

für Zwecke der **KommSt** und des **FLAG** einen inhaltlich **übereinstimmenden Dienstnehmerbegriff** zu verankern<sup>49</sup> (siehe dazu bereits oben Rz 3). Diese Übereinstimmung wurde im Rahmen späterer Novellierungen des § 2 lit a beibehalten.<sup>50</sup> Unbeschadet der inhaltlichen Übereinstimmung besteht aus verfahrensrechtlicher Sicht dennoch **keine Bindungswirkung eines Bescheides** (etwa des FLAG-Bescheides für Zwecke der KommStG oder umgekehrt).<sup>51</sup>

## II. Der Dienstnehmerbegriff des KommStG im Einzelnen

### A. Überblick und allgemeine Bemerkungen

- 17 § 2 definiert den Dienstnehmerbegriff für Zwecke der KommSt. Lit a leg cit enthält eine – bereits in der Stammfassung vorgesehene, und zwischenzeitlich leicht abgeänderte – allgemeine Umschreibung des Dienstnehmerbegriffs. Dienstnehmer im Sinne des KommStG sind demzufolge:
- Personen, die in einem **Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG** stehen (**lit a Fall 1**) – siehe dazu unten Rz 22 ff;
  - **freie Dienstnehmer** im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG (**lit a Fall 2**) – siehe dazu unten Rz 276 ff; sowie
  - **an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG (lit a Fall 3)** – siehe dazu unten Rz 349 ff.
- 18 Die in weiterer Folge ergänzten § 2 lit b und lit c regeln Einzelheiten zur Dienstnehmerqualifikation und konkretisieren damit den kommunalsteuerrechtlichen Dienstnehmerbegriff. So sieht § 2 lit b eine Regelung zur Dienstnehmerqualifikation in Fällen der **Arbeitskräfteüberlassung** vor (siehe dazu unten Rz 405 ff).
- 19 § 2 lit c betrifft schließlich den Fall der Zuweisung von Personen zur Dienstleistung seitens einer KÖR. Gemäß § 2 lit c sind auch die **seitens einer KÖR zur Dienstleistung zugewiesenen Personen** Dienstnehmer im Sinne des KommStG (siehe dazu unten Rz 432 ff).
- 20 Zusammengefasst sind nach der Bestimmung des § 2 **folgende Personen** als **Dienstnehmer im Sinne des KommStG** zu qualifizieren:<sup>52</sup>

49 Vgl ErlRV 1238 BlgNR 18. GP 6, wonach „[d]er Dienstnehmerbegriff [...] mit jedem des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 übereinstimmt“; siehe auch Taucher, KommStG (1998) § 2 Rz 120.

50 Vgl zur Novellierung des § 41 Abs 2 FLAG 1967 durch das BBG 2009 zB ErlRV 113 BlgNR 24. GP 82 sowie zur zeitgleichen Anpassung des § 2 lit a KommStG ErlRV 113 BlgNR 24. GP 79.

51 Vgl Taucher, KommStG (1998) § 2 Rz 120 f.

52 Vgl auch BMF, 26.1.2023, Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993, BMF – IV/7 (IV/7), GZ 2022-0.892.770, Rz 2.

