

Information zum Kommunalsteuergesetz –

Wartung 2022

Begutachtungsentwurf

Inhaltsverzeichnis

1.	In Rz 6 wird das VwGH Erkenntnis vom 25.01.2012 (2008/13/0135) eingefügt.	2
2.	In Rz 17 wird das ursprüngliche Inkrafttreten gestrichen.....	3
3.	Zur Klarstellung einer Betriebstätte bei Überlassung von Arbeitskräften wird das VwGH-Erkenntnis vom 20.10.2021 (Ra 2019/13/0104) eingefügt.	4
4.	Rz 42 wird hinsichtlich Homeoffice ergänzt.....	5
5.	Die Rz 57 und Rz 77a werden betreffend begünstigter Auslandstätigkeit aktualisiert.	6
6.	In Rz 60 werden die Kommunalsteuerbefreiungen von Zulagen und Bonuszahlungen, die aufgrund der COVID-19-Krise gezahlt wurden (BGBl I Nr.227/2021), und Zulagen und Bonuszahlungen die aufgrund gestiegener Preise (Teuerungsentlastungspaket, BGBl. I Nr. 93/2022) gezahlt wurden, ergänzt.....	8
7.	In Rz 79 wird der VwGH-Erkenntnis vom 19.4.2018, (Ro 2018/15/0003) und vom 24.10.2019 (Ra 2018/15/0099) eingearbeitet, sowie Rz 79a neu eingefügt.....	10
8.	Die Rz 80 wird zur Klarstellung aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 25.01.2012 (2008/13/0135) aktualisiert.	11
9.	Die Rz 112 und Rz 113 werden aufgrund des VwGH- Erkenntnisses vom 26.5.2021 (Ra 2020/13/0073) aktualisiert.	14
10.	Die Rz 133 wird aufgrund der VwGH-Erkenntnisse vom 28.5.2019 (2018/15/0030), vom 20.11.2019 (Ra 2019/15/0103 und Ra 2018/15/0071), vom 21.03.2022 (Ra 2019/15/0039 und Ro 2019/15/0010) aktualisiert.....	15
11.	Die Rz 134 wird aufgrund der VwGH-Erkenntnisse vom 24.10.2019 (Ra 2019/15/0060), und vom 21.03.2022 (Ro 2019/15/0005) eingefügt	18
12.	In Rz 156 wird das BFG-Erkenntnis RV/7400195/2019 vom 29.11.2019 ergänzt.....	20

1. In Rz 6 wird das VwGH Erkenntnis vom 25.01.2012 (2008/13/0135) eingefügt.

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

2.2.1. Dienstnehmerähnliche Beschäftigung

Rz 6

An Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sind solche, die im Unternehmen einer Kapitalgesellschaft in der Art eines Dienstnehmers beschäftigt und am Stamm- oder Grundkapital mehr als 25% (un)mittelbar beteiligt sind. Diese Personen gelten als Dienstnehmer iSd KommStG 1993; dabei müssen grundsätzlich die Merkmale eines Dienstverhältnisses - ausgenommen die persönliche Weisungsgebundenheit - gegeben sein. Die Regelung ist verfassungskonform (VfGH 1.3.2001, G 109/00).

Nach der Rechtsprechung des VwGH vom 26.7.2007, 2007/15/0095, ist entscheidend, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. **Von einer Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft ist auszugehen, wenn der Gesellschafter für die Tätigkeit als Geschäftsführer der Gesellschaft (vgl. VwGH 25.1.2012, 2008/13/0135) oder für seine Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft Vergütungen erhält.** Das Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer laufenden Lohnzahlung ist nur noch in solchen Fällen relevant, in denen eine Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus der Gesellschaft nicht klar zu erkennen ist.

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

2. In Rz 17 wird das ursprüngliche Inkrafttreten gestrichen.

2.4. Dienstzuteilung durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts

2.4.1. Bedienstete von Körperschaften öffentlichen Rechts

Rz 17

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

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

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

- ihre Dienstnehmer an ein ausgegliedertes Unternehmen zuteilt, ist das ausgegliederte Unternehmen kommunalsteuerpflichtig (zB die Dienstnehmer werden im Rahmen eines Versorgungsbetriebes eingesetzt),
- ihre Dienstnehmer einem fremden Unternehmen zuteilt, ist dieses Unternehmen kommunalsteuerpflichtig (zB Dienstnehmer werden im Bereich der Gartenpflege eingesetzt),
- Dienstnehmer an eine andere Körperschaft öffentlichen Rechts überlässt und die Dienstnehmer werden dort im Unternehmensbereich eingesetzt, wird diese Körperschaft öffentlichen Rechts kommunalsteuerpflichtig (zB Dienstnehmer einer Gemeinde werden für den Einsatz etwa im Rahmen einer Kläranlage einer anderen Gemeinde überlassen),

- Dienstnehmer einer anderen Körperschaft öffentlichen Rechts überlässt und die Dienstnehmer werden im Hoheitsbereich eingesetzt, fällt keine Kommunalsteuer an, weil der Einsatz nicht im Unternehmensbereich erfolgt (zB Gemeindearbeiter werden einer anderen Gemeinde zur Durchführung von Instandhaltungen von Gemeindewegen zugeteilt; Steuerprüfer werden einer anderen Gemeinde zur Steuerprüftätigkeit überlassen).

