimmung.

Als unternehmerische Tätigkeiten im Sinne des Kommunalsteuerrechts gelten jedoch (unabhängig von der Qualifikation nach [§ 2 Abs. 5 KStG 1988](#)) stets

- Wasserwerke (Trink- und/oder Nutzwasserversorgung)
- Schlachthöfe
- Anstalten zur Müllbeseitigung, zur Tierkörpervernichtung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen (zB Kanalisationsanlagen) sowie
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

3.4.2. Sozialversicherungs- und öffentliche Fürsorgeträger

Rz 33

Nicht übernommen wurde aus dem Umsatzsteuerrecht die Vorschrift des [§ 2 Abs. 4 UStG 1972](#) (1994), sodass die dort genannten Tätigkeiten nur insoweit unter den Unternehmensbegriff des KommStG 1993 fallen, als sie in der Form eines Betriebes gewerblicher Art iSd [§ 2 KStG 1988](#) ausgeübt werden. Bei Einrichtungen der im [§ 2 Abs. 4 Z 1 UStG 1972](#) (1994) genannten Sozialversicherungs- und öffentlichen Fürsorgeträger ist dann jeweils im Einzelfall zu prüfen, inwieweit auf diese die Befreiungsbestimmung des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) Anwendung findet.

Kurheime und Pflegeheime der Sozialversicherungsträger bzw. der Gemeinden sind zwar Betriebe gewerblicher Art, jedoch sind diese nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) von der Kommunalsteuer befreit.

3.4.3. Keine Einnahmen

Rz 34

Ein Betrieb gewerblicher Art, der keine Einnahmen erzielt, weil er zB nur für andere Betriebe gewerblicher Art derselben Körperschaft öffentlichen Rechts tätig wird, zählt nicht zum Unternehmensbereich (VwGH 29.1.2003, [98/13/0205](#); UStR 2000 Rz 267); durch Einnahmen (Umsatz ab 2.900 Euro, vgl. KStR 2001 Rz 68) wird er jedoch zur Gänze Teil des Unternehmens der Körperschaft öffentlichen Rechts.

3.4.4. Dienstzuteilung und Arbeitskräfteüberlassung

Rz 35

Zur Dienstzuteilung und Arbeitskräfteüberlassung siehe Rz 17 ff.

3.4.5. Abgrenzung zum Hoheitsbereich

Rz 36

Körperschaften öffentlichen Rechts, die in Ausübung der öffentlichen Gewalt und damit hoheitlich tätig werden, unterliegen nicht der KommSt (keine unternehmerische Tätigkeit). Eine solche Tätigkeit ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnungen verpflichtet ist. Nur eine hoheitliche Tätigkeit, nicht aber eine sonstige "staatliche" Tätigkeit, also insbesondere eine solche im Bereich der Privatwirtschaftsverwaltung, schließt die Unternehmereigenschaft aus (VwGH 13.10.1999, [99/13/0010](#)).

Die wirtschaftlich selbständige, privatwirtschaftlichen Zwecken dienende und vom Hoheitsbereich abgrenzbare Tätigkeit einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist ein Betrieb gewerblicher Art.

Eine Überwiegensprüfung ist nur bei Mischbetrieben, wenn eine Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist, erforderlich, dh. wenn eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung gleichzeitig untrennbar dem privatwirtschaftlichen Bereich und dem Hoheitsbereich dient (vgl. KStR 2001 Rz 69). Überwiegt der Privatwirtschaftsbereich, ist zur Gänze von einem

Betrieb gewerblicher Art, überwiegt der hoheitliche Bereich, zur Gänze von einem Hoheitsbetrieb auszugehen.

Zur Dienstzuteilung siehe Rz 17 ff

Einzelfälle

- Wird in einem Bundesgesetz die Eigenschaft einer Einrichtung als Betrieb gewerblicher Art ausgeschlossen, gilt dies auch für die KommSt (VwGH 31.1.2001, [2000/13/0193](#), Diplomatenakademie auf Grund des BG über die "Diplomatische Akademie Wien", [DAK – Gesetz 1996](#), BGBl. Nr. 178/1996)
- Dienstküchen und Kantinen von Körperschaften öffentlichen Rechts, bei denen eine Pflichtversorgung unentgeltlicher Art (Ausfluss des Hoheitsbereiches) mit einer entgeltlichen Verköstigung der öffentlich Bediensteten (privatwirtschaftliche Betätigung) in Verbindung steht, liegt ein Mischbetrieb vor, bei dem das Überwiegen für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art oder eines Hoheitsbetriebes maßgebend ist (zB Küchenbetriebe, die von Polizei-, Gendarmerie-, Justizdienststellen, Bundesheer, zur Versorgung von öffentlich Bediensteten, Soldaten, Gefangenen oder Flüchtlingen unterhalten werden), KStR 2001 Rz 76.
Dagegen ist eine Werksküche einer Körperschaft öffentlichen Rechts ein Betrieb gewerblicher Art, wenn er die öffentlich Bediensteten auf entgeltlicher Grundlage versorgt oder daneben auch "Fremde" mitversorgt (VwGH 17.10.2001, [99/13/0002](#))
- Der Vermietung von Sportanlagen, ggf. samt sportlicher Betreuung, sowie die Vermietung von Unterkünften mit Bereitstellung von Verpflegung durch die Bundessportschule ist - außerhalb eines Schulbetriebes - privatwirtschaftlicher Charakter beizumessen (VwGH 28.11.2000, [99/14/0132](#), BundessportförderungG).
- Die Übernahme von Haftungen in Form von Garantien oder Ausfallbürgschaften durch die Finanzierungsgarantie-GmbH des Bundes ([Garantiegesetz 1977](#), BGBl. Nr. 296/1977) ist keine hoheitliche Tätigkeit (VwGH 13.10.1999, [99/13/0010](#)).
- Das Bruckner-Konservatorium ist kein Hoheitsbetrieb (VwGH 21.7.1998, [97/14/0082](#)).
- Eine Landesmusikschule, die nachhaltig Einnahmen (Schulgeld) erzielt, ist kein Hoheitsbetrieb, sondern ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen

Rechts (VwGH 21.7.1998, [97/14/0056](#)). Es sind die jeweiligen gesetzlichen Regelungen zu beachten.

- Schulen mit oder ohne Öffentlichkeitsrecht, die von privaten Trägervereinen betrieben werden, sind keine Hoheitsbetriebe (VwGH 20.9.95, [95/13/0127](#)) (zB Waldorfschulen, Vienna International School).
- Universitäten auf Basis des [Universitätsgesetzes 2002](#), BGBl. I Nr. 207/2001, sind dem Hoheitsbereich zuzuordnen.
- Der wissenschaftliche Lehr- und Forschungsbetrieb an universitären Einrichtungen des Bundes oder von diesem gerade für diese Zwecke errichteter Körperschaft öffentlichen Rechts ist grundsätzlich eine hoheitliche Tätigkeit. Dabei ist es nicht schädlich, dass das Studienangebot auf postgraduale Universitätslehrgänge abstellt. An der Natur der hoheitlichen Tätigkeit ändert auch der Umstand nichts, dass von Studierenden Taxen eingehoben werden.

Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit könnte im Drittmittelbereich (so genannte Drittmittelforschung mit Geldern Dritter) oder in der Erstellung von Auftragsgutachten gelegen sein. Nur diesfalls wäre die Frage zu erheben, ob eine derartige Tätigkeit die hoheitliche Tätigkeit ihrem Umfange nach überwiegt (VwGH 7.6.2001, [98/15/0172](#), [Donau-Universität Krems - DUK-Gesetz](#), BGBl. Nr. 269/1994).

- Übersteigt ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, der für einen hoheitlichen Schul- und Forschungsbetrieb unbedingt notwendig ist, deutlich das für den Schulbetrieb im Sinne eines Hilfsbetriebes notwendige Ausmaß, liegt zur Gänze ein kommunalsteuerpflichtiger land- und forstwirtschaftlicher Betrieb iSd [§ 3 Abs. 3 KommStG 1993](#) vor (VwGH 30.10.2003, [99/15/0186](#)).
- Das Betreiben einer Kanalisationsanlage durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts, zB Gemeinde(verband), ist eine unter das KommStG 1993 fallende unternehmerische Tätigkeit; die diesem Unternehmen zuzurechnenden Arbeitslöhne sind kommunalsteuerpflichtig.
- Bei der Tätigkeit von Privatuniversitäten handelt es sich um solche privatwirtschaftlicher Natur (VwGH 4.3.2009, [2006/15/0071](#)). Analog gilt dies auch für Fachhochschulen.

3.5. Unternehmerwechsel bei Umgründungen

Rz 37

Bei Umgründungen kann im Hinblick auf die lohnsteuerliche Nahebeziehung des KommStG 1993 der Übergang der Dienstverhältnisse iSd [§ 2 KommStG 1993](#) auf die Rechtsnachfolger im Gleichklang mit dem lohnsteuerlichen Übergang (der Teile) des Unternehmens angenommen werden; siehe UmgrStR 2002 Rz 304, 595 ff, 1216 ff, 1467 ff, 1628, 1777.

4. Betriebsstätte ([§ 4 KommStG 1993](#))

4.1. Betriebsstätte iSd KommStG 1993

4.1.1. Eigenständige Umschreibung

Rz 38

Der Begriff der Betriebsstätte ist für den Bereich der KommSt eigenständig definiert. Danach gilt als Betriebsstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient. Damit ist anders als etwa im [§ 29 Abs. 1 BAO](#) nicht auf einen Betrieb oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abgestellt, sondern auf die unternehmerische Tätigkeit. Er geht damit weit über jenen des [§ 29 BAO](#) hinaus.

4.1.2. Mittelbare Ausübung

Rz 39

Durch das Wort "mittelbar" werden auch jene Einrichtungen einbezogen, die nach der BAO nicht als Betriebsstätten angesehen werden, wie zB Arbeiterwohnstätten (Rz 89), vom Unternehmer den Dienstnehmern zur Verfügung gestellte Betriebserholungsheime (Urlaubsheime, Sport-, Fitness-, Freizeitanlagen udgl.). Liegt die Unternehmenstätigkeit zB im Vermieten eines Mietwohnhauses, dann dient dieses dem Unternehmen und ist – anders als nach [§ 29 BAO](#) - eine Betriebsstätte iSd KommStG 1993 (vgl. VwGH 28.3.2001, [96/13/0018](#)).

4.1.3. Merkmale der Betriebsstätte iSd BAO

4.1.3.1. Betriebsstätte iSd BAO

Rz 40

Betriebsstätte iSd BAO

- ist eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung
- mit Verfügungsgewalt des Unternehmers
- zur unmittelbaren betrieblichen Tätigkeit und
- auf längere Dauer.

4.1.3.2. Feste örtliche Anlage oder Einrichtung

Rz 41

Unter "fester örtlicher Anlage oder Einrichtung" sind Vorrichtungen, Räume oder Flächen zu verstehen, die wenigstens für eine gewisse betrieblich bedingte Zeit eine feste örtliche Beziehung schaffen. Dazu genügt es, wenn der Unternehmer über einen bestimmten Raum oder Fläche die (Mit)Verfügungsgewalt hat, die für die Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit ausreicht. In diesem Sinne ist ein flächenmäßig bestimmter Platz, über den der Unternehmer infolge einer ihm zustehenden oder eingeräumten Berechtigung für seine betrieblichen Zwecke verfügen kann, als Betriebsstätte anzusehen, wie zB ein behördlich zugewiesener Standplatz der Straßenhändler, Taxi- und Fiakerunternehmer.

Ein Fahrzeug, in dem zB ein täglich von Ort zu Ort reisender Wanderhändler seine Waren zum Verkauf feilhält, ist nicht als Betriebsstätte anzusehen, wohl aber ein Bohrturm oder eine Sandgewinnungsanlage, mag auch im Zuge des Fortschreitens der Ausbeutung eine gewisse örtliche Verschiebung der Ausbeutungsanlage erforderlich sein (VwGH 15.5.1964, [0953/63](#)).

Im Transportgewerbe ist Betriebsstätte idR eine örtliche Anlage oder Einrichtung, von der aus Transportmittel samt Bedienungspersonal regelmäßig eingesetzt werden (vgl. VwGH 30.4.1962, [1914/59](#)).

4.1.3.3. Verfügungsgewalt des Unternehmers

Rz 42

Dem Unternehmer muss eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsgewalt über die Anlagen oder Einrichtungen zustehen. Die Verfügungsmacht kann auf Eigentum, einem Mietvertrag, einem Mitbenutzungsrecht (VwGH 18.3.2004, [2000/15/0118](#)) oder unentgeltlicher Überlassung beruhen. Keine Verfügungsgewalt des Unternehmers besteht, wenn der Unternehmer zB über Räume weder als (Mit)Eigentümer noch als (Mit)Mieter noch als Mitbenutzer für seine betrieblichen Zwecke verfügen kann. Dem Nutzenden muss jedenfalls eine Rechtsposition eingeräumt sein, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne Weiteres entzogen oder verändert werden kann.

- Die Wohnung des Heimarbeiters ist, unabhängig davon, ob sich um einen echten oder freien Dienstnehmer handelt, mangels Verfügungsgewalt des Unternehmers keine Betriebsstätte desselben (zur Frage der Betriebsstätte siehe auch Beispiel in Rz 86).
- Die gepachtete Tankstelle ist mangels Verfügungsgewalt des Mineralölunternehmens in der Regel nicht als dessen Betriebsstätte zu werten.

4.1.3.4. Unmittelbare betriebliche Tätigkeit

Rz 43

Eine Betriebsstätte bilden nur solche feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen, in denen sich Tätigkeiten von längerer Dauer, wenn auch bloße Hilfs- oder Nebenhandlungen, vollziehen, die dem Betrieb unmittelbar dienen. Ob diese Tätigkeiten im einzelnen kaufmännischer, buchhalterischer, technischer oder handwerklicher Art sind, ist unerheblich. Es ist nicht erforderlich, dass in der Anlage oder Einrichtung Verhandlungen mit Dritten geführt oder Geschäftsabschlüsse getätigt oder Inkassi vorgenommen werden (VwGH 14.12.1955, [2286/52](#), Beratungsstelle einer Bausparkasse ist eine Betriebsstätte).

4.1.3.5. Dauer der betrieblichen Tätigkeit

Rz 44

Einer Anlage oder Einrichtung kommt erst dann Betriebsstättencharakter zu, wenn von dort aus eine auf Dauer oder jedenfalls für eine gewisse Dauer angelegte Betätigung ausgeht. Aus der Verkehrsanschauung zum Begriff der festen Anlage oder Einrichtung lässt sich ableiten, dass dieser Begriff jedenfalls Einrichtungen von einer ein halbes Jahr übersteigenden Dauer erfasst (VwGH 21.5.1997, [96/14/0084](#)).

Bei wiederkehrender (Mit)Benutzung einer festen örtlichen Anlage reicht eine Dauer von weniger als sechs Monaten im Kalenderjahr aus (VwGH 18.3.2004, [2000/15/0118](#)). Bei Marktveranstaltungen, die sich ständig in mehr oder weniger großen zeitlichen Abständen an der zumeist gleichen Stelle wiederholen (Verkaufsstände), ist die Dauerhaftigkeit gegeben.

Auch regelmäßig wiederkehrende Wochenendfeste (zB Pfingstveranstaltungen) oder einwöchige Messe- oder Jahrmarktveranstaltungen können den Charakter der Dauerhaftigkeit (nachhaltige Tätigkeit) aufweisen.

Die probeweise Aufnahme einer Erzeugung lässt eine Betriebsstätte (Fabrikationsstätte) entstehen, wenn der Probetrieb auf längere Dauer angelegt ist (VwGH 13.12.1955, [1644/53](#)).

Zur Betriebsstätte von Reinigungsunternehmen siehe Rz 103.

4.2. Mehrgemeindliche Betriebsstätte

Rz 45

Zur mehrgemeindlichen Betriebsstätte siehe Rz 141 ff.

4.3. Bauausführungen

4.3.1. Sechs Monate

Rz 46

Gemäß [§ 29 Abs. 2 lit. c BAO](#) begründen Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird, eine Betriebsstätte. Ob die Bauausführung 6 Monate übersteigen wird, ist anhand von entsprechenden Unterlagen festzustellen (Ausschreibung, Anbotstellung, Zuschlagserteilung, Auftragsvergabe, Verträge, Bauzeitpläne, Gemeinderatsbeschlüsse udgl.). Zur Baukanzlei siehe Rz 141.

4.3.2. Weniger als sechs Monate

Rz 47

Bauausführungen sind auch dann als Betriebsstätte anzusehen, wenn zwar zunächst mit einer Bauausführung von mehr als 6 Monaten zu rechnen war, aber die tatsächliche Dauer - entgegen der ursprünglichen Vermutung - nicht mehr als 6 Monate betragen hat.

Kommunalsteuerpflicht ist für die tatsächliche Dauer gegeben.

4.3.3. Länger als sechs Monate

Rz 48

Wird entgegen den ursprünglichen Erwartungen die Dauer von 6 Monaten überschritten, entsteht KommSt-Pflicht in der Gemeinde erst von dem Monat an, in dem sich herausstellt, dass die Bauausführung länger als 6 Monate dauern wird (VwGH 9.11.1955, [3197/54](#)). Es ist daher spätestens ab dem 7. Monat Kommunalsteuerpflicht gegenüber der Betriebsstättengemeinde gegeben (bei Arbeitskräfteüberlassung siehe Rz 120 ff).

4.3.4. Unterbrechungen

Rz 49

Bautechnisch bedingte Unterbrechungen von kürzerer Dauer berühren nicht den Fortgang der Sechsmonatsfrist. Bei Unterbrechungen von mehr als zwei Wochen tritt eine Hemmung der Sechsmonatsfrist ein, dh. die Zeit der Hemmung wird in die Frist nicht einbezogen, sie beginnt aber nicht neu zu laufen.

Hat ein Unternehmen für seine gesamte übernommene Tätigkeit von vornherein mit einer Dauer von mehr als von 6 Monaten zu rechnen, liegt eine Betriebsstätte auch dann vor, wenn das Unternehmen nicht durchgehend auf der Baustelle tätig wird. Tritt eine geplante Unterbrechung der Bauarbeiten ein, weil in der Zwischenzeit Arbeiten von anderen Unternehmen ausgeführt werden, dann wird mit der Fortführung der Bauarbeiten nicht eine neue Sechsmonatsfrist in Gang gesetzt. Das Unternehmen ist jedenfalls für die Arbeitslöhne seiner auf der Baustelle eingesetzten Dienstnehmer kommunalsteuerpflichtig; erhebungsberechtigt ist jene Gemeinde, in der die Baustelle gelegen ist.

4.3.5. Generalunternehmer

Rz 50

Sollte dem Bauunternehmen die Funktion eines Generalunternehmers zukommen (Übernahme der Erstellung der Gesamtanlage), dann ist von vornherein eine zeitlich durchgehende Bauausführung gegeben, weil die Zeiten der auf der Baustelle arbeitenden Subunternehmer auch dem Generalunternehmer zugerechnet werden.

4.3.6. Subunternehmer

Rz 51

Für den Subunternehmer seinerseits besteht nur dann eine Betriebsstätte, wenn seine eigenen Bauausführungen 6 Monate überstiegen haben oder voraussichtlich übersteigen werden.

4.3.7. Mehrere Bauaufträge

Rz 52

Erhält der Unternehmer mehrere Bauaufträge, liegt eine einheitliche Bauausführung nur dann vor,

- wenn der Unternehmer vor Abschluss der Arbeiten im zeitlichen Zusammenhang einen weiteren Bauauftrag von demselben Bauherrn auf derselben Baustelle erhält und diese Arbeiten selbst durchführt oder durch einen Erfüllungsgehilfen ausführen lässt;
- wenn bei besonderen Verhältnissen die Bauaufträge nicht alle von demselben Auftraggeber erteilt, jedoch die Arbeiten mehr oder weniger zeitlich zusammenhängend durchgeführt werden, wie zB Erstellung von Reihenhäusern, Bachregulierung.

4.4. Schifffahrtsunternehmen

Rz 53

Bei Schifffahrtsunternehmen verwendet das KommStG 1993 die Umschreibungen des [GewStG 1953](#). Unterliegt das Schifffahrtsunternehmen der KommSt, dann gilt das Gleiche zB für ein auf dem Schiff befindliches Restaurant, und zwar auch dann, wenn Betreiber desselben nicht der Schifffahrtsunternehmer ist.

4.5. Grenzüberschreitende Aktivitäten (Betriebsstätte nach DBA)

Rz 54

Zu grenzüberschreitenden Aktivitäten in- und ausländischer Unternehmen siehe Rz 178 ff.

5. Bemessungsgrundlage ([§ 5 KommStG 1993](#))

5.1. Arbeitslöhne iSd KommStG 1993

Rz 55

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 (Monats-Bruttolohnsumme).

5.1.1. Arbeitslöhne

Rz 56

Arbeitslöhne sind

- Bezüge und Vorteile gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988](#) an Dienstnehmer iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) (Rz 3);
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art an von [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) erfassten Personen (Rz 6 ff);
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art an freie Dienstnehmer iSd [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) (einschließlich geringfügig beschäftigte Personen);
- 70% des Gestellungsentgeltes an den ausländischen Arbeitskräfteüberlasser (Rz 15);
- von Unternehmen der Körperschaft öffentlichen Rechts ersetzte Aktivbezüge für dienstzugeteilte Arbeitskräfte (Rz 17 ff).

5.1.2. Keine Arbeitslöhne

Rz 57

Nicht zu den Arbeitslöhnen zählen (der KommSt unterliegen nicht)

- Ruhe- und Versorgungsbezüge;
- die im [§ 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988](#) genannten Bezüge;
- die im [§ 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 EStG 1988](#) genannten Bezüge;
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit iSd [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) gewährt werden;

- Arbeitslöhne an Dienstnehmer, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des [Behinderteneinstellungsgesetzes](#) beschäftigt werden;
- Kurzarbeitsunterstützung (Rz 66).

5.2. Dienstverhältnis iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#)

5.2.1. Bruttoarbeitslöhne

Rz 58

Zu den Arbeitslöhnen gehören grundsätzlich alle steuerpflichtigen und steuerfreien Bruttobezüge iSd [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988](#), die vom Dienstgeber für aktive Dienstleistungen gewährt werden.

Zu den Arbeitslöhnen zählen:

- Alle Bezüge, die zur vertraglich vereinbarten Entlohnung für aktive Dienstleistungen gehören, auch wenn sie erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt werden,
- Sonstige Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) einschließlich Freibetrag sowie die Lohnsteuerbefreiten Zulagen und Zuschläge iSd [§ 68 EStG 1988](#),
- Sozialversicherungsanteile (siehe auch Rz 59),
- Geldwerte Vorteile im Rahmen des Dienstverhältnisses (Sachbezüge),
- Geldwerte Vorteile müssen ihre Wurzeln im Dienstverhältnis haben oder zumindest mit dem Dienstverhältnis in einem engen räumlichen, zeitlichen und arbeitsspezifischen Zusammenhang stehen, weshalb auch ein sogenanntes Entgelt von dritter Seite zu den kommunalsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören kann. Jedoch nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind Bonusmeilen, die einem Dienstnehmer von einem Dritten im Zuge eines Vielfliegerprogramms gewährt werden (VwGH vom 29.4.2010, [2007/15/0293](#)),
- Bei Arbeitnehmern, die unter Weisungsgebundenheit im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit (zB Autoverkäufer, Bankangestellte) Geschäftsabschlüsse für andere Unternehmen (zB Versicherungen, Banken, Leasingunternehmen, Bausparkassen) vermitteln, sind die diesbezüglichen Provisionen bei funktioneller und zeitlicher

Überschneidung mit der nichtselbständigen Haupttätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. VwGH 25.10.1994, [90/14/0184](#)),

sofern im und außerhalb des KommStG 1993 keine Steuerbefreiung vorgesehen ist.

Nicht dazu gehören die nichtsteuerbaren Leistungen gemäß [§ 26 EStG 1988](#). Dazu zählen beispielsweise:

- Reisevergütungen nach [§ 26 Z 4 EStG 1988](#), das sind Beiträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütung (Fahrtkostenvergütung, Kilometergeld) und als Taggelder bzw. Nächtigungsgebühren gewährt werden. Beträge, die über das nicht steuerbare Höchstausmaß hinausgehen, sind voll kommunalsteuerpflichtig. Steuerfreie Kilometergelder können für maximal 30.000 km im Kalenderjahr gewährt werden (VwGH 19.05.2005, [2001/15/0088](#)).
- Beiträge zur BV-Kasse (nach dem BMSVG) gemäß [§ 26 Z 7 lit. d EStG 1988](#)

5.2.2. Keine Verminderung der Bemessungsgrundlage

Rz 59

Die Bemessungsgrundlage dürfen bspw. nicht vermindern

- Ausgabenpauschbeträge des EStG 1988, zB allgemeines Werbungskostenpauschale, Pendlerpauschale, Landarbeiterfreibetrag.
- Sozialversicherungsbeiträge des Dienstnehmers, die vom Arbeitgeber freiwillig für den Dienstnehmer übernommen werden (vgl. auch Rz 68, Rz 69, Rz 70)
- Auf einem Freibetragsbescheid eingetragene Freibeträge ([§ 63 EStG 1988](#)), wie zB Ausgaben (Werbungskosten) des Arbeitnehmers, die dieser aus dem Arbeitslohn bestreitet.

