

BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

Abteilung IV/7

Verteiler:

A 3

B 5

C 12,

G 2

Est 010

Lohnsteuerprotokoll 1999

GZ. 07 0101/30-IV/7/99

An alle

Finanzlandesdirektionen

und Finanzämter

mit Ausnahme

der Finanzämter für Gebühren

und Verkehrsteuern

Himmelfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: 513 98 61

Sachbearbeiter:
Mag. Treer
Telefon:
51 433/2711
Internet:
Post@bmf.gv.at
x.400:
S=POST;C=AT;A=GV;P=BMF;
O=BMF;OU=MKD-EINL
DVR: 0000078

Betr.: Lohnsteuerprotokoll 1999

*Das Bundesministerium für Finanzen übermittelt in der Anlage das Protokoll über die
Lohnsteuerbesprechung 1999.*

Die Ausführungen im Protokoll stellen Ergänzungen und Klarstellungen zu den bestehenden Erlässen zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise dar. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

Die Finanzlandesdirektionen werden ersucht, über den Inhalt des Protokolls Dienstbesprechungen mit den Finanzämtern (Gruppenleiter Arbeitnehmerveranlagung und Fachbereichsleiter Einkommensteuer) abzuhalten.

Dieser Erlaß wird im AÖFV verlautbart.

30. Juli 1999

Für den Bundesminister:

Mag. Treer

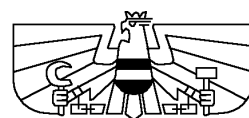
Für die Richtigkeit
der Ausfertigung:

PROTOKOLL über die Lohnsteuerbesprechung 1999

18. und 19. Mai 1999 in Wien

Bundesministerium für Finanzen

GZ. 07 0101/30-IV/7/99 vom 30. Juli 1999



**BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN**

§ 2 Abs. 3 EStG 1988

Entschädigungszahlungen für die Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung

Ein gewerberechtlicher Geschäftsführer einer GesmbH ist minderheitsbeteiligt (Beteiligung bis 25 %) und als Arbeitnehmer bei der Gesellschaft beschäftigt. Zusätzlich zu seinen nichtselbständigen Einkünften erhält er für die Zurverfügungstellung seiner Gewerbeberechtigung eine monatliche Entschädigung von 3.000 S .

Sind die Entschädigungen für die Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder sind diese mit den nichtselbständigen Einkünften zu versteuern?

Wie ist vorzugehen, wenn der gewerberechtliche Geschäftsführer an der GesmbH wesentlich beteiligt ist (mehr als 25 %) und somit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit bezieht (§ 22 Z 2, zweiter Teilstrich) und gleichermaßen Entschädigungen für die Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung in Höhe von monatlich 3.000 S erhält.

Gemäß § 9 Abs. 1 der Gewerbeordnung 1994 (GewO 1994) können juristische Personen Gewerbe ausüben, müssen jedoch einen Geschäftsführer (§§ 39 und 40 GewO 1994) bestellt haben. Gemäß § 39 Abs. 2 GewO 1994 muß der Geschäftsführer den für die Ausübung des Gewerbes vorgeschriebenen persönlichen Voraussetzungen entsprechen. Handelt es sich um ein Gewerbe, für das die Erbringung eines Befähigungsnachweises vorgeschrieben ist, so muß der gemäß § 9 Abs. 1 GewO 1994 zu bestellende Geschäftsführer einer juristischen Person außerdem

- 1. dem zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organ der juristischen Person angehören oder**
- 2. ein mindestens zur Hälfte der wöchentlichen Normalarbeitszeit im Betrieb beschäftigter, nach den Bestimmungen des Sozialversicherungsrechts voll versicherungspflichtiger Arbeitnehmer sein.**

Ein Befähigungsnachweis, der eine (natürliche) Person zur Ausübung eines Gewerbes berechtigt, ist als besondere Qualifikation dieser Person anzusehen und stellt kein gesondertes Wirtschaftsgut dar. Wird ein Geschäftsführer für diese Qualifikation zusätzlich entlohnt, sind die dafür erhaltenen Bezüge trotzdem Teil seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Ist der gewerberechtliche Geschäftsführer an der GesmbH wesentlich beteiligt (mehr als 25 %), ist sinngemäß vorzugehen. Die zusätzlichen Entlohnungen stellen daher Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2, zweiter Teilstrich) dar.

§ 2 Abs. 3, § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988

Steuerliche Behandlung von Stipendien (zB. Diplomarbeits- und Dissertationsstipendien)

Gemäß RZ 33 der LStR 1999 fließen Stipendien, die im Rahmen einer Schul- oder Studiausbildung gewährt werden (insbesondere Dissertations- und Diplomarbeitsstipendien), außerhalb der Einkunftsarten des EStG zu, sofern

- es sich um Zuschüsse zu wissenschaftlichen Arbeiten handelt, die nicht veröffentlicht oder sonst wirtschaftlich verwertet werden,
- die Arbeiten nicht im Rahmen eines Dienstvertrages oder eines Werkvertrages oder ergänzend zu einem Dienstvertrag oder Werkvertrag durchgeführt werden und
- die Höhe der Zuschüsse darauf schließen läßt, daß der Charakter eines Ausbildungszuschusses und nicht eines Einkommensersatzes im Vordergrund steht. Dies ist der Fall, wenn die Zuschüsse jährlich insgesamt nicht höher sind als die Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter nach dem Studienbeihilfengesetz. Bei der Beurteilung ist es allerdings unerheblich, ob der Betreffende neben dem Stipendium auch eine Beihilfe nach dem Studienbeihilfengesetz oder Familienbeihilfe bezieht. Werden höhere Beträge ausbezahlt, ist grundsätzlich von einer Erwerbstätigkeit auszugehen.

Wie hoch ist die Grenze, bis zu der Stipendien im Jahr 1999 steuerlich nicht zu erfassen sind? Wie sind Studienabschlußstipendien, die über diese Grenze hinausgehen, zu behandeln?

Das Höchstausmaß der Studienbeihilfe, an der sich die Höhe der nicht steuerpflichtigen Stipendien im Sinne der RZ 33 der LStR 1999 orientiert, beträgt für das Jahr 1999 (ab 1. März 1999) 96.960 S jährlich und für das Jahr 2000 (ab 1. Jänner 2000) 99.960 S.

Eine weitere Studienförderungsmaßnahme gibt es für Personen, die während einer Berufstätigkeit studiert haben und zum Abschluß des Studiums die Berufstätigkeit aufgeben müssen.

Dieses Studienabschlußstipendium beträgt monatlich 15.000 S und wird ebenfalls für 12 Monate ausbezahlt. Ein derartiges Stipendium stellt vorrangig einen Einkommensersatz dar und ist daher steuerpflichtig (siehe hierzu auch RZ 34 der LStR 1999).

§ 2 Abs. 3, § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988

Steuerliche Behandlung von Mobilitätszulagen im Rahmen von EU-Stipendien

Sind Mobilitätszulagen, die im Rahmen von EU-Stipendien nach dem IHRP-Programm ("Improving the Human Research Potential and Socio-Economic Knowledge Base", teilweise auch als IHP-Programm bezeichnet) oder im Rahmen von "Marie Curie Stipendien" gewährt werden, ebenfalls steuerfrei zu behandeln?

Stipendien, die im Rahmen des TMR Programmes (Training and Mobility of Researchers) der Europäischen Union gewährt werden, stellen infolge der Weisungsgebundenheit, der organisatorischen Eingliederung sowie der Pflicht zur persönlichen Dienstleistung des Stipendiaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, sofern die Vergabe des Stipendiums an einen Ausbildungsauftrag an das gastgebende Institut anknüpft. Sofern die Vergaberichtlinien die Zuerkennung von Kostenersätzen für Reisen sowie für Unterkunft am Ausbildungsort vorsehen (Mobilitätszulage), sind diese als Kostenersätze im Sinne des § 26 ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten anzuerkennen (RZ 35 LStR 1999). Diese Grundsätze sind auch auf die Folgeprogramme der EU (IHRP- bzw. IHP-Programm, Stipendien im Rahmen des 5. Rahmenprogrammes, Marie Curie Stipendien) anzuwenden.

Werden, wie im Falle von "Marie Curie Training Sites", für kurzfristige (weniger als 12 Monate) Studienaufenthalte ausländischer Studenten an einem inländischen Institut durch das inländische Institut EU-Stipendien ausgezahlt, die aus einer Unterstützung für den Studenten, einer Mobilitätszulage sowie dem Ersatz der Fahrtkosten (Allowance for fellow, Mobility allowance, Travel allowance) bestehen, liegt in Anlehnung an die Regelung bei Diplomarbeits- und

Dissertationsstipendien kein steuerpflichtiger Bezug vor, wenn der Gesamtbetrag bestehend aus der Unterstützung des Studenten, der Mobilitätszulage und der Fahrtkosten den Betrag von 1.400 Euro monatlich nicht übersteigt. Werden solche Stipendien an österreichische Studenten für einen Auslandsaufenthalt gezahlt, sind sie gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG steuerfrei (siehe RZ 37 der LStR 1999).

