

## **Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 9. Mai 2005 zum KommStG 1993**

Das BMF gibt zu verschiedenen Fragen seine Rechtsansicht bekannt. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden durch diese Information nicht begründet.

**Am 23. März 2006 wurden die Rz 52, 62, 63, 67, 74, 75, 79 und 81 geändert bzw. ergänzt, wobei die Änderungen/Ergänzungen im Text durch Fettdruck ersichtlich sind.**

### **INHALTSVERZEICHNIS**

#### **1. Steuergegenstand (§ 1 KommStG)**

#### **2. Dienstnehmer iSd KommStG (§ 2 KommStG)**

2.1 Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988

2.1.1 Lohnsteuerliches Dienstverhältnis

2.1.2 (Erwachsenen)Bildungseinrichtungen

2.1.2.1 Bildungseinrichtungen

2.1.2.2 Erwachsenenbildungseinrichtungen

2.2 An Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988

2.2.1 Dienstnehmerähnliche Beschäftigung

2.2.2 Weisungsgebundene Person

2.2.3. Nicht weisungsgebundene Person

2.2.4 Eingliederung

2.2.5 Unternehmerrisiko

2.3 Arbeitskräfteüberlassung von einer ausländischen Betriebsstätte eines in – oder ausländischen Unternehmens

2.3.1 Dienstnehmerfiktion im KommStG

2.3.2 Abweichung zur Lohnsteuer

2.4 Dienstzuteilung durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts

2.4.1 Bedienstete

2.4.2 Andere Gesetze

2.4.3 Kein Unternehmen, Befreiung

2.5 Personalgestellung (Personalleasing) durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts

2.6 Beschäftigung von Strafgefangenen

#### **3. Unternehmen, Unternehmer (§ 3 KommStG)**

3.1.1 Unternehmerische Tätigkeit

3.1.2 Einnahmenerzielung

3.1.3 Unternehmensbegriff

3.1.4 Keine Bedeutung

3.2 Kommunalsteuerpflicht kraft Rechtsform

3.2.1 Allgemeines

3.2.2 GmbH & Co KG

3.3 Vereine

3.3.1 Unternehmerischer Bereich

3.3.2 Echte Mitgliedsbeiträge

3.3.3 Subventionen

3.3.4 Gemeinnützige Vereine

3.4. Körperschaften öffentlichen Rechts

3.4.1 Betriebe gewerblicher Art

3.4.2 Sozialversicherungs- und öffentlichen Fürsorgeträger

3.4.3 Keine Einnahmen

3.4.4 Dienstzuteilung und Personalgestellung

- 3.4.5 Abgrenzung zum Hoheitsbereich
- 3.5 Unternehmerwechsel bei Umgründungen

#### **4. Betriebsstätte (§ 4 KommStG)**

- 4.1 Betriebsstätte iSd KommStG
  - 4.1.1 Eigenständige Umschreibung
  - 4.1.2 Mittelbare Ausübung
  - 4.1.3 Merkmale der Betriebsstätte iSd BAO
- 4.2 Mehrgemeindliche Betriebsstätte
- 4.3 Bauausführungen
  - 4.3.1 Sechs Monate
  - 4.3.2 Wenige als sechs Monate
  - 4.3.3 Länger als sechs Monate
  - 4.3.4 Unterbrechungen
  - 4.3.5 Generalunternehmer
  - 4.3.6 Subunternehmer
  - 4.3.7 Mehrere Bauaufträge
- 4.4 Schifffahrtsunternehmen
- 4.5 Grenzüberschreitende Aktivitäten

#### **5. Bemessungsgrundlage (§ 5 KommStG)**

- 5.1 Arbeitslöhne iSd KommStG
  - 5.1.1 Arbeitslöhne
  - 5.1.2 Keine Arbeitslöhne
  - 5.1.3 (Erwachsenen)Bildungseinrichtungen
- 5.2 Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988
  - 5.2.1 Bruttoarbeitslöhne
  - 5.2.2 Keine Verminderung der Bemessungsgrundlage
  - 5.2.3 Ausnahmen
  - 5.2.4 Einzelheiten
- 5.3 Wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 des EStG 1988
  - 5.3.1 Bemessungsgrundlage
  - 5.3.2 Ausnahmen
- 5.4 Gestellungsentgelt
- 5.5 Dienstzugeteilte Personen
- 5.6 Zuordnung der Dienstnehmer zur Betriebsstätte
  - 5.6.1 Funktionelle Zugehörigkeit
  - 5.6.2 Tätigkeit in mehreren Betriebsstätten
  - 5.6.3 Kurzfristige Betreuung von Betriebsstätten
  - 5.6.4 Arbeiterwohnstätte
  - 5.6.5 Arbeitsgemeinschaft (ARGE)
  - 5.6.6 Ausland
  - 5.6.7 Gemischte Tätigkeiten
  - 5.6.8 Finanzamt als Schiedsrichter

#### **6. Steuerschuldner (§ 6 KommStG)**

- 6.1. Allgemeines
- 6.2 Personengesellschaften
- 6.3 Betriebe gewerblicher Art
- 6.4 Unternehmen "ÖBB-Gesellschaften"
- 6.5 Arbeitskräfteüberlassung
  - 6.5.2 Inländischer Überlasser
  - 6.5.3 Ausländischer Überlasser
  - 6.5.4 Personalüberlassungen vom 1.1.2001 bis 31.12.2001
  - 6.5.5 Personalüberlassungen bis einschließlich 2000

#### **7. Erhebungsberechtigte Gemeinde (§ 7 KommStG)**

- 7.1. Betriebsstätte in Gemeinde
- 7.2 Mehrgemeindliche Betriebsstätte
- 7.3 Wanderunternehmen
- 7.4 Schifffahrtsunternehmen

## 7.5 Sechsmonatsregelung bei inländischer Personalüberlassung

### 7.5.1 Sinn und Zweck der Regelung

### 7.5.2 Inländische Überlasser

### 7.5.3 Mehr als sechs volle Kalendermonate

### 7.5.4 Frist

### 7.5.5 Ort der Unternehmensleitung

### 7.5.6 Arbeitsunterbrechung, Beschäftigterwechsel

## **8. Befreiungen (§ 8 KommStG)**

### 8.1. Allgemeines

### 8.2. Eisenbahnunternehmen

#### 8.2.1 Österreichische Bundesbahnen

#### 8.2.2 Private Eisenbahnunternehmen

### 8.3. Befreiungen gemäß § 8 Z 2

#### 8.3.1 Natürlichen Personen und Personengesellschaften

#### 8.3.2 Vereine

#### 8.3.3 Körperschaften öffentlichen Rechts

#### 8.3.4 Kapitalgesellschaften

## **9. Steuersatz, Freibetrag und Freigrenze (§ 9 KommStG)**

### 9.1 Erhebungspflicht der Gemeinde

### 9.2 Freibetrag und Freigrenze

#### 9.2.1 Rechtslage ab 1.1.2002

#### 9.2.2 Rechtslage bis 31.12.2001

### 9.3. Wanderunternehmen

### 9.4. Ab- oder Aufrundung nach den jeweiligen LAO

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

### 10.1 Zerlegung

#### 10.1.1 Allgemeines

#### 10.1.2 Mehrgemeindliche Betriebsstätte

#### 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)

#### 10.1.4 Zerlegung durch Unternehmer

### 10.2 Zuteilung der Dienstnehmer

#### 10.2.1. Antragstellung

#### 10.2.2 Anpassung

## **11. Entstehen der Steuerschuld, Selbstberechnung, Fälligkeit und Steuererklärung (§ 11 KommStG)**

### 11.1 Entstehen der Steuerschuld

### 11.2 Selbstbemessungsabgabe

### 11.3 Bescheid

### 11.4 Zerlegungs- und Zuteilungsbescheide

### 11.5 Jahressteuererklärung

#### 11.5.1 Steuererklärungen für die Kalenderjahre ab 2005

#### 11.5.2 Steuererklärungen für die Kalenderjahre bis 2004

### 11.6 Einbringung

## **12. Eigener Wirkungsbereich der Gemeinde (§ 12 KommStG)**

## **13. Örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes (§ 13 KommStG)**

## **14. Kommunalsteuerprüfung (§ 14 KommStG)**

## **15. Strafbestimmungen (§ 15 KommStG)**

## **16. Inländische und ausländische Unternehmen, inländische und ausländische Betriebsstätten**

### 16.1 Allgemeines

#### 16.1.1 Zurechnung der Dienstnehmer

#### 16.1.2 Inländisches Unternehmen ohne ausländische Betriebsstätte

#### 16.1.3 Inländisches Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte

#### 16.1.4 Ausländisches Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte

### 16.2 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

- 16.2.1 Bedeutung der DBA für die KommSt
- 16.2.2 DBA ist maßgebend
- 16.2.3 Dauerhafte feste Einrichtungen
- 16.2.4 Kein Besteuerungsrecht am Unternehmensgewinn
- 16.2.5 Bauausführungen
- 16.2.6 DBA sind nicht maßgebend
- 16.2.7 § 48 BAO-Bescheide
- 16.3 Handelsrechtlicher (Fern-)Geschäftsführer
- 16.3.1 Auswirkung der Einkommen(Lohn-)steuer
- 16.3.2 Zuordnung des Geschäftsführer
- 16.3.3 Gestellung des Geschäftsführers
- 16.4 Arbeitskräfteüberlassung
- 16.5 Personalentsendungen im internationalen Konzern
- 16.5.1 Formen
- 16.5.2 Assistenzleistung durch aus - oder inländisches Unternehmen
- 16.5.3 Arbeitskräfteüberlassung