## Übersicht

I.	Aufbau und Systematik der Rechtsnorm	
A.	Aufbau und Gliederung.....	1–3
B.	Historische Entwicklung und Abgrenzung .....	4–7
II.	Unterteilung der Rechtsnorm	
A.	Der Betriebsstättenbegriff des § 4 Abs 1 KommStG	
1.	Der Betriebsstättenbegriff des § 4 Abs 1 erster Satz KommStG .....	8–10
a)	Das statische Element im Sinne von § 4 Abs 1 erster Satz KommStG .....	11–20
b)	Das funktionale Element im Sinne von § 4 Abs 1 erster Satz KommStG .....	21–24
c)	Das zeitliche Element im Sinne von § 4 Abs 1 erster Satz KommStG .....	25–30
2.	Der Betriebsstättenbegriff des § 4 Abs 1 zweiter Satz KommStG.....	31
a)	Bauausführungen.....	32–35
b)	Ort der Geschäftsleitung.....	36–38
c)	Zweigniederlassungen.....	39–41
d)	Warenlager.....	42
e)	Fabrikationsstätten .....	43
f)	Ein- und Verkaufsstellen .....	44
g)	Landungsbrücken .....	45
h)	Geschäftsstellen und sonstige Geschäfts- einrichtungen .....	46–49
i)	Betriebsstätten bei Eisenbahn-, Bergbau- und bestimmten Versorgungsunternehmen.....	50–52
B.	Der Betriebsstättenbegriff des § 4 Abs 2 KommStG .....	53–57
C.	Der Betriebsstättenbegriff des § 4 Abs 3 KommStG .....	58–65
D.	Mehrgemeindliche Betriebsstätten .....	66–74
E.	Die Kommunalsteuerbetriebsstätte im Lichte des DBA .....	75–81

## I. Aufbau und Systematik der Rechtsnorm

### A. Aufbau und Gliederung

- 1 Bereits im Rahmen des in § 1 KommStG definierten Steuergegenstandes verweist das Kommunalsteuergesetz auf das Vorliegen einer Betriebsstätte im Inland als Grundsatz für das Entstehen eines Besteuerungsanspruches im Inland. Ausgenommen hiervon sind lediglich Wanderunternehmen, welche ihre unternehmerische Tätigkeit ohne örtliche Betriebsstätte im Inland ausüben und demnach entsprechend § 7 Abs 3 KommStG in jener Gemeinde der Kommunalsteuer zu unterwerfen sind, in welcher die unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird. Das Kommunalsteuergesetz selbst enthält in § 4 KommStG eine eigene Betriebsstättendefinition, welche in drei Abschnitte gegliedert ist. Entsprechend der **allgemeinen Betriebsstättendefinition** des § 4 Abs 1 erster Satz

Betrieb gegeben ist, kann insbesondere auf die Beschäftigung von Mitarbeitern abgestellt werden, wobei bloße Hilfsätigkeiten zu vernachlässigen sind.<sup>136</sup> UE ist diese Zurechnungsbestimmung auch für das KommStG heranzuziehen.

### b) Abgrenzung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage von der verdeckten Ausschüttung

Damit eine Vergütung eines Dienstnehmers iSD § 22 Z 2 TS 2 EStG in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer miteinbezogen wird, muss die Vergütung aufgrund der Stellung als Dienstnehmer gewährt werden. Da wesentlich beteiligte – aber auch nicht wesentlich beteiligte – Personen verdeckte Ausschüttungen aufgrund der Stellung als Gesellschafter und nicht als Dienstnehmer erhalten, unterliegen derartige Vorteile nicht der Kommunalsteuer.<sup>137</sup>

Die Qualifizierung von Vergütungen als verdeckte Ausschüttungen führen jedoch noch nicht zwingend zu einem gänzlichen **Ausscheiden aus der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage**. Bei der Vergütung an eine an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Person (zB Gesellschaftergeschäftsführer) ist eine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen. Nur jener Teil, der als unangemessen hoch zu qualifizieren ist, ist nicht in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Für die Angemessenheitsprüfung hat der BFH<sup>138</sup> folgende Kriterien herangezogen, die im Einzelfall heranzuziehen sind: Art und Umfang der Tätigkeit; die künftigen Ertragsaussichten des Unternehmens; das Verhältnis des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Kapitalverzinsung; die Art und Höhe der Vergütung, die gleichartige Betriebe ihren Geschäftsführern für entsprechende Leistungen gewähren.