5.2.3. Ausnahmen

Rz 60

Von der Bemessungsgrundlage sind ausgenommen

- Ruhe- und Versorgungsbezüge

- Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 3 EStG 1988](#) (gesetzliche Abfertigung) und [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) (freiwillige Abfertigungen und Abfindungen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses)
- Folgende nach [§ 3 Abs. 1 EStG 1988](#) steuerbefreiten Bezüge:
 - Z 10 Auslandsmontage (vgl. LStR 2002 Rz 55 ff)
 - Z 11 Entwicklungshilfe (vgl. LStR 2002 Rz 71)
 - Z 13 Benützung von Unternehmenseinrichtungen und Arbeitgeberzuschuss für Kinderbetreuung (vgl. LStR 2002 Rz 77 ff)
 - Z 14 Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (vgl. LStR 2002 Rz 78)
 - Z 15 Zukunftsvorsorge, Kapitalanteile (vgl. LStR 2002 Rz 81 ff)
 - Z 16 Freiwillige soziale Zuwendungen (vgl. LStR 2002 Rz 91 f)
 - Z 16a Ortsübliche Trinkgelder (vgl. LStR 2002 Rz 92a ff)
 - Z 16b Vom Arbeitgeber gezahlte Reiseaufwandsentschädigungen für bestimmte Tätigkeiten (vgl. LStR 2002 Rz 92j und Rz 735 ff)
 - Z 16c Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen für Sportler (vgl. LStR 2002 Rz 92k)
 - Z 17 Mahlzeiten am Arbeitsplatz und Gutscheine für Mahlzeiten (vgl. LStR 2002 Rz 93 ff)
 - Z 18 Getränke im Betrieb (vgl. LStR 2002 Rz 100)
 - Z 19 Haustrunk im Brauereigewerbe (vgl. LStR 2002 Rz 101)
 - Z 20 Freitabak in tabakverarbeitenden Betrieben (vgl. LStR 2002 Rz 102) bis 31.12.2009
 - Z 21 Beförderung der Arbeitnehmer bei Beförderungsunternehmen (vgl. LStR 2002 Rz 103 f)
- Arbeitslöhne an Dienstnehmer, die als begünstigte Personen gemäß [Behinderteneinstellungsgesetz](#) beschäftigt werden (Rz 65)
- Kurzarbeitsunterstützung (Rz 66)
- Sozialversicherungsbeiträge des Dienstnehmers, die der Arbeitgeber auf Grund einer ihn selbst treffenden gesetzlichen Verpflichtung für den Dienstnehmer entrichtet (VwGH vom

28.10.2009, [2008/15/0279](#) zum Schlechtwetterentschädigungsbeitrag vgl. Rz 67). Dies gilt auch für Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers, die der Arbeitgeber nach [§ 53 Abs. 1 ASVG](#) zu tragen hat (Sozialversicherungsanteil-Dienstnehmer übersteigt 20% der Geldbezüge).

5.2.3.1. Ruhe- und Versorgungsbezüge

Rz 61

Pensionsabfindungen fallen

- nur dann unter die Befreiung des [§ 5 Abs. 2 lit. a KommStG 1993](#), wenn sie nach Beendigung des Dienstverhältnisses (also im potentiellen Versorgungsfall) geleistet werden;
- iZm der Beendigung des Dienstverhältnisses unter [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) und damit unter die Befreiung des [§ 5 Abs. 2 lit. b KommStG 1993](#), wenn der Anspruch auf (Betriebs)Pension mit Beendigung des Dienstverhältnisses entstanden ist (VwGH 11.5.2005, [2002/13/0017](#));
- bei aufrehtem Dienstverhältnis nicht unter die Befreiung des [§ 5 Abs. 2 lit. a KommStG 1993](#) (VwGH 9.9.2004, [2004/15/0099](#), Abfindungen von Anwartschaften auf Betriebspensionen);

Überbrückungshilfen, die im Rahmen von Sozialplänen nach der Beendigung des Dienstverhältnisses laufend (wenn auch für begrenzte Zeiträume) ausbezahlt werden, fallen unter die Befreiung des [§ 5 Abs. 2 lit. a KommStG 1993](#), da diesen Zahlungen die Funktion von Ruhe- und Versorgungsbezügen zukommt (VwGH vom 23.04.2001, [98/14/0176](#) und VwGH 04.02.2009, [2007/15/0168](#)).

5.2.3.2. Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#)

Rz 62

Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zB freiwillige Abfertigungen und Abfindungen). Fallen die Bezüge unter [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#), dann gehören auch jene Teile, die wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif besteuert werden, nicht zur Bemessungsgrundlage (VwGH 22.9.2005, [2001/14/0034](#)). Die Bestimmung des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) ist für jene Zeiträume, in denen der Arbeitnehmer dem System der Abfertigung

neu unterliegt, zur Gänze nicht mehr anzuwenden (LStR 2002 Rz 1087a ff). Unterliegt ein Arbeitnehmer sowohl dem System der Abfertigung alt als auch ab dem Übertrittstichtag dem System der Abfertigung neu und wird ihm bei Beendigung des Dienstverhältnisses für die Zeiträume vor dem Übertrittstichtag eine freiwillige Abfertigung ausbezahlt, ist diese Abfertigungszahlung von der Kommunalsteuer befreit.

Beispiel

1) Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbarten mit 1. März 2003 den Übertritt in das neue Abfertigungssystem. Der gesetzliche Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt des Übertritts beträgt 4 Monatsentgelte; zur Anwartschaftsabfindung (für die Dauer des bisherigen Dienstverhältnisses) werden für einen Zeitraum von fünf Jahren drei Monatsentgelte in eine Betriebliche Vorsorgekasse übertragen.

Bei Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis wird eine freiwillige Abfertigung im Ausmaß von 6 Monatsentgelten gewährt, die dem Arbeitnehmer als Anrechnung von Vordienstzeiten zugesichert wurde.

Da die Begünstigung des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) weiterhin für den Zeitraum, in dem der Arbeitnehmer dem System der Abfertigung alt unterlegen ist, angewendet werden kann, ist auch die bei Beendigung des Dienstverhältnisses bezahlte freiwillige Abfertigung nicht kommunalsteuerpflichtig.

2) Ein Arbeitnehmer ist seit 5. Jänner 2003 beim Arbeitgeber beschäftigt und unterliegt dem System Abfertigung neu. Bei Beendigung des Dienstverhältnisses Ende März 2010 zahlt ihm der Arbeitgeber eine "freiwillige Abfertigung".

Die Bestimmungen des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) sind für den Arbeitnehmer, weil für diesen Zeitraum Anwartschaften gegenüber der BV-Kasse bestehen (Abfertigung neu), nicht mehr anzuwenden, sodass die gesamten Zahlungen kommunalsteuerpflichtig sind.

Sonstige Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) müssen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen und durch die Beendigung des Dienstverhältnisses verursacht sein und für die Auflösung des Dienstverhältnisses typisch sein. Auch Sterbegelder und Todfallsbeiträge gehören zu den Tatbeständen des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#), soweit sie anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen.

Freiwillige Zahlungen anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses sind auch dann begünstigt, wenn sie neben laufenden Bezügen (zB sofort anfallende Pension) sowie weiterlaufenden anderen Vorteilen aus dem Dienstverhältnis (zB vom Arbeitgeber weiter bezahlte Zusatzkrankenversicherung, Weiterbenutzung der bisherigen Dienstwohnung) zufließen.

Freiwillige Abfertigungen udgl. können auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses steuerbegünstigt behandelt werden, wenn sie zu einem späteren Zeitpunkt anfallen (spätestens zwölf Monate nach Beendigung des Dienstverhältnisses).

Nicht unter [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) fallen

- auf den Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses vorverlegte Jubiläumszuwendungen, Belohnungen, Treuegelder;
- Tantiemen, Umsatzbeteiligungen, Gewinnbeteiligungen, Bilanzremunerationen, Leistungsprämien;
- Urlaubsentschädigungen bzw. Urlaubersatzleistungen anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses (zB VwGH 25.10.2000, [99/13/0016](#)).

5.2.3.3. Bezüge iSd [§ 67 Abs. 8 EStG 1988](#)

Rz 63

Bezüge iSd [§ 67 Abs. 8 EStG 1988](#) (zB Vergleichssummen, Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren) sind steuerpflichtig. Nicht unter die Kommunalsteuerpflicht fallen jedoch jene Bezüge, die als Abfertigungen gemäß [§ 67 Abs. 3 oder 6 EStG 1988](#) zu versteuern sind (vgl. LStR 2002 Rz 1102). Rz 62 1. Absatz letzter Satz ist zu beachten.

Fallen Vergleichssummen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind sie bis zu einem Betrag von 7.500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988](#) zu versteuern. Diese Begünstigung gilt jedoch nicht für die Kommunalsteuer, sodass die Bezüge im Rahmen der Vergleichssumme zur Gänze kommunalsteuerpflichtig sind.

Rz 64

Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des [§ 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes](#) oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen, zählen nicht zur Bemessungsgrundlage,

- wenn diese Zahlungen, die mit der Beendigung des Dienstverhältnisses im ursächlichen Zusammenhang stehen, einmalig ausbezahlt werden und daher wesensgleich mit einer

freiwilligen Abfertigung (Abfindung) gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) sind (vgl. VwGH vom 23.04.2001, [98/14/0176](#) zu Pensionsabfindungen) oder

- wenn diese Zahlungen laufend für (wenn auch begrenzte) Zeiträume nach der Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt werden und somit diesen Zahlungen die Funktion von Ruhe- und Versorgungsbezügen iSd [§ 5 Abs. 2 lit. a KommStG 1993](#) zukommt (zB Überbrückungshilfe vgl. Rz 61).

Erfolgt eine einmalige Zahlung, ist die Befreiung für Sozialpläne nur für jene Fälle anzuwenden, in denen die Arbeitnehmer nicht dem System der Abfertigung neu unterliegen. Fallen bei einem Arbeitnehmer beide Systeme (Abfertigung alt und neu) an und ist beim Arbeitnehmer die Bestimmung des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) anzuwenden [für nicht übertragene (eingefrorene) Teile], ist die Sozialplanzahlung zur Gänze von der Kommunalsteuer befreit.

Beispiel

1) Ein Arbeitnehmer, der dem System der Abfertigung alt unterliegt, erhält im Rahmen eines gerichtlichen Vergleichs vom Arbeitgeber eine Summe von 10.000 Euro (davon entfallen 4.000 Euro auf die gesetzliche Abfertigung). Der Kommunalsteuerpflicht unterliegen somit 6.000 Euro, die gesetzliche Abfertigung gemäß [§ 67 Abs. 3 EStG 1988](#) (4.000 Euro) ist nicht kommunalsteuerpflichtig.

2) Erhält ein Arbeitnehmer, der dem System der Abfertigung neu unterliegt, im Rahmen eines gerichtlichen Vergleichs vom Arbeitgeber eine Summe von 10.000 Euro, so können gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988](#) 7.500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% versteuert werden. Für die Berechnung der Kommunalsteuer ist jedoch die gesamte Vergleichssumme von 10.000 Euro als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

3) Arbeitnehmer erhalten bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen eine Zahlung des Arbeitgebers.

a. Für Arbeitnehmer, die bei Beendigung des Dienstverhältnisses dem System der Abfertigung alt unterliegen bzw. für einen früheren Zeitraum dem System der Abfertigung alt (Abfertigungsanwartschaften werden an BV-Kasse übertragen und dann Übertritt ins neue Abfertigungssystem) unterlegen sind, kann eine freiwillige Abfertigung gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) ausbezahlt werden, sodass auch die Sozialplanzahlung zur Gänze nicht der Kommunalsteuerpflicht unterliegt.

b. Bei Arbeitnehmern, die seit dem Beginn des Dienstverhältnisses dem System der Abfertigung neu unterliegen, ist die Bestimmung des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) nicht anwendbar. Da an diese Arbeitnehmer keine freiwillige Abfertigung ausbezahlt werden kann, sind daher auch die Zahlungen im Rahmen von Sozialplänen zur Gänze kommunalsteuerpflichtig.

5.2.3.4. Dienstnehmer iSd Behinderteneinstellungsgesetzes (BEinstG)

Rz 65

Dienstnehmer iSd BEinstG sind Personen, die in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt werden ([§ 4 Abs. 1 BEinstG](#)). Behinderte iSd BEinstG sind somit Dienstnehmer iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#). Der Geschäftsführerbezug an einen wesentlich beteiligten Geschäftsführer fällt dann unter die Befreiung, wenn er in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis steht. Dies kann zutreffen, wenn er bis unter 50% beteiligt ist und keine Sperrminorität innehat.

Es entspricht durchaus der sozialen Zielsetzung des KommStG 1993, die Ausnahmebestimmung generell auf Arbeitslöhne des im [§ 2 BEinstG](#) umschriebenen Personenkreises anzuwenden. Danach kommt es auf eine Beschäftigung von begünstigten behinderten Personen bis zur oder über der Pflichtzahl nicht an. Die soziale Zielsetzung kommt im KommStG 1993 insofern zum Ausdruck, als Körperschaften, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Behindertenfürsorge dienen, von der KommSt befreit sind.

Der Nachweis für die Zugehörigkeit zum Kreis der begünstigten Behinderten ist nach [§ 14 BEinstG](#) zu führen.

Freie Dienstnehmer und an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligte Personen iSd [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) fallen auf Grund des Gesetzeswortlautes (Arbeitslöhne an Dienstnehmer) nicht unter die Befreiungsbestimmung des [§ 5 Abs. 2 KommStG 1993](#).

5.2.4. Einzelheiten

5.2.4.1. Kurzarbeitsunterstützungen

Rz 66

Nach [§ 37b](#) bzw. [§ 37c Arbeitsmarktservicegesetz](#) wird den von Kurzarbeit betroffenen Arbeitnehmern eine Kurzarbeitsunterstützung bzw. Qualifizierungsunterstützung gewährt, wobei jedoch der Arbeitgeber nach [§ 37b Abs. 4](#) und [§ 37c Abs. 8 AMSG](#) für diese Leistungen an die Arbeitnehmer keine Kommunalsteuer zu entrichten hat. Die Kommunalsteuerbefreiung ist ausschließlich für die Kurzarbeitsunterstützungen selbst vorgesehen. Übernimmt der Arbeitgeber im Zusammenhang mit der Vereinbarung der Kurzarbeit freiwillig höhere Beiträge (zB Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers), liegt insoweit ein lohnwerter Vorteil vor, der auch der Kommunalsteuerpflicht unterliegt.

5.2.4.2 Schlechtwetterentschädigungsbeitrag

Rz 67

Der Arbeitgeber von Bauarbeitern ist gesetzlich verpflichtet, Arbeitslöhne, Schlechtwetterentschädigungen, einen Schlechtwetterentschädigungsbeitrag, den Anteil zur Krankenversicherung und einen Krankenversicherungs(differenz)beitrag gemäß [§ 7 Abs. 2 Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigungsgesetz 1957](#) zu leisten, wobei er jedoch letztgenannten Differenzbeitrag gesetzlich verbindlich und alleine zu tragen hat.

Die Arbeitslöhne der Bauarbeiter und Schlechtwetterentschädigungen unterliegen der Kommunalsteuer, wobei die gesetzlich angesprochene Befreiung ausschließlich für die ehemalige Lohnsummensteuer galt; jedoch nicht für die Kommunalsteuer gilt.

Der Krankenversicherungs(differenz)beitrag gemäß [§ 7 Abs. 2 Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigungsgesetz 1957](#) enthält Dienstgeberanteile, aber auch Dienstnehmeranteile, wird gesetzlich verpflichtend vom Arbeitgeber entrichtet und von ihm alleine getragen und ist daher kein sonstiger Vorteil aus einem Dienstverhältnis und somit nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH vom 28.10.2009, [2008/15/0279](#)) von der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und damit auch für die Kommunalsteuer auszunehmen.

5.2.4.3. Altersteilzeitmodell

Rz 68

Bei Inanspruchnahme des Altersteilzeitmodells gehört zur Bemessungsgrundlage der KommSt das der verringerten Arbeitszeit entsprechende Bruttoarbeitsentgelt zuzüglich der aus den Mitteln der Arbeitslosenversicherung abgegoltene Lohnausgleich sowie der vom Unternehmer übernommene Dienstnehmeranteil zur Sozialversicherung.

Nach [§ 27 Abs. 1 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977](#) kann der Arbeitgeber einzelnen Arbeitnehmern auf völlig freiwilliger Entscheidung und auf Grund privatrechtlicher Rechtsgrundlage Altersteilzeit gewähren und hat damit einen Anspruch auf Ersatz des Lohnausgleichs und bestimmter Sozialversicherungs(differenz)beiträge durch das Arbeitsmarktservice; weder für den Lohnausgleich noch für die zu entrichtenden Sozialversicherungs(differenz)beiträge ist gesetzlich eine entsprechende Kommunalsteuerbefreiung vorgesehen.

Bei diesen Leistungen der Arbeitgeber handelt es sich nicht um kommunalsteuerfreie Sozialleistungen (zB Überbrückungshilfen nach Sozialplänen), sondern um Leistungen an Arbeitnehmer aus einem aufrechten Dienstverhältnis, welche daher der Kommunalsteuer unterliegen.

Solche Leistungen an bestimmte Arbeitnehmer sind im Sinne der allgemeinen Rechtsmeinung den geldwerten Vorteilen aus einem Dienstverhältnis zuzurechnen und daher in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer miteinzubeziehen, zumal eine ausdrückliche gesetzliche Befreiung von der Kommunalsteuer nicht vorgesehen ist.

Der Arbeitgeber hat anlässlich der Altersteilzeit von Arbeitnehmern eine völlig freie persönliche Entscheidung zu treffen, ob er der Altersteilzeit grundsätzlich zustimmt und damit Lohnausgleich bzw. bestimmte Sozialversicherungs(differenz)beiträge für die betreffenden Arbeitnehmer leistet (vorleistet), hat jedoch auf Grund solcher erbrachter Leistungen gegenüber dem Arbeitsmarktservice einen gesetzlichen Rechtsanspruch auf Ersatz dieser an (für) die begünstigten Arbeitnehmer gewährten geldwerten Vorteile aus einem Dienstverhältnis; damit sollten nicht nur unbestritten der Lohnausgleich, sondern auch diese Sozialversicherungs(differenz)beiträge der Kommunalsteuer unterliegen.

5.2.4.4. Nachzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen auf Grund einer GPLA

Rz 69

Die vom Arbeitgeber infolge einer GPLA (gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben) für den Arbeitnehmer übernommenen Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung gehören – als Vorteil aus dem Dienstverhältnis – zur Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer und sind im Kalendermonat der Zahlung der Arbeitnehmeranteile an den Versicherungsträger zu berücksichtigen.

Regressiert sich der Arbeitgeber allerdings hinsichtlich bezahlter Arbeitnehmeranteile an den entsprechenden Arbeitnehmern und fordert er diese zurück, dann liegt keine Lohnzahlung vor und die Bemessungsgrundlage ist nicht zu erhöhen. Besteht keine Regressmöglichkeit von Seiten des Arbeitgebers, zählen diese Beiträge trotzdem zur Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer.

5.2.4.5. Refundierung des Sozialversicherungsbeitrages an Vorstand

Rz 70

Die Sozialversicherungsbeiträge, die ein Vorstand gemäß [§ 51 Abs. 5 ASVG](#) refundiert erhält, zählen zur Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer. Die Refundierung stellt keine ausschließliche Verpflichtung des Dienstgebers im Sinne des VwGH vom 28.10.2009, [2008/15/0279](#) dar.

5.2.4.6. Grenzgänger

Rz 71

Löhne an im Inland tätige Grenzgänger unterliegen der KommSt. Grenzgänger sind im Ausland ansässige Dienstnehmer, die im Inland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben.

5.2.4.7. Insolvenz-Entgelt/Haftung für bereits ausbezahlte Arbeitslöhne

Rz 72

Die durch die Geschäftsstelle der Insolvenz-Entgelt-Fonds-Service GmbH erfolgte Auszahlung des Insolvenz-Entgelts ([§§ 1 ff Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz](#)) stellt noch keine Lohnzahlung des Unternehmers (Dienstgebers) im Sinne des [§ 1 KommStG 1993](#) dar. Erst die Zahlungen des Dienstgebers an den Insolvenz-Entgelt-Fonds zur Abstattung seiner Verbindlichkeiten (Quotenzahlung) fallen unter das KommStG 1993 (vgl. VwGH 5.10.1982, [82/14/0127](#); DR-FLAG 1967 Abschnitt 41.03 Z 7, AÖF Nr. 150/2003).

Rz 73

Eine Haftung für noch nicht entrichtete Kommunalsteuer für bereits ausbezahlte Arbeitslöhne des Unternehmers ist unabhängig von einem allfälligen Konkursverfahren geltend zu machen. Diese Kommunalsteuer wird im Rahmen eines Haftungsverfahrens durch die Gemeinde gegenüber dem Haftungsverpflichteten (zB Geschäftsführer) geltend gemacht.

5.2.4.8. Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse

Rz 74

Beitragsleistungen des Unternehmers an die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse in Form eines Zuschlages zum Lohn gehören nicht zur Bemessungsgrundlage, sondern erst die vom Unternehmer an die Dienstnehmer ausbezahlten Urlaubsgelder (vgl. [§ 8 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) - BUAG, BGBl. Nr. 414/1972 in der jeweils geltenden

Fassung). Abfertigungszahlungen ([§ 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988](#)) sind von der KommSt befreit. Ab 1.1.2011 ist in jenen Fällen, in denen die BUAK das Urlaubsgeld direkt an die Arbeitnehmer ausbezahlt, sie auch gemäß [§ 8 Abs. 8 BUAG](#) verpflichtet, die entsprechende Kommunalsteuer abzuführen.

5.2.4.9. Nicht abzugsfähiger Arbeitslohn

Rz 75

Wird anlässlich einer Prüfung durch das Finanzamt der zB durch einen Einzelunternehmer oder eine Körperschaft gewährte Arbeitslohn wegen Überhöhung auf das angemessene Ausmaß gekürzt, fällt der überhöhte Teil nicht unter die Arbeitslöhne und damit nicht unter die KommSt (zB überhöhtes Gehalt an nahe Angehörige, verdeckte Ausschüttungen).

5.2.4.10. 60-jährige Dienstnehmer

Rz 76

Vom Dienstgeberbeitrag befreit sind Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben ([§ 41 Abs. 4 lit. f FLAG 1967](#) idF Budgetbegleitgesetz 2003, erstmals für den Monat Jänner 2004 anzuwenden). Diese Befreiung gilt nicht für die KommSt.

5.2.4.11. Neugründungs-Förderungsgesetz

Rz 77

Gemäß [§ 1 Z 7 NeuFöG](#) werden – neben einer Reihe von anderen Abgaben-, Gebühren- und Beitragsbefreiungen - die im Kalendermonat der Neugründung sowie in den darauf folgenden elf Kalendermonaten für beschäftigte Arbeitnehmer anfallenden Dienstgeberbeiträge, Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung und die in diesem Zeitraum für beschäftigte Arbeitnehmer anfallende Kammerumlage nicht erhoben. Diese Regelung gilt nicht für die KommSt.

5.3. Wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer iSd

[§ 22 Z 2 EStG 1988](#) und freie Dienstnehmer iSd [§ 4 Abs. 4 ASVG](#)

5.3.1. Wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer iSd [§ 22 Z 2 EStG 1988](#)

5.3.1.1. Bemessungsgrundlage

Rz 78

Zur Bemessungsgrundlage gehören Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die der Geschäftsführer als Gegenleistung (Entgelt) für seine Geschäftsführertätigkeit erhält. Als Vergütungen jeder Art im Sinne des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) sind auch jene Bezüge (zB Auslagenersatzes oder Reisekostenersätze) zu erfassen, die eine Kapitalgesellschaft dem Geschäftsführer als Vergütung der bei ihm anfallenden Betriebsausgaben gewährt (VwGH 4.2.2009, [2008/15/0260](#)). [§ 26 EStG 1988](#) bezieht sich ausschließlich auf nichtselbständige Einkünfte und kann daher bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (Einkünften von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern) nicht zur Anwendung kommen.

