

19. November 2008

BMF-010222/0241-VI/7/2008

An

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

Salzburger Steuerdialog 2008

§ 3 EStG 1988

Begünstigte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (LStR 2002 Rz 56 und Rz 57)

Ein österreichisches Unternehmen führt als Subunternehmer eines deutschen Auftraggebers eine Sanierung von bestehenden undichten Kanal- bzw. Abwassersystemen (in Städten bzw. Gemeinden) durch.

Die österreichische Firma wendet dabei ein Verfahren an, bei dem ein werkseitig hergestellter Schlauchinliner aus Nadelfilz, Glasfaser udgl., der mit Kunstharzen getränkt ist, in die bestehenden Leitungen eingebracht wird und mittels Wasser- oder Luftdruck an die Rohrwandung gepresst wird.

Bei dieser Form der Sanierung ist es nicht notwendig, die bestehenden undichten Kanalrohre auszutauschen bzw. zu erneuern, sondern können diese Abdichtungen (Inliner) über bestimmte herzustellende Einstiegsöffnungen eingebracht werden, wodurch umfangreiche Grabungsarbeiten vermieden werden. Im Endeffekt wird durch diese Form der Sanierung eine Erneuerung der undichten Kanalstränge bzw. des undichten Kanalsystems vermieden.

Können diese durch den inländischen Arbeitgeber durchgeführten Sanierungen von Kanalsystemen als begünstigte Auslandstätigkeit (Bauausführung) angesehen werden und

damit die Einkünfte der Arbeitnehmer des inländischen Betriebes steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ausbezahlt werden, soweit diese auf die Auslandstätigkeit entfallen?

Nach § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 zählen zu den begünstigten Auslandstätigkeiten die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der *Errichtung von Anlagen* durch andere inländische Betriebe sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die *Errichtung von Anlagen* im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland. Laufende Wartungsarbeiten und Reparaturtätigkeiten an bereits bestehenden Anlagen stehen nicht im Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen (siehe auch UFS 31.10.2003, RV/3704-W/02).

Im vorliegenden Fall wird ein bereits bestehendes Kanal- bzw. Abwassersystem durch ein neuartiges Verfahren saniert. Für die Frage, ob eine Sanierung eine Anlagenerrichtung oder eine Reparatur einer bereits bestehenden Anlage darstellt, können die im Einkommensteuerrecht herausgearbeiteten Kriterien zur Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand einerseits und Erhaltungsaufwand (Instandhaltung/Instandsetzung) andererseits herangezogen werden (siehe EStR 2000 Rz 3171 ff, Rz 6460 ff).

Demnach ist von einer Herstellung (Errichtung) dann auszugehen, wenn sich dadurch die Wesensart der Anlage ändert, während eine Erhaltung (Reparatur) dazu dient, eine Anlage in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. In EStR 2000 Rz 3176 wird ausgeführt, dass der Umstand, dass im Zuge einer Instandsetzung besseres Material oder eine moderne Ausführung gewählt wird, den Aufwendungen in der Regel nicht den Charakter eines Erhaltungsaufwandes nimmt. Als Beispiel für Erhaltungsaufwendungen wird in EStR 2000 Rz 3177 unter anderem die Großreparatur angeführt.

Wenn daher ein bestehendes Kanal- bzw. Abwassersystem durch Anwendung eines modernen Verfahrens saniert wird, um dadurch die weitere Nutzung dieses Systems zu gewährleisten, wird seine Wesensart nicht verändert. Es liegt daher keine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 vor.

Hingegen kann eine Herstellung und somit (begünstige) Errichtung einer Anlage vorliegen, wenn durch die Sanierung zB die Nutzungskapazität wesentlich erhöht oder das System erweitert wird und somit von einer „anderen Wesensart“ gesprochen werden kann.

Benützung von Einrichtungen und Anlagen in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 (LStR 2002 Rz 77 und Rz 77a)

Ein Werksarzt eines großen Betriebes verschreibt Massagen und Moorpackungen. Diese Anwendungen werden in einem anerkannten Heilbad durchgeführt. Die Kosten der Anwendungen bzw. auch die damit anfallenden Hotelkosten werden vom Arbeitgeber getragen. Er betreut die Abwicklung. Sämtliche Rechnungen werden an ihn geschickt. Die Auswahl des Heilbades (Kurortes) und die dortige Unterkunft erfolgt durch den Dienstnehmer. Der Dienstnehmer muss sich für die Aufenthaltsdauer Urlaub nehmen.

1. Sind derartige Aufwendungen des Arbeitgebers unter die Steuerbefreiungen des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 subsumierbar?
2. Würde sich die steuerliche Beurteilung ändern, wenn der Arbeitgeber in einem Hotel turnusweise eine bestimmte Anzahl von Zimmern (Rahmenvertrag) angemietet hat, die er nach eigener Entscheidung vergeben kann?
3. Wie ist der Fall zu beurteilen, wenn die Aktion vom Betriebsrat durchgeführt wird?

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 ist der geldwerte Vorteil aus der Benützung von Einrichtungen und Anlagen, die der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern zur Verfügung stellt, begünstigt. Unter einer „Einrichtung, die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird“ kann begrifflich nur der geldwerte Vorteil aus der Benützung einer arbeitgebereigenen oder angemieteten Einrichtung oder Anlage verstanden werden, bei der der Arbeitgeber auch rechtlich und tatsächlich befugt ist, sie seinen Mitarbeitern zur Verfügung zu stellen.

ad 1)

Im gegenständlichen Fall werden weder arbeitgebereigene Anlagen benützt noch hat der Arbeitgeber Anlagen und Einrichtungen angemietet. Der Arbeitgeber übernimmt die Kosten der Kur und zahlt dafür einen Geldbetrag. Es liegt daher

steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, da sich die Befreiungsbestimmung nur auf den Sachbezug bezieht.

ad 2)

Das Anmieten von Zimmern alleine ist ebenfalls nicht begünstigt, da die Zimmer nur Teil der Einrichtungen bzw. Anlagen sind. Der Arbeitgeber hat kein Verfügungsrecht über die sonstigen für eine Kuranwendung notwendigen Einrichtungen und Anlagen.

ad 3)

Dotiert der Arbeitgeber den Betriebsratsfonds mit Zweckbindung bzw. Einflussnahme auf den Empfängerkreis, liegt bei Zufluss an den Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger Arbeitslohn vom Arbeitgeber vor (vgl. VwGH vom 20.09. 2001, 98/15/0151, wonach Zuwendungen an den Betriebsratsfonds, die an individuell bestimmte oder bestimmbare Dienstnehmer weitergeleitet werden, steuerpflichtiger Arbeitslohn sind).

Beschließt der Betriebsrat ohne Einflussnahme des Arbeitgebers eine derartige Unterstützung, liegen steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von dritter Seite vor.

Börsenkurs von Stock Options (§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988)

Leitende Mitarbeiter (Vorstände, Cluster-Manager und Geschäftsführer) der W - AG und ihrer Tochterunternehmen können jährlich am Optionsplan des Unternehmens teilnehmen.

Die Steuerbefreiung für Mitarbeiterbeteiligungen und Stock Options wurde nicht in Anspruch genommen, da die Gruppe der leitenden Angestellten nicht als begünstigte Gruppe anerkannt wurde.

Die Ausübung kann frühestens nach drei Jahren ab Einräumung in vier Ausübungsfenstern im Jahr erfolgen. Beispiel: Die für das Jahr 2002 eingeräumten Optionen wurden im Jahr 2005 ausgeübt, einzige Voraussetzung war ein noch aufrechtes Dienstverhältnis zur W - AG.

Bei den Optionen handelt es sich nicht um Wirtschaftsgüter, da sie nicht handelbar sind. Die Besteuerung ist daher nicht zum Zeitpunkt der Einräumung der Option vorzunehmen, sondern zum Zeitpunkt der Ausübung.

Bei der Ausübung gibt es wieder 2 Varianten, und zwar Cash-Settlement und Depot. Beim Cash-Settlement werden die Aktien sofort verkauft, der Arbeitnehmer bekommt die Differenz zwischen Einräumungspreis pro Aktie und Ausübungspreis (Erlös lt. Börsenkurs) ausbezahlt und versteuert diese Differenz als Sachbezug.

Bei der Depotvariante wird an einem Tag x die Ausübungserklärung unterschrieben, gleichzeitig verfügt der Dienstnehmer die Hinterlegung der Aktien ins Depot. Die Aktien werden an einem Tag y im Depot des Arbeitnehmers hinterlegt. Die Hinterlegung erfolgt erst bei Zahlung des Einräumungspreises an das Unternehmen. Tag x und Tag y können weit auseinander liegen, da es sich um hohe Beträge handelt, die die Dienstnehmer flüssig machen müssen.

Bei der Variante Cash Settlement ist es im Interesse des Dienstnehmers, einen möglichst hohen Börsenkurs zu wählen, während bei der Depotvariante ein möglichst niedriger Börsenkurs von Vorteil ist, da dann der zu versteuernde Sachbezug niedriger ist. Eine Gestaltungsmöglichkeit hat der Dienstnehmer in jedem Fall, was besonders dann auffällt, wenn nur ein Teil der Aktien ins Depot wandert und ein Teil gleich verkauft wird, da die Ausübung nie am gleichen Tag für beide Aktienpakete erfolgt.