## **1. Steuergegenstand (§ 1 KommStG)**

Rz 1

Der KommSt unterliegen die Arbeitslöhne (Rz 56 ff), die jeweils in einem Kalendermonat (Rz 143 ff) an die Dienstnehmer (Rz 2 ff) einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte (Rz 39 ff) des Unternehmens (Rz 22 ff) gewährt worden sind.

## **2. Dienstnehmer iSd KommStG (§ 2 KommStG)**

Rz 2

Dienstnehmer iSd KommStG 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.

### **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 2000 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.

## **2.1.2 (Erwachsenen)Bildungseinrichtungen**

### **2.1.2.1 Bildungseinrichtungen**

Rz 4

In Bildungseinrichtungen Vortragende (Lehrende und Unterrichtende), die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, gelten auch dann als lohnsteuerliche Dienstnehmer, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden (§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988). Da § 5 Abs. 1 KommStG nur die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b, nicht aber jene gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 anführt, unterliegen die Bezüge an die Vortragenden (Lehrenden und Unterrichtenden) auch dann nicht der KommSt, wenn die Bildungseinrichtung unternehmerisch iSd KommStG tätig sein sollte. Während somit Bezüge an Vortragende (Lehrende und Unterrichtende) iSd § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nicht vom KommStG betroffen sind, sind Bezüge an Vortragende (Lehrende und Unterrichtende) der unternehmerischen Bildungseinrichtung kommunalsteuerpflichtig, wenn sie sämtliche Kriterien eines Dienstnehmers iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllen.

### **2.1.2.2 Erwachsenenbildungseinrichtungen**

Rz 5

Vortragende in Erwachsenenbildungseinrichtungen gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gelten nicht als lohnsteuerliche Dienstnehmer, es sei denn, sie erfüllen sämtliche Kriterien eines Dienstnehmers iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988. Da § 5 Abs. 1 KommStG nur die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b, nicht aber jene gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 anführt, unterliegen die Bezüge an die Vortragenden auch dann nicht der KommSt, wenn die Erwachsenenbildungseinrichtung unternehmerisch iSd KommStG tätig sein sollte. Während somit Bezüge an Vortragende iSd § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nicht vom KommStG betroffen sind, sind Bezüge an Personen (Vortragende) der unternehmerischen Bildungseinrichtung kommunalsteuerpflichtig, wenn sie sämtliche Kriterien eines Dienstnehmers iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllen.

## **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; dabei müssen grundsätzlich die Merkmale eines Dienstverhältnisses - ausgenommen die persönliche Weisungsgebundenheit - gegeben sein. Die Regelung ist verfassungskonform (VfGH 1.3.2001, G 109/00).

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 Sperrminorität), erzielt aus der Beschäftigung Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, insbesondere

- wenn sie in den Organismus des Betriebes der Kapitalgesellschaft eingegliedert ist,
- eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält und
- kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt.

### **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 §§ 1151ff 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).

## **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 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;
- 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 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 Geschäftsführungstätigkeit unabhängigen Fixbezug erkennen (VwGH 31.3.2004, 2004/13/0021). Auch haben vom Geschäftsführer frei verfügbare Än-



derungen 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**

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.

##### **Beispiel 2**

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

- Geschäftsführer hat die Geschäftsführungskosten zu tragen.  
Erhält er deshalb höhere über einen längeren Zeitraum konstante Bezüge, ist kein Unternehmerrisiko gegeben.

### **2.3 Arbeitskräfteüberlassung von einer ausländischen Betriebsstätte eines in – oder ausländischen Unternehmens**

#### **2.3.1 Dienstnehmerfiktion im KommStG**

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 – mit Ausnahme der Bemessungsgrundlage - wie die lohnsteuerlichen Dienstnehmer des beschäftigenden Unternehmens behandelt, zB bei der Betriebsstättenzuordnung. Siehe Rz 98 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). Es kann somit der Fall eintreten, dass nach

KommStG Steuerpflicht für im Inland beschäftigte Arbeitskräfte eintritt, während deren Löhne nach DBA von der Einkommen-(Lohn-)steuer freizustellen sind.

## **2.4 Dienstzuteilung durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts**

### **2.4.1 Bedienstete**

Rz 17

Bedienstete einer Körperschaft öffentlichen Rechts, die zB nach diversen Ausgliederungsgesetzen dem ausgegliederten Unternehmen zur Dienstleistung zugewiesen werden, gelten für die KommSt ab 1.1.2001 als Dienstnehmer des ausgegliederten Unternehmens. Die Dienstzuteilung muss nicht vom Unternehmensbereich der Körperschaft, sondern kann auch vom Hoheitsbereich aus erfolgen.

### **2.4.2 Andere Gesetze**

Rz 18

Eine gleichartige Regelung ist enthalten im

- § 15 Abs. 3 Poststrukturgesetz-PTSG (Art. 96 StrukturanpassungsG 1996, BGBl. Nr. 201),
- § 7 Abs. 7 PostsparkassenG 1969 idF BGBl. Nr. 742/1996,
- § 3 Abs. 4 des BG über Maßnahmen anlässlich der Ausgliederung der Wiener Stadtwerke, BGBl. I Nr. 68/1999.

### **2.4.3 Kein Unternehmen, Befreiung**

Rz 19

Ist die ausgegliederte Einrichtung kein Unternehmen oder gemäß § 8 Z 2 KommStG von der KommSt befreit, fällt keine KommSt an.

## **2.5 Personalgestellung (Personalleasing) durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts**

Rz 20

Stellt eine Körperschaft öffentlichen Rechts eigene Dienstnehmer einem Dritten (Beschäftigter, Gestellungsnehmer) zur Verfügung, ohne dass zwischen dem Beschäftigter 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).
- Die Körperschaft öffentlichen Rechts weist Personen ausgegliederten Unternehmen zur Dienstleistung zu (Kommunalsteuerpflicht des ausgegliederten Unternehmens, Rz 17 ff).

## 2.6 Beschäftigung von Strafgefangenen

Rz 21

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. Es liegt weder ein Dienstverhältnis noch eine Dienstzuteilung noch eine Arbeitskräfteüberlassung vor. Die hierfür gezahlten Entgelte bzw Arbeitsvergütungen unterliegen daher nicht dem KommStG.

## 3. Unternehmen, Unternehmer (§ 3 KommStG)

### 3.1.1 Unternehmerische Tätigkeit

Rz 22

Eine Kommunalsteuerpflicht kann nur dann eintreten, wenn eine unternehmerische Tätigkeit iSd KommStG vorliegt und im Rahmen dieser Tätigkeit Dienstnehmer iSd § 2 KommStG beschäftigt werden.

### 3.1.2 Einnahmenerzielung

Rz 23

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 24

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 1972. 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 25

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 Liebhabereitätigkeit vorliegt; auch diese ist für die KommSt grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit.

## 3.2 Kommunalsteuerpflicht kraft Rechtsform

### 3.2.1 Allgemeines

Rz 26

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 PrivatstiftungsG, Stiftungen nach dem Bundesstiftungs- und FondsG (BGBl. Nr. 11/1975) und Stiftungen nach den Landes-Stiftungs- und FondsG (StiftR 2001 Rz 1, 12).
- 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 OHG, KG, atypische stille Gesellschaften, OEG, KEG, GesBR).