Pauschale Kostenersatzes (zB Kilometergeld, Tagesgeld, Nächtigungsgeld) gehören jedenfalls zur Bemessungsgrundlage. Tatsächlich (belegmäßig) nachgewiesene Aufwendungen für ein Reiseticket (zB Bahnticket, Flugticket) oder eine Nächtigungsmöglichkeit (zB Hotelrechnung) im Zusammenhang mit einer beruflichen Reise (unabhängig davon, ob diese von der Gesellschaft oder vom Geschäftsführer bezahlt werden), erhöhen nicht die Bemessungsgrundlage. Hingegen sind belegmäßig nachgewiesene Verpflegungskosten immer kommunalsteuerpflichtig.

Sozialversicherungsbeiträge, die von der Kapitalgesellschaft für den Geschäftsführer einbehalten werden, dürfen die Bemessungsgrundlage nicht mindern. Übernimmt die Gesellschaft die Bezahlung dieser Sozialversicherungsbeiträge, dann gehören sie zu den Vergütungen und sind kommunalsteuerpflichtig. Arbeitgeberanteile, die eine Kapitalgesellschaft wegen eines sozialversicherungsrechtlich anzuerkennenden Dienstverhältnisses ihres Gesellschafter-Geschäftsführers abzuführen hat, zählen nicht zu den Vergütungen.

5.3.1.2. Sachbezüge Gesellschafter-Geschäftsführer

Rz 79

Es bestehen keine Bedenken, wenn als Bemessungsgrundlage gemäß [§ 5 Abs. 1 lit. a KommStG 1993](#) bei Sachbezügen die Sachbezugswerte gemäß der [Sachbezugswerteverordnung](#) BGBl. II Nr. 416/2001 in der jeweils geltenden Fassung, angewandt werden. Dies gilt nur für Sachbezüge, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen der Einkünfte nach [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) zufließen.

Hinsichtlich der privaten Verwendung eines Firmenfahrzeuges bestehen keine Bedenken, wenn dieser Vorteil entweder durch Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an [§ 4 der Sachbezugswerteverordnung](#) BGBl. II Nr. 416/2001 in der jeweils geltenden Fassung oder durch Ansatz der der Gesellschaft entstandenen auf den nicht betrieblichen Anteil entfallenden Kosten erfasst wird (EStR 2000 Rz 1069, Rz 4109a).

5.3.1.3. Lineare/alineare Gewinnausschüttung

Rz 80

Für die Beurteilung der Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) ist es von wesentlich rechtlicher Bedeutung, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer

- in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist, wobei in aller Regel nicht vom Fehlen einer solchen Eingliederung auszugehen ist,
- nach außen hin dauerhaft nicht nur formell als Geschäftsführer eingetragen ist, sondern auch materiell eine Tätigkeit praktiziert, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird,
- Tätigkeiten dem Unternehmenszweck entsprechend im geschäftsführenden Bereich oder aber auch im operativen Bereich erbringt,
- Tätigkeiten erbringt, welche, würden sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solche nach [§ 22 Z 1 EStG 1988](#), zB Wirtschaftstreuhänder, Fachärzte, Rechtsanwälte, Ziviltechniker usw., geböte (vgl. VwGH 04.02.2009, [2008/15/0260](#)).

Grundsätzlich sind Gesellschaften und deren Gesellschafter-Geschäftsführer frei, auf eine angemessene Vergütung für die Geschäftsführung zu Gunsten höherer, auch alinearer,

Ausschüttungen zu verzichten. Bei folgenden Gestaltungen, deren Zweck erkennbar auf die Umgehung bestimmter Abgaben (zB DB, DZ oder KommSt) gerichtet ist, sind auch offene Ausschüttungen in Einkünfte aus selbständiger Arbeit ([§ 22 Z 2 EStG 1988](#)) umzuqualifizieren.

- Wird vertraglich vereinbart, dass ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer bei Vorliegen eines Verlustes einen angemessenen Geschäftsführerbezug erhält, bei Vorliegen eines Gewinnes aber keinen oder einen niedrigeren Geschäftsführerbezug und dafür eine (lineare oder alineare) Ausschüttung, stellt diese Ausschüttung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bis zur Höhe des angemessenen Geschäftsführerbezuges ebenfalls eine Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit dar, die nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) zu besteuern ist und damit nach [§ 5 Abs. 1 lit. a KommStG 1993](#) der Bemessungsgrundlage zur Kommunalsteuer unterliegt.

Beispiel

An der AB GmbH sind A und B jeweils zu 50% beteiligt. A ist als Geschäftsführer tätig. Für diese Tätigkeit erhält A laut Gesellschaftervertrag in Jahren, in denen die AB GmbH unternehmensrechtlich einen positiven Bilanzgewinn von mindestens 50.000 Euro ausweist, einen Geschäftsführerbezug in Höhe von 50.000 Euro sowie eine alineare Ausschüttung von ebenfalls 50.000 Euro. Für Jahre, in denen kein Bilanzgewinn von zumindest 50.000 Euro vorliegt, wird ein Geschäftsführerbezug in Höhe von 100.000 Euro vereinbart.

Unabhängig von der zivilrechtlichen Gestaltung liegt stets ein Geschäftsführerbezug in Höhe von 100.000 Euro vor, der nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) zu besteuern ist und somit der Kommunalsteuer unterliegt.

- Eine Änderung des Gesellschaftsvertrages oder ein Gesellschafterbeschluss, mit denen eine Änderung der Geschäftsführervergütung erfolgt oder eine (alineare) Gewinnausschüttung für die Geschäftsführertätigkeit vereinbart wird, ist lediglich für zukünftige Zeiträume steuerlich anzuerkennen. Ein rückwirkender "Verzicht" auf einen angemessenen Geschäftsführerbezug zu Gunsten einer höheren Ausschüttung ist somit aus steuerrechtlicher Sicht nicht möglich.

Beispiel

C ist einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der C GmbH. Für seine Geschäftsführertätigkeit ist eine angemessene Vergütung in Höhe von 10.000 Euro monatlich vereinbart. Als sich im Juli des Jahres 01 ein hoher Gewinn der C GmbH abzeichnet, wird der Gesellschaftsvertrag am 31. Juli 01 so geändert, dass C für das gesamte Jahr 01 seine Geschäftsführungstätigkeit unentgeltlich erbringt. Aus steuerlicher Sicht stellen die bis zum Juli 01 entstandenen Ansprüche des A (70.000 Euro) bei der C GmbH Betriebsausgaben, bei C Einkünfte gemäß [§ 22 Z 2 Teilstrich 2](#)

EStG 1988 dar (die auch der Kommunalsteuerpflicht unterliegen). Die für August bis Dezember 01 zustehende Vergütung (50.000 Euro) kann als Ausschüttung behandelt werden, insofern auch in zukünftigen Perioden vom Geschäftsführer das Risiko getragen wird, in Verlustsituation kein (angemessenes) Geschäftsführerentgelt zu erhalten (das heißt es darf nicht in zukünftigen Perioden der Gesellschaftsvertrag derart geändert werden, dass wieder Geschäftsführerentgelte ausbezahlt werden - vgl. Punkt 3).

- Wird ein wirtschaftlich gleichgelagerter Sachverhalt (angemessene Vergütung für die Geschäftstätigkeit) durch Änderungen des Gesellschaftsvertrages oder entsprechende Gesellschafterbeschlüsse wiederholt zivilrechtlich unterschiedlich gestaltet, so ist die zivilrechtliche Gestaltung nicht für die steuerliche Würdigung des Sachverhalts maßgeblich. Das kann dazu führen, dass als Gewinnausschüttung behandelte Beträge (teilweise) als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit umqualifiziert werden und damit Kommunalsteuerpflicht gegeben ist.

Beispiel

An der AB GmbH sind A und B jeweils zu 50% beteiligt, beide sind als Geschäftsführer tätig. Im Gesellschaftsvertrag werden angemessene Geschäftsführer-Entgelte festgelegt. In Geschäftsjahren mit ausreichenden Gewinnen wird aber von den Gesellschaftern ein Gesellschafterbeschluss gefasst, wonach anstatt der Geschäftsführerbezüge ein Gewinn in Höhe dieser Geschäftsführerbezüge ausgeschüttet wird. In Verlustjahren bleibt es bei der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Vergütung.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sind diese Ausschüttungen als Geschäftsführer-Bezüge zu qualifizieren. Sie stellen daher Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit dar (vgl. auch UFS 12.01.2009 RV/0942-G/07). Es ist somit Kommunalsteuerpflicht nach § 5 Abs. 1 lit. a KommStG 1993 gegeben.

Verzichtet hingegen in Zeiten einer Krisensituation (für das Unternehmen) der Gesellschafter-Geschäftsführer auf sein vereinbartes Entgelt, unter der Auflage, dafür in der Zukunft eine Gewinnausschüttung in alinearer Form zu erhalten, um seinen entgangenen Geschäftsführergehalt zu kompensieren, ist dies auch steuerlich anzuerkennen, da die alineare Gewinnausschüttung in der Zukunft wirtschaftlich begründet ist.

Diese Ausführungen gelten auch sinngemäß für nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer, die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988) erzielen.

5.3.1.4. Ausnahmen

Rz 81

Nicht zur Bemessungsgrundlage gehören:

- Tatsächlich (belegmäßig) nachgewiesene Aufwendungen für ein Reiseticket (zB Bahnticket, Flugticket) oder eine Nächtigungsmöglichkeit (zB Hotelrechnung) im Zusammenhang mit einer beruflichen Reise (vgl. Rz 78).
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit iSd [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) an Geschäftsführer gewährt werden (= Firmenpensionen).
- Eine der GmbH in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (vgl. UStR 2000 Rz 184).
- (Verdeckte) Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft (VwGH 19.12.2001, [2001/13/0225](#)), weil diese Ausschüttungen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören ([§ 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#), EStR 2000 Rz 6148 ff).
- Vergütungen aus der Verzinsung des Verrechnungskontos des Gesellschafters, weil sie die Gesellschafterstellung betreffen (VwGH 18.7.2001, [2001/13/0072](#)).
- Überbrückungshilfen (siehe Rz 61).

5.3.2. Freie Dienstnehmer

Rz 82

Zur Bemessungsgrundlage gehören Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die der freie Dienstnehmer als Gegenleistung (Entgelt) für die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen des freien Dienstvertrages erhält.

Ersätze an freie Dienstnehmer iSd [§ 4 Abs. 4 ASVG](#), die auf Grund der Verordnung über [beitragsfreie pauschalisierte Aufwandsentschädigungen](#) (BGBl. II Nr. 409/2002 in der jeweils geltenden Fassung) nicht als Entgelt iSd [§ 49 Abs. 1 ASVG](#) gelten, unterliegen als Vergütungen jeder Art der Kommunalsteuerpflicht.

Beispiel

Ein Angestellter unterrichtet nebenberuflich im Rahmen eines freien Dienstvertrages an einer Erwachsenenbildungseinrichtung und erhält 500 Euro an Aufwandsentschädigung. Diese Ersätze sind zwar nach dem ASVG beitragsfrei, zählen jedoch zur Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer.

Als Vergütungen jeder Art sind auch jene Bezüge zu erfassen, die der Auftraggeber dem freien Dienstnehmer als Vergütung der bei diesem anfallenden Betriebsausgaben gewährt (vgl. VwGH 4.2.2009, [2008/15/0260](#) zum wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer). [§ 26 EStG 1988](#) bezieht sich ausschließlich auf nichtselbständige Einkünfte und kann daher bei Einkünften der freien Dienstnehmer nicht zur Anwendung kommen.

Pauschale Kostenersätze (zB Kilometergeld, Tagesgeld, Nächtigungsgeld) gehören jedenfalls zur Bemessungsgrundlage. Tatsächlich (belegmäßig) nachgewiesene Aufwendungen für ein Reiseticket (zB Bahnticket, Flugticket) oder eine Nächtigungsmöglichkeit (zB Hotelrechnung) im Zusammenhang mit einer beruflichen Reise (unabhängig davon ob diese vom Auftraggeber oder vom freien Dienstnehmer bezahlt werden), erhöhen nicht die Bemessungsgrundlage. Hingegen sind belegmäßig nachgewiesene Verpflegungskosten immer kommunalsteuerpflichtig.

Auch die Beiträge zur Betrieblichen Vorsorgekasse, die der Auftraggeber für den freien Dienstnehmer nach dem [§ 1 Abs. 1a Z 1 iVm § 6 BMSVG](#) zu entrichten hat, zählen auf Grund der gesetzlichen Verpflichtung des Auftraggebers nicht zur Bemessungsgrundlage.

Sozialversicherungsbeiträge, die von dem Auftraggeber für den freien Dienstnehmer einbehalten werden, dürfen die Bemessungsgrundlage nicht mindern. Übernimmt der Auftraggeber die Bezahlung dieser Sozialversicherungsbeiträge, dann gehören sie zu den Vergütungen und sind kommunalsteuerpflichtig. Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung zählen nicht zu den Vergütungen.

Betriebsmittel, die im Betriebsvermögen des Auftraggebers verbleiben und die zur Erfüllung des freien Dienstvertrages verwendet werden, stellen keine Vergütungen jeder Art im Sinne des [§ 5 Abs. 1 lit. a KommStG 1993](#) dar. Es kommt daher zu keiner Erhöhung der Bemessungsgrundlage.

Beispiel

Zurverfügungstellung eines Arbeitsplatzes (Computer, Schreibtisch usw.) oder eines Dienstwagens für beruflich gefahrene Strecken (hinsichtlich Privatfahrten siehe Rz 83)

Nicht zur Bemessungsgrundlage zählt eine dem freien Dienstnehmer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer.

Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art an freie Dienstnehmer unterliegen ab 1. Jänner 2010 der Kommunalsteuerpflicht. Grundsätzlich ist der Zeitpunkt der Auszahlung für die

Einbeziehung in die Beitragsgrundlage rechtlich relevant. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Abrechnung für im Kalenderjahr 2009 nachweislich erbrachte Leistungen bis spätestens 1. September 2010 erfolgt, diese Zahlungen nicht der Kommunalsteuerpflicht zu unterziehen.

5.3.3. Sachbezüge freie Dienstnehmer

Rz 83

Es bestehen keine Bedenken, wenn als Bemessungsgrundlage gemäß [§ 5 Abs. 1 lit. a KommStG 1993](#) bei Sachbezügen die Sachbezugswerte gemäß der [Sachbezugswerteverordnung](#) BGBl. II Nr. 416/2001 in der jeweils geltenden Fassung, angewandt werden.

Hinsichtlich der privaten Verwendung eines Firmenfahrzeuges bestehen keine Bedenken, wenn dieser Vorteil entweder durch Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an [§ 4 der Sachbezugswerteverordnung](#) BGBl. II Nr. 416/2001 in der jeweils geltenden Fassung oder durch Ansatz der dem Auftraggeber entstandenen auf den nicht betrieblichen Anteil entfallenden Kosten erfasst wird (EStR 2000 Rz 1069, Rz 4109a).

5.4. Gestellungsentgelt

Rz 84

Der KommSt unterliegt 70% des Gestellungsentgeltes ohne Umsatzsteuer ([§ 14 Abs. 3 Finanzausgleichsgesetz 2008](#) – FAG 2008) und abzüglich allfälliger Skonti an den ausländischen Arbeitskräfteüberlasser (Rz 15, 104 ff).

5.5. Dienstzugeteilte Personen

Rz 85

Der KommSt unterliegen von Unternehmen der Körperschaft öffentlichen Rechts ersetzte Aktivbezüge für dienstzugeteilte Arbeitskräfte; nicht dazu gehören die vom lohnsteuerlichen Dienstgeber zu tragenden Lohnnebenkosten (Rz 17 ff).

Ist die Höhe der ersetzten Aktivbezüge für dienstzugeteilte Arbeitskräfte nicht bekannt, kann vom in Rechnung gestellten Betrag ein Abschlag von 30% erfolgen (vgl. Bemessungsgrundlage Rz 84).

5.6. Zuordnung der Dienstnehmer zur Betriebsstätte

5.6.1. Funktionelle Zugehörigkeit

Rz 86

Dienstnehmer iSd KommStG 1993 – lohnsteuerliche Dienstnehmer, Gesellschafter-Geschäftsführer, freie Dienstnehmer, Arbeitskräfte eines ausländischen Arbeitskräfteüberlassers, dem Unternehmen von einer Körperschaft öffentlichen Rechts dienstzugeteilte Dienstnehmer - sind jener Betriebsstätte des Unternehmens zuzurechnen, mit der sie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten überwiegend unternehmerisch verbunden sind bzw. zu der die engeren ständigen Beziehungen bestehen. Zur Sechsmonatsregelung bei inländischer Personalüberlassung siehe Rz 120 ff.

Die unternehmerische Verbundenheit kann im Sinne einer funktionellen Zugehörigkeit, das ist im Sinne der Zugehörigkeit des Dienstnehmers zum Aufgabenbereich der Betriebsstätte verstanden werden. Dienstnehmer einer bestimmten Betriebsstätte kann daher auch jemand sein, der nicht in den Räumen der Betriebsstätte, sondern außerhalb arbeitet, wenn er nur in bestimmten ständigen Beziehungen zu dieser Betriebsstätte steht, hauptsächlich dann, wenn sein Arbeitseinsatz von dieser Betriebsstätte aus geleitet wird (VwGH 13.12.1960, [0145/56](#), Lohnsummensteuer der DDSG).

Beispiele

- *Kraftfahrer, die ihre Tätigkeit von einer Betriebsstätte aus, die als Abstell- und Serviceplatz für die Kraftfahrzeuge dient, täglich ausüben, haben zu dieser Betriebsstätte die überwiegende und stärkste Beziehung. Hingegen kommt es nicht darauf an, von welcher Betriebsstätte, auch wenn sich in dieser die Leitung des Unternehmens befindet, fernmündliche Weisungen an die Kraftfahrer erteilt werden (VwGH 29.6.1999, [95/14/0019](#)).*
- *Fahrverkäufer, die die Ware an einer Umladestation abholen und zu den Kunden im räumlichen Einzugsgebiet der Station bringen, sind dieser Betriebsstätte zuzurechnen (VwGH 10.11.1995, [92/17/0292](#)).*
- *Auswärts beschäftigte Dienstnehmer eines Malerbetriebes mit Geschäftsleitung in Gemeinde A und Werkstätte in Gemeinde B: Die Außendienstmitarbeiter sind zur Gänze der Werkstätte zuzurechnen, es sei denn, die auswärtige Bauausführung hat selbst Betriebsstättencharakter (VwGH 27.6.1989, [89/14/0055](#)).*
- *Außendienstmitarbeiter eines Versicherungsunternehmens sind jener Geschäftsstelle zuzurechnen, in deren Einzugsbereich sie eingesetzt sind (VwGH 26.4.1993, [92/15/0007](#), [92/15/0008](#); VwGH 23.4.1992, [91/15/0153](#)).*

- *Leitende Angestellte der Zentrale eines Versicherungsunternehmens mit der Aufgabe der Beaufsichtigung oder Überwachung von Geschäftsstellen sind idR zur Gänze der Zentrale zuzurechnen (VwGH 30.3.1992, [91/15/0112](#)).*
- *Postzusteller sind nicht dem Einsatzort (Gemeinde, in der die Zustellung erfolgt), sondern dem Dienstort zuzuordnen (zB Postamt, Postzustellverteilerzentrum).*
- *Heimarbeiter sind jener Betriebsstätte zuzuordnen, von der aus sie Material oder Anweisungen für ihre Tätigkeit erhalten.*
- *Binnenschiffahrtsunternehmen: IdR Zurechnung zu jener inländischen Betriebsstätte, die den Arbeitseinsatz des Schiffspersonals leitet (VwGH 13.12.1960, [0145/56](#)).*
- *Eine Körperschaft öffentlichen Rechts vermietet und verpachtet Grundstücke (= Betriebsstätten) in den Gemeinden A, B und C, die von einer in der Gemeinde A gelegenen Dienststelle (= Betriebsstätte) der Körperschaft öffentlichen Rechts aus verwaltet werden. Das Grundstück in der Gemeinde B ist ein Mietwohnhaus, in dem ein Hausbesorger angestellt ist. Die in der Gemeinde C gelegenen Grundstücke sind unbebaut.
Kommunalsteuerpflichtig sind die Hausbesorgerbezüge in der Gemeinde B und die mit der Verwaltung (ganz oder teilweise) im Zusammenhang stehenden Bezüge der Dienstnehmer in der Gemeinde A.*
- *Freie Dienstnehmer sind dem Geschäftssitz des Unternehmens zuzuordnen. Wenn der freie Dienstnehmer auf Grund seiner Tätigkeit einer Betriebsstätte zuzuordnen ist (engste ständige Beziehung), ist diese maßgebend.*
- *Können die Beschäftigungszeiten eindeutig den einzelnen Betriebsstätten zugeordnet werden, so ist der ausbezahlte Arbeitslohn im entsprechenden Verhältnis aufzuteilen [zB: Musiklehrer wird in mehreren Gemeinde- oder Landesmusikschulen (sofern Betriebe gewerblicher Art) während eines Monats tätig].*

5.6.2. Tätigkeit in mehreren Betriebsstätten

Rz 87

Ist eine funktionelle, räumliche oder zeitliche Zuordnung zu einer Zentrale bzw. Filiale (wie in Rz 86 dargestellt) nicht möglich und ist der Dienstnehmer in Betriebsstätten verschiedener Gemeinden beschäftigt, ist der ausbezahlte Arbeitslohn, nach Rücksprache mit der Abgabenbehörde, den Betriebsstätten entsprechend den Beschäftigungszeiten zuzuordnen [zB: Landesmusiklehrer wird in mehreren Gemeinden in Landesmusikschulen (sofern Betriebe gewerblicher Art) während eines Monats tätig].

5.6.3. Kurzfristige Betreuung von Betriebsstätten

Rz 88

Werden Betriebsstätten in bloß zeitlich untergeordnetem Ausmaß von Dienstnehmern betreut, wird idR nicht jene betriebliche Verbundenheit vorliegen, wie sie für eine Zuordnung erforderlich ist. Diese Dienstnehmer werden für Zwecke der KommSt idR - ebenso wie Versicherungsangestellte, die mit der Beaufsichtigung oder Überwachung von Geschäftsstellen betraut sind - zur Gänze als der Unternehmenszentrale zugehörig anzusehen sein bzw. jener Betriebsstätte, von wo sie eingesetzt werden oder Aufträge oder Material für die betreffende Tätigkeit erhalten.

Beispiel

Auf einem Gemeindegebiet von einem Unternehmen aufgestellte und unterhaltene Plakatwände (Anschlagtafel, Plakatsäulen, Briefkästen), Verkaufsautomaten, Glücksspielautomaten, Server und Info-Terminals sind Betriebsstätten iSd BAO und damit auch des KommStG 1993. Diese Beurteilung bedeutet aber nicht, dass der betreffenden Gemeinde ein Anspruch auf KommSt zukommt.

5.6.4. Arbeiterwohnstätte

Rz 89

Eine Arbeiterwohnstätte (zB Dienstwohnung) des Unternehmens stellt eine Betriebsstätte dar. Dort wohnhafte Dienstnehmer können aber nur dann dieser Betriebsstätte zugerechnet werden, wenn und insoweit sie dort tätig werden, wie zB ein Dienstnehmer, der als Hausbesorger für die Betreuung des unternehmerisch genutzten Gebäudes ganz oder teilweise eingesetzt wird. Das bloße Wohnen eines Dienstnehmers in einer Werkswohnung führt somit nicht dazu, dass die Arbeitslöhne dieses Dienstnehmers der Arbeiterwohnstätte zugerechnet werden. Die gleiche Beurteilung gilt für Betriebserholungsheime, Freizeitanlagen udgl.

5.6.5. Arbeitsgemeinschaft (ARGE)

5.6.5.1. ARGE als Dienstgeber

Rz 90

Für die KommSt ist die einzelne ARGE, soweit sie selbst Dienstnehmer iSd [§ 2 KommStG 1993](#) beschäftigt und an diese Löhne zahlt, als Personengemeinschaft selbständig kommunalsteuerpflichtig.

5.6.5.2. Lohnsumme

Rz 91

Zur Lohnsumme der ARGE zählen:

- Löhne an die von der ARGE eingestellten Arbeitskräfte, soweit mit diesen die ARGE, ds. alle ARGE-Mitglieder, gemeinsam Arbeitsverträge abgeschlossen hat;
- Löhne an Arbeitskräfte, die von einem ARGE-Mitglied aus seinem Verrechnungs- und Versicherungsstand in jenen der ARGE überführt wurden.