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988

Personalgestellung und Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG

Die LStR 1999 führen in RZ 56 zur Art der begünstigten Tätigkeiten (Bauausführungen, Montagen usw.) u.a. folgendes aus:

„Unter Bauausführung im weitesten Sinn sind alle Maßnahmen zu verstehen, die mit der Errichtung oder Erweiterung von Bauwerken (Hoch- und Tiefbauten) im Zusammenhang stehen. Dies ist auch dann der Fall, wenn der Auftragnehmer (Generalunternehmer) sich zur Erfüllung des Vertrages eines inländischen Unternehmers (Subunternehmers) bedient, weiters bei der Personalgestellung anlässlich der Errichtung begünstigter Vorhaben.“

Ist die Personalgestellung nur dann nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG begünstigt, wenn die Gestellung der Arbeitskräfte zu einer inländischen Lieferfirma erfolgt, die die begünstigten Bauausführungen oder Montagen durchführt?

Beispiel:

Ein technisches Büro verleast drei Mitarbeiter an eine Systemtechnikfirma in Deutschland. Diese deutsche Firma fertigt Anlagen für Kunden auf der ganzen Welt an und führt auch die Montageüberwachung durch.

Die verleasteten Mitarbeiter sind in Deutschland mit der Projektierung und Planung dieser Anlagen betraut. Die Fertigung der Anlagen und auch die Montage werden durch die in Deutschland ansässige Firma durchgeführt. Ebenso wird der Personalgestellungsvertrag mit diesem deutschen Auftragnehmer abgeschlossen.

Die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG kommt nur dann zur Anwendung, wenn als Grundvoraussetzung ein inländisches Unternehmen im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet. Nur dann, wenn diese Grundvoraussetzung erfüllt ist, kommt die Steuerbefreiung auch für weitere damit im Zusammenhang stehende Tätigkeiten (Wartung, Personalgestellung, Planung, Beratung, Schulung usw.) zum Tragen. Im o.a. Beispiel erfolgt die Entsendung der österreichischen Arbeitnehmer nicht in Zusammenhang mit einem begünstigten

(d.h. von einem inländischen Unternehmen ausgeführten) Vorhaben, weil Errichter der Anlage ein ausländisches Unternehmen ist. Die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG für die drei entsendeten Arbeitnehmer kommt daher nicht zum Tragen.

Hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen bei Personalentsendung ist in Bezug auf grenzüberschreitende konzerninterne Personalentsendungen mit der deutschen Steuerverwaltung eine Übereinkunft erzielt worden, die mit Erlaß vom 16. Februar 1998, GZ. 04 1482/6-IV/4/98 bekanntgegeben wurde (siehe LStR 1999, RZ 923ff).

Wird hingegen von einem inländischen Subunternehmer für einen ausländischen Generalunternehmer ein Teil eines Gesamtprojektes ausgeführt und stellt dieses Teilprojekt für sich gesehen eine begünstigte Anlage im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG dar, steht die Begünstigung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu.

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988

Hinterlegung von Wertpapieren im Rahmen von Mitarbeiterbeteiligungen bei einem inländischen Kreditinstitut

Wertpapiere, die im Rahmen einer Mitarbeiterbeteiligungsaktion im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG übertragen wurden, werden bei einer Filiale einer Bank aus einem EWR-Mitgliedstaat in Österreich hinterlegt. Liegt diesfalls ein "inländisches Kreditinstitut" im Sinne der angeführten Regelung vor?

Der Begriff inländisches Kreditinstitut ist im Bankwesengesetz (BWG) nicht mehr enthalten. § 2 Z 13 BWG regelt allerdings den Begriff "Ausländisches Kreditinstitut". Ausländisches Kreditinstitut ist, wer außerhalb der Mitgliedstaaten nach den Vorschriften des Sitzstaates berechtigt ist, Geschäfte nach § 1 Abs. 2 BWG zu betreiben. Gemäß § 2 Z 5 BWG ist Mitgliedstaat jeder Staat, der dem Europäischen Wirtschaftsraum angehört. Auf Grund des Umkehrschlusses ist daher ein inländisches Kreditinstitut (als nicht-ausländisches Kreditinstitut) ein solches mit Sitz in einem Mitgliedstaat, sowie jedes Kreditinstitut mit österreichischer Berechtigung. Darunter fallen auch österreichische Zweigstellen von Drittlandinstituten, da diese eine österreichische Konzession haben.

§ 3 Abs. 3 EStG 1988

Werbungskosten bei steuerfreien Einkünften

Ein Arbeitnehmer bezieht neben steuerpflichtigen Inlandseinkünften auch Einkünfte, die gemäß § 3 Abs.1 Z 10 EStG steuerfrei zu belassen sind. Er beantragt bei der Arbeitnehmerveranlagung Werbungskosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes für Familienheimfahrten sowohl für Zeiten der Inlandstätigkeit als auch für Zeiten der Auslandstätigkeit.

1. Sind die Aufwendungen für Familienheimfahrten auch für Zeiten der Auslandstätigkeit zu berücksichtigen ?
2. In welcher Höhe sind die Fahrtkosten zu berücksichtigen?
3. Wie erfolgt die Berücksichtigung im Veranlagungsverfahren (praktische Vorgangsweise)?

Auf eine begünstigte Auslandstätigkeit entfallende Werbungskosten sind grundsätzlich bei den diesbezüglichen Einkünften zu berücksichtigen. Daher mindern sie die für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes gemäß § 3 Abs. 3 EStG heranzuziehenden Einkünfte (Progressionsvorbehalt). Die Aufwendungen für Familienheimfahrten sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG in Höhe von 28.800 S jährlich (2.400 S monatlich) limitiert.

Ersetzt der Arbeitgeber Aufwendungen für Familienheimfahrten, sind sie als Teil der Bruttobezüge unter KZ 210 des Lohnzettels anzuführen (ausgenommen es liegt eine Dienstreise vor).

Der vom Arbeitgeber ausgestellte Lohnzettel für die Auslandsbezüge ist bei der (Arbeitnehmer)Veranlagung folgendermaßen zu korrigieren: Der unter "Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11" ausgewiesene Betrag ist um die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Beträge zu vermindern. Die Werbungskosten selbst sind in das freie Feld (mit vorgelagertem weißen Balken) einzutragen, damit unter Kennzahl 243 wieder der Gesamtbetrag abgezogen wird und die steuerpflichtigen Bezüge null ergeben.

§ 15 EStG 1988

Verbilligte Abgabe von Waren im Textilhandel an Arbeitnehmer

Nach RZ 222 der LStR 1999 führen Personalrabatte zu keinem Vorteil aus dem Dienstverhältnis, wenn für die Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, dieselben Waren oder Dienstleistungen zu einem niedrigeren oder gleichen Preis im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs zu kaufen. Der Bezug von Kleinstmengen (zB. Lebensmittel für den täglichen Bedarf) kann vernachlässigt werden.

Arbeitnehmer können während des gesamten Kalenderjahres die Waren des Arbeitgebers (zB. eines Bekleidungsgeschäftes) zu jenem Preis kaufen, der Kunden nur während des Ausverkaufes gewährt wird. Entsteht in den Fällen ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis, wenn der Arbeitnehmer ein Produkt außerhalb der Ausverkaufszeit erwirbt ?

Gemäß RZ 221 der LStR 1999 liegen steuerpflichtige Einnahmen auch dann vor, wenn dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses Rabatte gewährt werden, die über die handelsüblich allen Endverbrauchern zugänglichen Rabatte hinausgehen. Preisreduzierungen im Ausverkauf haben ihren Grund darin, daß Einzelstücke nach Ablauf der dafür entsprechenden Modesaison stark verbilligt abgegeben werden. Diese verbilligte Abgabe erfolgt gegenüber allen Kunden und führt daher auch bei Arbeitnehmern nicht zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Werden allerdings Waren an Arbeitnehmer außerhalb der Zeiten des Ausverkaufs zu derartigen Konditionen abgegeben, dann liegt ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor. Die Einräumung der günstigeren "Ausverkaufskonditionen" wird ausschließlich auf Grund des Dienstverhältnisses gewährt und ist in dieser Form keinesfalls eine Begünstigung, die handelsüblich anderen Endverbrauchern eingeräumt wird, weil die entsprechenden, für einen Ausverkauf maßgeblichen Umstände (Verkauf von Reststücken außerhalb der Saison) nicht vorliegen.