3. Zur Klarstellung einer Betriebsstätte bei Überlassung von Arbeitskräften wird das VwGH-Erkenntnis vom 20.10.2021 (Ra 2019/13/0104) eingefügt.

4.1.2. Mittelbare Ausübung

Rz 39

Durch das Wort "mittelbar" werden auch jene Einrichtungen einbezogen, die nach der BAO nicht als Betriebsstätten angesehen werden, wie zB Arbeiterwohnstätten (Rz 89), vom Unternehmer den Dienstnehmern zur Verfügung gestellte Betriebserholungsheime (Urlaubsheime, Sport-, Fitness-, Freizeitanlagen udgl.). Liegt die Unternehmenstätigkeit zB im Vermieten eines Mietwohnhauses, dann dient dieses dem Unternehmen und ist – anders als nach § 29 BAO - eine Betriebsstätte iSd KommStG 1993 (vgl. VwGH 28.03.2001, 96/13/0018). **Die Einbeziehung von bloß "mittelbar der unternehmerischen Tätigkeit dienenden" Einrichtungen in den Betriebsstättenbegriff des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 ändert nichts daran, dass die allgemeinen Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsstätte vorliegen müssen (vgl. VwGH 10.09.2020, Ro 2019/15/0178; VwGH 28.5.2019, Ro 2019/15/0009).**

Eine Betriebsstätte des Arbeitskräfte überlassenden Unternehmens ist nicht bloß dort, wo die in der Verwaltung des Überlassers tätigen Dienstnehmer agieren, sondern auch dort, wo die an Dritte überlassenen Dienstnehmer **nicht nur vorübergehend** tätig werden, nämlich in der Betracht kommenden Betriebsstätte des Beschäftigers der überlassenen Dienstnehmer (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0051; VwGH 21.10.2015, 2012/13/0085; **VwGH 10.09.2020, 2019/15/0178**).

Ab 1.1.2017 wird bei Arbeitskräfteüberlassungen erst nach Ablauf von sechs Kalendermonaten in der Betriebsstätte des Beschäftigers eine Betriebsstätte des Arbeitskräfte überlassenden Unternehmens begründet (§ 4 Abs. 3 KommStG 1993 idF des AbgÄG 2016, BGBl. I Nr.

117/2016). Zur Berechnung der sechs Kalendermonate siehe Rz 123 und Rz 124 (unter Berücksichtigung der vertraglichen Gestaltung).

Beispiel 1:

Wurde mit der Überlassung einer Arbeitskraft im Jahr 2016 vor dem 1.7. begonnen, so kann sich aus der Gesetzesänderung keine Änderung ergeben.

Beispiel 2:

Für die Überlassung einer Arbeitskraft, die nach dem 1.7.2016 beginnt, gilt für die Kalendermonate, die im Jahr 2017 liegen und die in einem Zeitraum von sechs Kalendermonaten ab Beginn der Arbeitskräfteüberlassung gelegen sind, dass der Überlasser noch keine Betriebsstätte beim Beschäftigten hat. Im Falle der Überlassung ins Ausland besteht für die im Jahr 2017 gelegenen Monate (innerhalb der vollen 6 Kalendermonate ab Beginn der Überlassung) eine Kommunalsteuerpflicht im Inland.

Beispiel 3:

Für die Überlassung einer Arbeitskraft, die ab dem 1.1.2017 beginnt, hat der Überlasser für den Zeitraum von sechs vollen Kalendermonaten keine Betriebsstätte beim Beschäftigten, weshalb bei Auslandsverhalten für volle sechs Kalendermonate eine Kommunalsteuerpflicht im Inland gegeben ist.

4. Rz 42 wird hinsichtlich Homeoffice ergänzt.

4.1.3.3. Verfügungsgewalt des Unternehmers

Rz 42

Dem Unternehmer muss eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsgewalt über die Anlagen oder Einrichtungen zustehen. Die Verfügungsmacht kann auf Eigentum, einem Mietvertrag, einem Mitbenutzungsrecht (VwGH 18.03.2004, 2000/15/0118) oder unentgeltlicher Überlassung beruhen (VwGH 26.01.2012, 2008/15/0217).

Die kurzfristige Überlassung von Räumen für Reinigungsarbeiten, Reparaturarbeiten oder Schulungszwecke begründet keine Verfügungsgewalt des zur Reinigung, Reparatur oder Schulung Berechtigten und damit auch keine Betriebsstätte.