5.6.5.3. Zurechnung der ARGE-Dienstnehmer

Rz 92

- Ist die Baustelle der ARGE eine Betriebsstätte iSd [§ 4 KommStG 1993](#) (Bauausführungen, deren Dauer 6 Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird), sind die Dienstnehmer dieser Betriebsstätte zuzurechnen.
- Ist die Baustelle der ARGE keine Betriebsstätte, wird folgende Zuordnung vorgeschlagen:
 - Dienstnehmer, die vorwiegend für die Geschäftsleitung bzw. vorwiegend für die kaufmännische Verwaltung der ARGE tätig sind, werden jener Betriebsstätte zuzurechnen sein, in der die Geschäftsleitung bzw. kaufmännische Verwaltung der ARGE erfolgt.
 - Dienstnehmer, die unmittelbar mit der Bauausführung befasst sind, werden jener Betriebsstätte zuzurechnen sein, von der aus ihr Einsatz erfolgt.
 - Neben der Geschäftsleitung der ARGE kommen auch andere Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen in Betracht, die der ARGE zur Ausübung des Gewerbes dienen. Dies kann auch die Betriebsstätte eines ARGE-Mitgliedes sein, wenn von dort aus die kaufmännische Verwaltung der ARGE abgewickelt wird (BMF 22.1.1986, SWK A III 13)

5.6.5.4. Dienstnehmer eines ARGE-Mitgliedes

Rz 93

Werden Arbeitskräfte von einer inländischen Betriebsstätte eines ARGE-Mitgliedes der ARGE überlassen, unterliegen die Arbeitslöhne nicht bei der ARGE, sondern beim ARGE-Mitglied der

KommSt, wenn die Arbeitskräfte weiterhin als Dienstnehmer des ARGE-Mitgliedes anzusehen sind. Die Sechsmonatsregelung (Rz 120 ff) kann zur Anwendung kommen.

Werden hingegen die Arbeitskräfte von einer ausländischen Betriebsstätte eines ARGE-Mitgliedes der ARGE im Inland überlassen, gelten die Arbeitskräfte als Dienstnehmer der ARGE und ist diese kommunalsteuerpflichtig.

Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer ist 70% des Überlassungsentgelts.

5.6.6. Ausland

Rz 94

Die Arbeitslöhne eines im Ausland beschäftigten (eingesetzten) Dienstnehmers unterliegen - vorbehaltlich der Befreiungen gemäß [§ 5 Abs. 2 lit. c KommStG 1993](#) iVm [§ 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988](#) und [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) – nur dann nicht der KommSt, wenn sie einer ausländischen Betriebsstätte des Unternehmens zuzurechnen sind (zB Bauausführung mit Betriebsstättencharakter oder Auslandsfiliale). Siehe Rz 177 ff.

5.6.7. Gemischte Tätigkeiten

5.6.7.1. Zeitanteilige Aufteilung

Rz 95

Ist ein Dienstnehmer teilweise im unternehmerischen und teilweise im nichtunternehmerischen Bereich tätig, sind die Arbeitslöhne entsprechend zuzuordnen und nur mit dem unternehmerischen Teil steuerpflichtig. Die Aufteilung wird, wenn der Dienstnehmer nach der Arbeitszeit entlohnt wird, idR nach dem zeitlichen Ausmaß der Tätigkeiten (zeitlicher Arbeitseinsatz) zu erfolgen haben (zB eine Haushaltshilfe, die auch im Geschäftslokal eingesetzt wird).

5.6.7.2. Anderer Maßstab

Rz 96

Führt eine zeitanteilige Aufteilung im Einzelfall zu einem unangemessenen Ergebnis (zB bei Zulagen für bestimmte Tätigkeiten), können auch andere Aufteilungsmaßstäbe herangezogen werden. Siehe dazu VereinsR 2001 Rz 586 f.

5.6.7.3. Vereinbarung der Bemessungsgrundlage

Rz 97

Nach [§ 5 Abs. 3 KommStG 1993](#) sind Arbeitslöhne nur insoweit kommunalsteuerpflichtig, als sie mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen; ist die Feststellung der mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängenden Arbeitslöhne mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden, können die erhebungsberechtigten Gemeinden mit den Steuerschuldnern eine Vereinbarung über die Höhe der Bemessungsgrundlage treffen, wobei diese rechtliche Möglichkeit auch im Zusammenhang mit Vereinbarungen über Befreiungen nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) zutrifft.

Diese Vereinbarungen können

- im Rahmen der Selbstberechnung durch den Abgabepflichtigen (auf Grund vorangegangener Verhandlungen mit der Gemeinde),
- im Rahmen eines Feststellungsbescheides,
- im Rahmen einer Prüfung und Abgabefestsetzungen erfolgen.

Als Kriterien für die Vereinbarung bieten sich an:

- eine organisatorische Abgrenzung, wobei Dienstnehmer im Unternehmensbereich der kommunalsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage zugeordnet werden,
- eine zeitliche Abgrenzung, inwieweit arbeitszeitmäßig Dienstnehmer im Unternehmensbereich tätig und daher diesbezüglich ihre Arbeitslöhne der Bemessungsgrundlage zugeführt werden,
- eine finanzielle Abgrenzung, wonach die Abgabenbehörde eine Relation zwischen unternehmerischen (unechten) Subventionen bzw. Mitgliedsbeiträgen und nichtunternehmerischen (echten) Subventionen bzw. Mitgliedsbeiträgen herstellt und dieser Prozentsatz aus unternehmerischen (unechten) Subventionen bzw. Mitgliedsbeiträgen auf die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer umgelegt wird.

Siehe auch Rz 30.

5.6.8. Finanzamt als Schiedsrichter

Rz 98

Besteht zwischen Gemeinden Streit darüber, ob die auf einen Dienstnehmer entfallenden Arbeitslöhne iSd [§ 5 KommStG 1993](#) ganz oder teilweise einer in ihrem Gemeindegebiet gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind, entscheidet darüber auf Antrag des Unternehmers oder einer Gemeinde das Finanzamt als "Schiedsrichter" mit Zuteilungsbescheid. Eine Antragstellung ist - wie bei der Zerlegung - innerhalb von zehn (vor 1. Jänner 2010 fünfzehn) Jahren ab Entstehung der Steuerschuld möglich. Siehe dazu Rz 152 f.

6. Steuerschuldner ([§ 6 KommStG 1993](#))

6.1. Allgemeines

Rz 99

Steuerschuldner ist der Unternehmer, in dessen Unternehmen Dienstnehmer iSd [§ 2 KommStG 1993](#) beschäftigt werden (siehe Rz 2). Steuerschuldner ist somit der Unternehmer, der beschäftigt

- Personen in einem lohnsteuerlichen Dienstverhältnis
- Personen, die vom Ausland aus zur Arbeitsleistung überlassen werden (Arbeitskräfteüberlassung)
- wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer
- freie Dienstnehmer iSd [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) (vollversicherte und geringfügig Beschäftigte)
- Personen, die seitens einer Körperschaft öffentlichen Rechts zur Dienstleistung zugewiesen werden.

6.2. Personengesellschaften

Rz 100

Bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind die Gesellschafter (Mitglieder) Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, [§ 891 ABGB](#)) der KommSt. Dazu gehören Gesellschaften bürgerlichen Rechts

(Arbeitsgemeinschaften), Hausgemeinschaften, Miteigentümergeinschaften, Wohnungseigentümergeinschaften.

Bei Personengesellschaften sind die Gesellschafter (zB Komplementäre, Kommanditisten) Mitunternehmer. Im Hinblick auf die Einbeziehung der mitunternehmerischen Gesellschaften im [§ 3 KommStG 1993](#) sind auch jene Mitunternehmer, die nach außen nicht in Erscheinung treten, wie zB der atypische stille Gesellschafter, Gesamtschuldner.

Ein Mitunternehmer kann zur Zahlung der KommSt der Mitunternehmerschaft unmittelbar und ohne betragliche Beschränkung (ohne unternehmensrechtliche Haftungsbeschränkung) als Gesamtschuldner (nicht bloß als Haftender) herangezogen werden (VwGH 1.7.2003, [98/13/0228](#), Kommanditist). Es kann jedoch bei einem vom Regelstatut des Unternehmens abweichenden Gesellschaftsverhältnis dazu kommen, dass die Gesamtschuldnerschaft nicht anzunehmen ist (VwGH vom 30.9.2009, [2004/13/0158](#)). Eine Geltendmachung einer Haftung gegenüber Komplementären oder Kommanditisten von Personengesellschaften ist rechtlich nicht zulässig.

Grundsätzlich sind Bezüge eines Kommanditisten auch im Rahmen seiner Arbeitstätigkeit oder eines Arbeitsgesellschafters Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit, sofern kein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt.

6.3. Betriebe gewerblicher Art

Rz 101

Bei Betrieben gewerblicher Art ist Steuerschuldner die Körperschaft öffentlichen Rechts.

6.4. Unternehmen "ÖBB-Gesellschaften"

Rz 102

Als Steuerschuldner des Unternehmens ÖBB-Gesellschaften ([§ 3 Abs. 4 KommStG 1993](#)) gilt die ÖBB-Holding AG (Rz 126).

6.5. Arbeitskräfteüberlassung

6.5.1. Allgemeines

Rz 103

Die Arbeitskräfteüberlassung des KommStG 1993 knüpft nicht an ein bestimmtes Gesetz an, zB [Arbeitskräfteüberlassungsgesetz](#) - AÜG, BGBl. Nr. 196/1988, oder Gewerbeordnung. Unter die Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräfteverleih, Dienstleistungsservice, Leiharbeit, Personalbereitstellung, Personalgestellung, Personalleasing, Personalvermietung, Manpower-Leasing, Zeitarbeit ua.) fällt jede unternehmerische Überlassung von Arbeitskräften an Dritte gegen Entgelt. Darunter fällt auch die Überlassung durch ein Unternehmen, zu dessen Betriebszweck nicht die Überlassung gehört, zB die Überlassung von Dienstnehmern mit freier Arbeitskapazität an andere Unternehmen.

Eine Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften iSd KommStG 1993 liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller, Überlasser) Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung einem Dritten (Beschäftigter, Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Beschäftigter und den Arbeitskräften ein Dienstverhältnis begründet wird. Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko ausschließlich beim Beschäftigter. Der Überlasser haftet nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung (vgl. VwGH 27.9.2000, [96/14/0126](#), zu [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#)).

Beispiele

- *Stellt die Montage eine Nebenleistung zur Lieferung einer Anlage oder von Geräten dar oder geschieht sie im Rahmen eines Werkvertrages, erfolgt die Montagetätigkeit nicht im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung im Unternehmen des Beschäftigten. Reine Servicetätigkeiten oder die Auslagerung von unternehmerischen Funktionen auf Dritte (Outsourcing) erfolgen idR auf Grundlage eines Werkvertrages, jedoch nicht im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung. Das beauftragte Unternehmen verpflichtet sich zur Herstellung eines bestimmten Arbeitsergebnisses (Erfolges). Servicetätigkeiten erbringen Unternehmen mit eigenem Personal und in eigener Verantwortung für Dritte. In allen diesen Fällen liegt keine Gestellung vor. Kommunalsteuerschuldner ist das beauftragte Unternehmen, sofern die übrigen Voraussetzungen des KommStG 1993 vorliegen.*
- *Der Einsatz von Bewachungsdiensten in fremden Betrieben erfolgt nicht im Wege der Arbeitskräfteüberlassung, wenn das Bewachungsunternehmen die Bewachung organisiert und die Verantwortung dafür übernimmt.*
- *Der Einsatz von Reinigungsunternehmen, die beauftragt werden, in eigener Verantwortung Reinigungsdienste zu erbringen, ist keine Arbeitskräfteüberlassung.*

Werden die Arbeiten vom Reinigungsunternehmen mit eigenen Arbeitskräften in "Eigenregie" übernommen, ist die KommSt an die Gemeinde des Arbeitsortes abzuführen, wenn dort das Unternehmen eine Betriebsstätte unterhält. Übernimmt bspw. ein Reinigungsunternehmen auf Dauer Reinigungsarbeiten in Gebäuden und stehen dort dem Unternehmen Räumlichkeiten für eine gewisse Dauer, zB für das Abstellen der Geräte zur Verfügung, Umkleidemöglichkeiten usw., ist die KommSt an diese Betriebsstättengemeinde abzuliefern.

Bei Arbeitskräfteüberlassungen von Körperschaften öffentlichen Rechts sind die Rz 17 bzw. die Rz 18 zu beachten.

6.5.2. Inländischer Überlasser

6.5.2.1. Steuerschuldner

Rz 104

Bei Überlassungen ist der inländische Überlasser Steuerschuldner. Inländischer Überlasser ist ein (in- oder ausländischer) Unternehmer, der eine inländische Betriebsstätte (Geschäftsstelle) unterhält, von der aus die Arbeitskräfte überlassen werden.

Der inländische Überlasser ist auch Steuerschuldner,

- wenn von der inländischen Betriebsstätte Arbeitskräfte ins Ausland überlassen werden, es sei denn, der Überlasser hat dort eine Betriebsstätte (siehe Rz 177 ff), der die Arbeitskräfte zuzuordnen sind;
- wenn das Beschäftigerunternehmen unter eine Befreiung des [§ 8 KommStG 1993](#) fällt;
- wenn der Beschäftiger kein Unternehmer ist (zB Verein)
- wenn der Beschäftiger die Arbeitskräfte in einer ausländischen Betriebsstätte einsetzt.

6.5.2.2. Sechsmonatsregelung

Rz 105

Zur Sechsmonatsregelung siehe Rz 120 ff.

6.5.3. Ausländischer Überlasser

6.5.3.1. Steuerschuldner

Rz 106

Steuerschuldner ist der Beschäftiger der Arbeitskräfte, sofern er Unternehmer ist.

Bemessungsgrundlage ist 70% des Gestellungsentgeltes (ohne Umsatzsteuer und abzüglich allfälliger Skonti).

Ausländischer Überlasser ist ein in- oder ausländischer Unternehmer, der für die Arbeitskräfteüberlassung keine inländische Betriebsstätte unterhält. Sollte das Unternehmen für die Personalüberlassung eine inländische Betriebsstätte unterhalten, dann liegt eine Überlassung durch einen inländischen Überlasser vor und hat dieser die KommSt abzuführen (es gilt daher die Bemessungsgrundlage nach [§ 5 Abs. 1 lit. a KommStG 1993](#)).

Nach dem Gesetzeswortlaut des [§ 2 lit. b KommStG 1993](#) ist es – im Gegensatz zum Personenkreis des [§ 2 lit. a KommStG 1993](#) (bei inländischer Arbeitskräfteüberlassung) – ohne Bedeutung, welche arbeitsrechtliche Stellung die Arbeitskraft im Unternehmen des Überlassers hat (Dienstnehmer, freier Dienstnehmer, Werkvertrag). Ohne Bedeutung ist weiters Wohnsitz oder Staatsbürgerschaft der überlassenen Person.

Da der inländische beschäftigende Unternehmer Schuldner der KommSt ist, haben Doppelbesteuerungsabkommen im Verhältnis zum ausländischen Überlasser keine Auswirkung.

6.5.3.2. Beschäftiger als Dienstgeber

Rz 107

Die überlassenen Arbeitskräfte stehen idR in einem Dienstverhältnis zum Arbeitskräfteüberlasser, somit nicht zu jenem, der diese Arbeitskräfte in seinem Unternehmen zur Arbeitsleistung einsetzt (Beschäftiger). Sollte aber nicht der ausländische Überlasser, sondern der inländische Beschäftiger als lohnsteuerlicher Dienstgeber der Arbeitskraft anzusehen sein (vgl. dazu LStR 2002 Rz 923 ff; BMF 16.2.1998, AÖF Nr. 70/1998, Internationale Personalentsendung), gilt diese Beurteilung auch für die KommSt. Bemessungsgrundlage ist dann nicht 70% des Gestellungsentgeltes, sondern die Summe der Arbeitslöhne gemäß [§ 5 Abs. 1 lit. a KommStG 1993](#) und [§ 5 Abs. 2 KommStG 1993](#). Eine diesbezügliche Prüfung wird ua. dann vorzunehmen sein,

- wenn der dringende Verdacht besteht, dass die ausländische Arbeitskräfteüberlassung als eine künstliche Zwischenschaltung zur Steuerumgehung erscheint, bspw. Zwischenschaltung einer reinen Briefkastengesellschaft oder eines Personalleasingunternehmens in einem Steueroasengebiet,
- wenn das ausländische Unternehmen bloß die wirtschaftliche Funktion eines Arbeitskräftevermittlers hat.

6.5.3.3. Arbeitskraft wird außerhalb eines Unternehmens eingesetzt

Rz 108

Hat der inländische Beschäftiger kein Unternehmen oder wird die Arbeitskraft des ausländischen Überlassers nicht im Unternehmensbereich des inländischen Beschäftigers eingesetzt, fällt für die Arbeitskraft beim Beschäftiger keine KommSt an.

Wird die Arbeitskraft im unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt, ist eine Aufteilung vorzunehmen:

- Soweit die Arbeitskraft im unternehmerischen Bereich tätig wird, ist Steuerschuldner der Beschäftiger (Bemessungsgrundlage: Anteiliges Gestellungsentgelt).
- Soweit die Arbeitskraft im nichtunternehmerischen Bereich tätig wird, fällt keine KommSt an.

Hinsichtlich der Zuordnung zum unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich kann der Beschäftiger eine Vereinbarung mit der Gemeinde (den Gemeinden) treffen.

6.5.3.4. Befreiung

Rz 109

Ist der Beschäftiger gemäß [§ 8 KommStG 1993](#) von der KommSt befreit ist, erstreckt sich die Befreiung auch auf die Arbeitskräfte eines ausländischen Überlassers:

- Beschäftigten zB die ÖBB Arbeitskräfte eines ausländischen Überlassers, sind von der 70-prozentigen Bemessungsgrundlage 66% befreit ([§ 8 Z 1 KommStG 1993](#)).
- Ist das beschäftigende Unternehmen gemäß [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) von der KommSt befreit ist, fällt keine KommSt an.

6.5.3.5. Besondere Gestaltungen

6.5.3.5.1. Unmittelbare Leistungsbeziehung

Rz 110

Bestehen hinsichtlich der Überlassung der Arbeitskraft unmittelbare Leistungsbeziehungen zwischen inländischem und ausländischem Überlasser einerseits und zwischen ausländischem Überlasser und inländischem Beschäftiger andererseits, entsteht die Steuerschuld jeweils beim

- inländischen Überlasser, wenn er im Ausland iZm der Überlassung keine Betriebsstätte unterhält und
- inländischen Beschäftiger, weil er die von einem ausländischen Unternehmen überlassenen Arbeitskräfte beschäftigt.

Beispiel

Inländischer Arbeitskräfteüberlasser überlässt Arbeitskräfte an einen in Liechtenstein ansässigen Arbeitskräfteüberlasser, dieser überlässt die Arbeitskräfte weiter an ein inländisches Unternehmen (Beschäftiger).

6.5.3.5.2. Vermittlungsleistung

Rz 111

Erbringt der ausländische Überlasser eine bloße Vermittlungsleistung, dh. vermittelt er die Arbeitskräfte des inländischen Überlassers an den inländischen Beschäftiger, dann fällt nur beim inländischem Überlasser KommSt an. Bei dieser Variante vermittelt das ausländische Unternehmen im Namen und auf Rechnung des inländischen Überlassers oder inländischen Beschäftigers den Arbeitskräfteüberlassungsvertrag zwischen inländischem Überlasser und inländischem Beschäftiger.

6a. Haftung ([§ 6a KommStG 1993](#))

Rz 112

Die Haftung des [§ 6a KommStG 1993](#) (in der Fassung BGBl. I Nr. 20/2009) trifft Vertreter gemäß den [§§ 80 bis 83 BAO](#), somit vor allem

- Geschäftsführer einer GmbH,
- Vorstandsmitglieder einer AG,
- Stiftungsvorstand einer Privatstiftung,
- nach den Statuten zur Vertretung des Vereines berufene Personen,
- Masseverwalter,
- Vermögensverwalter.

Nach [§ 6a Abs. 3 KommStG 1993](#) trifft die Haftung weiters Personen, die tatsächlich Einfluss auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der Vertreter gemäß [§§ 80 bis 83 BAO](#) nehmen.

Rz 113

Die Haftung setzt voraus,

- dass abgabenrechtliche oder sonstige Pflichten (zB rechtzeitige Antragstellung auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens) verletzt werden,
- dass die Pflichtverletzung schuldhaft erfolgte,
- dass Kommunalsteuerschuldigkeiten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können, insbesondere im Fall der Konkurseröffnung,
- dass die Pflichtverletzung kausal für die Schwierigkeiten der Einbringung der Steuerschuldigkeit ist,
- dass im Zeitpunkt der (erstinstanzlichen) Haftungsinanspruchnahme die Einhebungsverjährung ([§ 238 BAO](#)) noch nicht eingetreten ist.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehört vor allem, dass die Abgaben aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, entrichtet werden (vgl. [§ 80 Abs. 1 letzter Satz BAO](#)).

Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) liquide Mittel, so darf der Vertreter die Kommunalsteuerschulden nicht schlechter behandeln als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (zB VwGH 15.12.2009, [2005/13/0040](#)).

Dieser Gleichbehandlungsgrundsatz gilt nicht nur für die Abzahlung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch für Zug um Zug-Geschäfte (zB VwGH 20.1.2010, [2005/13/0096](#)), somit beispielsweise für Barzahlungen für Betriebsmittel und für laufende Ausgaben, wie zB für Miete (VwGH 25.1.1999, [97/17/0144](#)), Löhne und für Sozialversicherungsbeiträge (VwGH 16.12.1998, [98/13/0203](#)).

Der Vertreter hat das Fehlen ausreichender Mittel sowie die Gleichbehandlung der Gläubiger nachzuweisen (vgl. zB VwGH 25.11.2009, [2008/15/0263](#)).

Der Vertreter muss zur Entrichtung fälliger Abgaben keine Kredite aufnehmen (VwGH 26.6.2007, [2004/13/0032](#)).

Rz 114

Der Rechtsbegriff "nicht ohne Schwierigkeiten" (im [§ 6a Abs. 1 und 3 KommStG 1993](#)) ist so auszulegen, dass nur bei erheblichen Schwierigkeiten, die in ihrer Intensität so geartet sind wie die Schwierigkeiten, die sich für das Einbringen der Abgabeforderungen im Fall der Konkurseröffnung ergeben, die Tatbestandsvoraussetzungen für die Haftung gegeben sind (VfGH 4.12.1995, [B 1404/95](#), zu § 7 WAO).

Rz 115

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen (vgl. zB VfGH 2.9.2009, [2008/15/0139](#)).

Die Inanspruchnahme des persönlich Haftungspflichtigen hat mit Haftungsbescheid ([§ 224 BAO](#)) zu erfolgen. In diesem Bescheid ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftung gemäß [§ 224 Abs. 1 Satz 2 BAO](#) begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Nach [§ 248 BAO](#) kann der Haftungspflichtige nicht nur den Haftungsbescheid, sondern auch den Bescheid über den Abgabeananspruch (somit insbesondere den Kommunalsteuerbescheid) mit Berufung anfechten. Aus diesem Berufungsrecht ergibt sich, dass dem Haftungspflichtigen anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides Kenntnis über den haftungsgegenständlichen Abgabeananspruch zu verschaffen ist, und zwar über Grund und Höhe des Abgabeananspruches (zB VfGH 11.7.2000, [2000/16/0227](#)). Eine solche Verschaffung der Kenntnis hat insbesondere durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des Abgabenbescheides zu erfolgen.

Sind beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (zB VfGH 24.2.2010, [2006/13/0112](#)).

Wird nach (nicht den Bescheid aufhebender) Erledigung der Berufung gegen den Haftungsbescheid der Berufung gegen den Bescheid über den Abgabenbescheid ganz oder teilweise stattgegeben, so führt die Herabsetzung der Abgabe nicht zu einer Abänderung des Haftungsbescheides.

Existiert kein Abgabenbescheid (zB bei Berichtigung der Selbstberechnung nach [§ 11 Abs. 3 Satz 2 KommStG 1993](#)), so ist die Frage, ob ein Abgabeananspruch entstanden ist (sowie in welcher Höhe) als Vorfrage ([§ 116 BAO](#)) im Haftungsverfahren zu beurteilen (vgl. zB VfGH 27.1.2010, [2009/16/0309](#)). Dem Haftenden ist in diesem Fall Kenntnis von den

Voraussetzungen, Inhalten und Gründen, die ein Bescheid über den Abgabenanspruch hätte, zu verschaffen. Mitteilungen über den Haftungsgegenstand (Anspruch, Art, Höhe, Grund) müssen in dem Maß gemacht werden, dass der Haftende zumindest den Kenntnisstand gewinnen kann, den er einnehmen könnte, wäre ihm der Abgabenbescheid zugeleitet worden (zB VwGH 11.7.2000, [2000/16/0227](#); 28.6.2001, [2000/16/0561](#)).

Die Erlassung eines Haftungsbescheides ist eine Einhebungsmaßnahme; sie ist daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist ([§ 238 BAO](#)) zulässig (zB VwGH 12.12.2007, [2006/15/0004](#)).