§ 16 EStG 1988

Vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten

Eine Unternehmerprüfung ist neben der Meisterprüfung für Handwerksberufe bzw. der Befähigungsprüfung für viele gebundene Gewerbe eine verpflichtende Voraussetzung zur selbständigen Ausübung eines Gewerbes. Sie kann von der fachlichen Prüfung getrennt als eigene Prüfung abgelegt werden. Weiters berechtigt die Unternehmerprüfung nach einem

Jahr kaufmännischer Tätigkeit zum Erwerb des Gewerbescheines "Handel mit Waren aller Art". Die Unternehmerprüfung ist an keine Zulassungsvoraussetzung gebunden und "gewerbeneutral".

Der Prüfungsstoff umfaßt die Gebiete Kommunikation und Verhalten, Marketing, Organisation, unternehmerische Rechtskunde, Rechnungswesen, Mitarbeiterführung und Personalmanagement. Die Absolventen mehrerer Schulen (z.B. Handelsakademie oder Handelsschule) sind von der Prüfung befreit.

Können die mit der Unternehmerprüfung im Zusammenhang stehenden Ausgaben als Werbungskosten angesehen werden?

Soweit die Unternehmerprüfung durch eine nichtselbständige Tätigkeit veranlaßt ist (Fortbildung), sind die Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen. Da die Unternehmerprüfung eine verpflichtende Voraussetzung zur Ausübung bestimmter selbständiger Tätigkeiten ist, können die Aufwendungen auch vorweggenommene Betriebsausgaben darstellen.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988

Doppelte Haushaltsführung eines ledigen Steuerpflichtigen

Ein alleinstehender Steuerpflichtiger gründet aus beruflicher Veranlassung einen eigenen Haushalt an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort (über 120 km entfernt). Er beantragt Werbungskosten infolge doppelter Haushaltsführung und führt dazu aus, daß er weiterhin seinen ständigen Wohnsitz in einem Zimmer im Wohnungsverband der Eltern unterhält. Für die Zurverfügungstellung dieses Zimmers und der Verpflegung an den Wochenenden bezahlt der Steuerpflichtige seinen Eltern einen monatlichen Betrag von 2.000 S.

Können die Aufwendungen für den beruflich bedingten zweiten Wohnsitz unter dem Titel "Doppelte Haushaltsführung" als Werbungskosten anerkannt werden ?

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (22.9.1987, 87/14/0066) kann ein im Wohnungsverband der Eltern gelegenes Zimmer nicht als "Haushalt" angesehen werden. Wenn ein lediger Steuerpflichtiger am Ort der Beschäftigung einen Haushalt neu gründet, so ist dies sein einziger, sodaß die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht gegeben sind. In diesem Fall stehen keine Werbungskosten für die Aufwendungen für diese Wohnung am Arbeitsort bzw. für Familienheimfahrten zu. Der Umstand, daß

dieser Steuerpflichtige für sein Zimmer im elterlichen Wohnungsverband (im Einfamilienhaus oder in der Wohnung der Eltern) "Haushaltsgeld" oder Miete zahlt, ändert nichts an dieser Beurteilung.

Anders ist der Fall zu beurteilen, wenn der ledige Steuerpflichtige am Arbeitsort nur eine einfache Unterkunft bezieht, die keinen Wohnsitz darstellt, also nicht geeignet ist, einem dauernden Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen (zB. eine einem "Burschenzimmer" ähnliche Unterkunft) und seinen Wohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) im Haus der Eltern beibehält. In diesem Fall sind Aufwendungen für die Unterkunft am Arbeitsort Werbungskosten, ebenso stehen Familienheimfahrten zu. Die Ausführungen unter RZ 346 der LStR 1999 sind zu beachten.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988

Doppelte Haushaltsführung eines verheirateten Steuerpflichtigen

Ein verheirateter Steuerpflichtiger hat seinen Wohnort in der Steiermark und seinen Arbeitsort in Salzburg. Für die Jahre 1990 bis 1992 wurden Kosten der doppelten Haushaltsführung (Wohnungskosten am Arbeitsort Salzburg, Familienheimfahrten) als Werbungskosten berücksichtigt. In den Jahre 1993 bis 1995 wurden keine Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung mit der Begründung gewährt, daß die Beibehaltung des Wohnsitzes in der Steiermark ausschließlich aus privaten Gründen erfolgte. Die Einkünfte der Ehegattin am Wohnort betrugen während dieser Zeit jährlich unter 20.000 S und wurden als nicht relevant für die Beibehaltung des Wohnsitzes in der Steiermark bezeichnet. Im Jahre 1996 beantragt der Steuerpflichtige (der noch immer in Salzburg nichtselbständig tätig ist) neuerlich Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung mit der Begründung, daß die Einkünfte seiner Ehegattin am Wohnort in der Steiermark pro Jahr 200.000 S betragen. Stehen nunmehr für den Steuerpflichtigen Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung zu?

Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung stehen unter anderem dann zu, wenn ein (Ehe)Partner eine Beschäftigung an einem anderen als dem bisherigen Wohnort aufnimmt und der Familienwohnsitz an diesen Ort verlegt wird. Behält der andere Ehepartner den bisherigen Arbeitsort und die bisherige Wohnung (an diesem Arbeitsort) bei, stehen für diesen Kosten der doppelten Haushaltsführung zu.

Analog dieser Regelung stehen daher auch im gegenständlichen Fall Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung zu, wenn die Beschäftigung der Ehegattin in der Steiermark nachhaltig und nicht nur vorübergehend erfolgt. Bei Wegfall der Beschäftigung ist die Beibehaltung des Wohnsitzes allerdings ohne Übergangsfristen als privat veranlaßt anzusehen.

§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988

AfA bei Anschaffung eines Kraftfahrzeuges gegen Eintausch des alten Kraftfahrzeuges

Ein Kraftfahrzeug mit Anschaffungskosten von 400.000 S wird nach 8 Jahren um 50.000 S verkauft. Ein neues Fahrzeug mit Anschaffungskosten von 450.000 S wird, vermindert um den Wert des Eintauschfahrzeuges, daher um 400.000 S erworben. Das Fahrzeug dient zu 90% als Arbeitsmittel für berufliche Fahrten.

Ist der Erlös des Altfahrzeuges (anteilig) steuerlich zu berücksichtigen?

Im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten wird der Vermögensstamm grundsätzlich (ausgenommen Spekulationsgewinne) nicht erfaßt. Die Anschaffungskosten eines KFZ können nur in Form der AfA abgezogen werden, wobei die Nutzungsdauer grundsätzlich mit 8 Jahren festzusetzen ist. Dadurch steht bei Verkauf des Fahrzeuges vor Ablauf der achtjährigen Nutzungsdauer der nichtabschreibbare Buchwert dem nicht anzusetzenden Verkaufserlös "steuerneutral" gegenüber. Im privaten Bereich ist daher kein Verkaufserlös anzusetzen. Bei der AfA für den Eintauschwagen ist von Anschaffungskosten in Höhe von 450.000 S auszugehen.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988

Fortbildungskosten von Lehrkräften

Ver mehrt werden von Lehrkräften diverse Fortbildungskosten als Werbungskosten geltend gemacht, z.B.

- Sonderschullehrerin: "Lehrgang Voltigierwart - Der Einsatz des Pferdes in der Psychiatrie und Psychotherapie".
- Volksschullehrerin in integrativer Klasse (1 bis 2 behinderte Kinder): Kurs "Psychiatrische Biodynamik" oder Kurs "Vision der Freude".

- AHS-Lehrerin: Kurs "Kreativer Tanz"

Sind die Kosten derartiger Kurse als Werbungskosten abzugsfähig?

Kosten für Seminarveranstaltungen, die auch bei nicht in der Berufssparte tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, stellen keine Werbungskosten dar. Bei Aufwendungen die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, bedarf es zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur einer beruflichen Veranlassung, sondern der beruflichen Notwendigkeit (vgl. RZ 224 der LStR 1999). Wenn der Arbeitgeber einen (nicht unbedeutenden) Teil der Kosten für die Teilnahme am Seminar trägt oder Seminare für Lehrer vom pädagogischen Institut (mit homogenem Teilnehmerkreis) veranstaltet werden, ist dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit.

Dienstfreistellungen alleine sind kein derartiger Hinweis.

Zu den konkret angeführten Fällen ist folgendes anzumerken:

Die Ausbildung zum Voltigierwart ist als eine eigenständige Berufsausbildung anzusehen und stellt keine Fortbildungsmaßnahme für eine Sonderschullehrerin dar, weil dafür die berufliche Veranlassung fehlt.

Seminare mit dem Inhalt "Psychiatrische Biodynamik" oder "Vision der Freude", die allgemein zugänglich sind und nicht ausschließlich auf die Anwendbarkeit im ausgeübten Beruf als Lehrer abstellen, führen auf Grund der allgemeinen Art des Themas nicht zu Werbungskosten bei der angeführten Lehrerin einer integrativen Klasse (siehe hierzu auch RZ 364 der LStR).