Die aufgezählten Rechtsgebilde unterliegen kraft Rechtsform mit den von ihnen gewährten Arbeitslöhnen - sofern nicht eine Befreiung nach § 8 Z 2 KommStG 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 27

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 (VwGH 18.12.2002, 2001/13/0057).

## 3.3 Vereine

### 3.3.1 Unternehmerischer Bereich

Rz 28

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 befreit ist.

### 3.3.2 Echte Mitgliedsbeiträge

Rz 29

Ein Verein ist nicht unternehmerisch tätig, soweit er satzungsgemäße Gemeinschaftsaufgaben besorgt, für die er sog. 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 sog. unechte Mitgliedsbeiträge erhält; diesen Beiträgen steht eine konkrete Gegenleistung des Vereines an den Beitragszahler gegenüber.

#### 3.3.2.1 Abgrenzung

Rz 30

Zur Abgrenzung echter und unechter Mitgliedsbeiträge siehe VereinsR 2001 Rz 432 bis 438; UStR 2000 Rz 33 f.

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 insoweit keine KommSt an."*

### 3.3.3 Subventionen

Rz 31

Im Gegensatz zu sog. echten zählen sog. unechte Subventionen zum unternehmerischen Bereich. Echte Subventionen werden weder aufgrund 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.

### 3.3.4 Gemeinnützige Vereine

## Rz 32

Bei gemeinnützigen Vereinen, die zwar die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet erfüllen, aber nicht unter die Befreiung des § 8 Z 2 KommStG 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 33

Gemäß § 3 Abs. 3 KommStG sind die Körperschaften öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) gewerblich oder beruflich tätig. Das KommStG schließt sich inhaltlich weitgehend dem Unternehmensbegriff des § 2 Abs. 3 UStG 1972 (1994) an.

Als Betriebe gewerblicher Art gelten jedoch stets

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

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

#### **3.4.2 Sozialversicherungs- und öffentliche Fürsorgeträger**

## Rz 34

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 des § 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.

#### **3.4.3 Keine Einnahmen**

## Rz 35

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 auch noch so geringfügige Einnahmen wird er jedoch zur Gänze Teil des Unternehmens der Körperschaft öffentlichen Rechts.

#### **3.4.4 Dienstzuteilung und Personalgestellung**

Rz 36

Zur Dienstzuteilung und Personalgestellung siehe Rz 17 ff und Rz 20.

### 3.4.5 Abgrenzung zum Hoheitsbereich

Rz 37

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.

#### 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 aufgrund des BG über die „Diplomatische Akademie Wien“, DAK – Gesetz 1996, BGBl. Nr. 178/1996)
- Dienstküchen und Kantinen von Körperschaft 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 (GarantieG 1977, BGBl 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).

- Schulen mit oder ohne Öffentlichkeitsrecht, die von privaten Trägervereinen betrieben werden, sind keine Hoheitsbetriebe (VwGH 20.9.95, 95/13/0127).
- 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 Umfang 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 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 fallende unternehmerische Tätigkeit; die diesem Unternehmen zuzurechnenden Arbeitslöhne sind kommunalsteuerpflichtig.

### **3.5 Unternehmerwechsel bei Umgründungen**

Rz 38

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

## **4. Betriebsstätte (§ 4 KommStG)**

### **4.1 Betriebsstätte iSd KommStG**

#### **4.1.1 Eigenständige Umschreibung**

Rz 39

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 40

Durch das Wort "mittelbar" werden auch jene Einrichtungen einbezogen, die nach der BAO nicht als Betriebsstätten angesehen werden, wie zB Arbeiterwohnstätten (Rz 81), 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 (vgl. VwGH 28.3.2001, 96/13/0018).

## 4.1.3 Merkmale der Betriebsstätte iSd BAO

### 4.1.3.1 Betriebsstätte iSd BAO

Rz 41

Betriebsstätte iSd BAO

- ist eine feste örtlichen 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 42

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 43

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 mangels Verfügungsgewalt des Unternehmers keine Betriebsstätte desselben.

#### **4.1.3.4 Unmittelbare betriebliche Tätigkeit**

Rz 44

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 45

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.

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 95.

## **4.2 Mehrgemeindliche Betriebsstätte**

Rz 46

Zur mehrgemeindlichen Betriebsstätte siehe Rz 132 ff.

## **4.3 Bauausführungen**

### **4.3.1 Sechs Monate**

Rz 47

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 udgl).

Zur Baukanzlei siehe Rz 132.

### **4.3.2 Wenige als sechs Monate**

Rz 48

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.

#### 4.3.3 Länger als sechs Monate

Rz 49

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).

#### 4.3.4 Unterbrechungen

Rz 50

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 51

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 52

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

### 4.3.7 Mehrere Bauaufträge

Rz 53

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 und die Arbeiten mehr oder weniger zeitlich zusammenhängend durchgeführt werden, wie zB Erstellung von Reihenhäusern, Bachregulierung.

### 4.4 Schifffahrtsunternehmen

Rz 54

Bei Schifffahrtsunternehmen verwendet das KommStG 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

Rz 55

Zu grenzüberschreitenden Aktivitäten inl- und ausländischer Unternehmen siehe Rz 153 ff.

## 5. Bemessungsgrundlage (§ 5 KommStG)

### 5.1 Arbeitslöhne iSd KommStG

Rz 56

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 57

Arbeitslöhne sind

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

#### 5.1.2 Keine Arbeitslöhne

Rz 58

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 59

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. Nicht dazu gehören die nichtlohnsteuerbaren Leistungen gemäß § 26 EStG 1988.

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,

sofern im und außerhalb des KommStG keine Steuerbefreiung vorgesehen ist.

### 5.2.2 Keine Verminderung der Bemessungsgrundlage

Rz 60

Die Bemessungsgrundlage dürfen bspw. nicht vermindern

- Ausgabenpauschbeträge des EStG 1988, zB allgemeines Werbungskostenpauschale, Pendlerpauschale, Landarbeiterfreibetrag.
- Sozialversicherungsbeträge, die vom Arbeitgeber für den Dienstnehmer einbehalten werden (vgl. LStR 2002 Rz 247a).
- 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 61

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 (vgl. LStR 2002 Rz 77)
- 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 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 Hastrunk im Brauereigewerbe (vgl. LStR 2002 Rz 101)
- Z 20 Freitabak in tabakverarbeitenden Betrieben (vgl. LStR 2002 Rz 102)
- Z 21 Beförderung der Arbeitnehmer bei Beförderungsunternehmen (vgl. LStR 2002 Rz 103 f)

- Arbeitslöhne an Dienstnehmer, die als begünstigte Personen gemäß Behindertereinstellungsgesetz beschäftigt werden.
- Kurzarbeitsunterstützung (Rz 66).

### 5.2.3.1 Ruhe- und Versorgungsbezüge

Rz 62

Pensionsabfindungen fallen

- nur dann unter die Befreiung des § 5 Abs. 2 lit. a KommStG, 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, wenn der Anspruch auf (Betriebs)Pension mit Beendigung des Dienstverhältnisses entstanden ist (**VwGH 11.5.2005, 2002/13/0017**);
- bei aufrechterm Dienstverhältnis nicht unter die Befreiung des § 5 Abs. 2 lit. a (VwGH 9.9.2004, 2004/15/0099, Abfindungen von Anwartschaften auf Betriebspensionen);

### 5.2.3.2 Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988

Rz 63

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, 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**).

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, Weiterbenützung der bisherigen Dienstwohnung) zufließen.

Freiwillige Abfertigungen und dgl. 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 fallen

- auf den Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses vorverlegte Jubiläumsszuwendungen, Belohnungen, Treuegelder;
- Tantiemen, Umsatzbeteiligungen, Gewinnbeteiligungen, Bilanzremunerationen, Leistungsprämien;
- Urlaubsschädigungen 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 64

Bezüge iSd § 67 Abs. 8 EStG 1988 sind steuerpflichtig, es sei denn

- (außer)gerichtliche Vergleichssummen betreffen gesetzliche oder freiwillige Abfertigungen (dann befreit gemäß § 5 Abs. 2 lit. b KommStG).
- Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, betreffen gesetzliche oder freiwillige Abfertigungen (dann befreit gemäß § 5 Abs. 2 lit. b KommStG).
- Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen iSd § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen (dann befreit gemäß § 5 Abs. 2 lit. b KommStG; Abschn 41.04 Z 3 FLAG-RL AÖF 150/2003).
- Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 und 6 betreffen (dann befreit gemäß § 5 Abs. 2 lit. b KommStG).

### 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, 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 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.