~~Im Falle der Arbeitskräfteüberlassung wird die faktische Verfügungsmacht von die Arbeitskräfte überlassenden Unternehmen durch seine Arbeitskräfte an Ort und Stelle ausgeübt, weil Arbeitsverrichtung im Unternehmen des Beschäftigten ohne faktischen Zugriff auf dessen Anlagen oder Einrichtungen regelmäßig ohnehin nicht möglich ist. Dem rechtlichen Element von "Verfügungsmacht" ist schon dadurch ausreichend entsprochen, dass das die überlassenen Arbeitnehmer beschäftigende Unternehmen sich mit dem Tätigwerden der Arbeitnehmer des Arbeitskräfteüberlassers in seinen Anlagen und Einrichtungen einverstanden erklärt hat, worauf Arbeitskräfteüberlassung schließlich beruht (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0051).~~

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 kann, unabhängig davon, ob es sich um einen echten oder freien Dienstnehmer handelt, bei Einräumung eines gewissen Verfügungs- oder Nutzungsrechts für den Arbeitgeber eine Betriebsstätte bei diesem begründen (vgl. auch EAS 3392). Es macht keinen Unterschied, ob Räumlichkeiten dem Arbeitgeber von einem Dritten oder von einem Arbeitnehmer für die Erbringung der betrieblichen Leistungen zur Verfügung gestellt werden.
- Ebenso kann ein Hotelzimmer, das der Arbeitgeber für Aufenthalte seiner Arbeitnehmer mietet, eine Betriebsstätte darstellen, wenn dem Arbeitgeber für eine längere Dauer (siehe Rz 44) eine Verfügungsmacht eingeräumt wird.
- Die verpachtete Tankstelle ist mangels Verfügungsgewalt des Mineralölunternehmens in der Regel nicht als dessen Betriebsstätte zu werten.
- Die bloße Vereinbarung von Homeoffice begründet keine Betriebsstätte, **es sei denn, dem Arbeitgeber werden zivil- oder arbeitsrechtliche Verfügungs- oder Nutzungsrechte eingeräumt.**

Im Falle der Arbeitskräfteüberlassung wird die faktische Verfügungsmacht vom die Arbeitskräfte überlassenden Unternehmen durch seine Arbeitskräfte an Ort und Stelle ausgeübt, weil Arbeitsverrichtung im Unternehmen des Beschäftigers ohne faktischen Zugriff auf dessen Anlagen oder Einrichtungen regelmäßig ohnehin nicht möglich ist. Dem rechtlichen Element von "Verfügungsmacht" ist schon dadurch ausreichend entsprochen, dass das die überlassenen Arbeitnehmer beschäftigende Unternehmen sich mit dem Tätigwerden der Arbeitnehmer des Arbeitskräfteüberlassers in seinen Anlagen und Einrichtungen einverstanden erklärt hat, worauf Arbeitskräfteüberlassung schließlich beruht (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0051).

5. Die Rz 57 und Rz 77a werden betreffend begünstigter Auslandstätigkeit aktualisiert.

5.1.2. Keine Arbeitslöhne

Rz 57

Nicht zu den Arbeitslöhnen zählen (der KommSt unterliegen nicht)

- Ruhe- und Versorgungsbezüge;
- die im § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988 genannten Bezüge;
- die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 EStG 1988 genannten Bezüge **sowie 60% der in § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 genannten Bezüge (begünstigte Auslandstätigkeit)**;
- 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).

5.2.4.12. Begünstigte Auslandstätigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988)

Rz 77a

Nach § 5 Abs. 2 lit. c KommStG 1993 sind ~~ab 1.1.2012~~ 60% der Auslandsbezüge (Bruttobezüge) nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, die den laufenden Arbeitslohn betreffen, von der Kommunalsteuer befreit. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 76/2011 sieht vor, dass ~~ab 1.1.2012~~ bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (vgl. LStR 2002 Rz 70h bis 70w) 60% der laufenden Auslandsbezüge lohnsteuerbefreit sind. Sind die Voraussetzungen nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfüllt, sind nur 40% der laufenden Auslandsbezüge kommunalsteuerpflichtig. Die im Bereich der Lohnsteuer vorgesehene Beschränkung mit der Höchstbeitragsgrundlage gilt nicht für die Kommunalsteuer. Die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zählen immer zur Kommunalsteuerbemessungsgrundlage.

Beispiel 1:

Der Arbeitgeber beschäftigt zwei Arbeitnehmer, die von Mai bis Juli 2012 auf einer Baustelle in Bukarest tätig werden. Ein Bauarbeiter erhält monatlich 3.000 Euro brutto, der andere erhält 4.500 Euro brutto. Weiters erhalten beide Reisekostenersätze (nach § 26 EStG 1988 nicht steuerbar und daher auch kommunalsteuerfrei). Im Juni erhalten Sie auch jeweils eine Sonderzahlung von 3.000 Euro bzw. 4.500 Euro. Die Voraussetzungen nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind erfüllt.