Der Kurs "Kreativer Tanz" führt bei einer AHS-Lehrerin nur dann zu Werbungskosten, wenn diese im Rahmen ihrer Lehrtätigkeit (des Lehrplanes) konkrete Kenntnisse oder Fähigkeiten über Tanz zu vermitteln hat. Andernfalls fehlt das in diesem Fall erforderliche Merkmal der beruflichen Notwendigkeit. Ähnlich wäre die Absetzbarkeit eines Kurses über die neue Rechtschreibung zu beurteilen. In diesem Fall wäre eine Absetzbarkeit bei der Vermittlung von allgemeinen (Durchschnitts)Kenntnissen generell nicht gegeben. Wird aber für Pädagogen spezifisches Wissen vermittelt, dann ist eine Absetzbarkeit bei Lehrkräften gegeben.

§ 16 Abs.1 Z 4 und § 67 Abs. 12 EStG 1988

Nachträgliche Zahlung und Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen

Wird auf Grund mehrerer Beschäftigungsverhältnisse die Geringfügigkeitsgrenze gemäß § 5 Abs. 2 ASVG überschritten, besteht Versicherungspflicht in vollem Umfang, wobei die Beiträge, soweit sie vom Arbeitnehmer nicht bereits freiwillig als Vorauszahlungen geleistet wurden, dem Arbeitnehmer direkt von der Gebietskrankenkasse nach Ablauf des Beschäftigungsjahres in einem Betrag vorgeschrieben werden. Die Vorschreibung dieser Zahlungen erfolgt erst im folgenden Kalenderjahr. Als Folge dieses Zahlungszeitpunktes handelt es sich um Werbungskosten des Folgejahres (Jahr, in dem die Zahlung erfolgt).

Wie sind in diesen Fällen die auf die Sonderzahlungen entfallenden Anteile dieser Pflichtbeiträge zu berücksichtigen?

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG sind Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung Werbungskosten und daher zur Gänze abzugsfähig. Eine entsprechende Zuordnung zu sonstigen Bezügen gemäß § 67 Abs. 12 EStG ist "vor Anwendung des festen Steuersatzes" vorzunehmen. Gemäß § 62 EStG "sind beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifes (§ 66 EStG) vom Arbeitslohn" jene Beträge im Sinne der Z 3 bis 4 abzuziehen, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 EStG zu versteuern sind. Die Aufteilung der Pflichtbeiträge bezieht sich somit nur auf den Steuerabzug vom Arbeitslohn, sodaß in jenen Fällen, in denen Pflichtbeiträge nachträglich zu leisten sind, eine Aufteilung nicht erfolgen kann und daher die gesamten Beiträge als Werbungskosten bei den zum Tarif zu versteuernden Einkünften abzuziehen sind.

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988

Zielgebiet

RZ 304 der LStR 1999 bestimmt, daß ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet für jene Personen einen Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, die ein ihnen zugewiesenes Einsatzgebiet regelmäßig bereisen.

In der Praxis stellt sich vermehrt heraus, daß Arbeitnehmern vom Arbeitgeber zwar kein bestimmtes Gebiet zugewiesen wird, die Tätigkeit aber - laut den Eintragungen im

Fahrtenbuch - nahezu ausschließlich in einem oder zwei aneinander angrenzenden politischen Bezirken ausgeübt wird (zB. Bauleiter, der während des gesamten Kalenderjahres mehrere Baustellen im Tiroler Oberland beaufsichtigt; Installateur, der fast ausschließlich im Bezirk Landeck diverse Reparaturen durchführt).

Stehen in diesen Fällen Tagesgelder als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG zu?

Tagesgelder können nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn bei den Reisebewegungen in typisierender Weise ein Verpflegungsmehraufwand gegenüber dem ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden (üblichen) Verpflegungsaufwand vorliegt (vgl. VwGH vom 28.5.1999, 96/13/0132). Bei regelmäßiger Bereisung eines Gebietes ist es daher unmaßgeblich, ob dieses Gebiet dem Arbeitnehmer formell oder nur faktisch zugewiesen wird, weil die Tätigkeit in einem mehrere Orte umfassenden Gebiet zu einer Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten führt und daher ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben ist.

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988

Verpflegungsmehraufwand durch Nichtinanspruchnahme der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Verpflegungsmöglichkeiten

Infolge von Truppenübungen bzw. Aufhalten in anderen Kasernen beantragt ein Bundesheeroffizier hinsichtlich seines ihm entstandenen Verpflegungsmehraufwandes Differenzwerbungskosten, wobei jeweils eine Reise (mehr als 25 km) vorliegt. Erhebungen beim zuständigen Militärkommando ergaben, daß eine Anmeldung zur Verpflegung in Militäreinrichtungen außerhalb der jeweiligen Stammkaserne am Vortag der jeweiligen Reise beim zuständigen Versorgungsoffizier ausreicht, um sich unter den selben Voraussetzungen wie in der Stammkaserne in der Offiziersmesse verpflegen zu können. Dieser Sachverhalt wurde vom Steuerpflichtigen auch bestätigt. Er teilte jedoch mit, daß er sich meistens selbst in Gasthäusern verpflegt habe.

Kann in derartigen Fällen überhaupt von einem beruflich bedingten Verpflegungsmehraufwand gesprochen werden ?

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber dem ansonsten am jeweiligen

Aufenthaltort anfallenden (üblichen) Verpflegungsaufwand. Kann die Verpflegung daher am auswärtigen Tätigkeitsort zu den gleichen Bedingungen wie an der ständigen Arbeitsstätte in Anspruch genommen werden, stehen Tagesgelder als Werbungskosten nicht zu (vgl. VwGH vom 15.11.1994, 90/14/0216). Die Nichtinanspruchnahme der günstigen Verpflegungsmöglichkeiten aus privaten Gründen vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988

Fahrtkosten zu Fortbildungsstätten

Ein an seinem Dienstort wohnender Arbeitnehmer besucht einen dreisemestrigen Vorbereitungskurs für die Meisterprüfung. Der Kursort ist ca. 90 km vom Wohnort entfernt.

Der Arbeitnehmer fährt täglich mit dem PKW zum Kursort und zurück.

Beispiel 1:

Der Arbeitnehmer besucht den Kurs neben seiner laufenden Tätigkeit jeweils am Abend.

Beispiel 2:

Das Dienstverhältnis wird für die Dauer der Fortbildung aufgelöst.

Beispiel 3:

Der Arbeitnehmer wird für die Dauer des Kurses vom Arbeitgeber unter Weiterzahlung der Bezüge beurlaubt.

Beispiel 4:

Der Arbeitnehmer wird für die Dauer des Kurses vom Arbeitgeber an den Kursort dienstzugeteilt.

Wie sind die Fahrtkosten zu berücksichtigen (Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder beruflich veranlaßte Fahrten)? Sind im Hinblick auf die auf wenige Monate konzentrierte intensive Benutzung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges die Kilometergelder zu limitieren (Umrechnung der vom VwGH bestätigten 30.000 km Grenze auf monatlich 2.500 km)?

Die Fortbildungsstätte stellt nur dann eine Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG dar, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zu dieser Fortbildung dienstzugeteilt oder entsendet wird (vgl. RZ 292 f der LStR 1999).

Beispiel 1:

Die Fahrten vom Dienstort (=Wohnort) zum 90 Kilometer entfernten Kursort stellen keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sondern beruflich veranlaßte Fahrten dar (keine Zuteilung bzw. Entsendung, da Kursbesuch außerhalb der Arbeitszeit).

Beispiel 2:

Die Fahrten vom Wohnort zum 90 Kilometer entfernten Kursort stellen keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sondern beruflich veranlaßte Fahrten dar.

Beispiel 3:

Sofern aus der Tatsache der Beurlaubung (Dienstfreistellung) hervorgeht, "daß es sich bei dem Besuch des Kurses nicht um die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber dem Dienstgeber handelt, sondern um eine Tätigkeit, die zwar mit der nichtselbständigen Arbeit im Zusammenhang steht, nicht jedoch Dienstleistung gegenüber dem Dienstgeber ist", liegen beruflich veranlaßte Fahrten und keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor (VwGH vom 3.4.1990, 89/14/0276).

Beispiel 4:

Aus der Dienstzuteilung geht hervor, daß der Kursbesuch zu den Dienstpflichten des Arbeitnehmers gehört, sodaß im Hinblick auf die durchgehende Dauer von mehr als einem Kalendermonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG) vorliegen.

Die Limitierung der Kilometergelder als Schätzungsgrundlage der tatsächlichen Aufwendungen (vgl. VwGH vom 8.10.1998, 97/15/0073) erfolgt im Rahmen einer Jahresbetrachtung (Kalenderjahr als Veranlagungszeitraum). Eine Umrechnung der 30.000 km-Grenze auf Monatsbeträge ist nicht vorzunehmen.

