

## Sonderinfo 4

09/2005

### Kommunalsteuerpflicht aus der Sicht des BMF

In einer 58 Seiten umfassenden Information vom 9. Mai 2005 hat das BMF die aktuelle Verwaltungsübung und die umfangreiche Rechtsprechung der letzten Jahre akribisch zusammengefasst. Wesentliche Kriterien für den Unternehmerbereich seien im folgenden kurz angeführt:

#### Steuergegenstand

Die Arbeitslöhne an Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens unterliegen der Kommunalsteuer in der Höhe von 3 % der monatlichen Bruttolohnsumme. Übersteigt diese im Kalendermonat nicht € 1.460,- sind davon € 1.095,- abzuziehen.

#### Dienstnehmer

##### Lohnsteuerliches Dienstverhältnis

Neben den echten Dienstnehmern zählen dazu auch bis 25 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH oder Vorstandsmitglieder einer AG, auch dann, wenn sie nicht weisungsgebunden sind. Im Ausland ansässige Personen, die im Inland ihren Arbeitsort haben und in der Regel sich an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger) sind ebenfalls einbezogen. Funktionäre von juristischen Personen des privaten Rechts (Vorstände von Vereinen, Genossenschaften, Stiftungen etc.) allerdings nur dann, wenn ein echtes Dienstverhältnis vorliegt.

##### Dienstnehmerähnliche Beschäftigung

###### :: Wesentlich beteiligte Personen an Kapitalgesellschaften als Dienstnehmer im Sinne des KommStG.

- Beteiligung mehr als 25 % bis unter 50 % ohne Sperrminorität bei Weisungsgebundenheit, wenn eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes gegeben ist, kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko getragen wird und eine laufende Entlohnung gewährt wird.
- Beteiligung mehr als 50 %, oder mehr als 25 % mit Sperrminorität, ohne Weisungsgebundenheit. In diesem Fall genügt die Eingliederung in den Betrieb, wobei das Unternehmerrisiko und die Art der Entlohnung unmaßgeblich sind.

###### :: Eingliederung

Diese ist gegeben, wenn eine Person über einen längeren Zeitraum die Aufgabe der Geschäftsführung erfüllt. Auf die zivilrechtliche Einstufung der Tätigkeit kommt es nicht an (echtes Dienstverhältnis, freier Dienstvertrag, Werkvertrag oder Auftrag). Bezieht sich aber ein Werkvertrag ausschließlich auf ein abzuwickelndes konkretes Projekt, spricht das gegen die Eingliederung. Der Eingliederung stehen aber nicht entgegen: Die Tätigkeit als Geschäftsführer für mehrere Gesellschaften, unregelmäßige Arbeitserbringung, die Delegation von Arbeiten und die Möglichkeit sich vertreten zu lassen.

## :: **Unternehmerrisiko**

Um ein ins Gewicht fallendes Risiko handelt es sich dann, wenn die Entlohnung tatsächlich starken Schwankungen unterliegt (gelegentliches Ausfallen der Bezüge oder Rückzahlung derselben), welche mit dem wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft zusammenhängen.

Kein relevantes Unternehmerrisiko liegt dann vor, wenn nur ein Teil der Entlohnung vom Erfolg abhängig ist, die Sozialversicherungsbeiträge vom Gesellschafter selbst getragen werden, Reisekosten nicht vollständig vergütet werden, die Arbeitskleidung selbst beizustellen ist oder die Vergütung von der Anzahl der geleisteten Arbeitsstunden abhängt.

Ferner spricht gegen die Übernahme des Unternehmerrisikos, wenn Anspruch auf Betriebspension und Abfertigung besteht. Da die Übernahme einer Haftung oder Bürgschaft für die Gesellschaft primär mit der Gesellschafterstellung zusammenhängt, wird die Geschäftsführerfunktion davon nicht tangiert und hat auf die Geschäftsführerbezüge daher keine Auswirkung.