Abrechnung Juni 2012 (laufende Bezüge und Sonderzahlung):

<i>Laufende Bruttobezüge insgesamt</i>	<i>(7.500,00*40% steuerpflichtig)</i>	<i>3.000,00</i>
<i>Sonstige Bezüge insgesamt</i>		<i>7.500,00</i>
<i>Bemessungsgrundlage KommSt</i>		<i>10.500,00</i>
<i>KommSt</i>	<i>(10.500,00*3%)</i>	<i>315,00</i>

Im Jahr 2012 kommt in bestimmten Fällen (Mindestentfernung von 400 Kilometer wird nicht überschritten) § 5 Abs. 2 lit. c KommStG 1993 idF vor BGBl. I Nr. 76/2011 zur Anwendung. Nach § 5 Abs. 2 lit. c KommStG 1993 idF vor BGBl. I Nr. 76/2011 gehören die im § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 genannten Bezüge nicht zur Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer.

Laut Gesetzestext des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 76/2011 gelten als Bezüge:

- im Kalenderjahr 2011 66% der Einkünfte aus der begünstigten Tätigkeit
- im Kalenderjahr 2012 33% der Einkünfte aus der begünstigten Tätigkeit

Bei der Berechnung der Kommunalsteuer sind somit von den Arbeitslöhnen, die auf eine begünstigte Auslandstätigkeit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 entfallen, im Jahr 2011 66% und im Jahr 2012 33% der Auslandsbezüge (Bruttobezüge) von der Bemessungsgrundlage befreit.

Das heißt, dass im Jahr 2011 34% und im Jahr 2012 67% der Auslandsbezüge (Bruttobezüge) bei der Berechnung der Kommunalsteuer zu berücksichtigen sind.

Beispiel 2 (Auszug aus der Abrechnung für März 2012; Bruttobezug 5.000 Euro für begünstigte Auslandstätigkeit in München):

<i>Bemessungsgrundlage KommSt</i>	<i>(5.000,00 – 5.000,00 * 33%)</i>	<i>3.350,00</i>	<i>Steuerpflichtig sind 67% der Bemessungsgrundlage</i>
<i>KommSt</i>	<i>(3.350,00 * 3%)</i>	<i>100,50</i>	

6. In Rz 60 werden die Kommunalsteuerbefreiungen von Zulagen und Bonuszahlungen, die aufgrund der COVID-19-Krise gezahlt wurden (BGBl I Nr.227/2021), und Zulagen und Bonuszahlungen die aufgrund gestiegener Preise (Teuerungsentlastungspaket, BGBl. I Nr. 93/2022) gezahlt wurden, ergänzt

5.2.3. Ausnahmen

Rz 60

Von der Bemessungsgrundlage sind ausgenommen

- Ruhe- und Versorgungsbezüge

- Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 (gesetzliche Abfertigung) und § 67 Abs. 6 EStG 1988 (freiwillige Abfertigungen und Abfindungen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses)
- Folgende nach § 3 Abs. 1 EStG 1988 steuerbefreiten Bezüge:
 - Z 10 Auslandsmontage (vgl. Rz 77a, LStR 2002 Rz 55 ff)
 - Z 11 Entwicklungshilfe (vgl. LStR 2002 Rz 71)
 - Z 13 Benützung von Unternehmenseinrichtungen und Arbeitgeberzuschuss für Kinderbetreuung (vgl. LStR 2002 Rz 77 ff)
 - Z 14 Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (vgl. LStR 2002 Rz 78)
 - Z 15 Zukunftsvorsorge, Kapitalanteile (vgl. LStR 2002 Rz 81 ff)
 - Z 16 Freiwillige soziale Zuwendungen (vgl. LStR 2002 Rz 91 f)
 - Z 16a Ortsübliche Trinkgelder (vgl. LStR 2002 Rz 92a ff)
 - Z 16b Vom Arbeitgeber gezahlte Reiseaufwandsentschädigungen für bestimmte Tätigkeiten (vgl. LStR 2002 Rz 92j und Rz 735 ff)
 - Z 16c Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen für Sportler (vgl. LStR 2002 Rz 92k)
 - Z 17 Mahlzeiten am Arbeitsplatz und Gutscheine für Mahlzeiten (vgl. LStR 2002 Rz 93 ff)
 - Z 18 Getränke im Betrieb (vgl. LStR 2002 Rz 100)
 - Z 19 Haustrunk im Brauereigewerbe (vgl. LStR 2002 Rz 101)
 - Z 20 Freitabak in tabakverarbeitenden Betrieben (vgl. LStR 2002 Rz 102) bis 31.12.2009
 - Z 21 Beförderung der Arbeitnehmer bei Beförderungsunternehmen (vgl. LStR 2002 Rz 103 f)
- Arbeitslöhne an Dienstnehmer, die als begünstigte Personen gemäß Behinderteneinstellungsgesetz beschäftigt werden (Rz 65)
- Kurzarbeitsunterstützung (Rz 66)
- Sozialversicherungsbeiträge des Dienstnehmers, die der Arbeitgeber auf Grund einer ihn selbst treffenden gesetzlichen Verpflichtung für den Dienstnehmer entrichtet (VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0279 zum Schlechtwetterentschädigungsbeitrag vgl. Rz 67). Dies gilt auch für Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers, die der Arbeitgeber nach § 53 Abs. 1 ASVG zu tragen hat (Sozialversicherungsanteil-Dienstnehmer übersteigt 20% der Geldbezüge).
- **Zulagen und Bonuszahlungen für die Jahre 2020 und 2021, die gem. § 124 b Z 350 EStG 1988 aufgrund der COVID-19-Krise ausgezahlt werden (§ 16 Abs. 14 KommStG)**