#### Beispiel

Der Gesellschaftergeschäftsführer erhält € 50.000 unter der Bezeichnung „Urlaubsgeld“. Es wird festgestellt, dass davon € 40.000 unangemessen sind. Folglich sind € 40.000 als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu behandeln. Der angemessene Teil, sprich € 10.000, ist als Vergütung iSD § 22 Z 2 EStG zu qualifizieren und folglich der Kommunalsteuer zu unterwerfen.<sup>139</sup>

Der Gesellschaft steht es frei, über die Art der Vergütung des Gesellschaftergeschäftsführers zu entscheiden. Dabei kann der Gesellschaftergeschäftsführer auch zur Gänze auf die Vergütung verzichten und stattdessen eine „alineare“ Ausschüttung vereinbaren. Darunter wird eine Gewinnausschüttung abweichend von den Beteiligungsverhältnissen verstanden. Nach Ansicht des BMF

<sup>136</sup> ErlRV 869 BlgNR 25. GP 3; für Näheres zu den Voraussetzungen des § 2 Abs 4a EStG siehe Jakom/Ehgartner, EStG<sup>17</sup> § 2 Rz 41.

<sup>137</sup> VwGH 29.1.2002, 2001/14/0074.

<sup>138</sup> BFH 5.10.1977, I R 230/75.

<sup>139</sup> Mühlberger/Ott, Handbuch 379.

lassen werden, liegt der Grundfall einer inländischen Arbeitskräfteüberlastung, wie der Gesetzgeber ihn in § 7 vor Augen hat, vor.<sup>35</sup> Verfügt der ausländische Überlasser hingegen über keine inländische Betriebsstätte, so liegt gerade kein Fall der inländischen Arbeitskräftegestellung iSd § 7 Abs 1 zweiter und dritter Satz vor. Die überlassenen Arbeitskräfte sind nach § 2 lit b als Dienstnehmer des Beschäftigers anzusehen und bestimmt sich die Erhebungsberechtigung der Gemeinde nach der Grundregel in § 7 Abs 1 erster Satz.<sup>36</sup>

### C. Personalüberlassung länger als sechs Kalendermonate

- 20 Der Gesetzgeber regelt in § 7 Abs 1 dritter Satz, dass es für Zeiträume **nach Ablauf des sechsten Kalendermonats** zu einem Wechsel der erhebungsberechtigten Gemeinde kommt. Der Gesetzgeber spricht lediglich von sechs Kalendermonaten. Finanzverwaltung und hL vertreten hierzu einhellig die Ansicht, dass darunter sechs volle Kalendermonate – sohin vom jeweils Monatsersten bis einschließlich Monatsletzten – zu verstehen sind.<sup>37</sup> Dieser Ansicht ist uE aus Gründen der einfacheren Rechenbarkeit zuzustimmen.
- 21 Gemäß § 4 Abs 3 begründet der Überlasser bei einer länger als sechs Kalendermonate andauernden Arbeitskräfteüberlassung in der Betriebsstätte des Beschäftigers selbst eine Betriebsstätte. Damit setzt der Gesetzgeber die Rsp des VwGH um.<sup>38</sup> Bei der Bestimmung der erhebungsberechtigten Gemeinde nach Ablauf der Sechsmonatsfrist stellt das Gesetz in § 7 Abs 1 dritter Satz jedoch nicht auf die Betriebsstätte ab, in der die überlassenen Arbeitskräfte tatsächlich tätig werden, sondern wird aus Vereinfachungsgründen auf den Ort der Unternehmensleitung des inländischen Beschäftigers abgestellt.<sup>39</sup>
- 22 Mit dem **AbgÄG 2016**<sup>40</sup> regelte der Gesetzgeber in § 7 Abs 1 zweiter und dritter Satz, dass Sachverhalte der länger als sechsmonatigen Arbeitskräfteüberlassung differenziert zu behandeln sind abhängig davon, ob die Überlassung ins In- oder ins Ausland erfolgt.<sup>41</sup> Bei Überlassung der Arbeitskräfte im Inland kommt es – wie in § 7 dritter Satz eindeutig geregelt – zu einem Wechsel der Erhebungsberechtigung zugunsten der Beschäftigergemeinde. Liegt dem Sach-

35 BMF, Information zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 vom 26.1.2023, Rz 106, 121 f; *Shubshizky*, ASoK 2013, 406 (407).