Welcher Börsenkurs (Tageskurs) ist heranzuziehen?

Maßgebend für die Besteuerung des lohnwerten Vorteils im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen den (verbilligten) Anschaffungskosten der Beteiligung und dem Verkehrswert der Beteiligung ist beim Cash-Settlement der an den Arbeitnehmer ausbezahlte Differenzbetrag. Bei der Depotvariante, bei der die Aktie für die Ermittlung des Vorteils aus dem Dienstverhältnis zu bewerten ist, ist von einem Zufluss am Ausübungstag auszugehen (Unterzeichnung der Ausübungserklärung). Der Arbeitgeber hat für die Berechnung des Unterschiedsbetrages als Börsenkurs den am Ausübungstag von der Wiener Börse veröffentlichten Tagesschlusskurs heranzuziehen.

Notwendigkeit der Aufteilung der Zuteilungsgebühr gemäß § 22 RGV 1955 (bestehend aus Tages- und Nächtigungsgebühr) iZm § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

Bedienstete der Bundespolizei aus anderen Bundesländern werden im Rahmen der Fußball-EM Wiener Dienststellen dienstzugeteilt. Neben der Zuteilungsgebühr nach § 22 Abs. 2 RGV 1955 erhalten die Bediensteten gleichzeitig Tagesgelder für eine am Dienstzuteilungsort verrichtete Außendiensttätigkeit (zB Streifengänge) ausbezahlt. Soweit Tagesgelder ausgezahlt werden, reduzieren diese die Zuteilungsgebühr nach § 22 Abs. 2 RGV 1955.

Zudem wäre auch eine Aufteilung der Zuteilungsgebühr in Tages- und Nächtigungsgebühr zur Geltendmachung der Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (5. Tatbestand) notwendig, da die Zuteilungsgebühr aus einer Tagesgebühr und einer Nächtigungsgebühr besteht.

Wenn bei einer Dienstzuteilung (§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 5. Tatbestand) gleichzeitig eine Außendiensttätigkeit am Dienstzuteilungsort verrichtet wird, dann sind diese Tage der Außendiensttätigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 16b 1. Tatbestand EStG 1988) nicht in die Berechnung der 183 Tage im 24-monatigen Beobachtungszeitraum des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 5. Tatbestand einzubeziehen. Dies gilt auch dann, wenn auf Grund der Dauer der Außendiensttätigkeit nicht die vollen Tagesgelder ausgezahlt werden und daher zusätzlich ein Anspruch auf eine Zuteilungsgebühr nach § 22 RGV 1955 besteht.

Die für einen Anspruchszeitraum (24 Stunden) ausbezahlten Reisekostenentschädigungen (Tagesgeld und Zuteilungsgebühr) können bei einem Inlandseinsatz nur bis zu einem Betrag von 26,40 Euro steuerfrei behandelt werden.

Auch die Fälle des § 23 Abs. 1 RGV 1955 (Entfall der Zuteilungsgebühr bei Urlaub, Kuraufenthalt und ungerechtfertigte Abwesenheit vom Dienst) fließen nicht in den Beobachtungszeitraum mit ein, da hier überhaupt kein Anspruch auf eine Zuteilungsgebühr besteht.

§ 15 EStG 1988

Anschaffungskosten für Sachbezug bei Vorführkraftfahrzeugen des Kfz-Händlers (§ 15 Abs. 2 EStG 1988, LStR 2002 Rz 182)

Die Grundregel des § 15 Abs. 2 EStG 1988 lautet, dass geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind. Der Wortlaut des Gesetzes weist daraufhin, dass der Wert solcher Sachbezüge nach einem objektiven Maßstab zu ermitteln ist.

§ 4 Abs. 6 der VO über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 lautet: *„Bei Vorführkraftfahrzeugen sind die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 anzusetzen.“*

Die Bestimmung wird in der Praxis teilweise so ausgelegt, dass Abs. 6 nur bei der Anschaffung eines Vorführkraftfahrzeuges durch einen Nicht-Kfz-Händler angewendet wird.

Kann Abs. 6 der Verordnung auch so ausgelegt werden, dass auch beim Kfz-Händler selbst die tatsächlichen Anschaffungskosten der den Arbeitnehmern für Privatfahrten zur Verfügung gestellten Vorführkraftfahrzeuge um 20% zu erhöhen sind?

Die Regelung des § 4 Abs. 6 der VO über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 gilt für Vorführkraftfahrzeuge, die der Kfz-Händler seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt. Kraftfahrzeuge, die der Arbeitgeber von einem Kfz-Händler als „Vorführwagen“ erworben hat und seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt, sind Gebrauchtfahrzeuge im Sinne des § 4 Abs. 4 der VO und als solche zu bewerten (siehe LStR 2002 Rz 179).

§ 16 EStG 1988

Berufskleidung (LStR 2002 Rz 322)

Mitarbeiter der Forstinspektion einer Landesregierung besorgen sich auf eigene Kosten Softshell- und Wetterschutzjacken, die mit dem Logo des Bundeslandes und dem Schriftzug Forstdienst (auf Brusthöhe gestickt) versehen sind. Die Bekleidung ist Eigentum des jeweiligen Bediensteten und wurde auch von diesem bezahlt (inklusive Kosten für das Logo).

Der Dienstgeber, der zwar das Design des Logos vorgibt, kommt weder für die Bekleidungskosten noch für die Kosten für das Aufsticken des Logos auf.

Eine schriftliche Weisung der Forstlandesinspektion zum Tragen der Jacken im Dienst besteht nicht. Die Bekleidung (mit Logo) darf von den Bediensteten auch außerhalb ihres Dienstes getragen werden. Durch das Logo sollte ein einheitliches Auftreten der Forstbediensteten nach außen erreicht werden. Das Tragen der Bekleidung ist jedoch freiwillig. Nicht jeder Bedienstete hat eine solche Bekleidung.

Laut einer Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereichs Lohnsteuer vom 13. Februar 2008 handelt es sich in diesem Fall nicht um eine Uniform iSd LStR 2002 Rz 322: „Unter einer typischen Berufskleidung ist eine Arbeitskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung ausschließendem Uniformcharakter bzw. eine für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ungeeignete Uniform zu verstehen. Als Uniform bezeichnet man gleichartige Kleidung, um optisch einheitlich in der Öffentlichkeit aufzutreten.

Von einem optisch einheitlichen Auftreten kann hier aber keine Rede sein, denn jeder Mitarbeiter kann es sich selbst aussuchen, ob er diese Jacken oder andere Kleidungsstücke trägt. Daher fehlt hier objektiv jeder Uniformcharakter. Darüber hinaus sind diese Jacken von der Optik her durchaus geeignet, im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet zu werden, wodurch auch aus diesem Grund der Charakter einer typischen Berufskleidung verloren geht.“

Steht die Anfragebeantwortung im Widerspruch zum letzten Satz der LStR 2002 Rz 322 oder ist an eine Änderung dieser Randzahl gedacht? Kann es darauf ankommen, ob eine „Uniform“ verpflichtend getragen werden soll oder ob dies freiwillig geschieht?

Die LStR 2002 Rz 322 sprechen hinsichtlich typischer Berufskleidung beispielsweise von einem allgemein erkennbaren Uniformcharakter ("Einheitskleidung"), auf Grund dessen eine private Nutzung praktisch ausgeschlossen ist.

Als Uniform bezeichnet man auch nach der Verkehrsauffassung eine gleichartige Kleidung, um optisch einheitlich in der Öffentlichkeit aufzutreten.

Im letzten Absatz der LStR 2002 Rz 322 wird ausgeführt, dass ein optisch einheitliches Auftreten dann erreicht werden kann, wenn eine Aufschrift

und/oder die Art der Kleidung eine Zuordnung des Arbeitnehmers zu einem bestimmten Unternehmen oder zu einer bestimmten Tätigkeit ermöglicht.

Das ist aber nicht so zu verstehen, dass bereits eine Firmenaufschrift auf der Kleidung einzelner Dienstnehmer bei diesen zu typischer Berufskleidung führt. Vielmehr handelt es sich dabei um eine Erläuterung, wie der Charakter einer Einheitskleidung entstehen könnte.

Von einem optisch einheitlichen Auftreten kann im gegenständlichen Fall aber keine Rede sein, denn jeder Mitarbeiter kann es sich selbst aussuchen, ob er diese Jacken oder andere Kleidungsstücke trägt. Daher fehlt hier objektiv jeder Uniformcharakter.

Darüber hinaus sind diese Jacken von der Optik und der Funktion her durchaus geeignet, im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet zu werden. Diesbezüglich ist im Erkenntnis des VwGH 21.12.1999, 99/14/0262, ausgeführt, dass nur Aufwendungen für typische Berufskleidung eine steuerliche Berücksichtigung finden können, die sich nicht für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet.

