



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
Gruppe IV/7
z.H. Frau Mag. Karin Kufner
Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 5960/17 /KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 14. Dezember 2017

Stellungnahme zum Entwurf der Wartung 2017 betreffend die Information zum Kommunalsteuergesetz

Sehr geehrte Frau Mag. Kufner,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf der Wartung 2017 betreffend die Information zum Kommunalsteuergesetz.

Stellungnahme

Zu Punkt 10: Rz 36 Abgrenzung zum Hoheitsbereich

Nicht jede Überlassung von Arbeitskräften begründet einen Betrieb gewerblicher Art. Beim drittletzten Beispiel (Überlassung von Arbeitskräften) sollte daher zur Klarstellung auf Rz 17 verwiesen werden.

Tätigkeiten einer Universität im Rahmen einer Forschungsanstalt iS des § 2 Abs. 5 KStG sind hoheitlich und unterliegen nicht der KommStPflcht.

Zu Punkt 11: Rz 39 Betriebstätte

Klargestellt sollte in der Information des BMF wie der im Gesetz verwendete Begriff „erst nach Ablauf von 6 Kalendermonaten“ zu verstehen ist.

Da auch im Kalendermonat, in dem die Entsendung beginnt (zB. am 15.1.), Kommunalsteuer für den entsendenden Dienstnehmer zu bezahlen ist, wäre der 6. und damit letzte Kalendermonat, in dem Kommunalsteuer zu entrichten ist, in diesem Beispiel der Juni.

Ist aber gemeint, dass erst ab dem siebten **vollen** Kalendermonat die Kommunalsteuer entfällt (siehe Beispiele in Rz 123), sollte dies auch in Rz 39 klargestellt werden. Ebenso sollte auch die durchge-

hende Verwendung des Begriffs „Kalendermonats“ geachtet werden. In den Beispielen in Rz 39 ist ungenau ausgeführt „... innerhalb der 6 **Monate**... den Zeitraum von sechs **Monaten**“.

In vielen Fällen werden Dienstnehmer bei Überlassungen ins Ausland weiterhin teilweise auch in der Betriebsstätte in Österreich tätig. ZB. kommen Überlassungen ins Ausland mit organisatorischer Eingliederung in den ausländischen Betrieb vor, wobei einer von fünf Arbeitstagen in der Woche von der österreichischen Betriebsstätte aus gearbeitet wird („**Teilüberlassung**“).

Da das Gesetz von Kalendermonaten ausgeht und nicht von der tatsächlichen Anzahl der Arbeitstage, ist davon auszugehen, dass auch in diesen Fällen für die Arbeitstage im ausländischem Beschäftigterbetrieb nach 6 Kalendermonaten keine Kommunalsteuer mehr zu entrichten ist.

Zu Punkt 11: Rz 39

Das VwGH-Zitat vom 13.9.2006 sollte – so wie in Rz 44 – um jenes vom 21.10.2015 (2002/13/0085) ergänzt werden.

Bei der Darstellung der Rechtslage ab 2017 sollte festgehalten werden, dass sich die vom BMF intendierte Änderung nur auf Outbound-Überlassungen – also Überlassungen in das Ausland – bezieht. Im umgekehrten Fall einer Inbound-Überlassung ist ja offenbar weiterhin intendiert, dass der inländische Beschäftigte ab dem 1. Tag kommunalsteuerpflichtig ist (siehe § 2 lit. b KommStG).

Dass bei einer Outbound-Überlassung die Kommunalsteuerpflicht noch sechs Monate bestehen bleiben soll, während bei einer Inbound-Überlassung ab dem ersten Tag Kommunalsteuerpflicht gegeben ist, ist freilich eine ungleiche Behandlung, deren sachliche Rechtfertigung ggf. verfassungsrechtlich zu prüfen sein wird.

Die Beispiele zum Inkrafttreten sollten so formuliert werden, dass nicht darauf abgestellt wird, wann das Unternehmen als solches mit Arbeitskräfteüberlassung begonnen hat, sondern darauf, wann die Überlassung einer konkreten Arbeitskraft gestartet ist. Anstelle von „Wurde mit der Arbeitskräfteüberlassung im Jahr 2016 ... begonnen“ sollte also „Wurde mit der Überlassung einer Arbeitskraft im Jahr 2016 ... begonnen“ formuliert werden.

Zu Punkt 11. und zu Punkt 13: Rz 39 und 44

Es steht zwar im Gesetz, dass bei Arbeitskräfteüberlassungen **ab 1.1.2017** eine **Betriebsstätte** für den **Überlasser erst nach** Ablauf einer Frist von **6 Monaten** begründet wird. Allerdings ist dies das **erste Mal**, dass eine Betriebsstätte **nicht rückwirkend** begründet wird.