36 Siehe *Bieber/Pinetz* § 6 Rz 16; *Mühlberger*, RFG 2018, 19 (22); vgl hierzu auch die Kommentierung zu § 2 lit b KommStG; *Müller/Kocher/Proksch*, SWK-Spezial Lohnverrechnung 2024 (2024) §§ 5 und 9 KommStG Rz 45; BMF, Information zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 vom 26.1.2023, Rz 121 *e contrario*.

37 BMF, Information zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 vom 26.1.2023, Rz 122; *Mühlberger/Ott*, Handbuch zur Kommunalsteuer<sup>2</sup> (2012) 472.

38 ErlRV 1352 BlgNR 25. GP 16; VwGH 13.9.2006, 2002/13/0051; siehe näher *Haas* § 4 Rz 60.

39 AB 859 BlgNR 21. GP 4.

40 BGBl I 2016/117.

41 ErlRV 1352 BlgNR 25. GP 16 f; *Jandl*, PV-Info 2016, 3 (5).

## Steuerbefreiungen

### **§ 8. Von der Kommunalsteuer sind befreit:**

1. Das Unternehmen ÖBB-Gesellschaften (§ 3 Abs. 4) und die Österreichischen Bundesbahnen mit 66% der Bemessungsgrundlage;
2. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen (§§ 34 bis 37, §§ 39 bis 47 der Bundesabgabenordnung). § 5 Abs. 3 letzter Satz ist sinngemäß anzuwenden.

[IdF BGBI I 2004/180]

### **Literatur**

*Arnold*, Die verfassungswidrige Befreiungsbestimmung, in *Heidinger/Bruckner*, Steuern in Österreich, Gestern – heute – morgen (1998) 17; *Baldauf*, Die Verfolgung mildtätiger Zwecke im Sinne des § 37 BAO, SWK 2001, 671; *BMF*, Kommunalsteuerpflicht der Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigung, ARD 4783/38/96; *Fellner*, § 1 Kommunalsteuergesetz verfassungswidrig? Ausnahmeregelungen für die Österreichischen Bundesbahnen; Verfassungswidrigkeit abgabenrechtlicher Bestimmungen? RdW 1997, 93; *Fuchs*, Überarbeitete Information des BMF zur (lohn-)steuerlichen Behandlung der COVID-19-Kurzarbeit, AFS 2020, 128; *Hammerl*, Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 – Teil II: Begleitende Maßnahmen zur Reform der steuerlichen Spendenbegünstigung und Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht, RdW 2024, 60; *Hofer*, Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023, ÖStZ 2023, 613; *Hollik*, Übergang von Lohnsummen- zur Kommunalsteuer erfordert neue Befreiungsbescheide, SWK 1994, A 278; *Hollik*, Die Unternehmereigenschaft nach dem KommStG, SWK 1994, 276; *Holoubek/Lang*, Rechtsprechungsübersicht Verfassungsgerichtshof, ecolex 1997, 465; *Kastelic/Schirmbrand*, Kommunalsteuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften, SWK 2020, 1594; *Koch*, Zur Aufhebung des § 8 Z 1 KommStG durch den VfGH, SWK 1997, 367; *Komarek/Malle*, Gemeinnützigkeitspaket 2023 – ein Überblick, in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler*, SWK-Spezial: Ertragsteuern 2024 (2024); *Lindinger*, Gemeinnützige Dienstleistungs- und Lieferbetriebe, SWK 2019, 815; *Löckher/Oberhuber/Renner*, Abgabenrechtliche Begünstigungen: Lockerung des restriktiven Unmittelbarkeitsbegriffs durch den neuen § 40a BAO? taxlex 2016, 169; *oV*, Kommunalsteuer verfassungswidrig? – Gesetzesprüfungsverfahren gegen § 1 KommStG eingeleitet, FJ 1997, 27; *Peyerl*, Das Ausschließlichkeitsgebot bei der Kommunalsteuerbefreiung nach § 8 Z 2 KommStG, RFG 2017, 71; *Reisinger*, Das Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 im Überblick, SWK 2023, 1274; *Renner*, Keine Kommunalsteuerpflicht eines „Kinderbegleitungsvereins“, SWK 2005, 344; *Renner*, Kommunalsteuer: Teilsteuerbefreiung für gemeinnützige Organisationen, SWK 2007, 274; *Renner*, Förderung des Körpersports: gemeinnützig, aber nicht mildtätig, UFSjournal 2009, 360; *Renner*, Kommunalsteuerbefreiung für eine abgabenrechtlich begünstigte GmbH, SWK 2010, 600; *Renner*, Arbeitsmarktpolitische Maßnahmen als begünstigte Jugend- bzw Behindertenfürsorge, SWK 2019, 1111;