Die gegenständlichen Ausgaben sind somit aus steuerlicher Sicht der Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 weit näher als den Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Zur grundsätzlichen Frage, ob berufliche Ausgaben verpflichtend durch Anordnung des Arbeitgebers anfallen müssen oder auch freiwillig getätigte Aufwendungen zu Werbungskosten führen können, enthalten die LStR 2002 Rz 225 die Aussage, dass Aufwendungen oder Ausgaben nicht notwendigerweise dadurch Werbungskostencharakter bekommen, wenn sie im Interesse oder auf Weisung des Arbeitgebers getätigt werden (zB im Zusammenhang mit der Bekleidung).

In den LStR 2002 Rz 322 wird mit dem nächsten Wartungserlass klar gestellt, dass ein allgemein erkennbarer Uniformcharakter voraussetzt, dass der Arbeitgeber die Arbeitnehmer zum Tragen einer derartigen uniformen Kleidung verpflichtet, um die Einheitlichkeit des Erscheinungsbildes zu gewährleisten.

Pendlerpauschale

Ein Dienstnehmer hat zwei Dienstorte: A ist 30 km und B ist 80 km vom Wohnsitz entfernt. Beim Dienstort B handelt es sich um einen Filialbetrieb von A. Der Einsatz an den beiden Dienstorten erfolgt nicht immer an den gleichen Tagen. Es kommt also vor, dass in einem Monat 12-mal in B, in einem anderen Monat nur 8-mal in B gearbeitet wird. Der Dienstnehmer arbeitet jeweils den ganzen Tag im Büro in A oder B. Die Anreise erfolgt immer von zu Hause direkt nach A oder B.

Steht das Pendlerpauschale einmal oder doppelt zu? Bekommt der Dienstnehmer das (entfernungsbedingt) geringere oder höhere Pendlerpauschale je Monat?

Gemäß § 62 Z 6 EStG 1998 ist der Arbeitgeber verpflichtet, vor Anwendung des Steuertarifes das Pendlerpauschale abziehen. Somit ist das Pendlerpauschale primär vom Arbeitgeber zu berücksichtigen. Der Arbeitgeber weiß, wie oft sein Arbeitnehmer eine Strecke fährt und somit die Voraussetzungen zur Gewährung des kleinen oder großen Pendlerpauschales erfüllt. Bei unterschiedlichen Fahrtstrecken zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gewährt der Arbeitgeber das (entfernungsbedingt) geringere Pendlerpauschale für die näher gelegene Arbeitsstätte, in jenen Monaten, in denen die Voraussetzungen erfüllt sind, das höhere Pendlerpauschale.

Im Wege der ArbeitnehmerInnenveranlagung kann der Dienstnehmer bei Zutreffen der Voraussetzungen für die Monate das höhere Pendlerpauschale beantragen, für die es vom Dienstgeber noch nicht berücksichtigt wurde.

Pendlerpauschale bei mehreren Standorten

Ein Filialleiter ist für mehrere Betriebsstandorte verantwortlich, die er regelmäßig besucht. Er tritt die Fahrten entweder direkt von der Wohnung oder von seinem Dienstort an. Vom Dienstort fährt er zu einem Betriebsstandort und anschließend zu einem weiteren Betriebsstandort. Von dort fährt er entweder zum Dienstort zurück oder direkt zu seiner Wohnung.

Welche Fahrten sind durch das Pendlerpauschale abgegolten und in welchen Fällen liegt hier steuerrechtlich eine Dienstreise vor?

Wie sind die vom Dienstgeber in diesen Fällen ausbezahlten Kostenersätze - Kilometergelder und ausbezahlte Taggelder - steuerlich zu behandeln?

Die Fahrten von der Wohnung zum ersten Einsatzort und die Fahrten vom letzten Einsatzort zurück in die Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag oder einem allfälligen Pendlerpauschale abgegolten.

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor, die durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten werden. Fahrtkostenersätze können für derartige Fahrten nicht steuerfrei gewährt werden.

Liegen hinsichtlich der Fahrten zu einem Einsatzort auf Grund der Dauer des Einsatzes zum 1. Jänner 2008 bereits Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 vor, kommt es durch das Inkrafttreten der Reisekostennovelle 2007 zum 1. Jänner 2008 zu keiner Neubeurteilung.

Wird ein Arbeitnehmer regelmäßig an verschiedenen Betriebsstandorten/Betriebsstätten tätig, (nicht für Baustellen- und Montagetätigkeit) des Arbeitgebers tätig, und steht ihm an diesen Standorten ein funktionaler Arbeitsplatz zur Verfügung, so liegt steuerrechtlich keine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 vor. Ebenso liegt keine vorübergehende Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 an einem anderen Einsatzort vor, da das Tätigwerden von vornherein auf Dauer und nicht vorübergehend angelegt ist.

Ob an diesen Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist nicht von der konkreten Ausgestaltung des Arbeitsplatzes (zB eigenes Büro) abhängig, sondern ist aus funktionaler Sicht zu beurteilen.

Tagesgelder und ausbezahlte Kilometergelder für derartige Fahrten sind somit steuerpflichtig. Fahrtkostenersätze für Fahrten zwischen zwei Betriebsstandorten sind nicht steuerbar.

Auslegung des Begriffes „Expatriates“ hinsichtlich der vorübergehenden Beschäftigung in Österreich (LStR 2002 Rz 1038a)

Auf Grund eines Auftrages des ausländischen Arbeitgebers schließt ein Arbeitnehmer mit dem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft) einen Dienstvertrag ab, wobei hinsichtlich der Dauer des Dienstverhältnisses Folgendes vereinbart wird:

- Variante 1: Befristung auf 3 Monate mit einer Option auf unbefristete Verlängerung mit einer Kündigungsfrist von 3 Monaten
- Variante 2: Befristung auf 4 Jahre mit Option auf Verlängerung bis maximal 8 Jahren

Bei beiden Varianten wird behauptet, dass das Dienstverhältnis in Österreich innerhalb von 5 Jahren ab Dienstantritt beendet werden wird. Beide Sachverhaltsvarianten werden dem Finanzamt nach Ablauf des ersten Jahres nach Antritt des Dienstverhältnisses bekannt gegeben.

Liegt eine „vorübergehende“ Beschäftigung iSd LStR 2002 Rz 1038a vor und stehen die einkommensteuerrechtlichen Begünstigungen als „Expatriates“ zu?

Laut LStR 2002 Rz 1038a liegt eine vorübergehende Beschäftigung im Inland dann nicht vor, wenn von vornherein eine längere Beschäftigungsdauer vorgesehen ist.

Bei beiden Varianten können die Regelungen der Lohnsteuerrichtlinien betreffend Expatriates aus folgenden Gründen nicht angewendet werden:

- **Bei Variante 1 ist zum Zeitpunkt der Veranlagung des ersten betroffenen Jahres bereits bekannt, ob die Option zur unbefristeten Vertragsverlängerung ausgeübt wurde. Im Falle der Nichtausübung stehen die Expatriates-Begünstigungen für den dreimonatigen Tätigkeitszeitraum zu, im Falle der Ausübung hingegen nicht.**
- **Bei Variante 2 kann zum Zeitpunkt der Veranlagung im Hinblick auf die Möglichkeit einer erst nach 4 Jahren auszuübenden Option nicht ausgeschlossen werden, dass von vornherein eine längere Beschäftigungsdauer geplant ist (Möglichkeit einer nicht offen gelegten**

Nebenabrede). Die Expatriates-Begünstigungen sind daher nicht anzuwenden. Wird allerdings die Option auf Vertragsverlängerung nach Ablauf der Befristung von 4 Jahren nicht in Anspruch genommen, liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor, das zu einer Bescheidänderung zu Gunsten des Arbeitnehmers im Rahmen der Veranlagung führen kann.

Berücksichtigung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Arbeitnehmern, deren Arbeitsverhältnisse weniger als 11 Fahrten im Kalendermonat bedingen

(§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, LStR 2002 Rz 261 bis Rz 264, § 77 Abs. 1 EStG 1988, § 66 Abs. 3 EStG 1988)

1. Fall: Ein Berufskraftfahrer fährt montags mit seinem Pkw von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte am Sitz des Transportunternehmens. Die einfache Wegstrecke beträgt 190 km. Dort übernimmt er den Lkw und führt bis Freitag die ihm aufgetragenen Transporte durch. Am Ende der Arbeitswoche stellt er den Lkw am Sitz seines Arbeitgebers ab und fährt übers Wochenende wieder zu seiner Wohnung. Werktags schläft er meist in der Schlafkabine seines Lkws. Am Sitz des Transportunternehmens steht ein Mannschaftsquartier zur Verfügung, das der Steuerpflichtige vereinzelt benützt, insbesondere wenn wegen der späten Rückkehr am Freitag die Heimfahrt nicht mehr möglich ist. Die Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte wird vier- bis fünfmal im Monat befahren. Diese monatliche Gesamtfahrtstrecke beträgt durchschnittlich 2.160 km.

2. Fall: Eine Teilzeitkraft, deren Wochenarbeitszeit auf zwei Tage verteilt ist, fährt mit ihrem Pkw von der Wohnung zur Arbeitsstätte, wobei die einfache Wegstrecke 135 km beträgt. Im Monat ergeben sich 8 bis 10 Fahrten mit einer Gesamtkilometeranzahl von 2.430.