In allen bisherigen Fällen wird eine Betriebsstätte bereits rückwirkend ab dem 1. Tag begründet, wenn die Frist überschritten wird. Dies ist Rechtslage sowohl in der BAO als auch in den Doppelbesteuerungsabkommen.

Es ist daher **wünschenswert**, dass klargestellt wird, dass **bis 31.12.2016 alle Arbeitskräfteüberlassungen**, also auch jene unter 6 Monate, eine **Betriebsstätte beim Beschäftigter begründen**. Denn derzeit wird in vielen Gemeinden und Magistraten die Rückzahlung der Kommunalsteuer für Überlassungen unter 183 Tagen nicht gewährt.

Generelle Anmerkung:

Bei der Arbeitskräfteüberlassung vom Ausland nach Österreich ist der **Beschäftiger Schuldner** der **Kommunalsteuer**. Bemessungsgrundlage sind 70 % des Gestellungsentgeltes. Es wäre **wünschenswert**, dass hier zumindest **alternativ** auch die **tatsächlichen Bezüge** als **Bemessungsgrundlage** herangezogen werden können.

Die 70 %-Regel stammt aus Zeiten vor dem Lohn- und Sozialdumping Bekämpfungsgesetz (LSD-BG). Seit dem LSD-BG liegen in vielen Fällen die Lohnunterlagen beim Beschäftiger auf bzw. oftmals (vor allem im Konzern) übernimmt der Beschäftiger die Lohnsteuerabwicklung. Hier ist es daher sehr einfach, die **Kommunalsteuer** anhand der **tatsächlichen Bezüge** zu ermitteln, was auch aufgrund der Rechtsprechung des EuGH (C-80/13, *ACO Industries Tábor s.r.o.*, vom 19.6.2014) **korrekt** ist.

Zu Punkt 12: Rz 42 Verfügungsgewalt des Unternehmers

Die Änderung zu Teleworkern erzeugt Rechtsunsicherheit. Es bedarf einer umfassenden Klarstellung wann die „Einräumung eines gewissen Verfügungs- oder Nutzungsrechts“ in diesen Fällen vorliegt. Reicht es beispielsweise schon aus, wenn der Arbeitgeber den Arbeitnehmer anweisen kann, bestimmte Geschäftsunterlagen am Wohnort aufzubewahren?

In der heutigen Berufswelt ist es durchaus üblich, dass Arbeitnehmer nur einen Teil ihrer Arbeitszeit von der eigenen Wohnung ausüben (zB. einen Tag je Woche). Eine Aufteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage bedeutet einen erheblichen Aufwand in der Praxis.

Klarer und verwaltungswirtschaftlicher ist die bisherige Regelung, die in Rz 86 in Widerspruch zu Rz 42 weiterhin vorgesehen ist (Rz 86, 7. Aufzählungspunkt: dort werden Heimarbeiter jener Betriebsstätte zugeordnet, von welcher sie das Material und die Anweisungen erhalten.)

Das Wort „kurzfristige“ ist irreführend. Es wird der Eindruck vermittelt, dass im Umkehrschluss eine mittel- oder längerfristige Überlassung von solchen Räumen quasi automatisch eine Betriebsstätte begründet wird. Dies trifft aber nicht zu, weil die Verfügungsmacht über die Räume eine „besondere“ (eine „gewisse“) sein muss und daher immer die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen sind. Um diese Irreführung zu vermeiden, müssten daher zumindest zwei Worte (siehe sogleich im Fettdruck) eingefügt werden: „Die kurzfristige Überlassung ... für ... Schulungszwecke **allein** begründet **jedenfalls** keine Verfügungsgewalt...“

Da sich derartige Sachverhalte immer wieder auch grenzüberschreitend manifestieren, sollte auf den Abschnitt mit den Besonderheiten aufgrund der DBAs hingewiesen werden.

Zu Punkt 15:Rz 61

Dass Beiträge für die Weiter- und Selbstversicherung in der Kranken- und Pensionsversicherung von der Kommunalsteuer befreit werden, ist zu begrüßen. Der Schuldner dieser Beiträge gegenüber den Sozialversicherungsträgern ist aber immer der Arbeitnehmer selbst. Es stellt sich daher die Frage, ob der Arbeitgeber das von ihm ausbezahlte Geld mit einem (Versicherungs-)„Mascherl“ versehen muss

oder ob es genügt, wenn die Arbeitgeber-Verpflichtung im Sozialplan festgelegt ist. Weiters stellt sich die Frage, ob der Arbeitgeber zur Erreichung der Steuerfreiheit die „widmungsgemäße“ Verwendung durch den Arbeitnehmer kontrollieren muss.