§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988

Verpflichtungen von ausländischen Versicherungsunternehmen

Versicherungsunternehmen, die ihren Sitz in einem Staat haben, der Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) ist, haben die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland (vgl. § 1a Abs. 1 Versicherungsaufsichtsgesetz). Auf Grund des Erkenntnisses des VwGH vom 20.1.1999, 98/13/0002 (RZ 463 der LStR 1999) stellen Versicherungsprämien an diese Versicherungsunternehmen Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 2 EStG dar, sofern auch die anderen Voraussetzungen erfüllt sind.

Sind diese ausländischen Versicherungsunternehmen in Übereinstimmung mit dem BMF-Erlass vom 7.9.1989, GZ V 249/13/1-IV/14/89, verpflichtet, Bestätigungen über Prämienleistungen zu Personenversicherungsverträgen auszustellen? Sind ausländische

Unternehmen bei steuerschädlicher Auflösung von Versicherungsverträgen zur Meldung verpflichtet?

Auch ausländische Versicherungsunternehmen sind verpflichtet, Bestätigungen über Prämienleistungen bzw. Meldungen auszustellen. Werden solche Bestätigungen oder Meldungen nicht beigebracht, sind die entsprechenden Nachweise vom Steuerpflichtigen selbst vorzulegen (Versicherungsvertrag, Zahlungsbestätigungen). Haben Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland, liegt eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei vor (§ 115 BAO).

§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988

Erhöhung des Sonderausgabenhöchstbetrages bei mindestens drei Kindern

Bei mindestens drei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG erhöht sich der Sonderausgabenhöchstbetrag um 20.000 S, wobei ein Kind nur bei einem Steuerpflichtigen berücksichtigt werden kann. Kinder, die selbst Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Sonderausgabenerhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.

Ein Ehepaar, bei dem beide Einkünfte erzielen, hat acht anspruchsvermittelnde Kinder. Steht sowohl dem Steuerpflichtigen als auch dem (Ehe)Partner der Sonderausgabenerhöhungsbetrag von 20.000 S zu?

Der Erhöhungsbetrag steht nur einmal zu. Voraussetzung für den Erhöhungsbetrag sind "mindestens 3 Kinder", für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag zusteht (siehe § 106 Abs. 1 EStG).

§ 19 EStG 1988

Zufluß von Geschäftsführerbezügen

Anläßlich der großen Zahl von Insolvenzverfahren ergibt sich in der Lohnsteuerprüfungspraxis immer häufiger das Problem, ob insbesondere bei Gesellschafter-Geschäftsführern trotz Nichtauszahlung von Bezügen bereits ein Zufluß infolge Verzichts erfolgt und dadurch eine Steuerpflicht entstanden ist. In allen Kommentaren wird darauf hingewiesen, daß bei mangelnder Liquidität des Arbeitgebers keine Steuerpflicht entsteht.

Welche Kriterien sind angesichts dieser Problematik anzuwenden, um die Liquidität eines Unternehmens festzustellen?

Wie ist der Zeitpunkt der beginnenden Zahlungsunfähigkeit bei Lohnsteuerprüfungen zu bestimmen?

Einnahmen sind dem Steuerpflichtigen dann zugeflossen, wenn er über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Die Gutschrift von Einnahmen auf einem Verrechnungskonto stellt dann keinen Zufluß dar, wenn sie auf einer Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers beruht. Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen (VwGH vom 19.5.1993, 89/13/0252). Das ist dann gegeben, wenn der Schuldner mangels flüssiger Mittel dauernd unfähig ist, binnen angemessener Frist alle seine fälligen Schulden zur Gänze oder zumindest im wesentlichen zu begleichen ("dauerndes Nichtzahlenkönnen"; vgl. VwGH vom 29.7.1997, 95/14/0014). Indizien für die Beurteilung dieser Frage können sein

- **das tatsächliche Zahlungsverhalten sowie**
- **die Kreditwürdigkeit.**

Keine Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn lediglich vorübergehend ein Zahlungsmittelmangel besteht, der

- **durch kurzfristige mögliche Verwertung vorhandener Aktiva (vgl. VwGH vom 29.7.1997, 95/14/0014) oder**
- **durch Aufnahme eines Kredites (vgl. VwGH vom 30.11.1993, 93/14/0155)**

behebbar ist. Im Hinblick auf die erforderliche Fremdüblichkeit ist also auch in diesen Fällen von einem Zufluß der Geschäftsführerbezüge auszugehen, weil die GesmbH auch im Falle eines fremden Gläubigers (Geschäftsführers) zur Kreditaufnahme gezwungen wäre, um die fälligen Bezüge zu begleichen.

Die Beweislast, die Gründe für die Zahlungsunfähigkeit darzustellen, trifft den Steuerpflichtigen (vgl. VwGH vom 13.12.1995, 95/13/0246).

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988

Arbeitszimmer

Gemäß RZ 326 der LStR 1999 liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband, wenn es sich in derselben Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück befindet. Eine weitere Wohnung (Räumlichkeiten, die ein dauerndes Wohnbedürfnis befriedigen) eines Steuerpflichtigen stellt grundsätzlich einen weiteren Wohnungsverband dar.

Für ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenes Arbeitszimmer gilt die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG nicht (RZ 335 der LStR 1999).

Ist der Klammerausdruck "Räumlichkeiten, die ein dauerndes Wohnbedürfnis befriedigen" dahingehend zu verstehen, daß nicht einem dauernden Wohnbedürfnis dienende Räumlichkeiten keinen weiteren Wohnungsverband des Steuerpflichtigen auslösen und somit ein Arbeitszimmer außerhalb des Wohnungsverbandes vorläge, für das die einschränkenden Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG keine Gültigkeit besitzen?

Ein Wohnungsverband im Sinne von Räumlichkeiten, die ein dauerndes Wohnbedürfnis befriedigen, liegt unabhängig davon vor, ob dieser Wohnungsverband tatsächlich zu Wohnzwecken benutzt wird oder nur objektiv zu Wohnzwecken benutzbar ist. Arbeitszimmer, die nicht in einem Wohnungsverband gelegen sind (und zwar auch nicht in einem weiteren Wohnungsverband), fallen nicht unter die einschränkenden Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d. EStG Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist allerdings die berufliche Notwendigkeit.

§ 22 Z 2 und § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988

Erhöhung der Beteiligung eines Gesellschafter-Gesellschaftsführers an einer Kapitalgesellschaft im Erbweg, die zu einer Änderung der Einkunftsart führt

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer ist an einer Ges.m.b.H. zu 20 % beteiligt. Am 15. März 1998 verstirbt ein Mitgesellschafter, der zu 30 % an der Gesellschaft beteiligt war. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erbt vom verstorbenen Mitgesellschafter einen Anteil von 10 %. Zusammen mit seinem bisherigen Anteil 20 % verfügt er somit über einen Anteil von 30 %. Die Einantwortung erfolgt am 20. Oktober 1998. Für die Monate März bis Oktober 1998 wurde von den Geschäftsführerbezügen Lohnsteuer einbehalten.

Ab welchem Zeitpunkt liegen beim oa Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG vor? Wie ist die einbehaltene Lohnsteuer zu behandeln?

§ 22 Z 2 EStG fingiert (gesetzliche Fiktion), daß bei Vorliegen einer Beteiligung von mehr als 25 % Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit vorliegen. Inwieweit und ob tatsächlich Weisungsgebundenheit vorliegt oder nicht, ist nicht maßgeblich. Durch die rückwirkende Zurechnung von ererbten Geschäftsanteilen auf den Todestag kommt es aber automatisch zum Zutreffen der Voraussetzungen des § 22 Z 2 EStG zum Todestag. Die Bezüge des oa Geschäftsführers sind daher ab dem 15. März (Todestag) als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EStG) zu behandeln (rückwirkend). Für den Zeitraum vom 1. Jänner bis 14. März 1998 liegen hinsichtlich des Geschäftsführerbezuges Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, für die ein Lohnzettel auszustellen ist. Wurde die Lohnsteuer, die für den Zeitraum vom 15. März bis Oktober 1998 einbehalten wurde, nicht gemäß § 240 Abs. 1 BAO bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres zurückgezahlt, bestehen keine Bedenken, wenn die gemäß § 66 und § 67 Abs. 1 und 2 EStG einbehaltene Lohnsteuer in den Lohnzettel als anrechenbare Lohnsteuer aufgenommen wird und dadurch die Anrechnung im Veranlagungsverfahren erfolgen kann.

§§ 22, 25, 27 u. 68 EStG 1988

Sonntags- Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge an Gesellschafter-Geschäftsführer

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erhielt neben seinem Grundgehalt für an Sonn- und Feiertagen und während der Nachtarbeitszeit geleistete Überstunden pauschale Zuschläge in der Höhe von durchschnittlich 5.200 S monatlich ausbezahlt (wobei der Grundlohn für diese Überstunden ebenso zum Grundgehalt hinzugezahlt wurde), wovon 4.940 S im Rahmen des § 68 Abs. 1 EStG steuerfrei belassen wurden. Zusätzlich gelangte eine Gewinnbeteiligung zur Auszahlung.