- **Zulagen und Bonuszahlungen für die Jahre 2022 und 2023, die gem. § 124 b Z 408 lit a EStG 1988, aufgrund gestiegener Preise zusätzlich leistet werden (§ 16 Abs. 15 KommStG)**

7. In Rz 79 wird der VwGH-Erkenntnis vom 19.4.2018, (Ro 2018/15/0003) und vom 24.10.2019 (Ra 2018/15/0099) eingearbeitet, sowie Rz 79a neu eingefügt.

5.3.1.2. Sachbezüge Gesellschafter-Geschäftsführer

Rz 79

Rechtslage bis 31.12.2017:

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

~~Hinsichtlich der privaten Verwendung eines Firmenfahrzeuges bestehen keine Bedenken, wenn dieser Vorteil entweder durch Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung BGBl. II Nr. 416/2001 in der jeweils geltenden Fassung (gilt auch für Elektrofahrzeuge) oder durch Ansatz der der Gesellschaft tatsächlich entstandenen gesamten KFZ-Kosten (betriebliche und nicht betriebliche) auf Basis des unternehmensrechtlichen Ansatzes erfasst wird (eine steuerliche Kürzung in der Mehr-Weniger-Rechnung der GmbH aufgrund der PKW-Angemessenheits-VO hat keinen Einfluss auf Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers; auch allfällige auf den betrieblichen Anteil entfallende Betriebsausgaben sind für die Kommunalsteuer unbeachtlich, da diese von den Betriebseinnahmen bzw. Bruttobezügen berechnet wird). Der gewählte Ansatz ist für das betreffende Firmen-KFZ beizubehalten.~~

~~An die Gesellschaft für die Nutzung des firmeneigenen KFZ tatsächlich entrichtete Kostenbeiträge kürzen grundsätzlich den Sachbezug. Die Ausführungen in LStR 2002 Rz 187 sind zu beachten. Die bloße Verbuchung einer Forderung auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters stellt noch keine tatsächliche Entrichtung dar.~~

Rechtslage ab 1.1.2018:

Besteht für einen an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 die Möglichkeit, ein von der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug für privat veranlasste Fahrten zu benützen, gilt Folgendes:

- 1. § 4 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 2008/468 idgF ist für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges sinngemäß anzuwenden.**
- 2. Abweichend von Z 1 kann der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges nach den auf die private Nutzung entfallenden, von der Kapitalgesellschaft getragenen Aufwendungen bemessen werden. Dazu ist erforderlich, dass der wesentlich Beteiligte den Anteil der privaten Fahrten (beispielweise durch Vorlage eines Fahrtenbuches) nachweist.**

Rz 79a

An die Gesellschaft für die Nutzung des firmeneigenen KFZ tatsächlich entrichtete Kostenbeiträge kürzen grundsätzlich den Sachbezug. Die Ausführungen in LStR 2002 Rz 187 sind zu beachten (vgl. auch VwGH vom 19.04.2018, Ro 2018/15/0003).

8. Die Rz 80 wird zur Klarstellung aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 25.01.2012 (2008/13/0135) aktualisiert.

5.3.1.3. Lineare/alineare Gewinnausschüttung

Rz 80

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

- in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist, wobei in aller Regel nicht vom Fehlen von einer solchen Eingliederung auszugehen ist (vgl. VwGH 25.1.2012, 2008/13/0135),**

- nach außen hin dauerhaft nicht nur formell als Geschäftsführer eingetragen ist, sondern auch materiell eine Tätigkeit praktiziert, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird,
- Tätigkeiten dem Unternehmenszweck entsprechend im geschäftsführenden Bereich oder aber auch im operativen Bereich erbringt.