## 5.2.4 Einzelheiten

### 5.2.4.1 Kurzarbeitsunterstützungen

Rz 66

Kurzarbeitsunterstützungen gemäß den Bestimmungen des ArbeitsmarktförderungG unterliegen nicht der KommSt (§ 32 Abs. 4 ArbeitsmarktförderungG, BGBl. Nr. 31/1969, idF BGBl. Nr. 450/1994).

### 5.2.4.2 Altersteilzeitmodell

Rz 67

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** (41.03 Z 9 FLAG-RL AÖF 150/2003).

### 5.2.4.3 Grenzgänger

Rz 68

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.

### 5.2.4.4 Insolvenz-Ausfallsgeld

Rz 69

Die durch die Geschäftsstelle der Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds-Service GmbH erfolgte Auszahlung des Insolvenz-Ausfallsgeldes (§§ 1 ff. Insolvenz-EntgeltsicherungsG) stellt noch keine Lohnzahlung des Unternehmers (Dienstgebers) dar. Erst die Zahlungen des Dienstgebers an den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds zur Abstattung seiner Verbindlichkeiten fallen unter das KommStG (vgl. VwGH 5.10.1982, 82/14/0127; Abschn 41.03 Z 7 FLAG-RL AÖF 150/2003).

### 5.2.4.5 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse

Rz 70

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 Abfertigungsg-BUAG, BGBl. Nr. 414/1972 in der jeweils geltenden Fassung). Abfertigungszahlungen (§ 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988) sind von der KommSt befreit.

### 5.2.4.6 Nicht abzugsfähiger Arbeitslohn

Rz 71

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 da-



mit nicht unter die KommSt (zB überhöhtes Gehalt an nahe Angehörige, verdeckte Ausschüttungen).

#### 5.2.4.7 60-jährige Dienstnehmer

Rz 72

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 idF Budgetbeileitgesetz 2003, erstmals für den Monat Jänner 2004 anzuwenden). Diese Befreiung gilt **nicht** für die KommSt.

#### 5.2.4.8 Neugründungs-Förderungsgesetz

Rz 73

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 des EStG 1988

#### 5.3.1 Bemessungsgrundlage

Rz 74

Zur Bemessungsgrundlage rechnen Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die der Geschäftsführer als Gegenleistung (Entgelt) für seine Geschäftsführertätigkeit erhält.

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.

Wird dem Geschäftsführer ein Firmenfahrzeug für private Zwecke überlassen, gehört **nur** der auf die Privatnutzung entfallenden geldwerte Vorteil zur Bemessungsgrundlage. Dieser Vorteil ist entweder durch Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an § 4 der Sachbezugsverordnung BGBl II Nr. 416/2001 in der jeweils geltenden Fassung oder durch Ansatz der der GmbH entstandenen auf den nicht betrieblichen Anteil entfallenden Kosten zu erfassen (EStR 2000 Rz 1069, **Rz 4109a**).

#### 5.3.2 Ausnahmen

Rz 75

Nicht zur Bemessungsgrundlage gehören:

- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988 an Geschäftsführer gewährt werden (= Firmenpensionen).
- Zahlungen ohne Entgeltcharakter, wie der einzeln abgerechnete Ersatz von Auslagen, die der Geschäftsführer im Interesse der Gesellschaft bzw. für diese tätigt, bspw. Auslagenersatz, wie Fahrt- und Reisespesen, wenn ihnen nicht Entgelt-, sondern bloßer Durchlaufcharakter zukommt (**EStR 2000 Rz 4109a**); dazu zählt

auch eine der GmbH in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (vgl. UStR 2000 Rz 184). Pauschale Kostenersätze sind steuerpflichtig.

- (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).

## 5.4 Gestellungsentgelt

Rz 76

Der KommSt unterliegt 70% des Gestellungsentgeltes ohne Umsatzsteuer (§ 14 Abs. 3 Finanzausgleichsgesetz 2005 – FAG 2005) und abzüglich allfälliger Skonti an den ausländischen Arbeitskräfteüberlasser (Rz 15, 98 ff).

## 5.5 Dienstzugeteilte Personen

Rz 77

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).

## 5.6 Zuordnung der Dienstnehmer zur Betriebsstätte

### 5.6.1 Funktionelle Zugehörigkeit

Rz 78

Dienstnehmer iSd KommStG – lohnsteuerliche Dienstnehmer, Gesellschafter-Geschäftsführer, 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 113 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 Außendienststarbeiter 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; 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 den Gemeinden A und 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.

### 5.6.2 Tätigkeit in mehreren Betriebsstätten

Rz 79

**War der Dienstnehmer in Betriebsstätten verschiedener Gemeinden beschäftigt, ist der ausbezahlte Arbeitslohn grundsätzlich den Betriebsstätten entsprechend den Beschäftigungszeiten zuzuordnen.**

### 5.6.3 Kurzfristige Betreuung von Betriebsstätten

Rz 80

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. Diese Beurteilung bedeutet aber nicht, dass der betreffenden Gemeinde ein Anspruch auf KommSt zukommt.

### 5.6.4 Arbeiterwohnstätte

Rz 81

Eine Arbeiterwohnstätte (zB Dienstwohnung) des Unternehmens stellt eine Betriebsstätte dar. Dort wohnhafte Dienstnehmer können aber nur dann dieser Betriebsstätte zuge-

rechnet 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 82

Für die KommSt ist die einzelne ARGE, soweit sie selbst Dienstnehmer iSd § 2 KommStG beschäftigt und an diese Löhne zahlt, als Personengesellschaft selbständig kommunalsteuerepflichtig.

#### 5.6.5.2 Lohnsumme

Rz 83

Zur Lohnsumme der ARGE zählen:

- Löhne an die von der ARGE eingestellten Arbeitskräfte, soweit mit diesen die ARGE, d.s. 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 84

- Ist die Baustelle der ARGE eine Betriebsstätte iSd § 4 KommStG (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 85

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 113 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.

### **5.6.6 Ausland**

Rz 86

Die Arbeitslöhne eines im Ausland beschäftigten (eingesetzten) Dienstnehmers unterliegen - vorbehaltlich der Befreiungen gem § 5 Abs. 2 lit. c KommStG iVm § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 und § 8 Z 2 KommStG – nur dann nicht der KommSt, wenn sie einer ausländischen Betriebsstätte des Unternehmens zuzurechnen sind (zB Bauausführung mit Betriebsstättencharakter oder Auslandsfiliale). Siehe Rz 154 ff.

### **5.6.7 Gemischte Tätigkeiten**

#### **5.6.7.1 Zeitanteilige Aufteilung**

Rz 87

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 88

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 89

Die Vereinbarung über die Bemessungsgrundlage ist für jene Fälle vorgesehen, bei denen die Zuordnung der zum Teil im unternehmerischen und zum Teil im nichtunternehmerischen oder im gemäß § 8 Z 2 KommStG befreiten Bereich eingesetzten Dienstnehmer mit einem unverhältnismäßigen organisatorischen oder zeitlichen Aufwand verbunden wäre. Dies könnte zB für Körperschaften öffentlichen Rechtes oder Vereine zutreffen, deren Dienstnehmer im Hoheitsbereich bzw. nichtunternehmerischen und im unternehmerischen Bereich eingesetzt werden.

### **5.6.8 Finanzamt als Schiedsrichter**

Rz 90

Besteht zwischen Gemeinden Streit darüber, ob die auf einen Dienstnehmer entfallenden Arbeitslöhne iSd § 5 KommStG ganz oder teilweise einer in ihrem Gemeindegebiet gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind, entscheidet darüber auf Antrag des Unter-

nehmers oder einer Gemeinde das Finanzamt als "Schiedsrichter" mit Zuteilungsbescheid. Eine Antragstellung ist - wie bei der Zerlegung - innerhalb von 15 Jahren ab Entstehung der Steuerschuld möglich. Siehe dazu Rz 141 f.

## **6. Steuerschuldner (§ 6 KommStG)**

### **6.1. Allgemeines**

Rz 91

Steuerschuldner ist der Unternehmer, in dessen Unternehmen Dienstnehmer iSd § 2 KommStG 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
- Personen, die seitens einer Körperschaft öffentlichen Rechts zur Dienstleistung zugewiesen werden.

### **6.2 Personengesellschaften**

Rz 92

Bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind die Gesellschafter (Mitglieder) Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB) der KommSt. Dazu gehören zB offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, eingetragene Erwerbsgesellschaften, Gesellschaften bürgerlichen Rechts, Hausgemeinschaften, Miteigentümergeinschaften, Wohnungseigentümergeinschaften.