Sind solche Überstundenvergütungen als verdeckte Ausschüttung zu behandeln, da ausschließlich 100%ige Zuschläge und zusätzlich Gewinnbeteiligungen bezahlt werden? (siehe auch vergleichbares Erkenntnis des BFH/BRD I R 75/96 vom 19.03.1997)?

Ob eine Gesellschafter durch die Gewährung einer Überstundenentlohnung einen Vorteil zugewendet erhält, der zu einer verdeckten Ausschüttung führt, ist

unter Heranziehung der gesamten Vergütungen, die er für seine für die Gesellschaft erbrachten Leistungen erhalten hat, zu beurteilen. Diese Frage ist vornehmlich durch einen Vergleich mit den Bezügen von Geschäftsführern zu lösen, die eine vergleichbare Tätigkeit entfalten, ohne aber Gesellschafter der von ihnen geleiteten Gesellschaft zu sein (vgl. VwGH vom 31.3.1998, 96/13/0121 betr. Firmenauto). Die gewährten Überstundenentlohnungen stellen also dann bzw. insoweit eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn bzw. als damit die Angemessenheit der Gesamtentlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers überschritten wird. Der Umstand, daß Zuschläge über das gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG begünstigte Ausmaß hinausgehen, führt für sich allein nicht zu einer verdeckten Ausschüttung.

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988

Umwandlung von Arbeitslohn

Gemäß § 85 Abs. 1 des Kärntner Landesvertragsbedienstetengesetzes 1994 ist einem unkündbar gestellten Vertragsbediensteten, sofern er **auf 25 v. H. der ihm gesetzlich gebührenden Abfertigung** verzichtet, eine Zusatzpension zu gewähren. Im Abs. 2 leg. cit. wird normiert, daß die Verzichtserklärung binnen drei Monaten nach Enden des Dienstverhältnisses beim Dienstgeber einlangen muß.

Ist der Lohnverzicht durch den Dienstgeber zu besteuern? Wenn ja, wie?

Kann der Arbeitnehmerbeitrag (Lohnverzicht) unter dem Titel Werbungskosten oder Sonderausgaben steuerlich berücksichtigt werden?

Wann und wie hat die Besteuerung der Zusatzpension zu erfolgen?

Im gegenständlichen Fall besteht ein konkreter Entgeltanspruch des Arbeitnehmers auf eine Abfertigung. Der Arbeitnehmer kann auf einen Teil dieses Abfertigungsanspruches verzichten und erhält in der Folge als Gegenleistung für den Verzicht eine "Zusatzpension" vom Arbeitgeber. Der Verzicht auf Auszahlung eines Teiles der Abfertigung kann vor Auszahlung der Abfertigung erfolgen, ebenso kann aber ein Teil der Abfertigung zum Erwerb der "Zusatzpension" innerhalb einer im Gesetz vorgesehenen Frist nach Auszahlung der Abfertigung zurückgezahlt werden. Wirtschaftlich betrachtet entspricht die angeführte "Zusatzpension" (auf Grund der zugrundeliegenden gesetzlichen Regelung im Kärntner Landesvertragsbedienstetengesetz) einer freiwilligen

Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung, sodaß auch die steuerliche Beurteilung nach denselben Grundsätzen zu erfolgen hat. Jener Betrag, auf den vor Auszahlung der Abfertigung verzichtet wurde oder der im nachhinein zum Erwerb der "Zusatzpension" aufgewendet wird, führt nicht zu Werbungskosten, sondern ist analog zur freiwilligen Höherversicherung im Rahmen der Topfsonderausgaben abzugsfähig.

Die Auszahlung der Zusatzpension ist nur im Ausmaß von 25 % (analog zur freiwilligen Höherversicherung) steuerlich zu erfassen.

§ 26 Z 4 und § 16 Abs. 1 EStG 1988

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn eine gleichbleibende Arbeitsstätte (ständiger Dienstort) nicht vorliegt

RZ 295 (Werbungskosten) bzw. RZ 710 (Reisekostenersätze nach der Legaldefinition) der LStR 1999 lauten: Liegt eine gleichbleibende Arbeitsstätte (ständiger Dienstort) auf Grund der Art der Beschäftigung nicht vor (z.B. bei Bauarbeitern oder überlassenen Arbeitskräften, die am Firmensitz niemals tätig werden), stehen für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Einsatzort für die ersten fünf Tage Fahrtkosten zu. Ab dem sechsten Tag liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG vor.

Was ist als Einsatzort in diesem Sinne anzusehen? Wie ist vorzugehen, wenn zwischenzeitig die Arbeitsstätte nicht angefahren wird und der Arbeitnehmer erst nach einem längeren Zeitraum wieder dorthin zurückkehrt?

Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird (vgl. VwGH vom 14.10.1992, 91/13/0110). Im Zusammenhang mit Arbeitnehmern, die keine feste Arbeitsstätte haben, hat der VwGH festgestellt, daß der Dienstort nicht die Betriebsstätte des Arbeitgebers, sondern die jeweilige Arbeitsstelle (Baustelle) ist. Lediglich dann, wenn es zu einem kurzfristigen und häufigen Wechsel der Arbeitsstellen kommt, kann eine Dienstreise vorliegen (vgl. VwGH vom 14.10.1980, 2759/80).

Die RZ 295 bzw. RZ 710 der LStR 1999 ist daher so auszulegen, daß bei Arbeitnehmern ohne feste Arbeitsstätte das Anfahren eines Einsatzortes nach fünf Tagen dazu führt, daß (erstmals) eine Arbeitsstätte begründet wird. Da Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte das Vorliegen einer Dienstreise

ausschließen, sind bei Arbeitnehmern ohne feste Arbeitsstätte die Bestimmungen für das Tagesgeld (Mittelpunkt der Tätigkeit nach einem durchgehenden Einsatz von 5 Tagen; vgl. RZ 301 und RZ 718 jeweils erster Teilstich der LStR 1999) auch für die Fahrtkosten heranzuziehen.

Das heißt, als Einsatzort ist die politische Gemeinde (für Fahrten nach Wien: der Gemeindebezirk) maßgebend. Stellt die Fahrt von der Wohnung zu einem Einsatzort eine Fahrt Wohnung - Arbeitsstätte dar (ab dem sechsten Tag), dann liegen beruflich veranlaßte Fahrten bzw. Dienstreisen erst dann wieder vor, wenn ein neuer Einsatzort angefahren wird. Die einmal begründete Arbeitsstätte bleibt aber (allenfalls als zweite oder weitere Arbeitsstätte) bestehen, es sei denn, es erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Ort. Diesfalls kann mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu begonnen werden.

Bei einem kurzfristigen (das heißt an keinem Einsatzort länger als durchgehend fünf Tage) und häufigen Wechsel der Arbeitsstellen wird an diesen Orten keine Arbeitsstätte begründet.

§ 26 Z 4 EStG 1988

Dienstreise auf Grund lohngestaltender Vorschriften (teilweise Regelung des Dienstreisebegriffes)

Unter der RZ 735 der LStR 1999 finden sich Ausführungen über jene Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit eine gegenüber der Legaldefinition der Dienstreise im EStG abweichende günstigere Beurteilung Platz greifen kann.

Wie ist vorzugehen, wenn eine lohngestaltende Vorschrift lediglich eine Regelung für einen Dienstreisebegriff (entweder 1. Reisebegriff oder 2. Reisebegriff) enthält, im Unternehmen aber Reisespesen bei Vorliegen von Dienstreisen beider Reisebegriffe ausbezahlt werden?

Ist in diesen Fällen bei Reiseabrechnungen für jenen Reisebegriff, der in der lohngestaltenden Vorschrift keine Regelung gefunden hat, die steuerliche Beurteilung nach der Legaldefinition vorzunehmen?

Eine Dienstreise auf Grund lohngestaltender Vorschriften liegt nur dann und insoweit vor, als eine lohngestaltende Vorschrift eine entsprechende Regelung

normiert. Ist in der lohngestaltenden Vorschrift die Dienstreise nicht oder nicht abschließend geregelt, kommt insoweit die Legaldefinition zum Ansatz.

§ 26 Z 4 EStG 1988

Dienstreise auf Grund lohngestaltender Vorschriften (persönlicher Geltungsbereich eines Kollektivvertrages)

Für die Dienstnehmer eines bestimmten Unternehmens ist ein Kollektivvertrag (KV) maßgebend. Dieser KV sieht eine entsprechende Regelung betreffend Reisekostenvergütungen vor, sodaß die Fristen gemäß der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG nicht zum Tragen kommen. Mit dem Geschäftsführer dieses Unternehmens wurde ein Geschäftsführervertrag abgeschlossen, der die Anwendung des KV für diesen Geschäftsführer ausschließt.