Nicht von Bedeutung ist, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer Tätigkeiten erbringt, welche, würden sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solche nach § 22 Z 1 EStG 1988, zB Wirtschaftstreuhänder, Fachärzte, Rechtsanwälte, Ziviltechniker usw., geböte (vgl. VwGH 04.02.2009, 2008/15/0260).

Grundsätzlich sind Gesellschaften und deren Gesellschafter-Geschäftsführer frei, auf eine angemessene Vergütung für die Geschäftsführung zu Gunsten höherer, auch alinearer, Ausschüttungen zu verzichten. Bei folgenden Gestaltungen, deren Zweck erkennbar auf die Umgehung bestimmter Abgaben (zB DB, DZ oder KommSt) gerichtet ist, sind auch offene Ausschüttungen in Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EStG 1988) umzuqualifizieren.

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

Beispiel

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

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

- Eine Änderung des Gesellschaftsvertrages oder ein Gesellschafterbeschluss, mit denen eine Änderung der Geschäftsführervergütung erfolgt oder eine (alineare) Gewinnausschüttung für die Geschäftsführertätigkeit vereinbart wird, ist lediglich für zukünftige Zeiträume steuerlich anzuerkennen. Ein rückwirkender "Verzicht" auf einen angemessenen

Geschäftsführerbezug zu Gunsten einer höheren Ausschüttung ist somit aus steuerrechtlicher Sicht nicht möglich.

Beispiel

C ist einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der C GmbH. Für seine Geschäftsführertätigkeit ist eine angemessene Vergütung in Höhe von 10.000 Euro monatlich vereinbart. Als sich im Juli des Jahres 01 ein hoher Gewinn der C GmbH abzeichnet, wird der Gesellschaftsvertrag am 31. Juli 01 so geändert, dass C für das gesamte Jahr 01 seine Geschäftsführungstätigkeit unentgeltlich erbringt. Aus steuerlicher Sicht stellen die bis zum Juli 01 entstandenen Ansprüche des A (70.000 Euro) bei der C GmbH Betriebsausgaben, bei C Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar (die auch der Kommunalsteuerpflicht unterliegen). Die für August bis Dezember 01 zustehende Vergütung (50.000 Euro) kann als Ausschüttung behandelt werden, insofern auch in zukünftigen Perioden vom Geschäftsführer das Risiko getragen wird, in Verlustsituation kein (angemessenes) Geschäftsführerentgelt zu erhalten (das heißt es darf nicht in zukünftigen Perioden der Gesellschaftsvertrag derart geändert werden, dass wieder Geschäftsführerentgelte ausbezahlt werden - vgl. Punkt 3).

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

Beispiel

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

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

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

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

9. Die Rz 112 und Rz 113 werden aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 26.5.2021 (Ra 2020/13/0073) aktualisiert.

6a. Haftung (§ 6a KommStG 1993)

Rz 112

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

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

Die Haftung nach § 6a Abs. 3 KommStG 1993 trifft weiters Personen, die tatsächlich Einfluss auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der Vertreter gemäß §§ 80 bis 83 BAO haben (VwGH vom 26.05.2021, Ra 2020/13/0073).

Rz 113

Die Haftung setzt voraus,

- dass abgabenrechtliche oder sonstige Pflichten (zB rechtzeitige Antragstellung auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens) verletzt werden,
- dass die Pflichtverletzung schuldhaft erfolgte,
- dass Kommunalsteuerschuldigkeiten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können, insbesondere im Fall der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens,
- dass die Pflichtverletzung kausal für die Schwierigkeiten der Einbringung der Steuerschuldigkeit ist,

- dass im Zeitpunkt der (erstinstanzlichen) Haftungsanspruchnahme die Einhebungsverjährung (§ 238 BAO) noch nicht eingetreten ist.

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

Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) liquide Mittel, so darf der Vertreter die Kommunalsteuerschulden nicht schlechter behandeln als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (zB VwGH 15.12.2009, 2005/13/0040; VwGH 13.03.2013, 2011/16/0187; **VwGH 23.06.2021, Ra 2020/13/0072; VwGH 26.05.2021, Ra 2020/13/0073**).

Dieser Gleichbehandlungsgrundsatz gilt nicht nur für die Abzahlung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch für Zug um Zug-Geschäfte (zB VwGH 20.01.2010, 2005/13/0096; VwGH 24.01.2013, 2012/16/0100), somit beispielsweise für Barzahlungen für Betriebsmittel und für laufende Ausgaben, wie zB für Miete (VwGH 25.01.1999, 97/17/0144), Löhne und für Sozialversicherungsbeiträge (VwGH 16.12.1998, 98/13/0203).

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

Der Vertreter muss zur Entrichtung fälliger Abgaben keine Kredite aufnehmen (VwGH 26.06.2007, 2004/13/0032).