*Ritz/Rathgeber/Koran*, Abgabenordnung neu (2009); *Seebacher*, Die Kurzarbeit aus steuerrechtlicher Sicht, PV-Info 4/2020, 21; *Seebacher*, Update zur steuerrechtlichen Behandlung der COVID-19-Kurzarbeit, PV-Info 6/2020, 10; *Sperz*, Gemeinnützigkeitsrechtlicher Unmittelbarkeitsgrundsatz, SWK 2018, 1270; *Sperz*, Für Körperschaften öffentlichen Rechts relevante Aussagen aus der Aktualisierung der Information zum Kommunalsteuergesetz, PV-Info 5/2018, 8; *Sporer*, Ist das neue Kommunalsteuergesetz 1993 verfassungswidrig? SWK 1993, A 528; *Strauss*, Die gemeinnützige Stipendien- und Preisvergabe iSd § 40b BAO idF JStG 2018, ÖStZ 2018, 631.

## Übersicht

I.	Historische Entwicklung .....	1–5
II.	Allgemeines .....	6–9
III.	Österreichische Bundesbahnen (Z 1) .....	10–14
IV.	Mildtätige und gemeinnützige Zwecke (Z 2)	
	A. Allgemeines .....	15–26
	B. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen .....	27–31
	C. Begünstigte Zwecke	
	1. Allgemeines .....	32, 33
	2. Mildtätige Zwecke .....	34–43
	3. Gemeinnützige Zwecke	
	a) Allgemeines zu gemeinnützigen Zwecken .....	44–47
	b) Gesundheitspflege .....	48, 49
	c) Kinderfürsorge .....	50, 51
	d) Jugendfürsorge .....	52–54
	e) Familienfürsorge .....	55, 56
	f) Krankenfürsorge .....	57, 58
	g) Behindertenfürsorge .....	59, 60
	h) Blindenfürsorge .....	61
	i) Altenfürsorge .....	62, 63
	D. Allgemeine Voraussetzungen der Steuerbefreiung des § 8 Z 2 .....	64
	1. Ausschließlichkeit .....	65–79
	2. Unmittelbarkeit .....	80–86
	3. Formelle Anforderungen an die Rechtsgrundlage .....	87–96
	4. Materielle Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung .....	97–104
	5. Zeitliche Anwendbarkeit und Nachversteuerung .....	105–107
	6. Wirtschaftliche Betätigung von begünstigten Körperschaften	
	a) Überblick .....	108, 109
	b) Vermögensverwaltung .....	110, 111
	c) Unentbehrlicher Hilfsbetrieb .....	112–119
	d) Entbehrlicher Hilfsbetrieb .....	120–124

e) Begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb, Gewinnbetrieb.....	125–128
f) Ausnahmegenehmigungen (§ 44 Abs 2 BAO, § 45a BAO).....	129
aa) Die Ausnahmegenehmigung iSd § 44 Abs 2 BAO .....	130–135
bb) Die automatische Ausnahmegenehmigung iSd § 45a BAO.....	136–138
g) Krankenanstalten .....	139–143
7. Verfolgung mehrerer begünstigter Zwecke, gemischte unternehmerische Tätigkeit.....	144–147
V. Weitere Steuerbefreiungen inner- und außerhalb des KommStG	
A. Privatbahnen.....	148–150
B. Schieneninfrastruktur-Dienstleistungsgesellschaft mbH .....	151
C. Überbetriebliche Lehrausbildung .....	152
D. Kurarbeits- und Qualifizierungsunterstützung.....	153, 154
E. COVID-19-Bonuszahlungen (§ 16 Abs 14 KommStG).....	155
F. Teuerungsprämie (§ 16 Abs 15 KommStG) .....	156
G. Mitarbeiterprämie (§ 16 Abs 20 KommStG) .....	157

## I. Historische Entwicklung

**1 Historisch** geht § 8 KommStG auf § 2 GewStG zurück. Dem Zweck der Kommunalsteuer entsprechend, den Gemeinden die erforderlichen Einnahmen zu sichern, wurden die Ausnahmen in § 8 KommStG gegenüber dem Befreiungskatalog des § 2 GewStG, der noch 14 Ziffern enthielt, erheblich eingeschränkt. Die Steuerbefreiung der ÖBB aus § 2 Z 1 GewStG findet sich in § 8 Z 1 KommStG wieder; die Befreiungsbestimmung des § 2 Z 6 GewStG wurde in § 8 Z 2 KommStG beschränkt auf Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen.<sup>1</sup>

**2 § 8 KommStG in seiner Stammfassung lautete wie folgt:<sup>2</sup>**

Von der Kommunalsteuer sind befreit:

1. Die österreichischen Bundesbahnen;
2. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen (§§ 34 bis 37, §§ 39 bis 47 der Bundesabgabenordnung).

1 Weiterführend *Taucher*, KommStG § 8 Rz 5.

2 BGBl 1993/819.

vor. Die Verwaltungsübertretungen des § 15 KommStG gehen den landesrechtlichen Bestimmungen allerdings vor.<sup>35</sup>

## V. Verfahren

Mangels anderweitiger Regelung im KommStG ist gem § 26 Abs 1 VStG für das Verwaltungsstrafverfahren iZm einer (möglichen) Verletzung des § 15 KommStG die **Bezirksverwaltungsbehörde** zuständig.<sup>36</sup>

## VI. Selbstanzeige

§ 254 Abs 1 FinStrG bestimmt, dass § 29 FinStrG (**Selbstanzeige**) sinngemäß für den Bereich des landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts gilt. Daher kann man, wenn man eine Verwaltungsübertretung iSd § 15 KommStG begangen hat, unter den Voraussetzungen des § 29 FinStrG straffrei werden. Es handelt sich um einen persönlichen **Strafaufhebungsgrund**.<sup>37</sup>

Wer eine Verwaltungsübertretung gem § 15 KommStG begangen hat, wird daher (wenn keine Ausschlussgründe [Rz 39] vorliegen) gem § 254 Abs 1 FinStrG iVm § 29 Abs 1 FinStrG **straffrei**, wenn und insoweit er seine Verfehlung darlegt.

Sofern mit der Verwaltungsübertretung eine Verkürzung von KommSt einhergegangen ist, wird man nur dann straffrei, wenn der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt werden. Zudem ist innerhalb eines Monats der betreffende Betrag **tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung zu entrichten** (§ 29 Abs 2 FinStrG).

Die Selbstanzeige wirkt für den Anzeiger und für die Personen, für die sie erstattet wird (§ 29 Abs 5 FinStrG).