Im Hinblick auf die Einbeziehung der mitunternehmerischen Gesellschaften im § 3 KommStG 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 handelsrechtliche Haftungsbeschränkung) als Gesamtschuldner (nicht bloß als Haftender) herangezogen werden (VwGH 1.7.2003, 98/13/0228, Kommanditist).

### **6.3 Betriebe gewerblicher Art**

Rz 93

Bei Betrieben gewerblicher Art ist Steuerschuldner die Körperschaft öffentlichen Rechts.

## 6.4 Unternehmen "ÖBB-Gesellschaften"

Rz 94

Als Steuerschuldner des Unternehmens ÖBB-Gesellschaften (§ 3 Abs. 4) gilt die ÖBB-Holding AG (Rz 120).

## 6.5 Arbeitskräfteüberlassung

### 6.5.1 Allgemeines

Rz 95

Die Arbeitskräfteüberlassung des KommStG 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 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 Montage-tätigkeit 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. Kommunalsteuerschulder ist das beauftragte Unternehmen, sofern die übrigen Voraussetzungen des KommStG 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 für das Abstellen der Geräte zur Verfügung ("Besenkammer" = Betriebsstätte), ist die KommSt an diese Betriebsstättengemeinde abzuliefern.

## 6.5.2 Inländischer Überlasser

### 6.5.2.1 Steuerschuldner

Rz 96

Der inländische Überlasser ist für Überlassungen ab 1. Jänner 2002 wieder – wie für die Zeit bis einschließlich 2000 - durchwegs 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, der die Arbeitskräfte zuzuordnen sind;
- wenn das Beschäftigerunternehmen unter eine Befreiung des § 8 KommStG fällt;
- wenn der Beschäftiger die Arbeitskräfte in einer ausländischen Betriebsstätte einsetzt.

Zur Personalüberlassung im Jahre 2001 siehe Rz 104 ff und bis einschließlich 2000 siehe Rz 107 f.

### 6.5.2.2 Sechsmonatsregelung

Rz 97

Zur Sechsmonatsregelung siehe Rz 113 ff.

## 6.5.3 Ausländischer Überlasser

### 6.5.3.1 Steuerschuldner

Rz 98

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.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 2 lit. b KommStG ist es – im Gegensatz zum Personenkreis des § 2 lit. a KommStG - 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 99

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 70/1998, Interna-



tionale 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 und Abs. 2 KommStG. 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 100

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 101

Ist der Beschäftiger gemäß § 8 KommStG 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%-igen Bemessungsgrundlage 66% befreit (§ 8 Z 1 KommStG).
- Ist das beschäftigende Unternehmen gemäß § 8 Z 2 KommStG von der KommSt befreit ist, fällt keine KommSt an.

### 6.5.3.5 Besondere Gestaltungen

#### 6.5.3.5.1 Unmittelbare Leistungsbeziehung

Rz 102

Bestehen hinsichtlich der Überlassung der Arbeitskraft unmittelbare Leistungsbeziehungen zwischen inländischem und ausländischem Überlasser einerseits und zwischen ausländischem Überlasser und inländischem Beschäftiger andererseits, ist

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

Es liegt wirtschaftlich, aber nicht rechtlich eine Doppelbesteuerung vor.

**Beispiel**

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

#### **6.5.3.5.2 Vermittlungsleistung**

Rz 103

Erbringt der ausländische Überlasser eine bloße Vermittlungsleistung, dh vermittelt er die Arbeitskräfte des inländischen Überlasser 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.

### **6.5.4 Personalüberlassungen vom 1.1.2001 bis 31.12.2001**

#### **6.5.4.1 Inländischer oder ausländischer Überlasser**

Rz 104

Die von einem inländischen oder ausländischen Überlasser zur Verfügung gestellten Arbeitskräfte gelten für Zwecke der KommSt als Dienstnehmer des beschäftigenden Unternehmers. Bemessungsgrundlage ist 70% des Gestellungsentgeltes.

#### **6.5.4.2 Ausländisches Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte**

Rz 105

Auch die Überlassung von Arbeitskräften durch einen in- oder ausländischen Überlasser an die inländische Betriebsstätte (§ 4 KommStG) eines ausländischen Unternehmens fällt unter die für das Jahr 2001 geltende Regelung. Ist in einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) die Gewerbesteuer aufgezählt und eine automatische Anpassungsklausel enthalten, muss die § 4 KommStG-Betriebsstätte auch eine Betriebsstätte iSd DBA darstellen. Liegt keine Betriebsstätte des ausländischen Beschäftigers vor, fällt weder bei diesem noch beim Überlasser eine KommSt an.

#### **6.5.4.3 Befreiung**

Rz 106

Ist der Beschäftiger gemäß § 8 KommStG von der KommSt befreit ist, erstreckt sich die Befreiung auch auf die Arbeitskräfte eines in- oder ausländischen Überlassers:

- Beschäftigten zB die ÖBB Leiharbeitskräfte eines in- oder ausländischen Überlassers, sind von der 70-%igen Bemessungsgrundlage 66% befreit (§ 8 Z 1 KommStG).
- Ist das beschäftigende Unternehmen gemäß § 8 Z 2 KommStG von der KommSt befreit ist, fällt keine KommSt an.

## **6.5.5 Personalüberlassungen bis einschließlich 2000**

### **6.5.5.1 Inländischer Überlasser**

Rz 107

Werden Arbeitskräfte eines inländischen Personalverleihers einem in- oder ausländischen Unternehmen zur Dienstleistung überlassen werden, ist der inländische Arbeitskräfteüberlasser kommunalsteuerpflichtig, es sei denn, die Arbeitskräfte sind einer ausländischen Betriebsstätte des inländischen Überlassers zuzurechnen. Anspruch auf KommSt hat jene Gemeinde, in der die Betriebsstätte des Arbeitskräfteüberlassers gelegen ist, von der aus die Arbeitskräfte vermittelt werden.

### **6.5.5.2 Ausländischer Überlasser**

Rz 108

Beschäftigt ein inländisches Unternehmen Arbeitskräfte eines ausländischen Personalverleihers, kann eine KommSt nur dann anfallen, wenn die Arbeitskräfte einer inländischen Betriebsstätte des ausländischen Überlassers zuzurechnen sind oder der Beschäftigter als Dienstgeber der überlassenen Personen anzusehen ist.

## **7. Erhebungsberechtigte Gemeinde (§ 7 KommStG)**

### **7.1. Betriebsstätte in Gemeinde**

Rz 109

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 110

Erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden (mehrgemeindliche Betriebsstätte), wird die KommSt von jeder Gemeinde nach Maßgabe des § 10 erhoben. Siehe Rz 131 ff.

### **7.3 Wanderunternehmen**

Rz 111

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.

### **7.4 Schifffahrtsunternehmen**

Rz 112

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 in-

ländischen 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 113

Die Sechsmonatsregelung 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.

### **7.5.2 Inländische Überlasser**

Rz 114

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.

### **7.5.3 Mehr als sechs volle Kalendermonate**

Rz 115

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 Frist**

Rz 116

Die Frist beginnt erstmals mit 1.1.2002 zu laufen. Im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung durch ein inländisches Unternehmen ist für die Monate Jänner bis Juni 2002 jedenfalls die „Überlassergemeinde“ erhebungsberechtigt, das ist jene Gemeinde, in der sich die Geschäftsleitung des Überlassers befindet bzw. in der eine Betriebsstätte unterhalten wird, von der aus die Arbeitskräfte überlassen werden.

#### **Beispiel 1**

Wiener Unternehmen überlässt eine Person ab 15.2.2002 auf Dauer an Unternehmen in Linz.

Die Sechsmonatsfrist für Linz beginnt mit 1.3.2002.

KommSt

- bis 31.8. an Wien
- ab 1.9. an Linz

**Beispiel 2**

Eine Arbeitskraft einer Schwechater Personalvermietung ist seit Mai 2001 gleichzeitig in Wien bei den Unternehmen A, B und C tätig, aber nur beim Unternehmen A mehr als 6 Kalendermonate im Kalenderjahr 2002 (vom 1. Februar bis 20. Oktober).