7. Erhebungsberechtigte Gemeinde ([§ 7 KommStG 1993](#))

7.1. Betriebsstätte in Gemeinde

Rz 116

Das Unternehmen unterliegt der KommSt in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Die Erhebung der KommSt fällt - von der Zuständigkeit des Finanzamtes in Zerlegungs- und Zuteilungsfällen abgesehen - in die Zuständigkeit der Gemeinde.

7.2. Mehrgemeindliche Betriebsstätte

Rz 117

Erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden (mehrgemeindliche Betriebsstätte), wird die KommSt von jeder Gemeinde nach Maßgabe des [§ 10 KommStG 1993](#) erhoben. Siehe Rz 140 ff.

7.3. Wanderunternehmen

Rz 118

Wanderunternehmen unterliegen der KommSt in den Gemeinden, in denen das Unternehmen ausgeübt wird. Unter Wanderunternehmen wird eine ohne örtlich feste Betriebsstätte im Inland im Umherziehen ausgeübte unternehmerische Tätigkeit verstanden (zB: Marktfahrer, Zirkusunternehmer).

7.4. Schifffahrtsunternehmen

Rz 119

Schifffahrtsunternehmen, die im Inland eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung zur Ausübung des Unternehmens nicht unterhalten, unterliegen der KommSt in der Gemeinde, in der die inländischen Heimathäfen der Schiffe gelegen sind, oder, wenn kein inländischer Heimathafen vorhanden ist, in der Gemeinde, in der die Schiffe in einem inländischen Schiffsregister eingetragen sind; Gleiches gilt für auf solchen Schiffen unterhaltene Betriebsstätten. Dies gilt nicht für Schiffe, die im regelmäßigen Liniendienst ausschließlich zwischen ausländischen Häfen verkehren.

7.5. Sechsmonatsregelung bei inländischer Personalüberlassung

7.5.1. Sinn und Zweck der Regelung

Rz 120

Die Sechsmonatsregelung des [§ 7 Abs. 1 Satz 2 KommStG 1993](#) trägt dem Wunsch der Wirtschaft Rechnung, dass bei länger andauernder Arbeitskräfteüberlassung (über mehr als sechs volle Kalendermonate) die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigers befindet, für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonates erhebungsberechtigt sein soll.

Diese spezifische Heheberechtigung der Gemeinden (nach [§ 7 Abs. 1 Satz 2 KommStG 1993](#)) hat keinen Einfluss auf die grundsätzlich weiterbestehende Abgabenverpflichtung des Arbeitskräfteüberlassers (Personalleasingunternehmens).

7.5.2. Inländische Überlasser

Rz 121

Die Sechsmonatsregelung gilt nur für die Personalüberlassung durch einen inländischen Überlasser an eine inländische Betriebsstätte eines in- oder ausländischen Unternehmens.

Die Sechsmonatsregelung ist auf die Überlassung an Nichtunternehmer oder den nichtunternehmerischen Bereich (zB bei Körperschaften öffentlichen Rechts oder Vereinen) nicht anwendbar; diesfalls ist die KommSt vom Überlasser an die Überlassergemeinde zu entrichten.

Der Steuerschuldner bleibt bei Arbeitskräfteüberlassung im Inland und ins Ausland gleich und hat für die Dauer der Arbeitskräfteüberlassung Kommunalsteuer zu entrichten; lediglich hinsichtlich der heheberechtigten Gemeinde tritt eine Veränderung nach sechs vollen Kalendermonaten ein, wobei diese Veränderung nur für inländische Gemeinden gelten kann (zur Intention siehe Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2001, 827 d.B. XXI. GP).

7.5.3. Mehr als sechs volle Kalendermonate

Rz 122

Wird eine überlassene Arbeitskraft (zB Dienstnehmer eines inländischen Personalverleihers) mehr als sechs volle Kalendermonate an ein bestimmtes in einer Gemeinde befindliches Unternehmen überlassen, dann ist die Gemeinde des Beschäftigerunternehmens ab Beginn des 7. Kalendermonats erhebungsberechtigt (der Überlasser hat an diese Gemeinde die KommSt abzuführen).

7.5.4. Ort der Unternehmensleitung

Rz 123

Die gesetzliche Regelung stellt auf die Gemeinde ab, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigers befindet; dies kommt dann zum Tragen, wenn das Unternehmen in mehreren Gemeinden eine Betriebsstätte unterhält:

- In welcher Betriebsstätte des Beschäftigers die überlassene Arbeitskraft tatsächlich eingesetzt wird, hat im Rahmen der Überlassung durch einen inländischen Überlasser keine Bedeutung (Vereinfachungsmaßnahme). Daher hat der Überlasser, wenn die Sechsmonatsregelung wirksam wird, die KommSt immer an jene Gemeinde abzuführen, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigers befindet.

Beispiel 1

Überlassung von Arbeitskräften an Energieversorgungsunternehmen (EVU) mit (vielen) Außenstellen (Betriebsstätten, uU mehrgemeindlichen) in vielen Gemeinden, darunter auch die Gemeinde der Geschäftsleitung des Überlassers.

- *ab dem 7. Kalendermonat (nach Ablauf von 6 Kalendermonaten) an die Gemeinde der Unternehmensleitung des EVU, gleichgültig, in welcher Betriebsstätte einer Gemeinde die überlassene Person für das EVU tätig wird.*

Beispiel 2

Personalfirma in Salzburg überlässt an Linzer Baufirma ab 16.2.2010 auf Dauer eine Person. Diese wird 2 Kalendermonate in Schärding und 7 Kalendermonate in Wels eingesetzt, in Linz wird sie nicht tätig. Ob die Baustellen Betriebsstättencharakter haben, ist nicht maßgeblich.

- *Februar bis August an Salzburg*
- *ab September (7. Kalendermonat) an Linz, weil die Formulierung nicht abstellt auf eine tatsächliche Beschäftigung oder ein tatsächliches Tätigwerden in einer Gemeinde, sondern lediglich auf die Überlassung an das Linzer Unternehmen.*

7.5.5. Arbeitsunterbrechung, Beschäftigerwechsel

Rz 124

Unter Arbeitsunterbrechung fällt jede Art der Unterbrechung, zB krankheits-, wetter-, urlaubsbedingt. Dauert die Arbeitsunterbrechung länger als einen Kalendermonat, beginnt die Sechsmonatsfrist nach Ablauf des Kalendermonates der Beendigung der Arbeitsunterbrechung neu zu laufen.

Ein Beschäftigerwechsel liegt dann vor, wenn die Arbeitskraft einem anderen Unternehmen überlassen wird; diesfalls beginnt die Sechsmonatsfrist auch dann neu zu laufen, wenn sich die Unternehmensleitung des neuen Beschäftigers in derselben Gemeinde befindet.

Ein bloßer Wechsel des Arbeitgebers ohne gleichzeitigen Wechsel des Beschäftigers ist kein Beschäftigerwechsel.

Ist eine Gemeinde auf Grund der Neuregelung ab dem 7. Kalendermonat erhebungsberechtigt, und wird dann eine neue Sechsmonatsfrist in Gang gesetzt, ist die Gemeinde

- bei mehr als einmonatiger Arbeitsunterbrechung für den (angefangenen letzten) Kalendermonat der Arbeitsunterbrechung
- bei Beschäftigerwechsel für den Kalendermonat des Beschäftigerwechsels

noch erhebungsberechtigt.

Beispiel 3

Wiener Unternehmen überlässt vom 1.1. bis 20.7.2010 dieselbe Arbeitskraft an das Unternehmen A in Graz und ab 21.7.2010 an das Unternehmen B in Graz.

- *Jänner bis Juni an Wien*
- *Juli an Graz (7. Kalendermonat)*

- *ab August an Wien (da Beschäftigterwechsel), jedenfalls für 6 Kalendermonate: Mit der Überlassung an das Unternehmen B beginnt die Sechsmonatsfrist für Graz ab August neu zu laufen.*

Beispiel 4

Linzer Unternehmen überlässt Arbeitskraft ab 14.1.2010 an Unternehmen in Wels.

Am 20.8.2010 tritt Arbeitsunterbrechung ein, die bis 25.9.2010 andauert.

Danach ist die Arbeitskraft für denselben Unternehmer in Wels weiter tätig.

- *Jänner bis Juli an Linz*
- *ab August an Wels (die Sechsmonatsfrist beginnt nicht neu zu laufen, da die Arbeitsunterbrechung unter einem Kalendermonat liegt).*

Beispiel 5

Linzer Unternehmen überlässt Arbeitskraft ab 14.1.2010 an Unternehmen in Wels.

Am 20.8.2010 wird die Überlassung beendet.

Ab 26.9.2010 ist die Arbeitskraft für einen anderen Unternehmer in Wels tätig.

- *Jänner bis Juli an Linz*
- *August und September an Wels*
- *ab Oktober an Linz (die Sechsmonatsfrist beginnt ab Oktober für Wels neu zu laufen).*

Beispiel 6

Linzer Unternehmen überlässt Arbeitskraft ab 14.1.2010 an Unternehmen in Wien. Die Sechsmonatsfrist für Wien beginnt mit 1.2.2010.

Am 20.8.2010 tritt Arbeitsunterbrechung ein, die bis 3.10.2010 andauert.

Danach ist die Arbeitskraft für denselben oder einen anderen Unternehmer in Wien tätig.

- *Jänner bis Juli an Linz.*
- *August, September und Oktober an Wien*
- *ab November an Linz (die Sechsmonatsfrist für Wien beginnt ab November neu zu laufen)*

Beispiel 7

Die Arbeitskräfte eines Linzer Personalleasingunternehmens werden bereits mehr als 6 Monate bei einem Unternehmen in Wels eingesetzt. Das Linzer Unternehmen wird verkauft, die Arbeitskräfte werden Dienstnehmer des Erwerbers und bleiben weiterhin beim selben Welser Unternehmen eingesetzt.

Die Sechsmonatsfrist beginnt nicht neu zu laufen, weil kein Beschäftigterwechsel vorliegt. Wels bleibt anspruchsberechtigt.

Beispiel 8

Die Arbeitskräfte eines Wiener Personalleasingunternehmens werden mehr als 6 Monate bei einem Unternehmen in Berlin eingesetzt.

Da nicht an eine inländische Betriebsstätte eines in- oder ausländischen Unternehmens überlassen wird, kommt die Bestimmung des [§ 7 Abs. 1 Satz 2 KommStG 1993](#) nicht zur Anwendung. Die Hebeberechtigung der Kommunalsteuer verbleibt bei der Stadt Wien.

8. Befreiungen ([§ 8 KommStG 1993](#))

8.1. Allgemeines

Rz 125

[§ 8 KommStG 1993](#) enthält eine taxative Aufzählung der Befreiungen. Im Zeitpunkt des Inkrafttretens des KommStG 1993 in anderen Bundesgesetzen enthaltene Befreiungen von bundesgesetzlich geregelten Abgaben gelten nicht für die KommSt mit der Maßgabe, dass die auf völkerrechtlichen Verträgen beruhenden sowie internationalen Organisationen eingeräumten Begünstigungen unberührt bleiben ([§ 16 Abs. 2 KommStG 1993](#)). Nach der Erlassung des KommStG 1993 durch Bundesgesetze festgelegte Befreiungen sind anzuwenden.

8.2. Eisenbahnunternehmen

8.2.1. Österreichische Bundesbahnen

Rz 126

Gemäß [§ 3 Abs. 4 KommStG 1993](#) idF AbgÄG 2004 gelten die ÖBB-Holding AG und ihre im [Bundesbahngesetz](#), BGBl. Nr. 825/1992 idF BGBl. I Nr. 142/2004 namentlich angeführten Tochter- und Enkelgesellschaften als ein Unternehmen (ÖBB-Gesellschaften); diese Gesellschaften werden im Bereich der Kommunalsteuer als einheitliches Unternehmen behandelt.

Die Befreiung des [§ 8 Z 1 KommStG 1993](#) erstreckt sich nicht nur auf den Bahn- und Busbetrieb, sondern auf alle unternehmerischen Tätigkeiten der ÖBB.

Die ÖBB ist mit 66% der Bemessungsgrundlage von der Kommunalsteuer befreit.

8.2.2. Private Eisenbahnunternehmen

Rz 127

Unternehmen mit dem Schwerpunkt "Betreiben eines Eisenbahnunternehmens" sind mit 66% der Bemessungsgrundlage von der Kommunalsteuer befreit (ab 1.1.1999 bis 31.12.2003 - § 5 Abs. 2 PrivatbahnunterstützungsG, BGBl. Nr. 606/1988, idF BGBl. I Nr. 82/1999; ab 1.1.2004 - [§ 5 Abs. 2 Privatbahngesetz](#) – PrivbG, BGBl. I Nr. 39/2004); hierbei handelt es sich ebenfalls um eine persönliche Befreiung.

8.3. Befreiungen gemäß [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#)

Rz 128

Für eine Körperschaft bzw. Vermögensmasse, die neben ihren nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) befreiten Zwecken, auch andere (wie zB erwerbswirtschaftliche, gewinnorientierte) Zwecke, entweder nach ihrer Rechtsgrundlage (Gesellschaftsvertrag) bzw. ihrer tatsächlichen Geschäftsführung, verfolgt, ist eine Kommunalsteuerbefreiung nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) nicht möglich.

Um Abgabenbegünstigungen zu erlangen, gilt nämlich das Ausschließlichkeitsgebot des [§ 39 Z 1 BAO](#), wonach eine Körperschaft, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine andere als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen darf. Hinsichtlich des Vorliegens eines unentbehrlichen/entbehrlichen Hilfsbetriebes bzw. eines begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebes siehe Rz 134.

8.3.1. Natürlichen Personen und Personengesellschaften

Rz 129

Bei natürlichen Personen oder Personengesellschaften handelt es sich nicht um Körperschaften im Sinne des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#), weshalb eine Befreiung aus rechtlichen Gründen schon nicht möglich ist.

8.3.2. Körperschaften des privaten Rechts/Vereine

Rz 130

Gemeinnützige Körperschaften privaten Rechts, welche die taxativ angeführten Befreiungsagenden, insbesondere Fürsorgeagenden, erfüllen, sind kommunalsteuerbefreit. Solche gemeinnützigen Körperschaften des privaten Rechts sind beispielsweise auch

Kapitalgesellschaften wie GmbH oder AG; gerade Krankenanstalten werden oft gemeinnützig in Form einer Kapitalgesellschaft geführt.

Zu den Körperschaften des privaten Rechts sind vor allem aber die Vereine wie ideelle Vereine, Sport- und Kulturvereine, aber auch Wirtschaftsvereine zu zählen.

Die Befreiungen sind vornehmlich auf Vereine zugeschnitten. Siehe dazu auch VereinsR 2001 Rz 589 ff.

8.3.3. Körperschaften öffentlichen Rechts

Rz 131

Bei Körperschaften öffentlichen Rechts sind - anders als bei Vereinen und Kapitalgesellschaften - im Hinblick auf die Formulierung des [§ 34 Abs. 2 BAO](#) die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen nicht körperschaftsbezogen, sondern betriebsbezogen. Es ist daher für den jeweiligen Betrieb gewerblicher Art die Anwendbarkeit des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) zu prüfen.

8.3.4. Kapitalgesellschaften

Rz 132

Die Prämisse, um eine Kommunalsteuerbefreiung nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) zu erreichen, ist, dass die Kapitalgesellschaft eine begünstigte Kapitalgesellschaft iSd [§§ 34 BAO](#) ff darstellt (zu den Voraussetzungen siehe KStR 2001 Rz 1390 und Rz 1391).

Nur wenn diese begünstigte Kapitalgesellschaft auch eine der in [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) taxativ angeführten Befreiungsagenden erfüllt, ist eine Kommunalsteuerbefreiung gegeben.

Unterhält eine begünstigte Kapitalgesellschaft einen entbehrlichen/einen unentbehrlichen/einen begünstigungsschädlichen Betrieb, ist Rz 134 zu beachten.

8.3.5. Begünstigte Zwecke

Rz 133

Ausschließlich die in [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) taxativ aufgezählten Befreiungszwecke können Tatbestandsmerkmal für eine Kommunalsteuerbefreiung sein, nicht jedoch die sonstigen in den Bestimmungen des [§ 35 BAO](#) angeführten gemeinnützigen Zwecke wie Volksbildung, Berufsausbildung, Körpersport usw.

Krankenpflegeschulen, welche nicht im Rahmen einer Krankenanstalt, sondern durch Vereine, Kapitalgesellschaften usw., gesondert von der Krankenanstalt geführt werden, dienen primär der Ausbildung und nicht der Krankenpflege und sind daher nicht unter die Befreiungssachverhalte des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) wie Gesundheitspflege und Krankenfürsorge zu subsumieren.

8.3.6. Begünstigte Körperschaft nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb

Rz 134

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige, nachhaltige, nicht mit Gewinnabsicht unternommene Betätigung, welche über die Vermögensverwaltung hinausgeht und in deren Rahmen Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden.

Betreibt eine begünstigte Zwecke fördernde Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so unterscheidet [§ 45 BAO](#) drei Arten solcher Betriebe:

- 1) unentbehrlicher Hilfsbetrieb ([§ 45 Abs. 2 BAO](#))
- 2) entbehrlicher Hilfsbetrieb ([§ 45 Abs. 1 BAO](#))
- 3) begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb ([§ 45 Abs. 3 BAO](#))

1) Betreibt die begünstigte Körperschaft (zB Verein zur Betreuung Behinderter) einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb (zB Rehabilitationszentrum), ist auch der unentbehrliche Hilfsbetrieb von der Körperschaftsteuer befreit.

Hinsichtlich der Kommunalsteuer ist für diesen unentbehrlichen Hilfsbetrieb die Befreiungsbestimmung des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) anwendbar (ebenso wie hinsichtlich der begünstigten Körperschaft).

2) Betreibt die begünstigte Körperschaft (zB Verein zur Beratung von Jugendlichen) einen entbehrlichen Hilfsbetrieb (zB Flohmarkt), bleibt die Körperschaft abgabenfrei und es wird lediglich der entbehrliche Hilfsbetrieb abgabenpflichtig.

Hinsichtlich der Kommunalsteuer ist für diesen entbehrlichen Hilfsbetrieb Kommunalsteuerpflicht gegeben. Hinsichtlich der begünstigten Körperschaft bleibt die Kommunalsteuerbefreiung nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) aufrecht.

3a) Betreibt eine begünstigte Körperschaft (zB Altenpflegeeinrichtung) einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb (zB Handelsbetrieb) und dienen die Überschüsse des Geschäftsbetriebes den Zwecken der begünstigten Körperschaft und überschreiten die Umsätze nicht 40.000 Euro, ist der begünstigungsschädliche Geschäftsbetrieb voll abgabepflichtig. Die begünstigte Körperschaft bleibt abgabenbegünstigt.

Hinsichtlich der Kommunalsteuer ist für diesen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb Kommunalsteuerpflicht gegeben. Hinsichtlich der begünstigten Körperschaft bleibt die Kommunalsteuerbefreiung nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) aufrecht.

3b) Betreibt eine begünstigte Körperschaft (zB Altenpflegeeinrichtung) einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb (zB Handelsbetrieb) und dienen die Überschüsse des Geschäftsbetriebes den Zwecken der begünstigten Körperschaft und überschreiten die Umsätze 40.000 Euro, ist der begünstigungsschädliche Geschäftsbetrieb und die Körperschaft (diese verliert die abgabenrechtliche Begünstigung) voll abgabepflichtig.

Hinsichtlich der Kommunalsteuer ist für diesen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb Kommunalsteuerpflicht gegeben. Hinsichtlich der (vormals begünstigten Körperschaft) ist keine Kommunalsteuerbefreiung nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) gegeben (und damit Kommunalsteuerpflicht gegeben).

Achtung: Wird ein Ausnahmescheid nach [§ 44 Abs. 2 BAO](#) erlassen, behält die begünstigte Körperschaft die Kommunalsteuerbefreiung nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#), auch wenn die Umsatzgrenze des begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebes 40.000 Euro übersteigt.

8.3.7. Begünstigte Körperschaften mit Aufgaben der öffentlichen Fürsorge

Rz 135

Soweit ein Verein oder eine begünstigte Körperschaft Aufgaben der Familienfürsorge ([§ 8 Z 2 KommStG 1993](#)), etwa bei dem Versuch der Resozialisierung nicht vermittelbarer Langzeitarbeitsloser (zB Alkoholiker), aber auch sonstige Aufgaben außerhalb des Fürsorgebereichs, etwa Schuldnerberatung, im Rahmen seiner Vereinstätigkeit erbringt und dabei Einnahmen im Unternehmensbereich (unechte Subventionen bzw. Mitgliedsbeiträge) erzielt, bestehen keine Bedenken, eine Vereinbarung (Mischschlüssel) der Bemessungsgrundlage aus der Relation

- befreiter (zB Familienfürsorge) und nicht befreiter (zB Schuldnerberatung) Agenden (Vereinsaufgaben),

- unternehmerischer (unechter Subventionen bzw. Mitgliedsbeiträge, etwa auf Grund von Leistungsaustausch) und nicht unternehmerischer (echte Subventionen und Mitgliedsbeiträge)

durchzuführen.

9. Steuersatz, Freibetrag und Freigrenze ([§ 9 KommStG 1993](#))

9.1. Erhebungspflicht der Gemeinde

Rz 136

Die Gemeinde hat die Steuer mit einem Steuersatz von 3% zu erheben.

9.2. Freibetrag und Freigrenze

Rz 137

Übersteigt bei einem Unternehmen die Bemessungsgrundlage (Arbeitslöhne iSd [§ 5 Abs. 1 KommStG 1993](#)) im Kalendermonat nicht 1.460 Euro, wird von ihr 1.095 Euro abgezogen.

Beispiel

<i>Steuerbare Bemessungsgrundlage</i>	<i>1.300</i>	<i>1.000</i>
<i>Freibetrag</i>	<i>1.095</i>	<i>1.000</i>
<i>Steuerpflichtige Bemessungsgrundlage</i>	<i>205</i>	<i>0</i>

- Hat ein Unternehmen mehrere Betriebsstätten und übersteigt die gesamte Bemessungsgrundlage im Kalendermonat nicht 1.095 Euro, fällt keine KommSt an.
- Liegen die Betriebsstätten, in denen Dienstnehmer beschäftigt werden, in mehreren Gemeinden, und beträgt im Kalendermonat die gesamte Bemessungsgrundlage der Betriebsstätten nicht mehr als 1.460 Euro, ist der Freibetrag von 1.095 Euro im Verhältnis der Lohnsummen vom Unternehmer den Betriebsstätten zuzuordnen. Unterhält ein Unternehmen Betriebsstätten in mehreren Gemeinden und können die Dienstnehmer nur einer Betriebsstätte zugeordnet werden, ist der Freibetrag zur Gänze bei dieser Betriebsstätte zu berücksichtigen.

Beispiel

Bemessungsgrundlage im Kalendermonat 1.460 Euro, davon entfallen auf die Betriebsstätte in der Gemeinde A 1.020 Euro und auf die Betriebsstätte in der Gemeinde B 440 Euro.

Verhältnis der Lohnsummen 1.020 zu 440 = 69,863% zu 30,137%

1.460	Bemessungsgrundlage
- 1.095	Freibetrag
<hr/>	
365	

69,863% = 255, davon 3% = 7,65 an Gemeinde A

30,137% = 110, davon 3% = 3,30 an Gemeinde B

Probe

1.020	Monatslohnsumme der Betriebsstätte A
- 765	(69,863% von 1.095)
<hr/>	
255	

440	Monatslohnsumme der Betriebsstätte B
- 330	(30,137% von 1.095)
<hr/>	
110	

Bei der Kommunalsteuer handelt es sich um eine Abgabe, die auf Basis einer monatlichen Bemessungsgrundlage errechnet wird. Wird daher die monatliche Freigrenze (1.460 Euro) für Bruttoarbeitslöhne überschritten, entsteht Kommunalsteuerpflicht.

Beispiel

Das Unternehmen A hat einen Mitarbeiter beschäftigt und bezahlt diesem einen Bruttoarbeitslohn von 1.000 Euro pro Monat. Im Monat Juni und Dezember erhält er jeweils eine Sonderzahlung in Höhe von zusätzlich 1.000 Euro. Es besteht daher in den Monaten Juni und Dezember Kommunalsteuerpflicht hinsichtlich eines Betrages von jeweils 2.000 Euro. In den übrigen Monaten fällt keine Kommunalsteuer an.

9.3. Wanderunternehmen

Rz 138

Wanderunternehmen, das sind Unternehmen ohne örtlich feste Betriebsstätte, steht die Begünstigung zu.