Bedeutet dieser Ausschluß der Anwendbarkeit des KV für den Geschäftsführer gleichzeitig, daß die Reisespesen des Geschäftsführers wegen Fehlens einer Regelung in einer lohngestaltenden Vorschrift nach der Legaldefinition des § 26 EStG abzurechnen sind ?

Der Geschäftsführervertrag kann als Individualvereinbarung die Anwendbarkeit des im Stufenbau höherrangigen Kollektivvertrages nicht ausschließen.

Allerdings ist zu beachten, daß Geschäftsführer als Organe der Gesellschaft genauso wie leitende Angestellte i.d.R. vom persönlichen Geltungsbereich des Kollektivvertrages ausgenommen sind. Mangels lohngestaltender Vorschrift kommt daher in diesen Fällen die Legaldefinition zur Anwendung.

§ 26 Z 4 EStG 1988

Betriebsvereinbarungen im Zusammenhang mit KV- Ermächtigungen

Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG vor, daß ein Arbeitnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers

1. seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verläßt oder
2. so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, daß ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann,

Tagesgelder zu erhalten hat, so sind diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b und d EStG steuerfrei. Als Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort.

Nach der Verordnung, BGBl. II Nr. 306/1997, können auch Betriebsvereinbarungen, sofern sie auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind, den Begriff der Dienstreise mit steuerlicher Wirkung regeln.

Wie ist vorzugehen, wenn der Kollektivvertrag den Begriff der Dienstreise und die Höhe der Tagesgelder zwar regelt, aber gleichzeitig eine Ermächtigung enthält, entsprechende Betriebsvereinbarungen abzuschließen?

Auf Grund des Verweises in § 26 Z 4 EStG werden lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG zum unmittelbaren Gesetzesinhalt, sofern sie hinsichtlich des Dienstreisebegriffes günstiger sind als das EStG. Auf Grund des in der Verordnung enthaltenen Hinweises auf lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG können daher einen auch für steuerliche Zwecke anzuerkennenden Dienstreisebegriff nur die im Arbeitsverfassungsgesetz gesetzlich geregelten Betriebsvereinbarungen enthalten, sofern sie auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind. Solche besonderen kollektivvertraglichen Ermächtigungen erklären besondere Betriebsvereinbarungen über konkret umschriebene Punkte als zulässig. Die in fast allen Kollektivverträgen vorzufindende allgemeine Begünstigungsklausel, die regelmäßig nichts anderes darstellt als eine ausdrückliche gesetzliche Festlegung des schon im Arbeitsverfassungsgesetz ausgesprochenen Grundsatzes, daß Sondervereinbarungen nur gültig sind, soweit sie für den Arbeitnehmer günstiger sind, stellt dagegen keine besondere kollektivvertragliche Ermächtigung im Sinne des EStG dar (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, TZ 3.6.5 zu § 68). Daher kann eine der Intention des § 26 Z 4 EStG entsprechende besondere Ermächtigung zum Abschluß einer Betriebsvereinbarung nur dann vorliegen, wenn

- **entweder die Regelung des Begriffes der Dienstreise**
- **oder die Festlegung der Höhe der Tagesgelder**

ausdrücklich einer Betriebsvereinbarung überlassen wird. Soweit aber bereits im Kollektivvertrag der Begriff der Dienstreise (erster und zweiter Tatbestand) und die Höhe der dabei zu leistenden Ersätze geregelt sind, bleibt für eine besondere Betriebsvereinbarung im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 5 EStG kein Raum, weil durch Vereinbarungen, die über die bestehenden kollektivvertraglichen Regelungen hinausgehen, eine steuerliche Schlechterstellung jener Arbeitnehmer eintreten würde, bei denen eine derartige Vereinbarung nicht besteht. Der Gesetzgeber (bzw. Verordnungsgeber) geht jedoch von einer gleichmäßigen Anwendbarkeit der Kollektivverträge und von einer gleichmäßigen steuerlichen Belastung der Arbeitnehmer bei Gleichheit der tatsächlichen Bedingungen aus (vgl. VwGH vom 4.2.1963, 727/60).

Sieht daher z.B. ein Kollektivvertrag Tagesgelder in einer bestimmten Höhe (aber weniger als 360 S) vor und werden diese Tagesgelder mit Betriebsvereinbarung auf 360 S pro Kalendertag aufgestockt, hat die Beurteilung des Aufstockungsbetrages nach der Legaldefinition zu erfolgen. Das heißt im Hinblick auf die allgemeinen Kriterien in Bezug auf die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit kann der über den KV hinausgehende Betrag nur für die Anfangsphase von 5 bzw. 15 Tagen bzw. 6 Monaten (vgl. RZ 715ff der LStR 1999) steuerfrei bleiben. Nach der Anfangsphase ist die Steuerfreiheit mit der Höhe des im KV geregelten Tagesgeldes begrenzt.

§ 26 Z 4 EStG 1988

Betriebsvereinbarungen infolge des Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitgeberseite

Gemäß § 26 Z 4 EStG ist in Fällen, in denen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise enthält, diese Regelung anzuwenden. Zu diesen lohngestaltenden Vorschriften zählen gemäß § 68 Abs. 5 Z 6 EStG auch Betriebsvereinbarungen, die infolge des Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden (z.B. bei Vereinen, die als Arbeitgeber nicht kollektivvertragsfähig sind).

Wie sind derartige Betriebsvereinbarungen abzufassen? Ist die Einbindung des kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitnehmerseite erforderlich, obwohl dies arbeitsrechtlich nicht vorgesehen ist?

§ 68 Abs. 5 Z 6 EStG spricht ausdrücklich von Betriebsvereinbarungen. Betriebsvereinbarungen sind gemäß § 29 Arbeitsverfassungsgesetz schriftliche Vereinbarungen, die vom Betriebsinhaber einerseits und dem Betriebsrat andererseits abgeschlossen werden. Die Einbindung eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitnehmerseite ist arbeitsrechtlich für Betriebsvereinbarungen grundsätzlich nicht vorgesehen. Die Bestimmung des § 68 Abs. 5 Z 6 EStG ist derart auszulegen, daß der besondere Dienstreisebegriff durch eine Betriebsvereinbarung im Sinne des § 29 ArbVG zwischen Betriebsinhaber und Betriebsrat zu regeln ist und - als zusätzliches steuerliches Erfordernis - durch den zuständigen kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite (für Vereine die Gewerkschaft der Privatangestellten, Sektion Handel, Verkehr, Vereine und Fremdenverkehr) zu unterzeichnen ist.

§ 26 Z 4 EStG 1988

Kürzung der Tagesgelder bei einem vom Arbeitgeber bezahlten Essen (Mittag- oder Abendessen)

Nach RZ 724 der LStR 1999 sind die Tagesgelder pro bezahltem Mittagessen bzw. Abendessen um 180 S zu kürzen. Zahlt der Arbeitgeber als Tagesgeld weniger als 360 S, so ist für die Kürzung bei einem bezahlten Essen (Mittag- oder Abendessen) nicht vom halben tatsächlich bezahlten Tagesgeld auszugehen, sondern die Kürzung hat dennoch um 180 S zu erfolgen.

Wie ist vorzugehen, wenn der Arbeitgeber als Tagesgeld im Regelfall 360 S bezahlt, da er dem Arbeitnehmer aber ein Essen (Mittag- oder Abendessen) kostenlos zur Verfügung stellt, als Tagesgeld bar nur 180 S auszahlt. Hat in diesem Fall auch die Kürzung um 180 S zu erfolgen?

Da der Arbeitgeber als Tagesgeld für eine Inlandsdienstreise für 24 Stunden 360 S bezahlt, das Essen (Mittag- oder Abendessen) aber kostenlos zur Verfügung stellt und aus diesem Grunde nur 180 S als Tagesgeld bar auszahlt, steht das

ausgezahlte Tagesgeld von 180 S steuerfrei zu. Eine Kürzung um 180 S - somit auf Null - hat nicht zu erfolgen.

Eine Kürzung um 180 S hat aber dann zu erfolgen, wenn der Arbeitgeber für 24 Stunden zB. nur 300 S bezahlt und ein Essen kostenlos zur Verfügung stellt. In diesem Fall können nur 120 S steuerfrei ausgezahlt werden.

§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988

Pflichtveranlagung bei gemeinsamer Versteuerung von Pensionseinkünften

Neben der Eigenpension (vom 1. Jänner bis 31. Dezember) bezieht ein Steuerpflichtiger ab dem 1. August auch eine Witwerpension. Beide Pensionen werden ab dem 1. August gemeinsam versteuert. Der Lohnzettel wird von der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter für den Zeitraum vom 1. Jänner bis 31. Dezember ausgestellt. Die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung ergibt eine Nachforderung, und zwar konkret nicht durch eine Fehlberechnung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber, sondern infolge der Auswirkung der Einschleifregelung gemäß § 33 Abs. 7 EStG in mehreren Lohnzahlungszeiträumen.