Die letzten beiden Sätze wirken etwas widersprüchlich, wenn zunächst ausgeführt wird, dass eine Karenzentschädigung dafür geleistet wird, dass eine aktive Leistung unterlassen wird, um sogleich zu argumentieren, es handle sich dabei um einen „Aktiv“-Bezug. Wir regen an, diese Zahlungen den (steuerfreien) Versorgungsbezügen gleich zu stellen.

Zu Punkt 20: Rz 65

Die vom BMF vorgeschlagene Lösung ist Folge einer reinen Wortinterpretation. Es ist aber kein sachlicher Grund erkennbar, warum wesentlich beteiligte Geschäftsführer oder freie Dienstnehmer vom steuerbefreiten Personenkreis ausgeschlossen werden sollen. Wir schlagen eine Gleichstellung sowie eine diesbezügliche gesetzliche Klarstellung vor.

Zu Punkt 21: Rz 68 zur Altersteilzeit

Leider wird nun die falsche gesetzliche Beurteilung des VwGH in die Information des BMF übernommen. **Schuldner der Sozialversicherungsbeiträge ist nicht der Dienstnehmer.** Vielmehr schuldet nach § 58 Abs. 2 ASVG der Dienstgeber die gesamten SV-Beiträge („Die auf den Versicherten und den Dienstgeber, bei Heimarbeitern auf den Auftraggeber entfallenden Beiträge schuldet der Dienstgeber (Auftraggeber). Er hat diese Beiträge auf seine Gefahr und Kosten zur Gänze einzuzahlen.“).

Auch aus § 27 Abs. 2 ALVG („...b) für die der Arbeitgeber die Sozialversicherungsbeiträge entsprechend der Beitragsgrundlage vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit entrichtet und ...“) ergibt sich eindeutig, dass der Arbeitgeber die Beiträge zu entrichten hat und in Kombination mit § 58 ASVG kann er insoweit keine Schuld des Arbeitnehmers tilgen. Da für die Differenzbeitragsgrundlage auch kein Entgelt vorliegt, steht dem Arbeitgeber nach § 53 Abs. 2 ASVG kein Regressrecht zu.

Zu begrüßen ist hingegen die Änderung in Rz 69 zur – nun entfallenden Kommunalsteuerpflicht – für die Nachzahlung von Dienstnehmeranteilen im Rahmen von GPLA. Worin in dieser Konstellation der Unterschied zur Altersteilzeit nach Rz 68, in der ebenfalls der Arbeitgeber eine eigene Schuld trägt, liegen soll, ist nicht schlüssig.

Zu Punkt 22: Rz 69

Bei dem Einschub „weil er – auf Grund des Übergangs der materiellen Beitragslast ... – mit der (Nach-)Zahlung eine eigene Schuld erfüllt“ sollte in Klammer ergänzt werden „(siehe insbesondere § 60 ASVG)“. § 60 ASVG regelt das Abzugsrecht des Dienstgebers, das dieser verwirkt, wenn er es nicht zeitgerecht ausübt. Es handelt sich dabei um das häufigste in der Praxis vorkommende Beispiel und sollte daher ausdrücklich erwähnt werden.

Zu Punkt 29: Rz 79 und 83 betreffend Sachbezüge bei Gesellschafter-Geschäftsführer

Für ein Abgehen von der im Folgenden zitierten bisherigen Formulierung in Rz 79 gibt es keine Rechtsgrundlage.

"Hinsichtlich der privaten Verwendung eines Firmenfahrzeuges bestehen keine Bedenken, wenn dieser Vorteil entweder durch Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung [...] oder **durch Ansatz der der Gesellschaft entstandenen auf den nicht betrieblichen Anteil entfallenden Kosten** erfasst wird."

§ 5 Abs. 1 KommStG lautet unverändert: „*Bemessungsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne, [...] Arbeitslöhne sind [...] d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 gewährt werden;*“

Unstrittig sind von der Wendung „Gehälter und sonstige Vergütungen“ sämtliche Bezüge und geldwerte Vorteile umfasst, die dem Geschäftsführer zufließen. Auch die *Privatnutzung* des PKW ist ein kommunalsteuerpflichtiger, geldwerter Vorteil.