9.4. Ab- oder Aufrundung

Rz 139

Nach einigen Landesabgabenordnungen (LAO) ist die berechnete Steuer abzurunden oder aufzurunden (Burgenland, § 155 Abs. 1 und 2 LAO; Kärnten § 153 Abs. 1 LAO; Niederösterreich, § 155 Abs. 1 LAO; Oberösterreich, § 152 Abs. 1 LAO; Salzburg, § 150 Abs. 1 und 2 LAO; Tirol, § 153 Abs. 1 und 2 LAO; Vorarlberg, § 81 Abs. 6 und 7 Abgabenverfassungsgesetz). Die LAO Steiermark sieht nur eine Rundung der bescheidmäßig festgesetzten Abgaben vor (§ 155 Abs. 1 LAO). Die Wiener AO kennt keine Auf- und Abrundung.

Ab 1. Jänner 2010 gilt statt der Rundungsbestimmungen der jeweiligen LAO die Rundungsbestimmung des [§ 204 Bundesabgabenordnung](#) (BAO).

10. Zerlegung und Zuteilung der Bemessungsgrundlage **([§ 10 KommStG 1993](#))**

10.1. Zerlegung

10.1.1. Allgemeines

Rz 140

Die KommSt ist betriebsstättenbezogen und betrifft Arbeitslöhne iSd [§ 5 KommStG 1993](#), die in der jeweiligen Betriebsstätte anfallen. Nur bei einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte und bei Wanderunternehmen ist die Bemessungsgrundlage zu zerlegen (auf die Gemeinden aufzuteilen).

Bei Wanderunternehmen ist die Zerlegung entsprechend der Betriebsdauer in den Gemeinden vorzunehmen.

10.1.2. Mehrgemeindliche Betriebsstätte

Rz 141

Ein in räumlicher, organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bestehendes einheitliches Ganzes (eine wirtschaftlich geschlossene Einheit), die sich räumlich über zwei oder mehrere Gemeinden erstreckt, bildet eine mehrgemeindliche Betriebsstätte.

Einzelfälle

- Unterirdisch verlaufende Transporteinrichtungen zwischen den einzelnen, in den Gemeinden bestehenden Teilen des Unternehmens stellen die betriebliche Einheit her, wenn diese Verbindung unmittelbar der Erfüllung des Betriebszweckes dient (VwGH 18.5.1994, [92/13/0209](#), Steinbruch in der einen und Zementwerk in der anderen Gemeinde).
- Die einem Unternehmen dienenden Anlagen und Einrichtungen, die für sich den Erfordernissen des [§ 29 BAO](#) entsprechen, können, soweit sie durch Leitungen verbunden sind, eine einheitliche Betriebsstätte bilden. Befinden sich die durch (Rohr)Leitungen verbundenen Anlagen und Einrichtungen in mehreren Gemeinden, so bilden sie eine mehrgemeindliche Betriebsstätte, wenn sie in räumlicher, organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht ein Ganzes darstellen (VwGH 27.11.2000, [96/17/0422](#)).
- Das Betreiben eines Sammelkanals samt Kläranlage durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts (zB Abwasserverband) - die Abwässer werden von den gemeindlichen Ortskanälen in den verbandseigenen Sammelkanal eingeleitet und der Verbandskläranlage zugeführt - ist eine feste örtliche Anlage, die unmittelbar der Ausübung der gewerblichen Tätigkeit dient. Der Kanal dient unmittelbar der Erfüllung des Betriebszweckes der Abwasserentsorgung und begründet damit eine Betriebsstätte iSd [§ 4 Abs. 1 KommStG 1993](#). Erstreckt sich der Sammelkanal über mehrere Gemeinden, liegt eine mehrgemeindliche Betriebsstätte vor.
- Befindet sich die Baukanzlei in einer anderen Gemeinde als die Bauausführung iSd [§ 29 Abs. 2 lit. c BAO](#), dann erstreckt sich die Betriebsstätte über beide Gemeinden (mehrgemeindliche Betriebsstätte). Die Baukanzlei selbst ist - unabhängig von der Dauer der Bauausführung - nur ein unselbständiger Bestandteil (Zugehör) der Bauausführung und kann daher für sich allein eine Betriebsstätte nicht begründen (VwGH 9.11.1955, [3197/54](#)).

10.1.3. Besondere Regeln für Eisenbahnunternehmen und für Bergbauunternehmen im [§ 30 Abs. 1 BAO](#) sowie für Versorgungsunternehmen im [§ 30 Abs. 2 BAO](#) ([§ 4 Abs. 1 KommStG 1993](#))

10.1.3.1. Eisenbahnunternehmen

Rz 142

Ein Eisenbahnunternehmen hat eine Betriebsstätte nur in den Gemeinden, in denen sich der Sitz der Verwaltung, eine Station oder eine für sich bestehende Werkstätte oder eine sonstige gewerbliche Anlage befindet ([§ 30 Abs. 1 BAO](#)). Daneben kommen auch die im [§ 29 Abs. 2 lit. a und b BAO](#) genannten Betriebsstätten sowie die im [§ 4 Abs. 1 Satz 2 KommStG 1993](#) erwähnten Mietwohnhäuser, Arbeiterwohnstätten, Erholungsheime udgl. als Betriebsstätten in Betracht.

Gleisanlagen würden an sich eine Betriebsstätte iSd [§ 29 BAO](#) begründen und den räumlichen Zusammenhang für eine mehrgemeindliche Betriebsstätte herstellen. [§ 30 Abs. 1 BAO](#) schränkt den Betriebsstättenbegriff des [§ 29 BAO](#) insofern ein, als ein Eisenbahnunternehmen eine Betriebsstätte nur in den Gemeinden hat, in denen sich der Sitz der Verwaltung, eine Station oder eine für sich bestehende Werkstätte oder eine sonstige gewerbliche Anlage befindet. Eine Gemeinde, in der sich nur Gleisanlagen eines solchen Unternehmens oder (bloße) Haltestellen ohne besondere Einrichtungen für die Abfertigung von Fahrgästen oder Gütern befinden, hat keinen Anspruch auf Kommunalsteuer.

Was zu den Eisenbahnen zählt, wird iSd [Eisenbahngesetzes 1957](#), BGBl. Nr. 60/1957, zu bestimmen sein.

10.1.3.1.1 Österreichische Bundesbahnen

Rz 143

Bei den ÖBB begründen Verbindungen durch Gleisanlagen für sich allein keine mehrgemeindliche Betriebsstätte ([§ 7 Abs. 2 KommStG 1993](#)). Die KommSt wird für jede einzelne Betriebsstätte ermittelt. Eine Zerlegung der Bemessungsgrundlage für eine Betriebsstätte ist von den ÖBB nur dann durchzuführen, wenn sich diese Betriebsstätte über mehrere Gemeinden erstreckt (mehrgemeindliche Betriebsstätte).

10.1.3.2. Bergbauunternehmen

Rz 144

Ein Bergbauunternehmen hat nach [§ 30 Abs. 1 BAO](#) nur in den Gemeinden eine Betriebsstätte, in denen sich oberirdische Anlagen befinden, in denen eine gewerbliche Tätigkeit entfaltet wird. Daneben kommen auch die im [§ 29 Abs. 2 lit. a und b BAO](#) genannten Betriebsstätten sowie die im [§ 4 Abs. 1 Satz 2 KommStG 1993](#) erwähnten Mietwohnhäuser, Arbeiterwohnstätten, Erholungsheime udgl. als Betriebsstätten in Betracht.

Der für eine mehrgemeindliche Betriebsstätte erforderliche räumliche Zusammenhang kann auch durch technische Anlagen unter der Erde hergestellt werden. An der Zerlegung der mehrgemeindlichen Bergbau-Betriebsstätte nehmen einschränkend nur Gemeinden teil, in denen zum Bergwerk gehörige oberirdische Betriebsanlagen gelegen sind.

10.1.3.3. Versorgungsunternehmen

Rz 145

Ein Unternehmen, das der Versorgung mit Wasser, Gas, Elektrizität, Wärme, Erdöl oder dessen Derivaten dient, hat keine Betriebsstätte in den Gemeinden, durch die nur eine Leitung geführt wird, in denen aber Wasser, Gas, Elektrizität, Wärme, Erdöl oder dessen Derivate nicht abgegeben werden ([§ 30 Abs. 2 BAO](#) = Einschränkung des Betriebsstättenbegriffes des [§ 29 BAO](#)). Daneben kommen auch die im [§ 29 Abs. 2 lit. a und b BAO](#) genannten Betriebsstätten sowie die im [§ 4 Abs. 1 Satz 2 KommStG 1993](#) erwähnten Mietwohnhäuser, Arbeiterwohnstätten, Erholungsheime udgl. als Betriebsstätten in Betracht.

Die Entfaltung der unternehmerischen Tätigkeit in einer bestimmten Gemeinde muss zusätzlich dadurch zum Ausdruck kommen, dass Produkte aus der Zuleitung in dieser Gemeinde an Verbraucher abgegeben werden.

Beispiele

- *Ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen bildet, auch wenn dessen einzelne Elektrizitätswerke nicht durch betriebseigene Leitungen verbunden sind (und deren Hauptverwaltung nicht an das Verteilernetz des Unternehmers angeschlossen ist), eine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte, wenn zwischen der Hauptverwaltung und den übrigen Anlagen ein enger organisatorischer, wirtschaftlicher und technischer Zusammenhang besteht (VwGH 22.11.1995, [93/15/0114](#), 93/15/0116). Eine solche mehrgemeindliche Betriebsstätte kann sich auch auf Gemeinden erstrecken, in denen sich lediglich Dienstwohnungen, Bereitschaftszimmer, Schlafstellen sowie Abstellplätze für Kraftfahrzeuge für betriebszugehörige Arbeitnehmer befinden (Rz 39).*

- *Ein Wasserkraftwerk, das mit der Stauanlage durch einen vom Unternehmen hergestellten und von ihm unterhaltenen offenen Kanal, der dem Werk das Wasser zuführt, verbunden ist, bildet eine einheitliche Betriebsanlage, die sich auch auf die Gemeinden, durch die der Kanal hinzieht, erstreckt. Der Kanal ist eine für die Zerlegung beachtliche Zuleitung iSd [§ 30 Abs. 2 BAO](#).*
- *Ein Flusskraftwerk bildet idR eine mehrgemeindliche Betriebsstätte. Zu dieser gehören neben dem Stauraum alle zum Betrieb des Kraftwerkes erforderlichen Betriebsvorrichtungen. An der Zerlegung nimmt eine Gemeinde teil, wenn sich in dieser eine Betriebsanlage befindet. Der Rückstau wird regelmäßig nur dann bei der Zerlegung Berücksichtigung finden, wenn er Teil des Stauraumes ist und Betriebsvorrichtungen auf dem Boden der Ufergemeinde liegen, die der Gemeinde Lasten verursachen.*
- *Eine vom Kraftwerkseigner gebaute und ihm zugehörige Zufahrtsstraße, die durch das Gebiet einer Gemeinde führt, in der das Kraftwerk selbst nicht gelegen ist, führt zu einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte (VwGH 12.11.1990, [89/15/0081](#)).*
- *In verschiedenen Gemeinden liegende, durch (unterirdische) Leitungen verbundene Tanklager, Raffinerien oder andere feste örtlichen Anlagen, in denen das Transportgut entweder durch am Ort tätige Arbeiter oder durch Fernsteuerung verteilt wird, stellen eine mehrgemeindliche Betriebsstätte dar. Die durch Gemeinden bloß durchgeleiteten Rohre sind aber kein Teil der mehrgemeindlichen Betriebsstätte, diese Gemeinden nehmen somit an der Zerlegung nicht teil.*

10.1.4. Zerlegung durch Unternehmer

Rz 146

Die auf die mehrgemeindliche Betriebsstätte entfallenden Arbeitslöhne sind vom Unternehmer auf die einzelnen Gemeinden aufzuteilen. Dabei sind die örtlichen Verhältnisse und die durch die Betriebsstätte verursachten Gemeindelasten zu berücksichtigen.

10.1.4.1. Die hauptsächlichen Zerlegungsfaktoren

Rz 147

- Dienstnehmer, die in der erhebungsberechtigten Gemeinde ihren Wohnsitz haben; den mit dem Wohnen der Dienstnehmer samt Familie verbundenen Gemeindelasten ist stets wesentliche Bedeutung beizumessen (VwGH 25.10.2001, [98/15/0013](#)). In der Gewichtung des Faktors Wohnen mit 40% ist keine Rechtsverletzung zu erblicken. Wesentlich höhere Gewichtungen dieses Faktors können ggf. als sachgerecht angesehen werden (VwGH 27.8.2002, [96/14/0148](#), mwH).
- Tatsächliches Tätigwerden der Dienstnehmer in der Betriebsstätte (VwGH 21.10.1999, [98/15/0015](#)).

- Anlagewerte.
- Bebaute und unbebaute Betriebsflächen. Eine besondere Berücksichtigung des Faktors "Flächenverhältnisse" scheidet dann aus, wenn damit keine (besonderen) Gemeindelasten verbunden sind (VwGH 18.9.2000, [2000/17/0002](#)).
- Umwelt- und Verkehrsbelastung (zB Unterhalten von Zufahrtsstraßen), Landschaftserhaltungskosten (VwGH 25.10.2001, [98/15/0013](#)).

Bei der Zerlegung sind nicht nur die laufend anfallenden Lasten, sondern auch die in dem betreffenden Jahr gelegentlich angefallenen Gemeindelasten zu berücksichtigen. Mit den Gemeindelasten unmittelbar verbundene Vorteile mindern die zu berücksichtigenden Lasten, während mittelbare Vorteile außer Ansatz bleiben (VwGH 12.11.1990, [89/15/0081](#)).

Beispiel

(In Anlehnung an VwGH 16.1.1973, [0090/72](#))

Bemessungsgrundlage im Kalendermonat						58.200
Aufteilung Bemessungsgrundlage nach der Wertigkeit der Faktoren						
Faktor Dienstnehmer	60%	34.920				
Faktor Betriebsanlagen	30%	17.460				
Faktor Flächenanteile	10%	5.820				58.200
Davon entfallen		auf Gemeinde A		auf Gemeinde B		
Dienstnehmer	34.920	41%	14.317,20	59%	20.602,80	
Betriebsanlagen	17.460	30%	5.238,00	70%	12.222,00	
Flächen	5.820	30%	<u>1.746,00</u>	70%	<u>4.074,00</u>	
Anteilige Bemessungsgrundlage			21.301,20		36.898,80	58.200
3% von 21.301,20 = 639,03, uU abgerundet 639,00 Euro KommSt an Gemeinde A.						
3% von 36.898,80 = 1.106,97, uU aufgerundet 1.107 Euro KommSt an Gemeinde B.						

10.1.4.2. Zerlegungsfaktoren bei Bauausführungen, die die Dauer von 6 Monaten überschreiten und sich über mehrere Gemeinden erstrecken

Rz 148

Im Gegensatz zur Rz 147 können bei Bauausführungen, deren Dauer 6 Monate übersteigen oder voraussichtlich übersteigen werden, als Zerlegungsfaktoren die Verhältnisse der

Arbeitslöhne, wie sie sich entsprechend der Baukosten auf die Betriebsstättengemeinden verteilen, sowie Umwelt- und Verkehrsbelastungen herangezogen werden. Dem Faktor "Dienstnehmer, die in der erhebungsberechtigten Gemeinde ihren Wohnsitz haben" kommt dabei in der Regel keine Bedeutung zu.

10.1.4.3. Einigung

Rz 149

Die Arbeitslöhne in mehrgemeindlichen Betriebsstätten ([§ 10 Abs. 1 KommStG 1993](#)) und bei Wanderunternehmen ([§ 10 Abs. 3 KommStG 1993](#)) sind vom Unternehmer tunlichst nach Einigung mit den betroffenen Gemeinden zu zerlegen.

10.1.4.4. Finanzamt

Rz 150

Ist eine Gemeinde mit der Zerlegung der Bemessungsgrundlage durch den Unternehmer nicht einverstanden oder scheitert eine Einigung der Gemeinden, so können die Gemeinden das Finanzamt als "Schiedsrichter" anrufen.

Ein Antrag auf Zerlegung kann bis zum Ablauf von zehn Jahren ab Entstehung der Steuerschuld beim Finanzamt gestellt werden ([§ 10 Abs. 4 letzter Satz KommStG 1993](#)).

Das berechtigte Interesse der Gemeinde an der Zerlegung wird idR gegeben sein, es sei denn, die Bemessungsverjährung steht bereits im Zeitpunkt der Antragstellung der Erlassung bzw. Abänderung der Kommunalsteuerbescheide entgegen.

Bei der Festsetzung des Zerlegungsmaßstabes haben die Abgabenbehörden eine billige, globale Abwägung der konkreten Verhältnisse des Einzelfalles vorzunehmen (zB VwGH 27.8.2002, [96/14/0148](#)). Es hieße die Möglichkeiten der Behörden zu überfordern, wollte man ihnen eine präzisere Gegenüberstellung der erwachsenden Gemeindelasten im Einzelfall auferlegen (VwGH 16.1.1973, [0090/72](#)).

Rz 151

Über den Antrag auf Zerlegung ist vom Finanzamt mit Bescheid abzusprechen, nämlich mit

- Zurückweisungsbescheid (zB bei mangelnder Rechtzeitigkeit des Antrages, bei fehlender Antragsbefugnis),
- Abweisungsbescheid (zB wegen fehlenden berechtigten Interesses des Antragstellers),

- Zurücknahmebescheid (im Mängelbehebungsverfahren gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#), insbesondere wegen Formgebrechens) oder mit
- Zerlegungsbescheid.

Nach [§ 196 Abs. 3 BAO](#) hat der Zerlegungsbescheid zu enthalten:

- die Höhe der zerlegten Kommunalsteuerbemessungsgrundlage,
- die Bestimmung darüber, welche Anteile am zerlegten Betrag den beteiligten Gemeinden zugeteilt werden,
- die Angabe der Zerlegungsgrundlagen.

Vor Erlassung des Zerlegungsbescheides ist das Parteiengehör ([§ 115 Abs. 2 BAO](#)) zu wahren.

Den beteiligten Gemeinden und dem Unternehmer kommt im Zerlegungsverfahren Parteistellung zu. Im Rahmen des Parteiengehörs kann allen Beteiligten die Tatsachenerhebung bzw. die vom Unternehmer vorgelegten Unterlagen zur Kenntnis gebracht werden.

Die Beteiligten können dabei auch zu einem Gespräch eingeladen werden. Es bestehen keine Bedenken Organe, des Sädte- und Gemeindebundes als Schlichtungsstelle an diesem Gespräch teilnehmen zu lassen. Eine solche Vorgangsweise sollte allerdings nur dann erfolgen, wenn sämtliche Beteiligten zugestimmt haben.

In der Zerlegung der Bemessungsgrundlage liegt auch die Feststellung der sachlichen und persönlichen Abgabepflicht ([§ 10 Abs. 4 vorletzter Satz KommStG 1993](#)).

Der Zerlegungsbescheid hat an den Steuerpflichtigen und an die beteiligten Gemeinden zu ergehen ([§ 10 Abs. 4 Satz 2 KommStG 1993](#), [§ 196 Abs. 4 BAO](#)). Er ist an den Steuerpflichtigen und an die beteiligten Gemeinden zuzustellen.

Einen Zerlegungsbescheid kann auch eine Gemeinde beantragen, die bisher an der Zerlegung nicht beteiligt war ([§ 297 Abs. 2 Satz 1 BAO](#)). Gegebenenfalls kann es dabei auch zu einer Neuzerlegung kommen.

Wird die Zerlegung geändert, aufgehoben oder erfolgt erstmalig eine Zerlegung, so haben die Gemeinden bisher erlassene Kommunalsteuerbescheide gemäß [§ 295 Abs. 2 BAO](#) entsprechend anzupassen oder erstmals Kommunalsteuerbescheide gemäß [§ 11 Abs. 3](#)

[KommStG 1993](#) zu erlassen, wenn bisher noch kein Kommunalsteuerbescheid ergangen ist und keine Berichtigung der Selbstberechnung nach dem zweiten Satz des [§ 11 Abs. 3 KommStG 1993](#) erfolgt.

Die Anpassung des Kommunalsteuerbescheides (Änderung gemäß [§ 295 Abs. 2 BAO](#)) hat unabhängig davon zu erfolgen, ob die Rechtskraft eingetreten ist ([§ 10 Abs. 6 KommStG 1993](#)).

Die Erlassung (Abänderung, Aufhebung) von Zerlegungsbescheiden unterliegt nicht der Bemessungsverjährung (Festsetzungsverjährung; [§§ 207 bis 209a BAO](#)).

Hingegen befristet die Bemessungsverjährung das Recht, Kommunalsteuerbescheide (erstmals) zu erlassen bzw. solche Bescheide abzuändern (zB gemäß [§ 295 Abs. 2 BAO](#)) oder aufzuheben.

Die Höhe der Kommunalsteuer hängt mittelbar vom Zerlegungsbescheid ab. Wird der Antrag auf Zerlegung vor Eintritt der Bemessungsverjährung gestellt, so steht zufolge [§ 209a Abs. 2 BAO](#) der zwischenzeitige Eintritt der Verjährung der Festsetzung (bzw. der Änderung der Festsetzung gemäß [§ 295 Abs. 2 BAO](#)) nicht entgegen.

10.2. Zuteilung der Dienstnehmer

10.2.1. Antrag, Zuteilungsbescheid

Rz 152

Besteht zwischen Gemeinden oder zwischen einer Gemeinde und dem Steuerschuldner Streit darüber, ob und welcher Betriebsstätte die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise zuzurechnen ist, so entscheidet darüber auf Antrag des Unternehmers oder einer Gemeinde das Finanzamt im Zuteilungsverfahren als "Schiedsrichter" ([§ 10 Abs. 5 KommStG 1993](#)).

Nach Wortlaut und Intention der Zuteilungsregelung im [§ 10 Abs. 5 KommStG 1993](#) ist das Finanzamt nur dann zu einer materiellen Entscheidung berechtigt, wenn zumindest zwei Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage für sich in Anspruch genommen haben; für eine Auseinandersetzung des Steuerschuldners mit nur einer Gemeinde – ohne Betroffenheit einer anderen Gemeinde – steht das Zuteilungsverfahren nicht zur Verfügung.

Ein Antrag auf Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage kann innerhalb von zehn Jahren ab Entstehung der Steuerschuld gestellt werden ([§ 10 Abs. 5 Satz 2 KommStG 1993](#)).

Das Finanzamt hat den Antrag auf Zuteilung mit Bescheid zu erledigen.

Als solche Erledigung kommt in Betracht:

- Zurückweisungsbescheid (zB bei mangelnder Rechtzeitigkeit des Antrags),
- Abweisungsbescheid (zB wenn nicht mehrere Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise in Anspruch nehmen oder wenn kein berechtigtes Interesse des Antragstellers vorliegt),
- Zurücknahmebescheid ([§ 85 Abs. 2 BAO](#)),
- Zuteilungsbescheid.

Der Zuteilungsbescheid ist an den Steuerpflichtigen und an die beteiligten Gemeinden zu richten und zuzustellen.

10.2.2. Anpassung "abgeleiteter" Bescheide

Rz 153

Im Falle der Erlassung eines Zuteilungsbescheides hat die Gemeinde den - davon abzuleitenden - Kommunalsteuerbescheid gemäß [§ 295 Abs. 2 BAO](#) von Amts wegen anzupassen oder aufzuheben, und zwar unabhängig davon, ob die Rechtskraft eingetreten ist ([§ 10 Abs. 6 KommStG 1993](#)).

Hinsichtlich der Bemessungsverjährung gilt für Zuteilungsbescheide und für hievon abgeleitete Steuerbescheide dasselbe wie für Zerlegungsbescheide.

11. Entstehen der Steuerschuld, Selbstberechnung, Fälligkeit und Steuererklärung ([§ 11 KommStG 1993](#))

11.1. Entstehen der Steuerschuld

Rz 154

Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Arbeitslöhne gewährt (ebenso für Dienstgeberbeitrag gemäß [§ 41 Abs. 3 FLAG 1967](#)), Gestellungsentgelte gezahlt

oder Aktivbezüge ersetzt worden sind. Lohnzahlungen an Dienstnehmer iSd [§ 2 lit. a KommStG 1993](#), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen (Übereinstimmung mit [§ 43 Abs. 1 FLAG 1967](#) und [§ 79 Abs. 1 EStG 1988](#)). Die Zurechnung von regelmäßig wiederkehrenden Lohnnachzahlungen zum Vormonat gilt auch für Gehälter und sonstige Vergütungen der Gesellschafter-Geschäftsführer und der freien Dienstnehmer.

11.2. Selbstbemessungsabgabe

Rz 155

Die KommSt ist eine Selbstbemessungsabgabe. Der Unternehmer hat die Steuer für einen Kalendermonat bis zum 15. des Folgemonates an die Gemeinde zu entrichten (Fälligkeitstag). Werden laufende und sonstige Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist die Kommunalsteuer bis zum 15. Februar abzuführen ([§ 11 Abs. 2 Satz 2 KommStG 1993](#)).