KommSt für Zeiträume ab 1.1.2002:

- Überlassung an B und C:  
KommSt ab Jänner 2002 an Schwechat.
- Überlassung an A:  
KommSt
  - für Jänner bis Juli 2002 an Schwechat
  - ab August bis Oktober 2002 an Wien
  - ab November 2002 an Schwechat

**7.5.5 Ort der Unternehmensleitung**

Rz 117

Die gesetzliche Regelung stellt auf die Gemeinde ab, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigers befindet:

- 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 3**

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

KommSt

- ab dem 7. Kalendermonat (nach Ablauf von 6 Kalendermonaten) an die Gemeinde der Geschäftsleitung des EVU, gleichgültig, wo die überlassene Person für das EVU tätig wird.

**Beispiel 4**

Personalfirma in Salzburg überlässt an Linzer Baufirma ab 16.2.2002 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.

KommSt

- 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.

**7.5.6 Arbeitsunterbrechung, Beschäftigerwechsel**

Rz 118

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.

Eine 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 aufgrund der Neuregelung ab dem 7. Kalendermonat erhebungsbe-rechtigt, und wird dann eine neue Sechsmonatsfrist in Gang gesetzt, ist die Gemeinde

- bei mehr als einmonatiger Arbeitsunterbrechung für die Kalendermonate, in denen die Arbeit unterbrochen ist,
- bei Beschäftigerwechsel für den Kalendermonat des Beschäftigerwechsels noch erhebungsberechtigt.

### **Beispiel 5**

Wiener Unternehmen überlässt vom 1.1. bis 20.7.2002 dieselbe Arbeitskraft an das Unternehmen A in Graz und ab 21.7. an das Unternehmen B in Graz.

KommSt

- Jänner bis Juni an Wien
- Juli an Graz (7. Kalendermonat)
- ab August an Wien, jedenfalls für 6 Kalendermonate: Mit der Überlassung an das Unternehmen B beginnt die Sechsmonatsfrist für Graz ab August neu zu laufen.

### **Beispiel 6**

Linzer Unternehmen überlässt Arbeitskraft ab 14.1.2002 an Unternehmen in Wels.

Am 20. 8. tritt Arbeitsunterbrechung ein, die bis 25.9.2002 andauert.

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

KommSt

- Jänner bis Juli an Linz
- ab August an Wels (die Sechsmonatsfrist beginnt nicht neu zu laufen).

### **Beispiel 7**

Linzer Unternehmen überlässt Arbeitskraft ab 14.1.2002 an Unternehmen in Wels.

Am 20. 8. wird die Überlassung beendet.

Ab 26.9.2002 ist die Arbeitskraft für einen anderen Unternehmer in Wels tätig.

KommSt

- 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 8**

Linzer Unternehmen überlässt Arbeitskraft ab 14.1.2002 an Unternehmen in Wien. Die Sechsmonatsfrist für Wien beginnt mit 1.2.

Am 20.8. tritt Arbeitsunterbrechung ein, die bis 3.10.2002 andauert.

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

KommSt

- 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 9**

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 Beschäftigerwechsel vorliegt. Wels bleibt anspruchsberechtigt.

**8. Befreiungen (§ 8 KommStG)****8.1. Allgemeines**

Rz 119

§ 8 KommStG enthält eine taxative Aufzählung der Befreiungen. Im Zeitpunkt des Inkrafttretens des KommStG 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). Nach der Erlassung des KommStG durch Bundesgesetze festgelegte Befreiungen sind anzuwenden.

**8.2. Eisenbahnunternehmen****8.2.1 Österreichische Bundesbahnen**

Rz 120

Die Befreiung des § 8 Z 1 KommStG erstreckt sich nicht nur auf den Bahn- und Busbetrieb, sondern auf alle unternehmerischen Tätigkeiten der ÖBB. Bis einschließlich Dezember 1996 sind die ÖBB zur Gänze von der KommSt befreit, weil es sich hierbei um eine persönliche Befreiung handelt. Ab Jänner 1997 sind die ÖBB nur noch mit 66% der Bemessungsgrundlage befreit.

Die gleiche Befreiung gilt ab Oktober 2004 für die umstrukturierte ÖBB: Gemäß § 3 Abs. 4 KommStG 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.

**8.2.2 Private Eisenbahnunternehmen**

Rz 121

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 82/1999; ab 1.1.2004 - § 5 Abs. 2 Privatbahngesetz 2004 – PrivbG, BGBl I 39/2004); hierbei handelt es sich ebenfalls um eine persönliche Befreiung.

### **8.3. Befreiungen gemäß § 8 Z 2**

#### **8.3.1 Natürlichen Personen und Personengesellschaften**

Rz 122

Auf von einer natürlichen Person oder Personengesellschaft betriebenes Unternehmen sind die Befreiungen nicht anwendbar.

#### **8.3.2 Vereine**

Rz 123

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

#### **8.3.3 Körperschaften öffentlichen Rechts**

Rz 124

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 zu prüfen.

#### **8.3.4 Kapitalgesellschaften**

Rz 125

Eine Begünstigung nach Maßgabe des § 8 Z 2 KommStG kann für Kapitalgesellschaften, die ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 7 Abs. 3 KStG 1988) erzielen, nur dann greifen, wenn die Gesamtbetätigung der Gesellschaft den Voraussetzungen des § 45 Abs. 2 BAO entspricht, also ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vorliegt. Dies ist dann der Fall, wenn bei gesonderter Betrachtung auf den unentbehrlichen Hilfsbetrieb 75% der Gesamtbetätigung entfallen und im Übrigen eine Betätigung im Rahmen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes iSd § 45 Abs. 1 BAO oder der Vermögensverwaltung vorliegt. Die Beurteilung des Umfangs des unentbehrlichen Hilfsbetriebes ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen, wobei Parameter wie zB Umsatz oder Mitteleinsatz heranzuziehen sind.

Der entbehrliche Hilfsbetrieb unterliegt der KommSt. Auch die Vermögensverwaltung (zB Mietwohnhaus) fällt in den steuerpflichtigen unternehmerischen Bereich, es sei denn, es besteht ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang mit dem steuerbefreiten Bereich (VereinsR 2001 Rz 658).

Das Unterhalten von Betrieben iSd § 45 Abs. 3 BAO ist für Kapitalgesellschaften nicht möglich, sodass auch eine Ausnahmegenehmigung iSd § 44 Abs. 2 BAO für solche Betriebe nicht in Betracht kommt (KStR 2001 Rz 1391).

## **9. Steuersatz, Freibetrag und Freigrenze (§ 9 KommStG)**

### **9.1 Erhebungspflicht der Gemeinde**

Rz 126

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

### **9.2 Freibetrag und Freigrenze**



### 9.2.1 Rechtslage ab 1.1.2002

Rz 127

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

#### Beispiele

Steuerbare Bemessungsgrundlage	1.300	1.000
Freibetrag	1.095	1.000
Steuerpflichtige Bemessungsgrundlage	205	0

Ab 2002 sind Freibetrag und Freigrenze auch auf Unternehmen mit mehr als einer Betriebsstätte anzuwenden:

- Hat ein Unternehmen mehrere Betriebsstätten und übersteigt die gesamte Bemessungsgrundlage im Kalendermonat nicht 1.095 €, 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 €, ist der Freibetrag von 1.095 € 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 €, davon entfallen auf die Betriebsstätte in der Gemeinde A 1.020 und auf die Betriebsstätte in der Gemeinde B 440.

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

1.460 Bemessungsgrundlage  
 -1.095 Freibetrag  
 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)  
 255

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

### 9.2.2 Rechtslage bis 31.12.2001

Rz 128

Übersteigt bei einem Unternehmen, das **nur eine einzige** Betriebsstätte unterhält, die Bemessungsgrundlage im Kalendermonat nicht 20.000 S, wird von ihr 15.000 S abgezogen. Unterhält das Unternehmen mehr als eine Betriebsstätte gleich in welcher Gemeinde, kommt die Begünstigung nicht zur Anwendung (vgl. VwGH 28.3.2001, 96/13/0018). Diese Regelung ist verfassungskonform (VfGH 21.6.2002, G 32/02).

### 9.3. Wanderunternehmen

Rz 129

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

### 9.4. Ab- oder Aufrundung nach den jeweiligen LAO

Rz 130

Nach einigen 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 Abgabenverfahrgesetz). Die LAO Steiermark sieht nur eine Rundung der bescheidmäßig festgesetzten Abgaben vor (§ 155 Abs. 1 LAO). Die Wiener AO kennt keine Auf- und Abrundung.