Ist die starre Auslegung der LStR 2002 Rz 261, wonach das Pendlerpauschale nur zusteht, wenn der Arbeitnehmer im Kalendermonat an mehr als 10 Arbeitstagen die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurücklegt, in diesen Fällen sachgerecht oder ist eine sachgerechtere Interpretation der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 möglich, die dazu führt, dass auch bei solchen Beschäftigungsverhältnissen, bei denen der Arbeitnehmer bestimmungsgemäß weniger als 11 mal im Monat zur Arbeitsstätte zu fahren hat, seine oft

hohen tatsächlichen Fahrtkosten angemessen und im Verhältnis zu den anderen Arbeitnehmern vergleichbar berücksichtigt werden?

Ist der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt, ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag. Eine durchgehende Beschäftigung liegt insbesondere auch dann vor, wenn der Arbeitnehmer während eines Kalendermonats regelmäßig beschäftigt ist (aufrechtes Dienstverhältnis). Dabei kann der Arbeitnehmer auch für einzelne Tage keinen Lohn beziehen.

Auf Grund der Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 steht ein Pendlerpauschale nur dann zu, wenn der Arbeitnehmer die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt wird. Da diese Voraussetzungen im 1. und im 2. Fall nicht vorliegen, steht ein Pendlerpauschale nicht zu. Vgl. UFS 05.03.2008, RV/2434-W/06.

Im ersten Fall stehen wöchentliche Familienheimfahrten für die Fahrten vom Familienwohnsitz zum Mannschaftsquartier an der Arbeitsstätte zu, die mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt sind (§ 20 Abs. 2 lit. e EStG 1988).

Im zweiten Fall ist LStR 2002 Rz 352 sinngemäß anzuwenden.

Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten bei Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Arbeitsort

Der Familienwohnsitz befand sich in der Nähe des Arbeitsplatzes des Steuerpflichtigen. Nunmehr wird er aus privaten Gründen in unüblich weite Entfernung verlegt. Die Ehegattin tritt am neuen Familienwohnsitz ein Dienstverhältnis an und erzielt relevante Einkünfte.

Stehen dem Steuerpflichtigen Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten zum neuen Familienwohnsitz zu? Gilt auch hier die Aussage der LStR 2002 Rz 345a, wonach die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen ist?

Folgt man dem Erkenntnis des VwGH 21.06.2007, 2005/15/0079, in dem der Gerichtshof erstmalig die "Jahresbetrachtung" ins Spiel brachte, erscheint eine

spätere Prüfung, ob der Familienwohnsitz in einem früheren Jahr vom Beschäftigungsort wegverlegt wurde oder von vornherein in unüblich weiter Entfernung vom Arbeitsort gewählt wurde, nicht angebracht. Faktum ist, dass im Veranlagungsjahr durch die Berufstätigkeit der Ehegattin am Familienwohnsitz eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung möglich ist.

Mobile Hilfsdienste

In einem Bundesland besteht ein landesweites Netz von Krankenpflegevereinen, die ihre Tätigkeit im Gebiet einer Gemeinde oder auch in vielen Fällen in einem abgegrenzten Gebiet mehrerer Gemeinden entfaltet. Bei den Vereinen handelt es sich um Vereine im Sinne des Vereinsgesetzes mit gewählten Funktionären. Mitglieder sind natürliche Personen im jeweiligen Tätigkeitsgebiet des Vereines.

Neben der Haupttätigkeit dieser Vereine, die in der Durchführung von Hausbesuchen im Rahmen der Hauskrankenpflege durch angestellte Krankenschwestern bzw. Krankenpfleger besteht, organisieren diese zusätzlich einen mobilen Hilfsdienst. Dieser Dienst wird grundsätzlich nur organisiert. Alte, alleinstehende, gehbehinderte Menschen bekommen vom mobilen Hilfsdienst nach entsprechender Beratung ein Vereinsmitglied als Hilfe zugewiesen. Diese Hilfsperson macht dann je nach Bedarf ganz unterschiedlich zwischen ein-/ zweimal täglich bis einmal wöchentlich einen Besuch zur Erledigung verschiedener Hilfsaufgaben wiederum je nach Bedarf.

Solche Aufgaben können beispielhaft sein:

- mit der zu betreuenden Person einen Spaziergang machen
- einkaufen für diese Person
- aufräumen in der Wohnung dieser Person
- dem alten Menschen beim Duschen oder Baden behilflich sein
- Boten- oder Behördengänge erledigen
- usw.

Vom mobilen Hilfsdienst wird landesweit für diese Tätigkeiten ein einheitlicher Stundensatz festgelegt und verrechnet. Dieser Stundensatz ist von der betreuten Person zu bezahlen. Mit

diesem Stundensatz sind auch alle Aufwendungen der Betreuungsperson (inkl. Fahrtkosten) abgegolten.

Stehen diesen freiwilligen Mitarbeitern (Betreuern) die Pauschbeträge laut VereinsR 2001 Rz 776 und Rz 772 zu?

Ist es richtig, dass die Pauschalbeträge gemäß VereinsR 2001 Rz 776 sowie die pauschalen Werbungskosten gemäß VereinsR 2001 Rz 772 bei der Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 nicht einzubeziehen sind?

Vorteile und Bezüge von so genannten freiwilligen (ehrenamtlichen) Mitgliedern gehören bei diesen zu den steuerpflichtigen Einkünften, wenn sie unter eine Einkunftsart des § 2 EStG 1988 fallen. Der Umstand, dass Bezüge unter dem Titel Aufwandsentschädigung bzw. Spesenersatz empfangen werden, führt nicht dazu, dass derartige Bezüge grundsätzlich von einer Besteuerung ausgenommen sind (VwGH 24.02.1982, 81/13/0159).

Fehlt es an der Freiwilligkeit der Tätigkeit oder unterliegt diese Tätigkeit einem Kollektivvertrag bzw. wird sie leistungsgerecht entlohnt, dann liegen entweder Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. Ob ein Dienstverhältnis vorliegt, ist nach den Vorschriften der §§ 25 und 47 ff EStG 1988 zu beurteilen (vgl. VereinsR 2001 Rz 762). In diesen Fällen kommen die VereinsR 2001 nicht zur Anwendung.

Die Vereinsrichtlinien (VereinsR 2001 Rz 772 und Rz 776) sehen folgende Ersätze vor, die zu keinen steuerpflichtigen Einkünften führen:

- 1. 2,20 Euro für jede angefangene Einsatzstunde für Verpflegungs- und Unterhaltskosten, höchstens 26,40 Euro innerhalb eines Zeitraumes von 24 Stunden, höchstens 1.584 Euro jährlich (VereinsR 2001 Rz 776);**
- 2. 3,20 Euro für jede Fahrt zwischen Wohnung und Tätigkeitsort als Ersatz der Fahrtkosten (VereinsR 2001 Rz 776);**
- 3. 75 Euro monatlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten (VereinsR 2001 Rz 772).**

Es bestehen daher keine Bedenken, wenn bei einer ganzjährigen Tätigkeit bis zu einer Höhe von 3.000 Euro jährlich von keinen steuerpflichtigen Einkünften ausgegangen wird:

Verpflegungs- und Unterhaltskosten (siehe VereinsR 2001 Rz 776)	€ 1.584
Werbungskosten € 75 monatlich (siehe VereinsR 2001 Rz 772)	€ 900
Geschätzte Fahrtkosten; € 3,20 pro Fahrt (siehe VereinsR 2001 Rz 776)	€ 516
	€ 3.000

Übersteigen die Einkünfte für die ganzjährige Tätigkeit den Jahreshöchstbetrag von 3.000 Euro, liegen hinsichtlich des übersteigenden Betrages nur dann sonstige Einkünfte vor, wenn insgesamt das Gesamtbild einer freiwilligen, ehrenamtlichen Tätigkeit vorliegt.

§ 25 EStG 1988

Dienstverhältnis von Vortragenden an einer modularartig aufgebauten Erwachsenenbildungseinrichtung ohne übliche „Semestereinteilung“ (§ 25 Abs. 1 Z 5 und § 47 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988, LStR 2002 Rz 992, Rz 992a und Rz 992b)

Eine bescheidmäßig anerkannte österreichische Erwachsenenbildungseinrichtung bietet mehrtägige Module an, die großteils voneinander unabhängig als berufliche Fortbildung (zB Coaching, Mediation) besucht werden können. Viele Module sind so aufeinander abgestimmt, dass sie in bestimmten Kombinationen auch als Ausbildung für verschiedene Berufe (zB Lebens- und Sozialberater, Mediator, Psychotherapeut) angerechnet werden. Im Falle einer solchen Zusammenrechnung entsprechen diese Module den vorgegebenen Studien- und Lehrplänen, wie sie sich zB aus der Lebens- und Sozialberatungs-Verordnung BGBl. II Nr. 140/2003 ergeben.