11.3. Kommunalsteuerbescheid

Rz 156

Die Gemeinde hat gemäß [§ 11 Abs. 3 Satz 1 KommStG 1993](#) Kommunalsteuerbescheide zu erlassen, wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder die Steuer überhaupt nicht oder nicht vollständig entrichtet wird.

Die Erlassung (erstmaliger) Kommunalsteuerbescheide liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Bestimmung des [§ 11 Abs. 3 KommStG 1993](#) geht [§ 201 Abs. 1 bis 3 BAO](#) vor.

Nach [§ 201 Abs. 4 BAO](#) kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Jahres in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen. Dies gilt auch für die Festsetzung der Kommunalsteuer. Eine solche Zusammenfassung darf aber nur für Monate erfolgen, für die die Voraussetzungen des [§ 11 Abs. 3 Satz 1 KommStG 1993](#) gegeben sind.

Die Festsetzung der Kommunalsteuer hat mit Abgabenbescheid zu erfolgen. Aus [§ 93 Abs. 3 BAO](#) und aus [§ 198 Abs. 2 BAO](#) ergeben sich zwingende Inhaltsbestandteile für den Spruch

von Abgabenbescheiden. Dazu gehört die Angabe der Bemessungsgrundlage sowie der Art und Höhe der Abgabe.

Der Abgabenbescheid hat die gesamte Abgabe festzusetzen, nicht nur die Nachforderung bzw. Gutschrift, um die sich die Selbstberechnung als unrichtig erweist (vgl. zB VwGH 16.12.2009, [2009/15/0081](#)).

Die (erstmalige) Erlassung von Kommunalsteuerbescheiden sowie die Abänderung und Aufhebung solcher Bescheide unterliegt der Bemessungsverjährung (Festsetzungsverjährung; [§§ 207 bis 209a BAO](#)).

Die Erlassung eines Kommunalsteuerbescheides hat (nach dem zweiten Satz des [§ 11 Abs. 3 KommStG 1993](#)) dann zu unterbleiben, wenn der Steuerschuldner nachträglich seine Selbstberechnung berichtigt und die Abgabenbehörde diese Berichtigung für zutreffend erachtet.

Berichtigt der Steuerschuldner die Selbstberechnung, so hat die Gemeinde

- entweder die Verbuchung der Gebahrung der Kommunalsteuer zu berichtigen oder
- mit Bescheid über das Anbringen abzusprechen (wenn die Gemeinde die nunmehrige Selbstberechnung als nicht richtig beurteilt).

11.4. Jahressteuererklärung

Rz 157

Der Unternehmer hat für jedes abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung bis Ende März des Folgejahres abzugeben. Die Steuererklärung hat jahresbezogen die gesamte auf das Unternehmen entfallende Bemessungsgrundlage aufgeteilt auf die beteiligten Gemeinden zu enthalten ([§ 11 Abs. 4 KommStG 1993](#)); eine Aufgliederung nach Monaten ist nicht erforderlich.

Über die Jahreserklärung ist nicht mit Bescheid abzusprechen (keine Jahresveranlagung). Die Gemeinden haben nur nach Maßgabe des [§ 11 Abs. 3 KommStG 1993](#) Kommunalsteuerfestsetzungen vorzunehmen bzw. nach Maßgabe der [§§ 293 ff BAO](#) Kommunalsteuerbescheide abzuändern.

Rz 158

Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch im Wege von FinanzOnline zu erfolgen ([§ 11 Abs. 4 Satz 4 KommStG 1993](#)). In diesem Fall hat ein Unternehmer mit Betriebsstätten in mehreren Gemeinden nur eine Kommunalsteuererklärung zu übermitteln.

Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, so ist der Gemeinde die Steuerklärung unter Verwendung eines amtlichen Formulars zu übermitteln ([§ 11 Abs. 4 vorletzter Satz KommStG 1993](#)).

Rz 159

Die Gemeinden haben die Daten der Steuererklärung hinsichtlich der jeweils auf sie entfallenden Bemessungsgrundlagen der Finanzverwaltung des Bundes im Wege des FinanzOnline zu übermitteln ([§ 11 Abs. 4 letzter Satz KommStG 1993](#)). Auch diese Steuererklärung hat jahresbezogen die gesamte auf das Unternehmen entfallende Bemessungsgrundlage aufgeteilt auf die beteiligten Gemeinden zu enthalten; eine Aufgliederung nach Monaten ist nicht erforderlich. In diesem Fall hat ein Unternehmer mit Betriebsstätten in mehreren Gemeinden das gleiche amtliche Formular den jeweiligen Gemeinden zu übermitteln.

Rz 160

Im Falle der Schließung der einzigen Betriebsstätte in der Gemeinde ist eine Steuererklärung binnen einem Monat ab Schließung abzugeben ([§ 11 Abs. 4 Satz 3 KommStG 1993](#)); diese Frist ist somit dann nicht bedeutsam, wenn das Unternehmen in der Gemeinde weiterhin noch eine oder mehrere Betriebsstätten unterhält.

Aus der Bezeichnung "Steuererklärung" (im [§ 11 Abs. 4 KommStG 1993](#)) ergibt sich ua. die Berechtigung der Gemeinde, nach Maßgabe des [§ 135 BAO](#) Verspätungszuschläge vorzuschreiben.

Die Gemeinde ist berechtigt, gemäß [§ 143 BAO](#) die Aufgliederung der Jahresbeträge nach Kalendermonaten zu verlangen.

11.5. Einbringung

Rz 161

Die zwangsweise Einbringung der KommSt fällt in den Wirkungsbereich der Gemeinde und hat nach den Bestimmungen der Abgabenexekutionsordnung zu erfolgen ([§§ 2 und 3 AbgEO](#)).

12. Eigener Wirkungsbereich der Gemeinde ([§ 12 KommStG 1993](#))

Rz 162

Der eigene Wirkungsbereich der Gemeinde betrifft insbesondere

- die Vereinbarung mit dem Unternehmer über die Höhe der Bemessungsgrundlage ([§ 5 Abs. 3 letzter Satz KommStG 1993](#)),
- die Vereinbarung mit dem Unternehmer über den befreiten Teil der Bemessungsgrundlage ([§ 8 Z 2](#) iVm [§ 5 Abs. 3 KommStG 1993](#)),
- die Einigung mit dem Unternehmer über die Zerlegungsgrundlagen ([§ 10 Abs. 3 KommStG 1993](#)),
- die Antragstellung beim Finanzamt auf Erlassung eines Zerlegungs- und Zuteilungsbescheides ([§ 10 Abs. 4 und 5 KommStG 1993](#)),
- die Erlassung eigener Kommunalsteuerbescheide ([§ 11 Abs. 3 KommStG 1993](#)),
- die Anregung einer Kommunalsteuerprüfung ([§ 14 Abs. 1 vorletzter Satz KommStG 1993](#)),
- das Nachschaurecht ([§ 14 Abs. 1 letzter Satz KommStG 1993](#)).

13. Zuständigkeit des Finanzamtes ([§ 13 KommStG 1993, AVOG 2010](#))

Rz 163

Die Kommunalsteuer betreffende Zuständigkeiten der Finanzämter bestehen lediglich für folgende Maßnahmen:

- Zerlegung der Bemessungsgrundlage ([§ 10 Abs. 4 KommStG 1993](#)),
- Zuteilung der Bemessungsgrundlage ([§ 10 Abs. 5 KommStG 1993](#)),
- Kommunalsteuerprüfung ([§ 14 Abs. 1 Satz 1 KommStG 1993](#)).

Rz 164

Die sachliche Zuständigkeit ergibt sich aus [§ 13 Abs. 1 Z 1 AVOG 2010](#) (Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis) bzw. (vorrangig) aus [§ 15 Abs. 1 Z 6 AVOG 2010](#).

Aus [§ 15 Abs. 1 Z 6 AVOG 2010](#) ergeben sich Zuständigkeiten für Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis, nämlich

- für das Finanzamt Wien 1/23 für den Bereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland sowie
- für die Finanzämter Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch im Bereich des Landes, in dem sie ihren Sitz haben.

Betroffen ist die Zuständigkeit für die Zerlegung und Zuteilung der Kommunalsteuer der im Z 1 (des [§ 15 Abs. 1 AVOG 2010](#)) genannten Steuersubjekte.

[§ 15 Abs. 1 Z 1 AVOG 2010](#) nennt Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmessen im Sinn des KStG 1988, ausgenommen jedoch Vereine im Sinn des [Vereinsgesetzes 2002](#) sowie kleine und mittelgroße GmbH (im Sinn des UGB).

Eine GmbH ist klein (im Sinn des [§ 221 Abs. 1 UGB](#)), wenn sie mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreitet:

- 4,84 Mio. Euro Bilanzsumme,
- 9,68 Mio. Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag,
- im Jahresschnitt 50 Arbeitnehmer.

Eine mittelgroße GmbH ist nach [§ 221 Abs. 2 UGB](#) eine solche, die mindestens zwei der drei in Abs. 1 (des [§ 221 UGB](#)) bezeichneten Merkmale überschreitet und mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreitet:

- 19,25 Mio. Bilanzsumme,
- 38,5 Mio. Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag,

- im Jahresschnitt 250 Arbeitnehmer.

Nach [§ 232 Abs. 1 UGB](#) sind Umsatzerlöse die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Erlöse aus dem Verkauf und der Nutzungsüberlassung von Erzeugnissen und Waren sowie aus Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und Umsatzsteuer.

Der Durchschnitt der Arbeitnehmeranzahl bestimmt sich nach der Arbeitnehmeranzahl an den jeweiligen Monatsletzten innerhalb des Geschäftsjahres ([§ 221 Abs. 6 UGB](#)).

Weitere Zuständigkeiten (nämlich Sonderzuständigkeiten für Unternehmensgruppen) ergeben sich aus den [§§ 5 bis 8 AVOG 2010 – DV](#) (BGBl. II Nr. 165/2010).

Rz 165

Die örtliche Zuständigkeit für die Zerlegung und Zuteilung ist in [§ 13 KommStG 1993](#) geregelt. Danach obliegen diese Amtshandlungen dem Finanzamt, in dessen Bereich sich die Unternehmensleitung befindet.

Ist die Unternehmensleitung im Ausland, so ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich sich die wirtschaftlich bedeutendste inländische Betriebsstätte des ausländischen Unternehmers befindet; für Wanderunternehmen ist die (voraussichtlich) längste inländische Betriebsdauer maßgebend, bei gleich langer Dauer die zuletzt ausgeübte unternehmerische Tätigkeit ([§ 13 Abs. 2 KommStG 1993](#)).

Rz 166

Die Zuständigkeit für die Kommunalsteuerprüfung ergibt sich aus [§ 14 Abs. 1 Satz 1 KommStG 1993](#). Danach obliegt diese Prüfung (ua.) dem für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamt ([§ 81 EStG 1988](#)).

14. Kommunalsteuerprüfung ([§ 14 KommStG 1993](#))

Rz 167

Die organisatorischen Regelungen zur gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) sind im Organisationshandbuch der Finanzverwaltung (BMF 02.02.2010, BMF-280000/0016-IV/2/2010) auf der Homepage des BMF, Rubrik "Findok" veröffentlicht.

Rz 168

Nach [§ 14 Abs. 1 Satz 1 KommStG 1993](#) obliegt die Kommunalsteuerprüfung dem für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamt ([§ 81 EStG 1988](#)) oder dem für die Sozialversicherungsprüfung zuständigen Krankenversicherungsträger ([§ 41a Abs. 1 und 2 ASVG](#)).

Bei der Durchführung der Kommunalsteuerprüfung ist das Prüfungsorgan des Finanzamtes oder des Krankenversicherungsträgers als Organ der jeweils berührten Gemeinde tätig ([§ 14 Abs. 1 Satz 5 KommStG 1993](#)). Das Prüfungsorgan wird funktional als Gemeindeorgan tätig, es besteht jedoch kein dienstrechtliches oder organisatorisches Weisungsrecht. Die Prüfungsergebnisse haben für die Gemeinde keine zwingende rechtsverbindliche Wirkung.

Rz 169

Das Recht der Gemeinden auf Durchführung einer Nachschau gemäß der jeweils für sie geltenden Landesabgabenordnung (Abgabenverfassungsgesetz) bleibt unberührt, wobei [§ 148 Abs. 3 BAO](#) sinngemäß anzuwenden ist ([§ 14 Abs. 1 letzter Satz KommStG 1993](#)).

In verfassungskonformer Auslegung ist der Verweis (im letzten Satz des [§ 14 Abs. 1 KommStG 1993](#)) auf die landesrechtlichen Nachschaubestimmungen als statisch anzusehen. Daher hat die Erweiterung des Anwendungsbereiches der BAO auf Landes- und Gemeindeabgaben bzw. Aufhebungen von Landesabgabenordnungen mit 1. Jänner 2010 den Inhalt dieses Verweises und damit die Befugnisse der Gemeinden, die Kommunalsteuer betreffende Nachschauen vorzunehmen, nicht berührt.

Die Ermittlungsbefugnisse auf Grund der landesrechtlichen Nachschaubestimmungen entsprechen im Wesentlichen jenen nach [§ 147 BAO](#) (Außenprüfung); hierfür sind jedoch landesrechtlich weder eine Ankündigung, noch ein Prüfungsauftrag, noch eine Schlussbesprechung oder ein schriftlicher Bericht vorgesehen. Allerdings gilt das Wiederholungsprüfungsverbot des [§ 148 Abs. 3 BAO](#).

Daher darf eine Gemeinde, wenn für die betreffende Steuer bereits eine Kommunalsteuerprüfung (Außenprüfung nach [§ 147 BAO](#)) durch das Finanzamt oder durch den Krankenversicherungsträger vorgenommen wurde, für dieselben Abgaben (für dieselben Monate) eine Außenprüfung (im Sinne der weiter anwendbaren Nachschauregelungen der Landesabgabenordnungen) nur in den im [§ 148 Abs. 3 BAO](#) genannten Fällen durchführen.

Dies betrifft insbesondere

- den Fall der Zustimmung des Steuerpflichtigen,
- die Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens ([§ 303 BAO](#)) gegeben sind,
- im Rechtsmittelverfahren im Auftrag der Abgabenbehörde zweiter Instanz, jedoch nur zur Prüfung der Begründung des Rechtsmittels oder neuer Tatsachen und Beweise.

Daneben bestehen für die Gemeinden die anderen in der BAO geregelten Ermittlungsmöglichkeiten, wie etwa

- die Auskunftsverlangen nach [§ 143 BAO](#),
- die Durchführung einer Nachschau nach [§ 144 BAO](#) oder
- die Vornahme eines Augenscheines nach [§ 182 BAO](#).

Überdies sind die Gemeinden berechtigt, in begründeten Einzelfällen eine Kommunalsteuerprüfung anzuregen ([§ 14 Abs. 1 vorletzter Satz KommStG 1993](#)).

Sowohl die Durchführung von Außenprüfungen, Nachschau als auch Maßnahmen zur Einbringung (Abgabenvollstreckung) dürfen nur von Organen der zuständigen Behörde vorgenommen werden. Eine Betrauung Dritter (zB Wirtschaftstreuhänder) ist mangels gesetzlicher Grundlage unzulässig.

15. Strafbestimmungen ([§ 15 KommStG 1993](#))

15.1. Allgemeines

Rz 170

Die frühere Bestimmung des [§ 15 KommStG 1993](#), BGBl. Nr. 819/93 sah Strafbestimmungen vor. Mit Erkenntnis vom [20.6.2002, G 110](#), 111/02 hat der Verfassungsgerichtshof die Bestimmung als verfassungswidrig aufgehoben.

Mit 26. März 2009 gilt die Neufassung des [§ 15 KommStG 1993](#) idF BGBl. I Nr. 20/2009.

Tatbestand	Geldstrafe	Ersatzfreiheitsstrafe
Vorsätzliche Verkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht	bis zum Zweifachen des verkürzten Betrages, höchstens 50.000 Euro	bis zu sechs Wochen

Fahrlässige Verkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht	bis zum Einfachen des verkürzten Betrages, höchstens 25.000 Euro	bis zu drei Wochen
Vorsätzliche Nichtentrichtung spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird	bis 5.000 Euro	bis zu zwei Wochen
Wer vorsätzlich - die Kommunalsteuererklärung nicht termingerecht einreicht, - oder eine abgabenrechtliche Pflicht zur Führung oder Aufbewahrung von Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen verletzt	bis zu 500 Euro	bis zu einer Woche

15.2. Vorsätzliche Verkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht ([§ 15 Abs. 1 KommStG 1993](#))

Rz 171

Tathandlung

Das Bewirken einer Kommunalsteuerverkürzung muss unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht erfolgen.

Abgabenrechtliche Offenlegungspflichten sind ua. in [§ 11 KommStG 1993](#) und in [§ 119 BAO](#) enthalten.

Rz 172

Täter

Nach dem Gesetzeswortlaut ("wer") kann jedermann Täter sein. Unmittelbarer Täter kann aber nur sein, wen eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht trifft.

a) Abgabepflichtiger

Die abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht trifft in erster Linie den Abgabepflichtigen.

Beispiel: Unternehmer

b) Haftungspflichtiger

Auch ein persönlich Haftungspflichtiger kommt als unmittelbarer Täter in Betracht, allerdings nur dann, wenn er nicht ohnedies als Vertreter oder sonstiger Wahrnehmender tätig geworden ist.

Beispiele: Geschäftsführer, faktischer Geschäftsführer

Wurde dabei die Haftung bereits bescheidmäßig geltend gemacht, so sind Personen, die bereits zur Haftung herangezogen worden sind, Gesamtschuldner und damit Abgabenschuldner ([§ 7 Abs. 1 BAO](#)). Als Abgabepflichtiger (Abgabenschuldner) im Sinne des [§ 77 Abs. 1 BAO](#) unterliegen daher auch sie in vollem Umfang den abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten.

Solange die Haftung noch nicht geltend gemacht worden ist, gelten die für die Abgabepflichtigen getroffenen gesetzlichen Vorschriften gemäß [§ 77 Abs. 2 BAO](#), soweit nicht gesetzlich anderes bestimmt, sinngemäß.

c) Wahrnehmender

Als unmittelbarer Täter einer Abgabenhinterziehung kommen auch alle Personen in Betracht, die auf Grund rechtlicher oder vertraglicher Verpflichtung die abgabenrechtlichen Verpflichtungen eines Abgabe- oder Abfuhrpflichtigen wahrzunehmen haben und diese auch bloß faktisch wahrnehmen.

Beispiel: Buchhalter, Geschäftsführer bzw. Steuerberater, der (die) mit der Erledigung der Kommunalsteuererklärung betraut ist (sind);

Gemäß [§§ 119 ff BAO](#) trifft diese Pflicht zunächst den Abgabepflichtigen selbst. Ein persönliches Handeln des Abgabepflichtigen ist aber nur dort erforderlich, wo dies ausdrücklich durch Gesetz oder behördliche Anordnung bestimmt ist.

In allen anderen Fällen kann sich der Abgabepflichtige durch eine voll handlungsfähige Person vertreten lassen.

Vertreter ist, wer eine Erklärung im Namen eines anderen abgibt oder entgegennimmt, während die Rechtsfolgen in der Person des anderen (des Vertretenen) eintreten. Man unterscheidet zwei Arten von Vertretern: die gesetzlichen und die gewillkürten, je nachdem, ob die Vertretungsbefugnis durch Gesetz oder behördliche Bestellung oder aber durch Bevollmächtigung entsteht.

Voll handlungsfähige Personen können sich ua. durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen ([§ 83 Abs. 1 BAO](#)). Wie weit die Vertretungsbefugnis geht, richtet sich nach dem Inhalt der Vollmacht. Beschränkt handlungsfähige oder handlungsunfähige Personen werden durch gesetzliche Vertreter vertreten (zB Eltern).

Nicht nur der unmittelbare Täter begeht eine Verwaltungsübertretung, sondern auch jeder, der einen anderen dazu veranlasst, es auszuführen, oder der sonst seine Begehung erleichtert ([§ 7 VStG](#)).

Somit sind folgende Formen der Mitwirkung zu unterscheiden:

- unmittelbare Täter: die unmittelbare Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht;
- Bestimmungstäter: das Bestimmen eines anderen bzw. die Initiierung einer Tat durch andere Personen bzw. die Initiierung einer durch eine andere Person ausgeführte Handlung von anderen Personen zu einem solchen Verhalten,
- Beitragstäter: Ausübung eines sonstigen Beitrags zu einem solchen Verhalten.

Rz 173

Taterfolg

Der Eintritt einer Verkürzung der Kommunalsteuer ist objektives Tatbestandsmerkmal von [§ 15 Abs. 1 KommStG 1993](#).

Rz 174

Subjektive Tatseite

Der Tatbestand des [§ 15 Abs. 1 KommStG 1993](#) kann mit Vorsatz oder Fahrlässigkeit verwirklicht werden.

Vorsatz

Ein Täter handelt vorsätzlich, wenn er einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Ausreichend ist jedoch bereits bedingter Vorsatz (Eventualvorsatz), also dass der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet.

Fahrlässigkeit

Sowohl bewusste als auch unbewusste Fahrlässigkeit sind für die Ahndung gemäß [§ 15 Abs. 1 KommStG 1993](#) ausreichend. Bewusst fahrlässig handelt, wer zwar die Gefahr der Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, erkennt, sich aber in der Hoffnung, es möge alles gut ausgehen, darauf einlässt. Bei der unbewussten Fahrlässigkeit sieht der Beschuldigte die Gefahr der Sachverhaltsverwirklichung nicht, hätte sie aber, hätte er alle seine Fähigkeiten bestmöglich eingesetzt, erkennen können.

Rz 175

Strafe

Es sind Geldstrafen bis zu 50.000 Euro für die vorsätzliche Begehung und bis zu 25.000 Euro für die fahrlässige Begehung vorgesehen. Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe ist eine Ersatzfreiheitsstrafe von bis zu sechs Wochen festzusetzen; bei Fahrlässigkeit beträgt die Ersatzfreiheitsstrafe bis zu drei Wochen.

15.3. Nichtentrichtung der Kommunalsteuer ([§ 15 Abs. 2 KommStG 1993](#))

Rz 176

Täter

Als Täter kommt grundsätzlich jeder in Betracht ("wer"). Unmittelbarer Täter sind jedoch nur solche Personen, denen eine Pflicht zur Berechnung und Entrichtung auferlegt ist, oder die Angelegenheiten solcher Personen wahrnehmen. Dies sind der Abgabepflichtige, der nach abgabenrechtlichen Vorschriften Haftende und der Wahrnehmende.

Siehe dazu Rz 172

Nichtentrichtung

Grundsätzlich ist die Versäumung einer Zahlungsfrist nicht strafbar. Die Nichtentrichtung am Fälligkeitstag ist für sich alleine noch nicht strafbar. Erst wenn der Abgabepflichtige bzw.

Haftungspflichtige auch innerhalb einer Nachfrist von fünf Tagen die Abgabe nicht entrichtet oder abführt, wird das Tatbild erfüllt. Trotz der Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr bleibt der Abgabepflichtige jedoch straffrei, wenn er spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit der Abgabenbehörde die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gibt (Strafausschließungsgrund). Diese Bekanntgabe ist auch dann rechtzeitig, wenn etwa am 5. Tag nach Fälligkeit ein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht wird, in dem die Höhe der Kommunalsteuer enthalten ist.

Subjektive Tatseite

Der Tatbestand des [§ 15 Abs. 2 KommStG 1993](#) kann nur mit Vorsatz verwirklicht werden. Fahrlässigkeit ist nicht ausreichend.

Zum Vorsatz siehe Rz 174

Strafe

Es ist eine Geldstrafe von bis zu 5.000 Euro vorgesehen. Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe ist eine Ersatzfreiheitsstrafe von bis zu zwei Wochen festzusetzen.

15.4. Verwaltungsübertretung gemäß [§ 15 Abs. 3 KommStG 1993](#)

Rz 177

Die Verwaltungsübertretungen nach [§ 15 Abs. 3 KommStG 1993](#) sind als Auffangtatbestände zu verstehen. Sie kommen nur dann zur Anwendung, wenn durch die Tathandlung nicht eine andere Verwaltungsübertretung nach [§ 15 Abs. 1 KommStG 1993](#) begangen worden ist.

Täter

Siehe Rz 172

Subjektive Tatseite

Die Tatbestände des [§ 15 Abs. 3 KommStG 1993](#) können nur mit Vorsatz, nicht auch fahrlässig begangen werden. Bedingter Vorsatz ist ausreichend.