10. Die Rz 133 wird aufgrund der VwGH-Erkenntnisse vom 28.5.2019 (2018/15/0030), vom 20.11.2019 (Ra 2019/15/0103 und Ra 2018/15/0071), vom 21.03.2022 (Ra 2019/15/0039 und Ro 2019/15/0010) aktualisiert.

8.3.5. Begünstigte Zwecke

Rz 133

Ausschließlich die in § 8 Z 2 KommStG 1993 taxativ aufgezählten Befreiungszwecke (mildtätige Zwecke und/oder gemeinnützige Zwecke auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge) können Tatbestandsmerkmal für eine Kommunalsteuerbefreiung sein, nicht jedoch die sonstigen in den Bestimmungen des § 35 BAO angeführten gemeinnützigen Zwecke wie Volksbildung, Berufsausbildung, Körpersport usw.

Wird ein Rechtsträger nur teilweise auf den taxativ aufgezählten Gebieten tätig, steht, soweit Körperschaften mildtätigen oder konkret umschriebenen gemeinnützigen Zwecke dienen, eine partielle Abgabenbefreiung zu (vgl. VwGH 28.05.2019, Ra 2018/15/0030).

Mildtätig sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen und ist auf die Linderung menschlicher Not gerichtet (vgl. VwGH 29.04.1991, 90/15/0168; 19.09.2001, 99/16/0091). Die Hilfsbedürftigkeit kann auf Grund materieller Not bestehen, sie kann sich aber auch aus körperlichen oder geistigen Gebrechen ergeben. Die taxativ aufgezählten Zwecke beziehen sich auf die Gemeinnützigkeit, die Mildtätigkeit ist nicht auf bestimmte Zwecke eingeschränkt (vgl. VwGH 20.11.2019, Ra 2019/15/0103).

Eine unmittelbare Förderung der begünstigten Zwecke liegt vor, wenn eine Körperschaft diese Zwecke selbst erfüllt oder wenn dies durch Dritte (z.B. Arbeitnehmer oder andere juristische Person) erfolgt, sofern deren Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist und ein Weisungsverhältnis vorliegt. Das Erfordernis der unmittelbaren Förderung der begünstigten Zwecke ist daher nicht eng zu beurteilen, sondern fällt darunter auch die Vermittlung von Dritten, welche Leistungen im Bereich der begünstigten Zwecke erbringen (vgl. VwGH 21.03.2022, Ra 2019/15/0039).

Das Betreiben von Kindergärten, Kinderheimen und Studentenheimen **für Personen bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres fällt in die Jugendfürsorge und** ist von § 8 Z 2 KommStG 1993 umfasst (VwGH 20.09.1995, 95/13/0127).

Arbeitsmarktpolitische Maßnahmen sind in § 8 Z 2 KommStG nicht angeführt und können weder unter den Begriff der Familienfürsorge noch unter Krankenfürsorge oder Gesundheitspflege subsumiert werden (vgl. VwGH 28.05.2019, Ra 2018/15/0030).

Unter die Befreiungsbestimmung des § 8 Z 2 KommStG 1993 fallen **jedoch** auch Einrichtungen (Körperschaften öffentlichen Rechts) zur Wiedereingliederung von **durch psychische oder soziale Defizite behinderten** Langzeitarbeitslosen, die gewährleisten, dass **diese** Personen ~~mit psychischen und sozialen Defiziten~~ am Arbeitsmarkt reintegriert werden können (VwGH 23.09.2010, 2004/15/0100).

Im Bereich der Straffälligen- und Opferhilfe handelt es sich um Personen, die zu einem erheblichen Teil persönlich oder materiell hilfsbedürftig sind. Die Unterstützung dieser hilfsbedürftigen Personen kann auch durch Dienstleistungen oder Beratungen erfolgen (VwGH 20.11.2019, Ra 2019/15/0103).

Eine gemeinnützig betriebene Krankenanstalt dient stets den in § 8 Z 2 KommStG für die Steuerbefreiung vorausgesetzten Zwecken. Ist eine Anstalt nicht als gemeinnützige Krankenanstalt anerkannt, ist nach den Kriterien des § 8 Z 2 KommStG zu prüfen, ob diese Anstalt den dort genannten Zwecken dient (VwGH 20.11.2019, Ra 2018/15/0071).

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

Der Betrieb einer Privatschule mit Öffentlichkeitsrecht kann nicht unter § 8 Z 2 KommStG 1993 subsumiert werden (VwGH 30.04.2003, 2003/13/0041).

Ebenso sind Vereinigungen, welche beispielsweise Psychologen ausbilden oder Arzneimittel produzieren, nicht von der Befreiungsbestimmung erfasst, da diese nicht unter die Gesundheitspflege oder Krankenfürsorge im eigentlichen Sinn zu subsumieren sind.