Nach der ständigen Rechtsprechung (BFG vom 22.08.2014, RV/7101184/2013; VwGH vom 25.03.2015, Ra 2014/13/0027; LwvG Tirol vom 21.06.2016, LVwG-2015/12/2927-5; BFG vom 26.09.2017, RV/7106438/2016) resultiert der geldwerte Vorteil mit Entgeltcharakter ausschließlich daraus, dass *private Fahrten* mit dem Firmenfahrzeug zurückgelegt werden können. Fahrten mit dem Firmenfahrzeug, die ausschließlich im Rahmen der Tätigkeit für die Gesellschaft und daher insofern im ausschließlichen Interesse der Gesellschaft erfolgen, haben keinen Entgeltcharakter und können nicht als Sachbezug bzw. Vergütung für eine solche Beschäftigung angesehen werden.

Wenn der Geschäftsführer die Kosten für seine Privatfahrten selbst zu tragen hat und an die Gesellschaft einzuzahlen hat, liegt schon dem Grunde nach kein Vorteil mit Entgeltcharakter für den Geschäftsführer vor. Umso unverständlicher ist es, dass auch in diesem Fall die vollen Kosten des PKW als Bemessungsgrundlage anzusetzen sein sollen.

Die Finanzverwaltung geht wohl von der irrigen und wie oben ausgeführt von der Rechtsprechung einhellig abgelehnten Ansicht aus, dass der Fall des Geschäftsführers mit gemischt verwendeten PKW im Betriebsvermögen dem Fall gleichzusetzen ist, bei dem der Geschäftsführer statt dem PKW einen entsprechend höheren Geldbezug erhält und die beruflich bedingten Kosten als Betriebsausgaben in seiner eigenen Steuererklärung ansetzen kann. Das für Kapitalgesellschaft anerkannte Trennungsprinzip wird ignoriert. Würde man dieses nun im Entwurf enthaltene „Durchgriffsprinzip“ bei der Kommunalsteuer konsequent weiterdenken, müsste man die Kosten für sämtlich Arbeitsmittel des Geschäftsführers (Computer, Büro, Software) der Kommunalsteuer unterwerfen. Immerhin *hätte* der Geschäftsführer sich einen höheren Geldbezug auszahlen können und diese Arbeitsmittel persönlich finanzieren und als Betriebsausgabe ansetzen können. Genau dies wird in Rz 79 zu freien Dienstnehmern aber ausdrücklich verneint.

Das BMF ist seit dem AbgÄG 2016 ermächtigt, die Höhe des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines zur Verfügung gestellten PKW für Gesellschafter-Geschäftsführer mit Verordnung festzulegen. Es ist aus Sicht des Fachsenats zu begrüßen, wenn das BMF von dieser Ermächtigung Gebrauch machen würde um eine steuersystematische und rechtssichere Regelung herzustellen anstatt längst von der Rechtsprechung verworfene Ansichten in die Information zum Kommunalsteuergesetz aufzunehmen.

Zu Rz 79:

Positiv hervorzuheben ist das Wahlrecht zwischen dem Sachbezugswert und den tatsächlichen Kosten des Kfz.

Wir sprechen uns weiters dagegen aus, dass der für das Kfz gewählte Ansatz beizubehalten ist. Dies ist für ein Kalenderjahr nachvollziehbar, darüber hinaus sollte das Wahlrecht für jedes Jahr gesondert ausgeübt werden können. Besonders problematisch ist jener Fall, bei dem der Steuerpflichtige die tatsächlichen Kosten auf Basis privat verursachter Fahrten wählt, während in der GPLA dann unterstellt wird, dass die gesamten, auch betrieblich verursachten, Kosten heranzuziehen seien. Hier könnten dann Werte resultieren, die deutlich höher – als in der Sachbezugsverordnung geregelt – liegen.

Schließlich ist für uns der letzte Satz nicht nachvollziehbar, wenn die „bloße“ Verbuchung auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters noch keine tatsächliche Entrichtung darstellen soll. Im umgekehrten Fall gehen die Lohnsteuerrichtlinien in RZ 635 – sogar bei einem nicht beteiligten Geschäftsführer – bereits von einem Zufluss aus, sobald der Bezug gutgeschrieben wird.