Verwaltungsübertretungen

Als Verwaltungsübertretungen nach [§ 15 Abs. 3 KommStG 1993](#) zählen folgende Verstöße:

- Nicht termingemäße Einreichung der Kommunalsteuererklärung
- Verletzung einer abgabenrechtlichen Pflicht zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen
- Verletzung einer abgabenrechtlichen Pflicht zur Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen.

Nicht termingemäße Einreichung der Kommunalsteuererklärung

Reicht der Abgabepflichtige die Abgabenerklärung nicht ein, ist zu unterscheiden, ob er für deren Einreichung um eine Fristverlängerung angesucht hat oder nicht. Je nachdem ist die Finanzordnungswidrigkeit mit Ablauf der allgemeinen Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung oder mit dem fruchtlosen Ablauf der im Einzelfall verlängerten Frist vollendet.

Verletzung einer abgabenrechtlichen Pflicht zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen

Die Nichtbeachtung einer gesetzlichen Buchführungspflicht verwirklicht nur dann den Tatbestand des [§ 15 Abs. 3 KommStG 1993](#), wenn es sich um zwingende Vorschriften handelt. Der Tatbestand ist dann verwirklicht, wenn jemand diesen Pflichten überhaupt nicht nachgekommen ist, als auch dann, wenn den Pflichten nur unvollständig entsprochen wird.

Unter Büchern versteht man solche Aufschreibungen, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen. Alle anderen Aufschreibungen, die im Interesse der Abgabenerhebung zu führen sind, sind sonstige Aufzeichnungen.

Abgabenrechtliche Vorschriften über die Führung von Büchern und sonstigen Aufzeichnungen bestehen vor allem in den [§§ 124 ff BAO](#). Weitere Verpflichtungen ergeben sich aus [§ 126 BAO](#), [§§ 127 f BAO](#).

Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen. Durch [§ 124 BAO](#) werden diese Bestimmungen zu abgabenrechtlichen Vorschriften (wie zB [§§ 189 bis 243 UGB](#), [§ 122 GmbHG](#)) aber auch alle anderen Vorschriften in Bundesgesetzen, die irgendeine Aufzeichnungspflicht regeln.

Verletzung einer abgabenrechtlichen Pflicht zur Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen

Abgabenrechtliche Vorschriften über die Aufbewahrung von Büchern und sonstigen Aufzeichnungen finden sich vor allem in [§ 132 BAO](#).

Verletzungen gegen nicht zwingende Vorschriften (Sollvorschriften) wie die Formerfordernisse nach [§ 131 BAO](#) können nicht geahndet werden.

Strafe

Es ist eine Geldstrafe von bis zu 500 Euro vorgesehen. Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe ist eine Ersatzfreiheitsstrafe von bis zu einer Woche festzusetzen.

16. Inländische und ausländische Unternehmen, inländische und ausländische Betriebsstätten

16.1. Allgemeines

16.1.1. Zurechnung der Dienstnehmer

Rz 178

Die einzelnen Dienstnehmer und deren Arbeitslöhne iSd KommStG 1993 sind immer einer Betriebsstätte, uU. mehreren Betriebsstätten des Unternehmens zuzurechnen. Zu den Arbeitslöhnen zählen je nach Bemessungsgrundlage Löhne und Gehälter, Gestellungsentgelte oder der Ersatz der Aktivbezüge ([§ 5 Abs. 1 KommStG 1993](#)).

16.1.2. Inländisches Unternehmen ohne ausländische Betriebsstätte

Rz 179

Unterhält ein inländisches Unternehmen im Ausland keine Betriebsstätte, unterliegen die Arbeitslöhne eines im Ausland eingesetzten Dienstnehmers - vorbehaltlich der Befreiungen gemäß [§ 5 Abs. 2 lit. c KommStG 1993](#) iVm [§ 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988](#) und [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) - zur Gänze der KommSt. Wo der Dienstnehmer des inländischen Unternehmens wohnhaft (ansässig) ist, hat für die KommSt keine Bedeutung.

16.1.3. Inländisches Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte

Rz 180

Unterhält ein inländisches Unternehmen im Ausland eine Betriebsstätte iSd [§ 4 KommStG 1993](#), unterliegen die Arbeitslöhne insoweit nicht der KommSt, als die Dienstnehmer der ausländischen Betriebsstätte des Unternehmens zuzurechnen sind.

16.1.4. Ausländisches Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte

Rz 181

Unterhält ein ausländisches Unternehmen im Inland eine Betriebsstätte iSd [§ 4 KommStG 1993](#), unterliegen die Arbeitslöhne insoweit der KommSt, als die Dienstnehmer der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind.

16.1.5. Ausländisches Unternehmen ohne inländische Betriebsstätte

Rz 182

Beschäftigt ein ausländisches Unternehmen im Inland einen Dienstnehmer, verfügt das ausländische Unternehmen aber weder vorübergehend noch dauerhaft im österreichischen Bundesgebiet über eine Betriebsstätte, ist keine Kommunalsteuerpflicht gegeben.

Zum Vorliegen einer Betriebsstätte siehe Rz 40 ff bzw. Rz 183 ff

16.2. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

16.2.1. Bedeutung der DBA für die KommSt 1993

Rz 183

Ein DBA ist bei der Beurteilung der KommSt-Pflicht nur dann zu beachten, wenn im DBA die Gewerbesteuer (dazu zählt, auch wenn sie im Abkommen neben der Gewerbesteuer nicht angeführt ist, die Lohnsummensteuer – eine Erhebungsform der Gewerbesteuer) aufgezählt und eine automatische Anpassungsklausel enthalten ist. Nach dieser Klausel unterliegen auch neu eingeführte Steuern dem DBA, wenn sie jenen entsprechen, die im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens erfasst sind. In diesem Sinn ist die KommSt als Gewerbesteuer, und zwar als modifizierte Lohnsummensteuer zu betrachten. Ausländische Unternehmen, die vor Inkrafttreten des KommStG 1993 hinsichtlich der auf die inländischen Unternehmenseinrichtungen entfallenden Erträge von der Gewerbesteuer und damit auch

von der Verpflichtung zur Entrichtung der Lohnsummensteuer ausgenommen waren, sind es auch nach Inkrafttreten des KommStG 1993.

Der Begriff "Lohnsummensteuern" im Art. 2 Abs. 2 OECD-Musterabkommen dient nur der möglichen Erfassung von Einkommensteuern, die allenfalls von der Lohnsumme bemessen werden.

16.2.2. DBA ist maßgebend

16.2.2.1. Allgemeines

Rz 184

DBA können innerstaatliches Recht nicht begründen oder erweitern, sondern nur beschränken:

- Eine Kommunalsteuerpflicht in Bezug auf ein ausländisches Unternehmen, das in Österreich tätig wird, kann in Österreich nur eintreten, wenn eine Betriebsstätte sowohl nach österreichischem Recht als auch nach dem DBA vorliegt.
- Eine Kommunalsteuerpflicht in Bezug auf ein inländisches Unternehmen, das im Ausland tätig wird, kann in Österreich nicht eintreten, wenn eine ausländische Betriebsstätte nach österreichischem Recht vorliegt; ob diese Einrichtung auch eine Betriebsstätte iSd DBA darstellt, ist nicht maßgebend.

16.2.2.2. Anwendung von DBA

Rz 185

Bei der Anwendung von DBA ist folgendermaßen vorzugehen:

1. Es ist der inländische Besteuerungsanspruch nach inländischem Recht zu ermitteln.
2. Sodann ist auf der Grundlage des Abkommens zu entscheiden, ob und inwieweit der im ersten Schritt ermittelte inländische Besteuerungsanspruch aufrechterhalten werden kann.
3. Der im ersten Schritt innerstaatlich ermittelte und dann abkommenskonform adaptierte Besteuerungsanspruch ist schließlich in einem dritten Schritt nach inländischem Recht durchzusetzen (vgl. EStR 2000 Rz 33).

16.2.3. Dauerhafte feste Einrichtungen

16.2.3.1. Ausländisches Unternehmen

Rz 186

Für ein ausländisches Unternehmen fällt keine KommSt an,

- wenn es eine inländische Betriebsstätte iSd [§ 4 KommStG 1993](#) iVm BAO, nicht aber iSd DBA unterhält, und die Gewerbesteuer mit Anpassungsklausel im Abkommen enthalten ist (Einschränkung der KommSt durch das DBA).

Beispiele

- *Forschungsinstitut eines ausländischen Unternehmens ohne Betriebsstätteneigenschaft iSd DBA.*
- *Hilfsstützpunkt einer britischen GmbH ohne Betriebsstätteneigenschaft (BMF 11.1.1994, SWI 1994, 75, VwGH 15.12.1999, [98/13/0021](#)).*
- *Inländische Repräsentanz eines schweizerischen Unternehmens mit der Eigenschaft eines bloßen unternehmerischen Hilfsstützpunktes im Sinne von Artikel 5 Abs. 3 DBA Schweiz zu (BMF 30.12.1993, SWI 1994, 40).*

16.2.3.2. Inländisches Unternehmen

Rz 187

Für ein inländisches Unternehmen fällt für eine im Ausland gelegene Betriebsstätte keine KommSt an,

- wenn es sich hierbei um eine Betriebsstätte iSd [§ 4 KommStG 1993](#) iVm BAO handelt, wobei es gleichgültig ist, ob sie auch eine Betriebsstätte nach DBA begründet. Das Bestehen der ausländischen BAO-Betriebsstätte beseitigt den inländischen KommSt-Anspruch für die ausländische Betriebsstätte; dieser kann durch ein DBA nicht begründet werden. Dabei ist es in Bezug auf das inländische Unternehmen gleichgültig, ob die Gewerbesteuer im Abkommen angeführt ist.

16.2.3.3. Hilfsstützpunkte

Rz 188

Bestimmten Einrichtungen von untergeordneter Bedeutung, die wohl nach [§ 4 KommStG 1993](#) iVm BAO Betriebsstättencharakter haben, werden nach diversen DBA aus dem Betriebsstättenbegriff ausgenommen. DBA, die auf der Grundlage des Art. 5 Abs. 4 OECD-

Musterabkommen abgeschlossen sind, betrachten folgende Einrichtungen nicht als Betriebsstätten (diese sind daher als Hilfsbetriebsstätten zu betrachten):

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

Ausgangspunkt für die Beurteilung, ob eine Tätigkeit nur vorbereitender oder realisierender Natur ist bzw. Hilfstätigkeit darstellt, muss daher die Gesamttätigkeit des Unternehmens sein; danach ist zu entscheiden, ob die Tätigkeit in einer festen Geschäftseinrichtung an sich einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht.

16.2.4. Kein Besteuerungsrecht am Unternehmensgewinn

Rz 189

Trotz Vorliegens einer inländischen Betriebsstätte iSd [§ 4 KommStG 1993](#) iVm BAO und des DBA fällt dann keine KommSt an, wenn Österreich kein Besteuerungsrecht am Unternehmensgewinn hat und die Gewerbesteuer im Abkommen angeführt ist.

Beispiele

- *Deutsche Luftfahrtunternehmen, Schlussprotokoll zu Artikel 24 lit. a DBA Deutschland 2000, Artikel 6 Abs. 1; DBA Deutschland 1955; VwGH 3.8.2000, [99/15/0265](#), VwGH 3.8.2000, [99/15/0265](#)*
- *Japanisches Luftfahrtunternehmen, Artikel VIII Abs. 2 DBA Japan, VwGH 28.3.2001, [2000/13/0134](#)*
- *Britisches Luftfahrtunternehmen, Art. 8 DBA Großbritannien, BMF 27.6.1994 EAS 462, SWI 1994, 269*

16.2.5. Bauausführungen

16.2.5.1. Bundesabgabenordnung (BAO)

Rz 190

Gemäß [§ 29 Abs. 2 lit. c BAO](#) begründen Bauausführungen, deren Dauer 6 Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird, eine Betriebsstätte.

16.2.5.2. DBA ist maßgebend

Rz 191

Nur wenn die Gewerbesteuer (dazu zählt auch die Lohnsummensteuer) bei den unter das Abkommen fallenden Abgaben aufgezählt ist, ist der Betriebsstättenbegriff des DBA bei Beurteilung einer Kommunalsteuerpflicht heranzuziehen (DBA mit Anpassungsklausel).

16.2.5.2.1. Ausländisches Unternehmen

Rz 192

Für ein ausländisches Unternehmen besteht keine KommSt-Pflicht,

- wenn die inländische Bauausführung zwar eine Betriebsstätte nach der BAO, nicht aber nach dem DBA darstellt (Einschränkung des KommStG 1993 durch DBA),
- wenn die inländische Bauausführung keine Betriebsstätte nach der BAO, aber nach dem DBA darstellt. Mangels BAO-Betriebsstätte besteht kein Anspruch auf KommSt; dieser kann durch das DBA nicht begründet werden.

Beispiel

Nach DBA-Deutschland ist eine Bauausführung oder Montage nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

Daraus folgt für ein deutsches Unternehmen:

- *Die Bauausführung des dt. Unternehmens im Inland beträgt 7 Monate: Betriebsstätte nach BAO, aber nicht nach DBA: Keine KommSt.*

- *Die Bauausführung des dt. Unternehmens im Inland beträgt 13 Monate. Betriebsstätte nach BAO und DBA: KommSt.*

16.2.5.2.2. Inländisches Unternehmen

Rz 193

Für ein inländisches Unternehmen besteht für eine ausländische Bauausführung keine KommSt-Pflicht,

- wenn die Bauausführung eine Betriebsstätte nach der BAO darstellt, wobei es gleichgültig ist, ob sie auch eine Betriebsstätte nach DBA begründet. Das Bestehen der ausländischen BAO-Betriebsstätte beseitigt den inländischen KommSt-Anspruch,

Beispiel

Die Bauausführung des österreichischen Unternehmens in Deutschland beträgt

- *7 Monate. Betriebsstätte nach BAO, aber nicht nach DBA: Keine KommSt.*
- *13 Monate. Betriebsstätte nach BAO und nach DBA: Keine KommSt.*

Rz 194

Für ein inländisches Unternehmen besteht für eine ausländische Bauausführung KommSt-Pflicht,

- wenn die Bauausführung weder eine Betriebsstätte nach BAO noch nach DBA begründet.

Beispiel

- *Die Bauausführung des österreichischen Unternehmens in Deutschland beträgt 5 Monate: Keine Betriebsstätte nach BAO und nach DBA: KommSt-Pflicht.*

16.2.6. DBA sind nicht maßgebend

16.2.6.1. Betriebsstättenbegriff iSd [§ 4 KommStG 1993](#)

Rz 195

Fällt die Gewerbesteuer (dazu zählt auch die Lohnsummensteuer) und damit die KommSt nicht in den sachlichen Anwendungsbereich eines DBA, ist ausschließlich der Betriebsstättenbegriff iSd [§ 4 KommStG 1993](#) iVm BAO maßgebend.

Beispiele

- *Inländische Hilfsstützpunkte und Repräsentanzen eines ausländischen Unternehmens haben idR Betriebsstätteneigenschaft iSd KommStG 1993.*

- *IZm Bauausführungen besteht KommSt-Pflicht,*
 - *wenn die inländische Bauausführung des ausländischen Unternehmens die Dauer von 6 Monaten überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird,*
 - *wenn die ausländische Bauausführung des inländischen Unternehmens die Dauer von 6 Monaten nicht überstiegen hat bzw. voraussichtlich nicht übersteigen wird.*

16.2.6.2. Beschränkung auf Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer

Rz 196

Die KommSt wird von Abkommen, die den Anwendungsbereich hinsichtlich der Steuern vom Einkommen nur auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer beschränken und die Gewerbesteuer einschließlich der Lohnsummensteuer ausschließen, nicht berührt. Die KommSt fällt nicht in den sachlichen Anwendungsbereich dieser Abkommen. Dazu gehören bspw. Finnland, Indien, Norwegen, Pakistan, Philippinen, Südafrika, USA.

16.2.7. [§ 48 BAO](#)-Bescheide

Rz 197

Bescheide, mit denen eine Befreiung von der Gewerbesteuer zuerkannt wurde, entfalten für die KommSt keine Wirkung. Die Beurteilung, ob Arbeitslöhne oder Gestellungsentgelte, die in einer inländischen Einrichtung des ausländischen Unternehmens anfallen, der KommSt unterliegen, hat ausschließlich nach den Bestimmungen des KommStG 1993 zu erfolgen. Im Übrigen ist [§ 48 BAO](#) nur für Abgaben anwendbar, die durch Abgabenbehörden des Bundes eingehoben werden.

16.3. Unternehmensrechtlicher (Fern-)Geschäftsführer

16.3.1. Auswirkung der Einkommen(Lohn-)steuer

Rz 198

Für die Einkommen(Lohn-)steuer bestehende Sonderregelungen oder Verständigungsvereinbarungen nach diversen DBA (zB Deutschland, Schweiz) haben für die KommSt keine Bedeutung.

16.3.2. Zuordnung des Geschäftsführers

Rz 199

Ein Dienstnehmer iSd KommStG 1993 ist derjenigen Betriebsstätte des Unternehmens zuzurechnen, mit der er nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten überwiegend unternehmerisch verbunden ist bzw. zu der die engeren ständigen Beziehungen bestehen. Die unternehmerische Verbundenheit kann im Sinne einer funktionellen Zugehörigkeit, das ist im Sinne der Zugehörigkeit des Dienstnehmers zum Aufgabenbereich der Betriebsstätte verstanden werden. Dienstnehmer einer bestimmten Betriebsstätte kann daher auch jemand sein, der nicht in den Räumen der Betriebsstätte, sondern außerhalb arbeitet, wenn er nur in bestimmten ständigen Beziehungen zu dieser Betriebsstätte steht.

Die persönliche Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH besteht im Wesentlichen in der Erteilung von Weisungen, wie die Gesellschaft im Allgemeinen und im Einzelnen betrieben werden soll. Die "Ausübung" der Tätigkeit eines solchen Geschäftsführers ist mit dem Zugang der Weisung an die GmbH vollendet. Da sich nun dieser Zugang am Ort des Sitzes der GmbH vollzieht, ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH - gleichgültig, ob der Geschäftsführer den Entschluss für die einzelne Weisung im Inland oder Ausland gefasst hat - am Ort des Sitzes der Gesellschaft persönlich ausgeübt wird (VwGH 7.5.1979, [2669/78](#)).

16.3.2.1. Geschäftsführer einer inländischen GmbH

16.3.2.1.1. GmbH mit inländischen Betriebsstätten

Rz 200

Ist der Geschäftsführer einer inländischen GmbH als Dienstnehmer iSd KommStG 1993 anzusehen, ist er der inländischen Geschäftsleitung der GmbH zuzurechnen (Betriebsstätte gemäß [§ 29 Abs. 2 lit. a BAO](#)), auch wenn er im Ausland ansässig ist und von seiner ausländischen Wohnung aus tätig wird.

16.3.2.1.2. GmbH mit ausländischen Betriebsstätten

Rz 201

Eine Bezugsaufteilung kommt nur dann in Betracht, wenn eine inländische GmbH im Ausland eine Betriebsstätte unterhält (zB ausländische Zweigniederlassung), mit deren geschäftlicher Leitung der Geschäftsführer der inländischen GmbH betraut ist, ohne dafür ein gesondertes Geschäftsführerentgelt zu beziehen. Dann unterliegt nur der auf die österreichische

Betriebsstätte entfallende Bezugsteil der KommSt. Von einer Bezugsaufteilung ist dann abzugehen, wenn die GmbH im Ausland eine Betriebsstätte unterhält, für deren Geschäftsbetrieb ein eigener Filial-Geschäftsführer bestellt ist.

16.3.2.2. Geschäftsführer einer ausländischen GmbH

16.3.2.2.1. Inländische Zweigniederlassung

Rz 202

Ist der Geschäftsführer einer ausländischen GmbH auch zur Vertretung der Gesellschaft für den Geschäftsbetrieb einer inländischen Zweigniederlassung bestellt ([§ 107 Abs. 2 GmbHG](#)), unterliegen die Bezüge, die der inländischen Niederlassung zuzurechnen sind, der KommSt (BMF 22.2.1996, SWI 152; BMF 19.1.1998, EAS 1214, SWI 194). Gleiches gilt für ein gemäß [§ 254 Abs. 2 AktG](#) zum ständigen Vertreter einer inländischen Zweigniederlassung bestelltes Vorstandsmitglied einer ausländischen AG.

16.3.3. Überlassung des Geschäftsführers

16.3.3.1. Überlassung durch ausländisches Unternehmen

Rz 203

Wird eine Arbeitskraft eines ausländischen Unternehmens einer inländischen GmbH als deren Geschäftsführer im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung überlassen, gilt der Geschäftsführer als Dienstnehmer gemäß [§ 2 lit. b KommStG 1993](#) und ist daher die inländische GmbH mit 70% des gezahlten Gestellungsentgeltes kommunalsteuerpflichtig, gleichgültig, ob und wie lange sich der Geschäftsführer im Inland aufhält.

16.3.3.2. Überlassung durch inländisches Unternehmen

Rz 204

Wird ein Dienstnehmer eines inländischen Unternehmens einer ausländischen GmbH als deren Geschäftsführer im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung überlassen, bleibt das inländische Unternehmen mit seinen Gesamtbezügen kommunalsteuerpflichtig.

16.4. Arbeitskräfteüberlassung

Rz 205

Zur Arbeitskräfteüberlassung siehe Rz 103 ff.

16.5. Personalentsendungen im internationalen Konzern

16.5.1. Formen

Rz 206

Die Personalentsendung kann im Rahmen einer so genannten Assistenzleistung (= Werkvertrag) oder einer Arbeitskräfteüberlassung erfolgen:

- Bei der Assistenzleistung erbringt das entsendende Unternehmen unter eigener Verantwortung eine Aktivleistung.
- Bei der Arbeitskräfteüberlassung erbringt das entsendende Unternehmen eine bloße Duldungsleistung (Überlassung der Arbeitskräfte), die Tätigkeit beschränkt sich allein auf die Bereitstellung von Arbeitskräften.
- Die Unterscheidung zwischen Assistenzleistung und Arbeitskräfteüberlassung ergibt sich auf Grund der vertraglichen Bedingungen.

16.5.2. Assistenzleistung durch aus - oder inländisches Konzernunternehmen

16.5.2.1. Ausländisches Unternehmen

Rz 207

Ein ausländisches Unternehmen ist nur dann kommunalsteuerpflichtig,

- wenn iZm Assistenzleistungen eine Betriebsstätte iSd [§ 4 KommStG 1993](#) iVm BAO im Inland begründet wird, zB durch einen Raum, der von der österreichischen Tochtergesellschaft dem entsandten Personal der ausländischen Muttergesellschaft zur Verfügung gestellt wird (VwGH 21.5.1997, [96/14/0084](#), Unternehmensberatung, DBA Schweiz: Die Mitbenutzung des vom Unternehmen dem Unternehmensberater zur Verfügung gestellten Raumes steht der Annahme einer Betriebsstätte desselben nicht entgegen). Mit Begründung der Betriebsstätte entsteht die Kommunalsteuerpflicht. Ist zudem in einem DBA die Gewerbesteuer aufgezählt und eine automatische Anpassungsklausel enthalten, muss die Betriebsstätte auch eine Betriebsstätte iSd DBA darstellen (siehe auch Rz 183 f).

16.5.2.2. Inländisches Konzernunternehmen

Rz 208

Ein inländisches Unternehmen ist kommunalsteuerpflichtig,

- wenn Assistenzleistungen gegenüber einer inländischen Konzerngesellschaft erbracht werden
- wenn iZm Assistenzleistungen gegenüber einer ausländischen Konzerngesellschaft
 - eine Betriebsstätte iSd [§ 4 KommStG 1993](#) iVm BAO im Ausland nicht begründet wird oder
 - das inländische Unternehmen im Ausland zwar eine Betriebsstätte iSd [§ 4 KommStG 1993](#) iVm BAO unterhält, der aber die entsandten Mitarbeiter nicht zugerechnet werden können.

16.5.3. Arbeitskräfteüberlassung durch aus - oder inländisches Konzernunternehmen

16.5.3.1. Inländisches Konzernunternehmen

Rz 209

Arbeitskräfteüberlassung durch inländisches Konzernunternehmen

- an ein ausländisches Unternehmen:
Kommunalsteuerpflichtig ist das inländische Unternehmen
- an ein inländisches Unternehmen:
Kommunalsteuerpflichtig ist das inländische Unternehmen (Anwendung der Sechsmonatsregelung, Rz 120 ff).

16.5.3.2. Ausländisches Konzernunternehmen

Rz 210

Arbeitskräfteüberlassung durch ein ausländisches Konzernunternehmen an ein inländisches Unternehmen oder an die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens:

Der inländische Beschäftiger (inländisches oder ausländisches Unternehmen mit Betriebsstätte im Inland) ist Steuerschuldner.

Bundesministerium für Finanzen, 25. Oktober 2010