Sofern **Betretung auf frischer Tat** vorliegt (§ 29 Abs 1 FinStrG) oder zum Zeitpunkt der Selbstanzeige bereits **Verfolgungshandlungen** iSd § 14 Abs 3 FinStrG gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt worden sind, tritt keine Straffreiheit ein (§ 29 Abs 3 lit a FinStrG). Außerdem tritt keine Straffreiheit ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer **objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt** und dies **dem Anzeiger bekannt** war (§ 29 Abs 3 lit b FinStrG). Wird die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Be- schau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen erstattet, muss die Selbstanzeige bei vorsätzlicher Begehung, **spätesten bei Beginn der Amtshandlung** erstattet werden, widrigenfalls keine Straffreiheit eintritt

<sup>35</sup> Information des BMF zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993, GZ 2022-0.892.770, Rz 170; vgl auch VfGH 9.10.2002, G136/02 ua.

<sup>36</sup> Mühlberger/Ott, HB KommSt<sup>2</sup> 823; Fellner, KommStG<sup>4</sup> § 15 Rz 5.

<sup>37</sup> Glaser, Finanzstrafrecht<sup>2</sup> Rz 59.

ausgenommen. Durch das zweite Teuerungsentlastungspaket<sup>73</sup> wurde in § 41 Abs 5 und im neuen Abs 5a FLAG eine Beitragssenkung vorgenommen. Der Beitrag wurde um weitere 0,2 % gesenkt und beträgt seit dem Kalenderjahr 2023 3,7 %, wobei für die Kalenderjahre 2023 und 2024 noch der alte Satz von 3,9 % gilt, wenn nicht zumindest innerbetrieblich ein Aktenvermerk öä<sup>74</sup> zur Senkung des Beitrags vorgenommen wurde. Durch das Start-Up-Förderungsgesetz<sup>75</sup> wurden die Begünstigung für Start-Up Mitarbeiterbeteiligungen sowie die temporäre einkommensteuerfreie Mitarbeiterprämie für Zwecke des Dienstgeberbeitrags nachvollzogen.<sup>76</sup>

## II. Beitragspflichtige (Abs 1)

### A. Dienstgeber

- 10** Der Dienstgeberbeitrag ist von **Dienstgebern** zu leisten. Als Dienstgeber iSd FLAG ist anzusehen, wer Dienstnehmer beschäftigt. Damit stimmt der Begriff nicht mit dem Arbeitgeberbegriff gem § 47 Abs 1 EStG überein. Dort wird nämlich ausgeführt, dass als Arbeitgeber anzusehen ist, wer Arbeitslohn iSd § 25 EStG auszahlt, somit, wer den tatsächlichen wirtschaftlichen Aufwand trägt.<sup>77</sup> Dieser Aufwand ist für den Dienstgeberbegriff des FLAG nicht entscheidend. Anders als ein lohnsteuerabzugspflichtiger Arbeitgeber iSd EStG benötigt ein Dienstgeber iSd FLAG auch keine inländische Betriebsstätte.<sup>78</sup> Dies wurde bisher aus dem Verweis in § 43 Abs 1 FLAG idF vor 1.7.2020 abgeleitet, wonach der Dienstgeberbeitrag im Falle eines Dienstgebers, der im Bundesgebiet keine Betriebsstätte hat, an das Finanzamt zu leisten ist, in dessen Bereich der Dienstnehmer überwiegend beschäftigt ist.<sup>79</sup> Da durch das Finanz-Organisationsreformgesetz<sup>80</sup> diese Wortfolge entfernt wurde,<sup>81</sup> ist unklar, ob nun eine inländische Betriebsstätte erforderlich ist. Ein Hinweis darauf kann aber weder in den Gesetzesmaterialien noch im Gesetz selbst gefunden werden. Auch eine geänderte Systematik kann uE in der Änderung von § 43 FLAG nicht erkannt werden, weil darin lediglich die Finanzamtszuständigkeit geregelt wird. Eine inländische Betriebsstätte sollte also weiterhin nicht erforderlich sein. Für Zwecke des FLAG kommt es lediglich auf die Beschäftigung der Dienstnehmer im Bun-