Für die in § 94 GewO 1994 erwähnten „reglementierten Gewerbe“ sind die Stundenpläne in einzelnen Verordnungen geregelt; somit liegt eine Tätigkeit vor, die unter § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 fällt, sofern nicht ohnehin § 25 Abs. 1 Z 1

EStG 1988 anwendbar ist. Dagegen sprechen auch nicht der modulartige Aufbau sowie die nicht übliche Semestereinteilung (Module auch über den Sommer).

Vortragende an Fachhochschulen im Zusammenhang mit der Reisekostennovelle (§ 25 Abs. 1 Z 5 iVm § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 insbesondere 2. und 3. Satz)

Nebenberufliche Referenten aus Österreich und anderen Staaten halten an einer Fachhochschule in Innsbruck Vorträge. Für die Anreise, die regelmäßig über eine Strecke von mehr als 120 km in einer Richtung erfolgt, erhalten die Vortragenden von der Fachhochschule Fahrtkostenersätze (Km-Gelder, Flugkosten usw.), den Ersatz der Hotelkosten bei mehrtägigen Aufenthalten und bei einer Vortragsdauer über mehrere Wochen eine steuerfreie Familienheimfahrt pro Woche bzw. die Übernachtungskosten während des Wochenendes ohne Heimfahrt.

Wie sind diese Kostenersätze steuerlich zu behandeln?

Die Referenten an einer Fachhochschule erzielen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die vom Arbeitgeber geleisteten Kostenersätze für die Fahrtkosten zur Arbeitsstätte sind steuerpflichtig, weil keine Dienstreise vorliegt.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Reisekosten zur Arbeitsstätte sind folgende Sachverhalte zu unterscheiden:

- 1. Die Fahrt zur Fachhochschule wird von einer anderen Arbeitsstätte (zB jener, wo der Vortragende hauptberuflich tätig ist) angetreten und die Rückfahrt wird an dieser Arbeitsstätte beendet. In diesem Fall liegen Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten vor. Die tatsächlichen Fahrtkosten (zB öffentliche Verkehrsmittel, PKW) stellen zur Gänze Werbungskosten dar, ebenso wie allfällige Nächtigungskosten.**
- 2. Die erstmalige Hinfahrt im Rahmen dieses Dienstverhältnisses an die Fachhochschule (allenfalls Nächtigungen) sowie die letztmalige Rückfahrt sind als Werbungskosten allgemeiner Art abzugsfähig. Fahrten zum Familienwohnsitz zwischendurch sind als Familienheimfahrten im Rahmen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 zu berücksichtigen, allfällige Nächtigungskosten als Kosten der doppelten Haushaltsführung abzugsfähig.**

3. Die Fahrten zur Arbeitsstätte „Fachhochschule“ werden täglich von der Wohnung aus angetreten bzw. führen auch wieder zur Wohnung zurück. Die Fahrten zur Fachhochschule sind in diesem Fall grundsätzlich als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu qualifizieren. Die Ausgaben dafür werden steuerlich durch den Verkehrsabsetzbetrag und - sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind - durch das Pendlerpauschale berücksichtigt. Unverhältnismäßig hohe Aufwendungen für die Fahrt(en) zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, verursacht durch die unüblich weite Entfernung der Arbeitsstätte vom Wohnort (mehr als 120 km), sind von der pauschalen Abgeltung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht umfasst. Hinsichtlich der Entfernungen über 120 km ist LStR 2002 Rz 352 anzuwenden.

Vergabe von Lehraufträgen an juristische Personen und Personengesellschaften (§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988)

Laut Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur steht die Vergabe von Lehraufträgen an juristische Personen und Personengesellschaften in keinem Widerspruch zum Fachhochschul-Studiengesetz (FHStG), BGBl. Nr. 340/1993, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 110/2003, da sich im FHStG keinerlei Bestimmungen finden, die die Vergabe von Lehraufträgen regeln.

Der neu eingefügte § 5a Fachhochschul-Studiengesetz (FGStG) normiert, dass sich nebenberuflich tätige Personen gemäß § 5a Abs. 2 FHStG von anderen geeigneten Personen vertreten lassen können (Abs. 3) und nach dem Gesetz auch ein freies Dienstverhältnis oder eine selbständige Tätigkeit vorliegen kann (Abs. 4).

Vortragende an einer Fachhochschule haben einen Nachweis über ihre wissenschaftlichen, berufspraktischen und pädagogischdidaktischen Qualifikationen gemäß § 12 Abs. 2 Z 3 FHStG nachzuweisen. Personen gemäß § 5a FHStG können somit nur natürliche Personen sein, da nur diese über derartige persönliche Qualifikationen und entsprechende Nachweise verfügen.

Selbst eine ausdrücklich vereinbarte Vertretungsbefugnis stünde dann im Verdacht, ein "Scheingeschäft" zu sein, wenn eine solche Vereinbarung mit den objektiven Anforderungen der Unternehmensorganisation nicht in Einklang zu bringen wäre (VwGH 21.04.2004, 2000/08/0113). Auf Grund der gesetzlich

vorgegebenen Struktur des FHStG ist eine generelle Vertretungsberechtigung eines Lehrbeauftragten an einer Fachhochschule zu verneinen (VwGH 25.04.2007, 2005/08/0137). Ein Vortragender/eine Vortragende kann sich nur durch eine entsprechend qualifizierte Ersatzkraft mit Zustimmung der Fachhochschule vertreten lassen.

Steuerrechtlich ist bei Lehraufträgen an Fachhochschulen von einem Dienstverhältnis (§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) der Vortragenden zur Fachhochschule auszugehen (siehe VwGH 25.04.2007, 2005/08/0137). Die LStR 2002 gehen derzeit von einer möglichen Besteuerung gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 aus und werden diesbezüglich an das Erkenntnis des VwGH angepasst werden.

§ 26 EStG 1988

Familienheimfahrten/Km-Gelder ab 2008

Ein Arbeitnehmer fährt am Montag mit seinem Pkw zum Firmensitz (Bauhof) und von dort weiter mit einem Firmenauto zu einer Baustelle in Wien. Er wird am Firmensitz nicht tätig, sondern übernimmt lediglich das Firmenauto, daher liegt keine Arbeitsstätte vor. Auf Grund der Entfernung zwischen Wohnort und Baustelle fährt der Arbeitnehmer erst am Wochenende zurück, wobei er das Firmenauto wieder am Firmensitz abstellt und mit dem privaten Pkw nach Hause fährt.

Kann der Arbeitgeber für die wöchentlichen Familienheimfahrten steuerfreie KM-Gelder ausbezahlen? Unabhängig davon, welches Verkehrsmittel benutzt wird?

Ist die Fahrtstrecke von der Wohnung zum Firmensitz als Teil der Familienheimfahrt zu qualifizieren und kann dafür steuerfreies Km-Geld ausbezahlt werden?

Nicht steuerbare Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) können nach § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 für höchstens eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird.

Fährt der Arbeitnehmer mit einem Firmenfahrzeug heim, sind allenfalls ausbezahlte Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) mangels des zu vergütenden Aufwandes steuerpflichtiger Arbeitslohn, da kein entsprechender Aufwand für den Arbeitnehmer vorliegt.

Im gegenständlichen Fall liegt eine einheitliche Fahrt vom Einsatzort zum Familienwohnsitz vor, die teilweise mit einem Firmenfahrzeug und teilweise mit dem arbeitnehmereigenen Fahrzeug zurückgelegt wird. Hinsichtlich jener Teilstrecke, die mit dem arbeitnehmereigenen Fahrzeug zurückgelegt wird, kann der Arbeitgeber einen nicht steuerbaren Kilometergeldersatz leisten.

Wird der Arbeitnehmer am Firmensitz tätig und tritt er somit die Dienstreise vom Firmensitz aus an, und kehrt er auch dorthin am Wochenende zurück, sind die wöchentlichen Fahrten vom Wohnort zum Arbeitgeber Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte, für die mangels Überwiegens der Fahrten im Lohnzahlungszeitraum kein Pendlerpauschale zusteht. In diesem Fall liegen auch keine Familienheimfahrten vor. Das ledigliche Übernehmen des Arbeitgeberfahrzeuges führt zu keinem Tätigwerden am Firmensitz des Arbeitgebers.

Fahrtkosten bei nicht ortsfesten Baustellen (§ 26 EStG 1988, LStR 2002 Rz 710)

Ein Gleisbautrupp ist mit der Erneuerung des Unterbaus auf der Westbahnstrecke beschäftigt. Die Baustelle bewegt sich allmählich von Attnang – Puchheim nach Salzburg.

Stellen die Fahrtkostenersätze zu den jeweiligen Baustellen (Einsatzorten) nicht steuerbare Reisekostenersätze dar?

Die vom Arbeitgeber ausgezahlten Fahrtkostenvergütungen für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montagetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung aus angetreten werden, können nicht steuerbar ausbezahlt werden (laut Nationalratsbeschluss vom 24. September 2008 wurde die ursprüngliche Befristung mit 31. Dezember 2009 aufgehoben).

§ 33 EStG 1988

Alleinverdienerabsetzbetrag bei gleichgeschlechtlicher Partnerschaft mit Kind (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, LStR 2002 Rz 782 und Rz 783)

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist Alleinverdiener auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt.