## 10. Zerlegung und Zuteilung der Bemessungsgrundlage (§ 10 KommStG)

### 10.1 Zerlegung

#### 10.1.1 Allgemeines

Rz 131

Die KommSt ist betriebsstättenbezogen und betrifft Arbeitslöhne iSd § 5 KommStG, 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 132

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 ge-

meindlichen 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 Betriebszwecks der Abwasserentsorgung und begründet damit eine Betriebsstätte iSd § 4 Abs. 1 KommStG. 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)**

#### **10.1.3.1 Eisenbahnunternehmen**

Rz 133

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 zweiter Satz KommStG 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 60/1957, zu bestimmen sein.

#### **10.1.3.1.2 Österreichische Bundesbahnen**

Rz 134

Bei den ÖBB begründen Verbindungen durch Gleisanlagen für sich allein keine mehrgemeindliche Betriebsstätte (§ 7 Abs. 2 KommStG). 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 135

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 zweiter Satz KommStG 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 136

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 zweiter Satz KommStG 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 – anders als nach dem Gewerbesteuergesetz - auch auf Gemeinden erstrecken, in denen sich lediglich Dienstwohnungen, Bereitschaftszimmer, Schlafstellen sowie Abstellplätze für Kraftfahrzeuge für betriebszugehörige Arbeitnehmer befinden (Rz 40).
- 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 137

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 138

- 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, 90/72)

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%	1.746,00	70%	4.074,00	
<b>Anteilige Bemessungsgrundlage</b>			<b>21.301,20</b>		<b>36.898,80</b>	58.200
3% von 21.301,20 = 639,03, uU abgerundet 639,00 € KommSt an Gemeinde A.						
3% von 36.898,80 = 1.106,97, uU aufgerundet 1.107 € KommSt an Gemeinde B.						

### 10.1.4.2 Einigung

Rz 139

Die Arbeitslöhne in mehrgemeindlichen Betriebsstätten (§ 10 Abs. 1 KommStG) und bei Wanderunternehmen (§ 10 Abs. 3 KommStG) sind vom Unternehmer tunlichst nach Einigung mit den betroffenen Gemeinden zu zerlegen. Durch eine solche Einigung wird nicht ausgeschlossen, die Zerlegung beim Finanzamt mit der Behauptung anzufechten, der vereinbarte Zerlegungsmaßstab sei unrichtig angewendet worden.

### 10.1.4.3 Finanzamt

Rz 140

Ist eine Gemeinde mit der Zerlegung der Bemessungsgrundlage nicht einverstanden, kann sie das Finanzamt (Rz 151) als "Schiedsrichter" anrufen. Ein Antrag kann bis zum Ablauf von 15 Jahren ab Entstehung der Steuerschuld beim Finanzamt gestellt werden. Das berechtigte Interesse der Gemeinde wird idR gegeben sein.

Bei der Festsetzung des Zerlegungsmaßstabes haben die Abgabenbehörden eine billige, globale Abwägung der konkreten Verhältnisse des Einzelfalles vorzunehmen. Damit ist dem Ermessen der Abgabenbehörde ein weiter Spielraum eingeräumt (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, 90/72).

Das Verfahren beim Finanzamt ist - wenn es nicht zu einer Zurückweisung (zB im Falle fehlender Antragslegitimation oder Fristversäumnis der Gemeinde) oder Abweisung (zB kein berechtigtes Interesse) kommt - mit einem Zerlegungsbescheid abzuschließen, der an den Unternehmer und die beteiligten Gemeinden zuzustellen ist. Für das Verfahren gilt § 196 Abs. 2 bis 4 BAO. Einen solchen Bescheid kann auch eine Gemeinde beantragen, die bisher an der Zerlegung nicht beteiligt war (§ 297 Abs. 2 erster Satz BAO). Ggf. kann es dabei auch zu einer Neuzerlegung kommen.

Wird die Zerlegung geändert, aufgehoben oder erfolgt erstmalig eine Zerlegung, hat die Gemeinde den bisher erlassenen Kommunalsteuerbescheid entsprechend anzupassen oder erstmals einen Kommunalsteuerbescheid gemäß § 11 Abs. 3 KommStG zu erlassen, wenn bisher noch kein Kommunalsteuerbescheid ergangen ist, und zwar unabhängig davon, ob die Rechtskraft eingetreten ist (§ 10 Abs. 6 KommStG 1993 iVm LAO).

Zerlegungsbescheide unterliegen keiner Festsetzungsverjährung; sie wirken sich so lange aus, als der Erlassung eines Kommunalsteuerbescheides durch die Gemeinde nicht die in der jeweiligen LAO enthaltenen Verjährungsfristen entgegenstehen.

## 10.2 Zuteilung der Dienstnehmer

### 10.2.1. Antragstellung

Rz 141

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, entscheidet darüber auf Antrag des Unternehmers oder einer Gemeinde das Finanzamt als "Schiedsrichter" (§ 10 Abs. 5 KommStG). Eine Antragstellung ist - wie bei der Zerlegung - innerhalb von 15 Jahren ab Entstehung der Steuerschuld möglich. Das berechnete Interesse des Unternehmers bzw. der Gemeinde wird idR gegeben sein.

Das Verfahren beim Finanzamt ist - wenn es nicht zu einer Zurückweisung (zB im Falle fehlender Antragslegitimation oder Fristversäumnis der Gemeinde) oder Abweisung (zB kein berechtigtes Interesse) kommt - mit einem Zuteilungsbescheid abzuschließen, der an den Unternehmer und die beteiligten Gemeinden zuzustellen ist.

Die Zuteilung hat mit einer bescheidmäßigen Feststellung der Bemessungsgrundlage und damit der persönlichen und sachlichen Abgabepflicht einherzugehen. Eine bescheidmäßige Feststellung iSd § 10 Abs. 5 KommStG 1993 hat auch dann zu ergehen, wenn der Unternehmer behauptet, dass zwei oder mehrere Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise für sich in Anspruch nehmen. Eine "Uneinigkeit" der Gemeinden ist nicht Tatbestandsmerkmal (VwGH 31.1.2001, 2000/13/0001).

### 10.2.2 Anpassung

Rz 142

Im Falle der Erlassung eines Zuteilungsbescheides hat die Gemeinde den - davon abzuleitenden - Kommunalsteuerbescheid von Amts wegen anzupassen, erstmals zu erlassen oder aufzuheben, und zwar unabhängig davon, ob die Rechtskraft eingetreten ist (§ 10 Abs. 6 KommStG 1993 iVm LAO).

Zuteilungsbescheide unterliegen keiner Festsetzungsverjährung; sie wirken sich so lange aus, als der Erlassung eines Kommunalsteuerbescheides durch die Gemeinde nicht die in der jeweiligen LAO enthaltenen Verjährungsfristen entgegenstehen.

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

### 11.1 Entstehen der Steuerschuld

Rz 143

Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Arbeitslöhne gewährt (ebenso für Dienstgeberbeitrag gemäß § 41 Abs. 3 FLAG), Gestellungsentgelte gezahlt oder Aktivbezüge ersetzt worden sind. Lohnzahlungen an Dienstnehmer iSd § 2 lit. a KommStG, 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 und § 79 Abs. 1 EStG 1988).

Die Zurechnung von regelmäßig wiederkehrenden Lohnnachzahlungen zum Vormonat gilt auch für Gehälter und sonstige Vergütungen der Gesellschafter-Geschäftsführer.

## 11.2 Selbstbemessungsabgabe

Rz 144

Die KommSt ist eine Selbstbemessungsabgabe. Der Unternehmer hat die Steuer für einen Kalendermonat bis zum 15. des Folgemonates an die Gemeinde entrichten (Fälligkeitstag).

## 11.3 Bescheid

Rz 145

Die Gemeinde hat Kommunalsteuerbescheide zu erlassen, wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder die Steuer überhaupt nicht oder nicht vollständig entrichtet wird. Die Bestimmung des § 11 Abs. 3 KommStG geht der vergleichbaren Bestimmung in den einzelnen LAO vor. Die Gemeinde hat daher einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen, wenn sie der Auffassung ist, eine Person ist nicht im Werkvertrag, sondern im Dienstvertrag tätig oder ein Unternehmen in ihrer Gemeinde fällt unter das KommStG. In diesen Fällen kommt dem Finanzamt keine Kompetenz zu.

## 11.4 Zerlegungs- und Zuteilungsbescheide

Rz 146

Zu den in die Zuständigkeit des Finanzamtes fallenden Zerlegungs- und Zuteilungsbescheiden siehe Rz 140 ff.

## 11.5 Jahressteuererklärung

### 11.5.1 Steuererklärungen für die Kalenderjahre ab 2005

Rz 147

Nach Ablauf des Kalenderjahres hat der Unternehmer 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; eine Aufgliederung nach Monaten ist nicht erforderlich.