73 Teuerungs-Entlastungspaket Teil II, BGBl I 2022/163.

74 Zum Begriff und der Reichweite eines solchen innerbetrieblichen Aktenvermerks siehe unten Rz 91.

75 BGBl I 2023/200.

76 Siehe dazu Rz 82 ff.

77 VwGH 26.1.1994, 92/13/0148.

78 Vgl Kuprian in Lenneis/Wanke, FLAG<sup>2</sup> § 43 Rz 4.

79 Durchführungsrichtlinien zum FLAG idF 16.1.1975 41.01 Rz 1.

80 Finanz-Organisationsreformgesetz – FORG, BGBl I 2019/104.

81 Siehe Kommentierung zu § 43 Rz 4.

den Landeskammern erfolgt nach dem Verhältnis der Zahl der Kammermitglieder der Landeskammern, wobei das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer Sockelbeträge vorsehen kann.

### III. Kammerumlage 2 (DZ) (Abs 8–10)

#### A. Systematik

Zusätzlich zur in § 122 Abs 1 bis 7 WKG geregelten Kammerumlage 1 können die Wirtschaftskammern auch eine zweite Kammerumlage gem § 122 Abs 8 und 9 WKG zur Deckung ihrer Aufwendungen festlegen (Kammerumlage 2). Diese bemisst sich grundsätzlich nach den Arbeitslöhnen iSd FLAG, die die Kammermitglieder in ihren Unternehmungen gewähren. Da die Beitragsgrundlage auf jener des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen aufbaut, wird die Kammerumlage 2 auch als **Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)** bezeichnet.<sup>116</sup> Allerdings ist nicht jeder dienstgeberbeitragspflichtige Lohn automatisch dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen.<sup>117</sup>

§ 122 Abs 8 WKG ermächtigt die Landeskammern eine Kammerumlage 2 iHv bis zu 0,29 % der Arbeitslöhne festzulegen. Abs 9 ermächtigt die Bundeskammer eine solche Umlage iHv bis zu 0,15 % unter sinngemäßer Anwendung von Abs 8 zu erheben. In der konsolidierten Fassung des WKG im Rechtsinformationssystem des Bundes wird in § 122 Abs 9 erster Satz fälschlicherweise noch auf Abs 7 verwiesen.<sup>118</sup> Dies wurde in der konsolidierten Fassung offensichtlich nicht korrekt aus der WKG-Novelle 2017 übernommen, die in Z 17 alle Verweise im nunmehrigen Abs 9 von Abs 7 auf Abs 8 anpasst.<sup>119</sup>

#### B. Umlagepflichtige

##### 1. Kammermitglieder

Der Beitrag ist – spiegelbildlich zur Kammerumlage 1 – von **Kammermitgliedern** iSd § 2 WKG zu leisten, allerdings nicht von deren Vorsteuern, sondern von den im Rahmen ihrer Unternehmungen gewährten Arbeitslöhnen. Da sich der Begriff der Kammermitglieder mit jenem der Kammerumlage 1 deckt, kann diesbezüglich auf die Kommentierung in Rz 17 ff verwiesen werden. In der Folge soll nur auf zwei Sonderfälle eingegangen werden:

<sup>116</sup> Diese Terminologie findet sich nicht nur in der Praxis, sondern wird auch im Gesetz explizit genannt.

<sup>117</sup> Etwa wenn der Dienstgeber Land- und Forstwirt ist. Siehe Kommentierung zu § 44 FLAG Rz 1.

<sup>118</sup> Stand 8.12.2022. Im zweiten Satz des § 122 Abs 9 wurde der Verweis hingegen ausgebessert.

<sup>119</sup> Z 17 der WKG-Novelle 2017 im Wortlaut: *Im bisherigen § 122 Abs. 8 und neuen Abs. 9 wird der Ausdruck „Abs. 7“ jeweils durch den Ausdruck „Abs. 8“ ersetzt.* Im Kodex Steuergesetze 2024 (73. Auflage) ist der § 122 Abs 9 WKG hingegen korrekt abgedruckt.