## :: **Entlohnung**

Es kommt nicht auf die vertragliche Regelung, vielmehr auf die tatsächliche Abwicklung an. Steht z.B. in Verlustjahren kein Entgelt zu, kommt es darauf an, ob dieses auch tatsächlich nicht ausbezahlt worden ist, wobei das periodenübergreifend zu beurteilen ist. Als laufende Entlohnung ist nicht notwendig eine monatliche zu verstehen.

## :: **Unterschiedliche Bemessungsgrundlage bei KommSt und ESt**

### - **Sozialversicherung**

Beiträge für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer, die von der Gesellschaft einbehalten und abgeführt werden, mindern wohl das steuerpflichtige Einkommen, nicht aber die Bemessungsgrundlage für die KommSt. Arbeitgeberanteile, die von der Gesellschaft dagegen wegen eines sozialversicherungsrechtlich anzuerkennenden Dienstverhältnisses ihres Gesellschafter-Geschäftsführers abgeführt werden, zählen nicht zu den Vergütungen im Sinne des KommStG.

### - **Privatnutzung eines Firmenfahrzeuges**

Für die KommSt ist der geldwerte Vorteil durch den Ansatz eines Sachbezuges, entweder in Anlehnung an die Sachbezugs-VO (1,5 % vom Anschaffungswert, max. € 600,- p.m.) oder in der Höhe der (geschätzten) tatsächlichen Kosten zu erfassen. Für die Gewinnermittlung nach dem EStG ist lt. Rechtsprechung der Sachbezugswert, bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern dagegen ausschließlich gem. § 184 BAO zu schätzen.

### - **Zinsen für Verrechnungskonto**

Diese betreffen die Gesellschafterstellung und sind daher nicht kommunalsteuer-, aber sehr wohl einkommensteuerpflichtig (kein KEST-Abzug!).

### - **Verdeckte Gewinnausschüttung**

Diese stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen dar und sind daher nicht kommunalsteuerpflichtig.

## **Kritische Anmerkung:**

Da nur eine **Dienstnehmerfiktion** iSd KommStG besteht, im einkommensteuerlichen Sinne aber Einkünfte aus **selbständiger Arbeit** vorliegen, entfallen alle steuerlichen Begünstigungen der Lohnsteuer (feste Steuersätze für 13. und 14. Bezug, lohnsteuerfreie Bezüge, begünstigte Sachbezüge etc.). Unter Duldung des VfGH 1.3.2001, G109/00 entfallen also die Vorteile, dafür treten die Nachteile in Kraft, schließlich handelt es sich ja um unternehmerische Tätigkeit mit ungleich hoher Steuerbelastung!

## **Arbeitskräfteüberlassung**

Dienstnehmer iSd KommStG sind:

- 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. Strafgefangene sind davon ausgenommen.
- Personen, die von einer ausländischen Betriebsstätte zur Arbeitsleistung im Inland überlassen werden, gelten als Dienstnehmer - im Sinne des KommStG - des beschäftigenden Unternehmers. In diesem Fall kann es zur Abweichung von der Lohnsteuer kommen, wenn laut DBA- Recht für kurzfristige Tätigkeiten eine Lohnsteuer-Freistellung besteht.

## **Weitere Informationen**

Das BMF nimmt weiters zu folgenden Themen ausführlich Stellung: Unternehmerbegriff und Betriebsstätten (In- und Ausland), Bemessungsgrundlage und deren Zerlegung, Steuerschuldner, Befreiungen, Prüfung und Strafbestimmungen.

## **GPLA-RL**

In dieser Richtlinie sind die **Grundsätze** der gemeinsamen **Prüfung** aller **Lohnabhängigen Abgaben**, welche ab 1. Jänner 2003 anzuwenden sind, näher erläutert. Diese Prüfung umfasst die lohnabhängigen Abgaben gemäß EStG, die Kommunalsteuer und die ASVG-Beiträge.

Mit freundlichem Gruß

*Dkfm. Johann Fuchshuber*