Eine Fremdverköstigung als solche, auch wenn sie (zum Teil) gemeinnützigen Vereinigungen gegenüber erbracht werden sollte, kann nicht als eine Betätigung für gemeinnützige Zwecke angesehen werden. Das ergibt sich schon daraus, dass mit der Bereitstellung von Speisen für derartige Einrichtungen ein gemeinnütziger Zweck dieser Einrichtungen nicht unmittelbar gefördert wird, wie dies in §§ 34 und 40 Abs. 1 BAO, auf welche Bestimmungen § 8 Z 2 KommStG 1993 verweist, als Voraussetzung für steuerliche Begünstigungen normiert wird (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0132).

Das Tatbestandsmerkmal der Jugendfürsorge iSd § 8 Z 2 KommStG 1993 ist weder durch den Begriff der Jugendfürsorge iSd Jugendwohlfahrtsgesetzes 1989 begrenzt noch auf Minderjährige beschränkt. Von der Befreiungsbestimmung erfasst sind gemeinnützige auf dem Gebiet der "sozialen Fürsorge" tätige Unternehmen. Die Altersobergrenze liegt bei Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0005).

Geht es unabhängig von konkreten medizinischen oder therapeutischen Bedürfnissen lediglich um die Entfaltung sportlicher Betätigung, ist Körpersport vom Tatbestandsmerkmal der gemeinnützigen Zwecke auf dem Gebiet der Gesundheitspflege nicht umfasst (vgl. VwGH 21.03.2022, Ro 2019/15/0010).

11. Die Rz 134 wird aufgrund der VwGH-Erkenntnisse vom 24.10.2019 (Ra 2019/15/0060), und vom 21.03.2022 (Ro 2019/15/0005) eingefügt

8.3.6. Begünstigte Körperschaft nach § 8 Z 2 KommStG 1993 mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb

Rz 134

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige, nachhaltige, nicht mit Gewinnabsicht unternommene Betätigung, welche über die Vermögensverwaltung hinausgeht und in deren Rahmen Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden. **Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb setzt wirtschaftliche Selbständigkeit voraus. Dieser muss sich aus der allgemeinen Tätigkeit der Körperschaft durch eine sachliche Geschlossenheit der Tätigkeit des Geschäftsbetriebes gegenüber anderen Tätigkeiten der Körperschaft herausheben (vgl. VwGH 24.10.2019, Ra 2019/15/0060).**

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

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

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

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

Betreibt eine begünstigte Körperschaft eine Kinderbetreuungseinrichtung, die nur für Kinder der Bediensteten zur Verfügung steht und für den Betrieb der begünstigten Körperschaft erforderlich ist, ist auch diese

Kinderbetreuungseinrichtung von der Befreiung des § 8 Z 2 KommStG umfasst (VwGH 21.03.2022, Ro 2019/15/0005).

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

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

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

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

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

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

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

12. In Rz 156 wird das BFG-Erkenntnis RV/7400195/2019 vom 29.11.2019 ergänzt

11.3. Kommunalsteuerbescheid

Rz 156

Die vom Steuerschuldner selbst berechnete und der Abgabenbehörde bekannt gegebene Kommunalsteuer ist vollstreckbar, kann somit bei Nichtzahlung Rechtsgrundlage für die Ausstellung eines Rückstandsausweises sein und im Wege der Abgabensexekution (Rz 161) eingebracht werden.

Die Gemeinde hat gemäß § 11 Abs. 3 Satz 2 KommStG 1993 Kommunalsteuerbescheide zu erlassen, wenn ihr kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

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

Nach § 201 Abs. 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Jahres in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen (**vgl. BFG 29.11.2019, RV/7400195/2019**). Dies gilt auch für die Festsetzung der Kommunalsteuer. Eine solche Zusammenfassung darf aber nur für Monate erfolgen, für die die Voraussetzungen des § 11 Abs. 3 Satz 1 KommStG 1993 gegeben sind.

Die Festsetzung der Kommunalsteuer hat mit Abgabenbescheid zu erfolgen. Aus § 93 Abs. 3 BAO und aus § 198 Abs. 2 BAO ergeben sich zwingende Inhaltsbestandteile für den Spruch von Abgabenbescheiden. Dazu gehört die Angabe der Bemessungsgrundlage sowie der Art und Höhe der Abgabe.

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

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

Die Erlassung eines Kommunalsteuerbescheides kann (nach dem dritten Satz des § 11 Abs. 3 KommStG 1993) dann unterbleiben, wenn der Steuerschuldner nachträglich seine

Selbstberechnung binnen drei Monaten ab Einreichung der Abgabenerklärung berichtigt und die Abgabenbehörde diese Berichtigung für zutreffend erachtet.

Berichtigt der Steuerschuldner die Selbstberechnung, so hat die Gemeinde

- entweder die Verbuchung der Gebahrung der Kommunalsteuer zu berichtigen oder
- einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen (wenn die Gemeinde die berichtigte Selbstberechnung als nicht richtig beurteilt).