Die Jahreserklärung führt - anders als zB die Umsatzsteuererklärung - nicht zu einer Jahresveranlagung der KommSt. Ungeachtet der Jahreserklärung haben die Gemeinden nach Maßgabe des § 11 Abs. 3 KommStG monatliche KommSt-Festsetzungen vorzunehmen.

Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. In diesem Fall hat ein Unternehmer mit Betriebsstätten in mehreren Gemeinden nur mehr eine Kommunalsteuererklärung zu übermitteln.

Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, ist der Gemeinde die Steuerklärung unter Verwendung eines amtlichen Formulars zu übermitteln. Die Gemeinden haben die Daten der Steuerklärung hinsichtlich der jeweils auf sie entfallenden Bemessungsgrundlagen der Finanzverwaltung des Bundes im Wege des FinanzOnline zu übermitteln. Auch diese Steuerklärung 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.



Im Falle der Schließung der einzigen Betriebsstätte in der Gemeinde ist eine Steuererklärung binnen einem Monat ab Schließung abzugeben; diese Frist ist somit dann nicht bedeutsam, wenn das Unternehmen in der Gemeinde weiterhin noch eine oder mehrere Betriebsstätten unterhält.

Aus der Bezeichnung "Steuererklärung" ergibt sich ua die Berechtigung der Gemeinde, nach Maßgabe der einzelnen LAO Verspätungszuschläge vorzuschreiben.

### **11.5.2 Steuererklärungen für die Kalenderjahre bis 2004**

Rz 148

Für jedes abgelaufene Kalenderjahr hat der Unternehmer bis Ende März des Folgejahres an jede einzelne Gemeinde, in der eine oder mehrere Betriebsstätten unterhalten wurde, eine nach Kalendermonaten aufgliederte Steuererklärung über die Berechnungsgrundlagen abzugeben.

Die Jahreserklärung führt - anders als zB die Umsatzsteuererklärung - nicht zu einer Jahresveranlagung der KommSt. Ungeachtet der Jahreserklärung haben die Gemeinden nach Maßgabe des § 11 Abs. 3 KommStG monatliche KommSt-Festsetzungen vorzunehmen.

Im Falle der Schließung der einzigen Betriebsstätte in der Gemeinde ist zusätzlich eine Steuererklärung binnen einem Monat ab Schließung abzugeben; diese Frist ist somit dann nicht bedeutsam, wenn das Unternehmen in der Gemeinde weiterhin noch eine oder mehrere Betriebsstätten unterhält.

Aus der Bezeichnung "Steuererklärung" ergibt sich ua die Berechtigung der Gemeinde, nach Maßgabe der einzelnen LAO Verspätungszuschläge vorzuschreiben.

### **11.6 Einbringung**

Rz 149

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)**

Rz 150

Der eigene Wirkungsbereich der Gemeinde betrifft insbesondere

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

### **13. Örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes (§ 13 KommStG)**

Rz 151

Die örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes betrifft nur die von einer Gemeinde beantragte Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten und Wanderunternehmen sowie die vom Unternehmer oder einer Gemeinde beantragte Zuteilung der Bemessungsgrundlage.

Die sachliche Zuständigkeit richtet sich nach dem AVOG.

### **14. Kommunalsteuerprüfung (§ 14 KommStG)**

Rz 152

Siehe dazu die Richtlinien für die gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben - GPLA-RL, auf der Homepage des BMF  
[www.bmf.gv.at/steuern/Lohnsteuer/Erlaesse/gpla.htm](http://www.bmf.gv.at/steuern/Lohnsteuer/Erlaesse/gpla.htm)

### **15. Strafbestimmungen (§ 15 KommStG)**

Rz 153

§ 15 KommStG wurde vom VfGH aufgehoben (Erkenntnis 20.6.2002, G 110, 111/02, Kundmachung BGBl I 147/2002; Erkenntnis 9.10.2002, G 136/02, Kundmachung BGBl I 161/2002). Auf Verwaltungsübertretungen ist die jeweilige LAO anzuwenden.

### **16. Inländische und ausländische Unternehmen, inländische und ausländische Betriebsstätten**

#### **16.1 Allgemeines**

##### **16.1.1 Zurechnung der Dienstnehmer**

Rz 154

Die einzelnen Dienstnehmer und deren Arbeitslöhne iSd KommStG 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).

##### **16.1.2 Inländisches Unternehmen ohne ausländische Betriebsstätte**

Rz 155

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 iVm § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 und § 8 Z 2 KommStG - 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 156

Unterhält ein inländischer Unternehmen im Ausland eine Betriebsstätte iSd § 4 KommStG, 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 157

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

## **16.2 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)**

### **16.2.1 Bedeutung der DBA für die KommSt**

Rz 158

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 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.

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 159

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 160

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 161

Für ein ausländisches Unternehmen fällt keine KommSt an,

- wenn es eine inländische Betriebsstätte iSd § 4 KommStG 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 iS von Artikel 5 Abs. 3 DBA Schweiz zu (BMF 30.12.1993, SWI 1994, 40).

#### 16.2.3.2 Inländisches Unternehmen

Rz 162

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

- wenn es sich hierbei um eine Betriebsstätte iSd § 4 KommStG 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 kann. Dabei ist es in Bezug auf das inländische Unternehmen gleichgültig, ob die Gewerbesteuer im Abkommen angeführt ist.

#### 16.2.3.3 Hilfsstützpunkte

Rz 163

Bestimmten Einrichtungen von untergeordneter Bedeutung, die wohl nach § 4 KommStG 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:

- 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.

#### **16.2.4 Kein Besteuerungsrecht am Unternehmensgewinn**

Rz 164

Trotz Vorliegens einer inländischen Betriebsstätte iSd § 4 KommStG 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 165

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 166

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 167

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 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 168

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 169

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 des iSd § 4 KommStG

Rz 170

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

#### Beispiele

- Inländische Hilfsstützpunkte und Repräsentanzen eines ausländischen Unternehmens haben idR Betriebsstätteneigenschaft iSd KommStG.
- 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 171

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 172

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 zu erfolgen.

## **16.3 Handelsrechtlicher (Fern-)Geschäftsführer**

### **16.3.1 Auswirkung der Einkommen(Lohn-)steuer**

Rz 173

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 Geschäftsführer**

Rz 174

Ein Dienstnehmer iSd KommStG 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 175

Ist der Geschäftsführer einer inländischen GmbH als Dienstnehmer iSd KommStG 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 176

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 Bezugsanteil 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 177

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 Gestellung des Geschäftsführers**

#### **16.3.3.1 Gestellung durch ausländisches Unternehmen**

Rz 178

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 und ist daher die inländische GmbH mit den gezahlten Gestellungsentgelten kommunalsteuerpflichtig, gleichgültig, ob und wie lange sich der Geschäftsführer im Inland aufhält.

#### **16.3.3.2 Gestellung durch inländisches Unternehmen**

Rz 179

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

### **16.4 Arbeitskräfteüberlassung**



Rz 180

Zur Arbeitskräfteüberlassung siehe Rz 95 ff.

## **16.5 Personalentsendungen im internationalen Konzern**

### **16.5.1 Formen**

Rz 181

Die Personalentsendung kann im Rahmen einer sog 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.

### **16.5.2 Assistenzleistung durch aus - oder inländisches Unternehmen**

#### **16.5.2.1 Ausländisches Unternehmen**

Rz 182

Ein ausländisches Unternehmen ist nur dann kommunalsteuerpflichtig

- wenn iZm Assistenzleistungen eine Betriebsstätte iSd § 4 KommStG 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). Ist zudem in einem DBA die Gewerbesteuer aufgezählt und eine automatische Anpassungsklausel enthalten, muss die Betriebsstätte auch eine Betriebsstätte iSd DBA darstellen.

#### **16.5.2.2 Inländisches Unternehmen**

Rz 183

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 iVm BAO im Ausland nicht begründet wird oder
- das inländische Unternehmen im Ausland zwar eine Betriebsstätte iSd § 4 KommStG iVm BAO unterhält, der aber die entsandten Mitarbeiter nicht zugeordnet werden können.

## **16.5.3 Arbeitskräfteüberlassung**

### **16.5.3.1 Inländisches Konzernunternehmen**

Rz 184

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 113 ff).

### **16.5.3.2 Ausländisches Konzernunternehmen**

Rz 185

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

- Der inländische Beschäftigte ist Steuerschuldner

Bundesministerium für Finanzen, 9. Mai 2005