Zu Rz 82:

Aus dem zitierten VwGH-Erkenntnis ergibt sich, dass pauschale Aufwandsentschädigungen gem. § 49 Abs. 7 ASVG in bestimmten Konstellationen kommunalsteuerpflichtig sind. Aus dieser Erkenntnis ergibt sich aber auch, dass dies dann nicht zutrifft, wenn Unentgeltlichkeit vereinbart ist. Wenn sich daher auf Grund der pauschalen Aufwandsentschädigung ein Entgelt iSd ASVG von Null ergibt und dort daher auch keine Anmeldung vorzunehmen ist, schlägt dies u.E. auf das KommStG durch. Abgesehen von dieser inhaltlichen Anmerkung ist es natürlich auch nicht verwaltungsökonomisch, wenn man hier für einen Personenkreis nur wegen der Kommunalsteuerpflicht eine Lohnverrechnung durchführen müsste. Wir schlagen daher vor, dass keine Kommunalsteuerpflicht besteht, wenn das Entgelt iSd ASVG Null beträgt.

Zu Punkt 36: Rz 124 zur Berechnung der Sechsmonatsfrist bei Arbeitsunterbrechungen

Hier wäre klarstellend anzumerken, dass die Regelung des § 7 Abs. 1 KommStG zu Arbeitsunterbrechungen auf Arbeitskräfteüberlassungen in das Ausland nur allenfalls innerhalb der ersten 6 Monate der Überlassung anwendbar ist.

Wenn es an den Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 KommStG für die Abgabenschuld fehlt, weil keine Dienstnehmer einer inländischen Betriebsstätte mehr vorliegen, kann die inländische Kommunalsteuerpflicht nicht dadurch wieder aufleben, dass durch eine Arbeitsunterbrechung eine neue 6-Monatsfrist in Gang gesetzt wird. Wenn ein bereits mehr als 6 Monate in das Ausland überlassener Dienstnehmer, eine Arbeitsunterbrechung von mehr als einem vollen Kalendermonat durch Urlaub oder Krankheit aufzuweisen hat, führt diese nicht dazu, dass er wieder einer inländischen Betriebsstätte funktionell zugehörig wäre. Eine funktionelle Zugehörigkeit zur inländischen Betriebsstätte kann nur dadurch wieder aufleben, dass der Dienstnehmer die Tätigkeit im Inland wieder aufnimmt und er nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten wieder mit der inländischen Betriebsstätte überwiegend unternehmerisch verbunden ist und zu ihr in engeren ständigen Beziehungen steht. Durch einen Urlaub oder Krankenstand kann diese Änderung nicht herbeigeführt werden. Eine abweichende Handhabung

stünde nicht nur in Widerspruch zur Judikatur des VwGH, sie wäre auch nicht praktikabel, da gerade bei mehrjährigen Überlassungen in das Ausland die Information über Urlaubsverbrauch oder Krankenstände beim Überlasser nicht verfügbar sein wird.

Zu Punkt 37: Rz 131 KöR

Die geplante Änderung sollte unterbleiben. Der zitierte Rechtssatz des VwGH bietet keine Unterstützung bei der Auslegung der Bestimmung des § 8 Abs. 2 KommStG, da er allgemein gehalten ist („... in aller Regel ...“) und für einen konkreten Fall daraus keinerlei Schlüsse gezogen werden können. Die Aussage könnte außerhalb des Kontextes der Entscheidung, aus der sie entnommen wurde (Betrieb einer Werksküche), auch fehlinterpretiert werden, da sie indiziert, dass die Befreiung für Betriebe gewerblicher Art generell nicht zugänglich wäre. Tatsächlich gibt es jedoch zahlreiche Betriebe gewerblicher Art, auf die die Befreiung zweifelsfrei anwendbar ist (zB. von Gemeinden, Ländern, Sozialhilfverbänden oder kirchlichen Körperschaften geführte Kindergärten, Alten- und Pflegeheime, Krankenanstalten, usw.).

Zu Punkt 49: Rz 204

Hier wird nicht darauf hingewiesen, dass mit dem AbgÄG 2016 neues Recht geschaffen wurde. Das bedeutet, dass bei Überlassung von Arbeitskräften ins Ausland, die vor dem 1.1.2017 begonnen haben, bereits ab dem 1. Tag die Kommunalsteuerpflicht im Inland geendet hat und dies bei GPLA, die solche Zeiträume betreffen, auch entsprechend zu berücksichtigen ist. Dieser Hinweis fehlt übrigens auch in RZ 39.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

MMag. Dr.iur. Verena Trenkwalder, LL.M. e.h.
(Vorsitzende des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement, e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten

Mag. Dr. Wolfgang Höfle
Mag. Dr. Martin Jann
Mag. Thomas Kiesenhofer
Ing. Mag. Ernst Patka
H.Prof. UnivDoz. Mag. Dr. Reinhard Schwarz