Steht der Alleinverdienerabsetzbetrag auch in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft zu, wenn einer der beiden Partner ein Kind im Sinn des § 106 Abs. 1 EStG 1988 hat? Schließt der letzte Satz in § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrags bei gleichgeschlechtlichen Partnerschaften implizit aus, weil für den Fall, dass beide Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z 1 haben, der Absetzbetrag dem *weiblichen* (Ehe-)Partner zusteht, ausgenommen der Haushalt wird überwiegend vom *männlichen* (Ehe-)Partner geführt?

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist Alleinverdiener auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft als der Ehe lebt. Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt eine eheähnliche Gemeinschaft (Lebensgemeinschaft) im Sinne des § 33 Abs. 4 EStG 1988 dann vor, wenn zwei Personen in einer Lebensgemeinschaft zusammenleben und das gemeinschaftliche Zusammenleben auf Dauer angelegt ist. Bei einer Lebensgemeinschaft handelt es sich um einen eheähnlichen Zustand, der dem typischen Erscheinungsbild des ehelichen Zusammenlebens entspricht. Dazu gehört im Allgemeinen eine Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft (VwGH 24.02.2004, 99/14/0247). Dabei kann aber auch das eine oder andere Merkmal fehlen (VwGH 21.10.2003, 99/14/0224). Indizien für eine Lebensgemeinschaft können auch die polizeiliche Meldung an ein- und denselben Wohnort sowie eine gemeinsame Zustelladresse sein (VwGH 30.06.1994, 92/15/0212).

In mehreren Erkenntnissen (zB VwGH 16.12.2003, 2000/15/0101) hat der VwGH zur Qualität der Lebensgemeinschaft Folgendes ausgeführt: „Eine bloße

Geschlechtsgemeinschaft, die nicht über das hinausgeht, was üblicherweise als intimes Verhältnis bezeichnet wird, führt noch nicht zum Vorliegen einer Lebensgemeinschaft. Es kommt immer auf die Umstände des Einzelfalles an. Eine nicht eheliche Lebensgemeinschaft ist dann anzunehmen, wenn nach dem äußeren Erscheinungsbild ein Zusammenleben erfolgt, wie es bei Ehegatten unter den gleichen Bedingungen zu erwarten wäre. Es muss dabei nicht immer zugleich Geschlechtsgemeinschaft, Wohnungsgemeinschaft und Wirtschaftsgemeinschaft als Merkmal der Lebensgemeinschaft gegeben sein, weil jedes dieser Elemente weniger ausgeprägt sein oder auch ganz fehlen kann (Hinweis B OGH 27.05.1988, 03 Ob 61/88).“

Weder § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 noch die Judikatur des VwGH verlangen explizit das Vorliegen einer verschiedengeschlechtlichen Partnerschaft. Im Zusammenhang mit Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung hat der UFSK in seiner Entscheidung vom 14.06.2007, RV/0094-K/06, ausgeführt, dass derartige Kosten auch im Falle einer gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, wenn die nach Lehre und Rechtsprechung erforderlichen Voraussetzungen (Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung, steuerlich relevante Einkünfte des Partners) grundsätzlich vorliegen. Der UFSK hat in dieser Entscheidung auch generell auf die Entwicklung hinsichtlich einer der Gleichstellung von gleichgeschlechtlichen und verschiedengeschlechtlichen Partnerschaften wie folgt Bezug genommen:

„In einer Reihe von Bereichen hat der Gesetzgeber, in denen Lebensgefährten gegenüber Ehepartnern benachteiligt waren, Regelungen zur Gleichstellung getroffen (vgl. § 123 Abs. 8 lit. d iVm § 123 Abs. 7 ASVG, §§ 32 KO und AnFO, § 72 Abs. 2 StGB iVm § 152 Abs. 1 Z 2 ZPO). Nach Lehre und Rechtsprechung war in diesen Fällen von heterosexuellen Lebensgemeinschaften auszugehen.

Im Bereich des MRG (Mietrechtsgesetz) hatte sich der OGH (Oberste Gerichtshof) in seinem Urteil vom 05.12.1996, 6 Ob2325/96x, mit der Frage auseinander zu setzen, inwieweit einem gleichgeschlechtlichen Lebenspartner ein Eintrittsrecht gemäß § 14 Abs. 3 MRG zustünde. In dieser Entscheidung brachte das Höchstgericht zum Ausdruck, auch wenn die Gesetzgebung von den dadurch Betroffenen als unbefriedigend empfunden werde (fehlende Gleichstellung homosexueller Lebensgemeinschaften in § 14 Abs. 3 MRG), sei es nicht Sache der Rechtsprechung, diese zu korrigieren oder im Wege der Rechtsfortbildung oder einer allzu weitherzigen Interpretation möglicher Intentionen des Gesetzgebers Gedanken in ein Gesetz hineinzutragen, die darin nicht enthalten seien und verneinte das Eintrittsrecht gleichgeschlechtlicher Lebenspartner. In diesem

Urteil verwies der OGH auch auf die Neuordnung der Familienbesteuerung (BGBl 1992/312), welche die Gleichstellung der Lebensgemeinschaft mit zumindest einem Kind mit der ehelichen Gemeinschaft zum Ziel gehabt habe. Auch hier sei von einer verschiedenen geschlechtlichen Lebensgemeinschaft auszugehen.

Von dieser Rechtsansicht ging der OGH mit seiner Entscheidung vom 16.05.2006, 5 Ob70/06i ab und führte aus, der Begriff des Lebensgefährten setze eine ‚in wirtschaftlicher Hinsicht gleich einer Ehe eingerichtete Haushaltsgemeinschaft‘ voraus. Eine Einschränkung - wie bei der Ehe - auf verschiedengeschlechtliche Partnerschaften widerspreche aufgrund des Urteils des EGMR aus 2003 (Karner gegen Österreich, Urteil des EGMRK vom 24. 7. 2003, 40016/98) der Europäischen Menschenrechtskonvention, konkret dem Diskriminierungsverbot und dem Grundrecht auf Achtung des Privat- und Familienlebens. Eine MRK-konforme Auslegung gebiete demnach die Bejahung eines Eintrittsrechts - unter Gegebenheit der sonstigen Voraussetzungen - auch für gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaften.

Nach der jüngsten Rechtssprechung des OGH, erlischt auch bei Eingehen einer neuen gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft der Unterhaltsanspruch eines geschiedenen Ehepartners. Bis dato wurde der Unterhalt nach Scheidungen nur dann aufgehoben, wenn sich der geschiedene Partner wieder verheiratete oder eine neue heterosexuelle Lebensgemeinschaft einging. Diese Regelung wurde nun auf gleichgeschlechtliche Beziehungen ausgeweitet."

Der Alleinverdienerabsetzbetrag durchbricht das Prinzip der Individualbesteuerung insoweit, als er dem Umstand Rechnung trägt, dass nur ein (Ehe-)Partner verdient und dieser für den Unterhalt des anderen (Ehe-)Partners aufkommt. Dabei stellt der Alleinverdienerabsetzbetrag jedoch weder ein Äquivalent für ein fehlendes Einkommen des anderen (Ehe-)Partners dar, noch wird er dafür gewährt, dass ein (Ehe-)Partner sich ausschließlich der Kindererziehung widmet. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet nämlich nicht die Berücksichtigung dieses Unterhaltes; der Alleinverdienerabsetzbetrag gilt daher nur die so genannte Unterhaltsspitze ab.

Wenn nun der Alleinverdienerabsetzbetrag sich von seiner Konzeption vom Ehegatten-Unterhalt ableitet, stellt sich die Frage der Rolle der Unterhaltstragung bei Partnern einer Lebensgemeinschaft. Dazu ist festzuhalten, dass zwischen den Partnern einer Lebensgemeinschaft zwar keine rechtlichen Unterhaltungspflichten bestehen, wohl aber führt die gemeinsame Haushaltsführung zu tatsächlichen Unterhaltsleistungen, und zwar gleichgültig, ob es sich um verschieden- oder um gleichgeschlechtliche Partnerschaften handelt. Dies entspricht auch der in der UFS-Entscheidung aufgezeigten Judikaturlinie des OGH, wonach der Unterhalt

nach Scheidungen auch dann aufgehoben wird, wenn der geschiedene Partner eine gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaft eingeht.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass

- **§ 33 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht auf verschiedengeschlechtliche Partnerschaften eingeschränkt ist,**
- **auch im Falle einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft mit Kind von Unterhaltsleistungen auszugehen ist und**
- **daher der Alleinverdienerabsetzbetrag im Rahmen der sonstigen Voraussetzungen des § 33 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 auch bei einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft zusteht.**

Der letzte Satz dieser Gesetzesbestimmung, wonach in jenen Fällen, bei denen beide Partner die Voraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag erfüllen, der weibliche Partner vorgeht, widerspricht diesem Ergebnis nicht; er findet lediglich bei gleichgeschlechtlichen Partnerschaften keinen Anwendungsbereich.

Nachzahlung eines Unterhalts auf Grund eines Vaterschaftstests (§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 und § 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988, LStR 2002 Rz 797 bis Rz 799)

Der Abgabepflichtige ist per Gerichtsbeschluss vom 13. September 2007 auf Grund eines positiven Vaterschaftstestes zu einer Nachzahlung eines Unterhaltes in Höhe von € 25.000 verurteilt worden. Die Nachzahlungsbeträge betreffen den Zeitraum 2.10.1992 (Geburt des Kindes) bis 31. Dezember 2007. Laut vorläufigen Zahlungsbelegen wurde der oa. Betrag in zwei Teilzahlungen, am 1. Oktober 2007 und am 5. Dezember 2007, abgestattet. Ab dem Jahre 2008 werden laufende Unterhaltszahlungen geleistet. Die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 34 EStG 1988 sind gegeben. Die Arbeitnehmerveranlagungsbescheide für die Jahre bis 2006 sind bereits in Rechtskraft erwachsen.

- 1) Kann der Unterhaltsabsetzbetrag für die Vorjahre entgegen den Ausführungen der LStR 2002 Rz 799 berücksichtigt werden?
- 2) Wenn ja, nach welcher Bestimmung der BAO ist vorzugehen?

a) § 295a BAO (unter Beachtung der besonderen Verjährungsbestimmungen in § 208 Abs. 1 lit. e BAO)?

b) Ist eventuell auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich?

Maßgeblich für die Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages ist nach den gesetzlichen Bestimmungen die tatsächliche Leistung von Unterhaltszahlungen für die betreffenden Monate/Jahre.

Auf Grund des geltenden Zu-/Abfluss-Prinzips ist bei einer Nachzahlung von Unterhaltsleistungen eine nachträgliche Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages für die Vorjahre nur vorgesehen, wenn die Nachzahlungen bis zur Rechtskraft des betreffenden Veranlagungsbescheides geleistet und geltend gemacht wurden (siehe LStR 2002 Rz 799).

§ 34 EStG 1988

Haushaltshilfe für ältere Menschen als außergewöhnliche Belastung (§ 34 Abs. 1 EStG 1988, LStR 2002 Rz 896b ff)

Ältere allein stehende, gebrechliche Menschen mit und ohne Pflegestufe beschäftigen fallweise eine Haushaltshilfe. Es liegt eine ärztliche Bestätigung vor, dass die ältere Person zB keine Fenster putzen kann/darf.

Können die Aufwendungen für die Haushaltshilfe in diesem Fall als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden?

Grundsätzlich stellen die Kosten für eine Hausgehilfin keine außergewöhnliche Belastung dar. Die Kosten für eine Hausgehilfin sind nur dann abzugsfähig, wenn die allein stehende Person wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit einer ständigen Betreuung bedarf.

Bei Bezug von Pflegegeld ab der Stufe 1 kann davon ausgegangen werden, dass gewisse Tätigkeiten im Haushalt von der behinderten Person nicht durchgeführt werden können. Die dafür aufgewendeten Kosten stellen in diesem Fall eine außergewöhnliche Belastung dar.

Bei Partnerschaften wäre zu beachten, ob nicht der Partner im Rahmen der (ehelichen) Beistandspflicht diese Tätigkeiten zu übernehmen hat. Für den Fall, dass beide Partner Pflegegeld beziehen, sind die Kosten jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Behindertengerechter Umbau von Bad und WC als außergewöhnliche Belastung (§ 34 Abs. 6 EStG 1988, LStR 2002 Rz 908)

Beantragt wird, die gesamten Kosten für den behindertengerechten Umbau von Bad und WC als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Diese Kosten setzen sich zusammen sowohl aus unmittelbar veranlassten Einbauten als auch darüber hinaus (offensichtlich) notwendigen mittelbaren Maßnahmen (Neuinstallationen und -verfließungen, Türverbreiterung usw.).

Laut LStR 2002 Rz 908 stellen Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung eines Eigenheimes (oder sonstigen Wohnraumes) eine außergewöhnliche Belastung dar, soweit es sich dabei um einen verlorenen Aufwand handelt. Abzugsfähig sind demnach die Kosten der unmittelbaren und mittelbaren Maßnahmen gekürzt um allfällige Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln oder Versicherungsleistungen.

Entsprechend dem VfGH 13.03.2003, B 785/02 sind nur die Mehrkosten einer behindertengerechten Adaptierung als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, weshalb die Kosten der Standardausstattung von den Gesamtkosten in Abzug zu bringen sind.

Der UFS erkennt im Zusammenhang mit behindertengerechten Umbauten von Bad/WC folgende außergewöhnliche Belastungen an (UFS 27.08.2004, RV/0274-L/03):

1. Verlorener Aufwand (= Wert des Altzustandes, der auf Grund der Adaptierung zerstört werden musste)
2. Mehrkosten der Errichtung (= Differenzbetrag zwischen Sonderausstattung und Standardausstattung)
3. Mehrkosten der Adaptierung (= besondere Kosten, die auf Grund der behindertengerechten Ausstattung angefallen sind).

Soll der derzeitigen Richtlinienansicht weiterhin gefolgt oder entsprechend dem VfGH und UFS die Standardausstattung abgezogen bzw. auch der verlorene Aufwand anerkannt werden (dessen Ermittlung zumeist nur im Schätzungswege möglich sein wird)?

Die unmittelbar auf Grund der behindertengerechten Ausstattung veranlassten Kosten für Ein- und Umbauten von Bad und WC stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Weitere dadurch erforderliche mittelbare Maßnahmen stellen ebenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar, insbesondere die Abrisskosten der alten Einrichtung. Sofern zusätzlich Einrichtungsgegenstände (Möbel, Beleuchtungskörper udgl.) neu angeschafft bzw. installiert werden, liegt eine außergewöhnliche Belastung im Ausmaß der Kosten einer Bad- und WC-Standardeinrichtung vor. Eine weitere Berücksichtigung des (anteiligen) Wertes des Altbestandes hat nicht zu erfolgen.

Aufwendungen können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn zum Zeitpunkt des Umbaus bereits eine Beeinträchtigung bzw. Krankheit vorliegt.

Die geltend gemachten Kosten sind in jedem Fall um eventuell erhaltene Zuschüsse zu kürzen.

Mit dem nächsten Wartungserlass wird LStR 2002 Rz 908 entsprechend geändert werden.

§ 41 EStG 1988

Pflichtveranlagung bei überschneidenden Bezügen, wenn das steuerpflichtige Einkommen unter € 10.900 liegt (§ 41 EStG 1988 iVm § 42 EStG 1988)

Der Steuerpflichtige erzielte im Kalenderjahr 2007 folgende Einkünfte:

01.01. bis 31.10.2007: Arbeitslosengeld in Höhe von 10.393,76 €

01.02. bis 31.12.2007: geringfügige Einkünfte in Höhe von 3.300,-- €

01.11. bis 31.12.2007: Einkünfte aus Vollbeschäftigung in Höhe von 4.032,34 €

Auf Grund der Hochrechnung der Einkünfte kam es zu einer Nachzahlung in Höhe von 558,89 €.

Gemäß § 41 EStG 1988 liegt ein Pflichtveranlagungsgrund vor, da zumindest gleichzeitig zwei Bezüge (im November und Dezember in Höhe von 600,-- €) vorlagen.

Eine Erklärungspflicht gemäß § 42 EStG 1988 wäre jedoch nicht gegeben, da das steuerpflichtige Einkommen den Betrag von 10.900,-- € nicht übersteigt.

Das steuerpflichtige Einkommen betrug nach Berücksichtigung von Werbungskosten und Sonderausgaben 6.126,35 €. Die Nachforderung ergibt sich lediglich auf Grund der Hochrechnung.

Wäre die geringfügige Beschäftigung im Oktober beendet worden, läge kein Pflichtveranlagungsgrund vor und die Nachforderung (219,63 €) wäre nicht zu entrichten.

Kann der Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung im Zuge der Berufung dennoch zurückgenommen werden, da die steuerpflichtigen Bezüge unter der Erklärungspflicht von 10.900,-- € liegen?

§ 42 EStG 1988 regelt, wann durch den Steuerpflichtigen eine Steuererklärung einzureichen ist. Unter anderem ist dies gemäß § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige durch das Finanzamt dazu aufgefordert wird.

Regelungen betreffend Pflichtveranlagungsgründe finden sich ausschließlich im § 41 EStG 1988. Unter anderem ist im § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 geregelt, dass eine Pflichtveranlagung vorzunehmen ist, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Liegt ein Pflichtveranlagungsgrund vor, kann ein Antrag auf ArbeitnehmerInnenveranlagung nicht mehr zurückgezogen werden und sind im Veranlagungsverfahren sämtliche Umstände für das betreffende Kalenderjahr zu berücksichtigen.

Im Anlassfall ist daher auf Grund des vorliegenden Pflichtveranlagungstatbestandes die Zurückziehung des Antrages nicht möglich (weder im Rahmen des Berufungsverfahrens noch anderweitig).

Veranlagung von Auszahlungen aus einer Betrieblichen Vorsorgekasse (§§ 25, 33, 34, 41 EStG 1988, LStR 2002 Rz 683, Rz 805 bis Rz 808, LStR 2002 Rz 834)

Für Auszahlungen aus einer BV-Kasse werden dem Finanzamt Lohnzettel (KZ 245 ist Null) übermittelt.

Da der Lohnzettel offensichtlich als Aktiv-Lohnzettel verarbeitet wird, ergibt sich im Zuge der Wiederaufnahme eine nachträgliche Gutschrift durch die Berücksichtigung von Verkehrsabsetzbetrag, Arbeitnehmerabsetzbetrag und Werbungskostenpauschale, obwohl der Abgabepflichtige nur mehr eine Pension erhält.

Der für Auszahlungen aus einer BV-Kasse übermittelte Lohnzettel kann auch dazu führen, dass dem Abgabepflichtigen, der daneben nur Bezüge aus einem Dienstverhältnis bezieht, Lohnsteuerdifferenzen, die auf Fehlberechnungen des Arbeitgebers zurückzuführen sind, nunmehr im Rahmen einer Pflichtveranlagung vorgeschrieben werden.

- 1.) Erfolgt die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht?
- 2.) Stehen einem Abgabepflichtigen, der neben dieser Auszahlung nur eine Pension bezieht, statt des Pensionistenabsetzbetrages nunmehr Verkehrsabsetzbetrag, Arbeitnehmerabsetzbetrag und Werbungskostenpauschale zu?
- 3.) Sind die von einer BV-Kasse ausbezahlten Beträge bei außergewöhnlichen Belastungen bei der Ermittlung des Selbstbehaltes zu berücksichtigen?

Gemäß § 67 Abs. 9 EStG 1988 bleiben sonstige Bezüge bei der Veranlagung außer Betracht. Gemäß § 41 Abs. 4 EStG 1988 bleiben Bezüge, die mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 versteuert wurden, bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit außer Ansatz. Da im Lohnzettel über die Auszahlung einer Abfertigung durch eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) ausschließlich Bezüge enthalten sind, die im Falle einer Veranlagung nicht berücksichtigt werden, ist eine Pflichtveranlagung auf Grund eines solchen Lohnzettels nicht durchzuführen. Ebenso können solche Bezüge nicht dazu führen, dass nur auf Grund dieser Einkünfte ein Arbeitnehmerabsetzbetrag, Verkehrsabsetzbetrag und das Werbungskostenpauschale berücksichtigt werden.

Bezüge und Vorteile aus BV-Kassen einschließlich der Bezüge und Vorteile im Rahmen der Selbständigenvorsorge nach dem 4. und 5. Teil des BMSVG sind zwar gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aber keine Einkünfte aus einem Dienstverhältnis. Nach § 47 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 ist weiters bei Bezügen gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988 ein Dienstverhältnis anzunehmen. Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 und 3 EStG 1988 (auch die Abfertigung aus BV-Kassen) sind von dieser Fiktion also nicht erfasst.

Weiters bestimmt § 33 Abs. 6 EStG 1988, dass einem Steuerpflichtigen, der keinen Anspruch auf Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrag hat, der Pensionistenabsetzbetrag zusteht, wenn er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 EStG 1988 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5 EStG 1988 bezieht.

Für die Berechnung des Selbstbehaltes bei außergewöhnlichen Belastungen sind gemäß § 34 Abs. 5 EStG 1988 von den sonstigen Bezügen im Sinne des § 67 EStG 1988 nur jene nach Abs. 1 und 2 und jene, die zum laufenden Tarif versteuert werden, miteinzubeziehen.

§ 68 EStG 1988

SEG-Zulagen

Ein Rauchfangkehrer bekommt seit vielen Jahren eine Schmutzzulage; diese wird am Lohnkonto pauschal mit € 150,- mtl. abgerechnet. Das Pauschale basiert auf 40 Stunden pro Woche mit 10% des Stundenlohnes.

Bei mehreren Prüfungen wurde die Steuerfreiheit immer anerkannt. Das Arbeitsbild hat sich in den letzten Jahren teilweise verändert.

a) Kann trotz des geänderten Arbeitsbildes weiterhin davon ausgegangen werden, dass die Schmutzzulage für Rauchfangkehrer steuerfrei zusteht?

b) Muss der Behörde ein Nachweis über die Tätigkeiten vorgelegt werden, auch wenn dies in den letzten Jahren und Jahrzehnten nicht erforderlich war?

Reicht hier eine Glaubhaftmachung aus?

Auf Grund der langjährigen Handhabung in der Praxis und des Grundsatzes von Treu und Glauben ist für abgelaufene Prüfungszeiträume die Steuerfreiheit anzuerkennen.

Um in Zukunft die Schmutzzulage steuerfrei auszahlen zu können, erfordert dies einen überprüfbaren Nachweis, in welchem Zeitraum Arbeitsbedingungen überwiegend vorgelegen sind, die eine erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirkt haben (hinsichtlich Überwiegens siehe LStR 2002 Rz 1130). Von einer überwiegenden Verschmutzung ist auf Grund der gegenwärtigen Erfahrungswerte jedenfalls an den so genannten „Kehrtage“ auszugehen. Wird die Zulage nur für die „Kehrtage“ gezahlt, ist sie bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen steuerfrei. Überwiegen die so genannten „Kehrtage“ im Kalendermonat, kann von einer überwiegenden Verschmutzung im Kalendermonat ausgegangen werden. Siehe hierzu auch VwGH 07.05.2008, 2006/08/0225.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit von SEG-Zulagen ist weiters das Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 sowie die Angemessenheit der Zulage. Von einer Angemessenheit kann dann ausgegangen werden, wenn die Schmutzzulage (bzw. eine insgesamt an Rauchfangkehrer gezahlte SEG-Zulage) 8% des Grundlohnes nicht übersteigt.

§ 78 EStG 1988

Berichtigung der Lohnsteuer während des Jahres (LStR 2002 Rz 1194)

Gemäß LStR 2002 Rz 1194 kann der Arbeitgeber Fehler bei der Einbehaltung der Lohnsteuer im Laufe des Kalenderjahres berichtigen.

- a) Ist dies im Falle einer zu niedrig berechneten Lohnsteuer eine Kann-Bestimmung oder muss der Arbeitgeber von sich aus tätig werden?
- b) Was kann/muss der Arbeitgeber machen, wenn er nach Ablauf des Kalenderjahres einen Fehler (zu niedrig berechnete Lohnsteuer) erkennt?

ad a)

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Sollte daher der Arbeitgeber erkennen, dass er im laufenden Kalenderjahr in einem vergangenen Lohnzahlungszeitraum unrichtig (zuwenig oder zuviel) Lohnsteuer einbehalten hat, muss er Fehler bei der Einbehaltung der Lohnsteuer im Laufe des Kalenderjahres berichtigen.

ad b)

Erfolgte die zu niedrige Berechnung der Lohnsteuer in einem Lohnzahlungszeitraum im abgelaufenen Kalenderjahr, hat der Arbeitgeber dies dem Finanzamt zum Zwecke einer bescheidmäßigen Festsetzung (§ 202 BAO) formlos mitzuteilen. Die Berichtigung des Lohnzettels darf erst erfolgen, wenn dem Arbeitgeber die zuwenig einbehaltene Lohnsteuer mit einem Haftungs- und Zahlungsbescheid vorgeschrieben und diese vom Arbeitnehmer im Regresswege bezahlt wurde.

§ 79 Abs. 1 EStG 1988

Abfuhr der Lohnsteuer - richtige Bezeichnung des Lohnzahlungszeitraumes

Der Arbeitgeber hat die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Der Kalendermonat, in dem die Lohnzahlung erfolgte, ist manchmal nicht identisch mit dem Zeitraum, für den die Lohnzahlung erfolgt.

Oft sind Vorhineinbezüge bereits im Vormonat auszuzahlen, zB wenn der 1. des Monats ein Feiertag ist oder der Jännerbezug schon am 28. Dezember ausbezahlt wird.

Welcher Lohnzahlungszeitraum ist bei der Überweisung der Lohnabgaben anzugeben? Ist es jener Monat, in dem die Lohnsteuer einzubehalten war, oder jener Monat, für den die Lohnzahlung erfolgte?

Mit welchem Lohnzahlungszeitraum sind die Lohnabgaben in der Finanzkasse zu buchen?

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Werden vom Arbeitgeber Bezüge bereits im Vormonat für das Folgemonat ausbezahlt, so hat der Arbeitgeber mittels Verrechnungsweisung dem Finanzamt bekannt zu geben, dass die Lohnsteuer für jenen Monat, für den die Lohnzahlung erfolgte, abgeführt wird. Dadurch kann in der Einhebungsstelle des Finanzamtes die Lohnsteuer für den richtigen Lohnzahlungszeitraum gebucht werden.

Werden die Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausbezahlt, so hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer bis zum 15. Februar abzuführen und als Verrechnungsweisung den „Zeitraum 1-12/Jahr“ anzugeben.

Durch diese Vorgehensweise ist gewährleistet, dass die in den Jahreslohnzetteln ausgewiesene Lohnsteuer mit der für das Kalenderjahr abgeführten Lohnsteuer übereinstimmt. Weiters liegt dadurch eine Übereinstimmung bei der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben vor.

Bundesministerium für Finanzen, 19. November 2008