Kann der Steuerpflichtige seinen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung zurückziehen oder liegen die Voraussetzungen für die Durchführung einer Pflichtveranlagung vor?

Gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG in der ab 1996 gültigen Fassung ist eine Pflichtveranlagung dann vorzunehmen, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Diese Voraussetzungen sind aber bei der vorliegenden gemeinsamen Versteuerung der beiden Pensionen nicht gegeben. Ein Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG ist somit nicht vorhanden, weshalb der Steuerpflichtige seinen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung zurückziehen kann (ausgenommen es liegt ein anderer Pflichtveranlagungstatbestand vor).

§ 62 Z 3 EStG 1988

Aufteilung der SV-Beiträge an die SVA der Bauern auf laufende und sonstige Bezüge

Ein im elterlichen Betrieb (Gärtnerei und Gemüseanbau) beschäftigter Arbeitnehmer ist bei der SVA der Bauern pflichtversichert. Die Höhe der SV-Beiträge richtet sich im vorliegenden Fall nach dem Einheitswert des elterlichen Betriebes. Die Einbehaltung der Sozialversicherungsbeiträge durch den Arbeitgeber erfolgt monatlich, 12 mal im Kalenderjahr, bei der Lohnabrechnung. Von den sonstigen Bezügen ist kein gesonderter SV-Beitrag einzubehalten.

Hat bei der Veranlagung eine Aufteilung der SV-Beiträge in Beiträge, die auf die laufenden Bezüge, und in Beiträge, die auf die sonstigen Bezüge entfallen, zu erfolgen?

Gemäß § 67 Abs. 12 EStG sind die auf die sonstigen Bezüge entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen. Im gegenständlichen Fall ist die Bemessungsgrundlage für die Beiträge völlig unabhängig von den Bezügen des Arbeitnehmers. Die Beiträge fallen unabhängig davon an, ob die laufenden Einkünfte höher oder niedriger sind bzw. ob der Arbeitnehmer sonstige Bezüge zu erhalten hat bzw. tatsächlich erhält oder nicht. Da - anders als bei Gesellschafter-Geschäftsführern, die Pflichtbeiträge an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft zu leisten haben (RZ 248 der LStR 1999) - kein Zusammenhang zwischen der Höhe der Einkünfte und den Pflichtbeiträgen besteht, kann von einem Entfallen auf sonstige Bezüge nicht gesprochen werden. Die entsprechenden Pflichtbeiträge sind im gegenständlichen Fall daher ausschließlich von den laufenden Bezügen abzuziehen.

§ 67 Abs. 1 u. 2 EStG 1988, § 22 BAO

Abgrenzung laufende/sonstige Bezüge bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer erhält in den Jahren 1994 und 1995 jährlich eine gewinnabhängige Tantieme als Einmalzahlung ausbezahlt. Die Tantiemen wurden jeweils im Zeitpunkt der Bilanzerstellung (für 1992 im Jahre 1994 und für 1993 im Jahre 1995) als Sonderzahlung ausbezahlt. Diese Tantiemen wurden, da sie das Jahressechstel überstiegen, zur Gänze den laufenden Bezügen hinzugerechnet und mit diesen gemäß § 33 EStG in Verbindung mit § 66 EStG versteuert.

Ab dem Jahr 1996 wird folgender neuer Auszahlungs- und Abrechnungsmodus angewandt:

Die Tantieme für das Jahr 1994 wird in monatlichen Teilbeträgen (14 x) ausbezahlt. Durch die zwölf als laufende Bezüge abgerechneten Zahlungen wird das Jahressechstel erhöht. Die restlichen zwei Zahlungen fanden nunmehr innerhalb dieses Sechstels Raum und wurden gemäß § 67 Abs. 1 EStG mit festen Steuersätzen begünstigt abgerechnet.

Ist diese Vorgangsweise zulässig oder stellt sie einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 BAO dar?

Während ein laufender Bezug nicht zu einem sonstigen Bezug umgewidmet werden kann, müssen sich sonstige Bezüge sowohl hinsichtlich des Rechtstitels als auch hinsichtlich der tatsächlichen Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (VwGH vom 14.12.1993, 91/14/0038). Im gegenständlichen Fall werden Zahlungen laufend geleistet, daher liegt insoweit auch ein laufender Bezug vor. Hinsichtlich der 2/12 kann ein sonstiger Bezug vorliegen. Sofern ein entsprechender Rechtstitel vorliegt, bestehen gegen die gewählte Vorgangsweise keine Bedenken. Ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten liegt nicht vor.

§ 69 Abs. 5 und § 84 EStG 1988

Steuerliche Berücksichtigung von Pflichtbeiträgen an die Ärztekammer im Falle der Rückzahlung

1. Steuerliche Behandlung von Pflichtbeiträgen nichtselbständiger Ärzte im Zeitpunkt der Einbehaltung durch den Arbeitgeber

Gemäß § 62 Z 3 EStG sind Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 EStG zu versteuern sind, vor Anwendung des Lohnsteuertarifes vom Arbeitslohn abzuziehen. Gemäß § 62 Z 4 EStG sind vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 EStG zu versteuern sind, ebenfalls vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifes abzuziehen.

Gemäß § 67 Abs. 12 EStG sind die auf Bezüge, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3 und 4 EStG vor Anwendung des festen Steuersatzes (im Sinne des § 67 EStG) in Abzug zu bringen.

Es ist daher vorerst zu prüfen, wie die von den Ärztekammern für nichtselbständig tätige Ärzte vorgesehenen Pflichtbeiträge beim Lohnsteuerabzug zu behandeln sind. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, daß in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Teil der einbehaltenen Pflichtbeiträge auf die sonstigen Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 EStG entfällt, ausgenommen die Beitragseinhebung geht von anderen Grundsätzen aus. In einem Schreiben der Ärztekammer wird dazu ausgeführt, daß § 109 Abs. 6 Ärztegesetz 1998 als Pflichtbeitragsgrundlage für angestellte Ärzte (nur) das monatliche Brutto-Gehalt bestimmt. § 109 Abs. 6 Ärztegesetz schließt sonstige Bezüge nach § 67 EStG ausdrücklich aus der Beitragsgrundlage aus. Das monatliche Bruttogrundgehalt im Sinne des § 109 Abs. 6 Ärztegesetz beinhaltet nicht Sondergebühren (die als nichtselbständiger Bezug an die angestellten Ärzte ausgezahlt werden) sowie variable Zulagen, wie z.B. die Entlohnung für Nachtdienste, Nachtzulagen, Überstunden sowie Überstundenzulagen. Die Pflichtbeiträge sind daher nur von einem Teil der zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Bezüge zu leisten, sodaß auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einem "Entfallen" auf Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 EStG nicht ausgegangen werden kann. Die Pflichtbeiträge sind daher ausschließlich bei den zum laufenden Tarif zu versteuernden Bezügen zu berücksichtigen.

2. Rückzahlung von Pflichtbeiträgen an Ärzte, die auf Grund der ärztlichen Tätigkeit ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen.

In diesen Fällen ist über die rückgezahlten Pflichtbeiträge ein Lohnzettel auszustellen. Dabei kommt aber der zweite Satz des § 69 Abs. 5 EStG, wonach ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug im Sinne des § 69 Abs. 1 EStG auszuweisen ist, nicht zur Anwendung, weil die einbehaltenen Pflichtbeiträge auch nicht auf Bezüge im Sinne des § 67 EStG entfallen.

3. Rückzahlung von Pflichtbeiträgen an Ärzte, die auf Grund der ärztlichen Tätigkeit sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch aus selbständiger Arbeit erzielen.

Auch in diesen Fällen ist ein Lohnzettel auszustellen. Ebenfalls nicht zur Anwendung kommt die Bestimmung des zweiten Satzes im § 69 Abs. 5 EStG, wonach ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG auszuweisen ist.

4. Rückzahlung von Pflichtbeiträgen an Ärzte, die auf Grund der ärztlichen Tätigkeit ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen.

In diesen Fällen ist kein Lohnzettel auszustellen, die Rückzahlungen sind wie bisher als Betriebseinnahme zu erfassen.

5. Vorgangsweise bei Verrechnung gutgeschriebener Pflichtbeiträge mit zukünftigen Beitragsvorschreibungen

§ 69 Abs. 5 EStG bezieht sich auf die Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG. Voraussetzung für die Ausstellung eines Lohnzettels ist also ein Zahlungsvorgang. Werden hingegen Pflichtbeiträge nicht rückgezahlt, sondern mit zukünftigen Beitragszahlungen gegenverrechnet, ist kein Lohnzettel auszustellen. In diesen Fällen stellen allerdings nur die um die Gutschriften verminderten Beitragsvorschreibungen Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar.

Artikel 15 DBA Italien

Versteuerung von Einkünften in Österreich, bei denen nach Art. 15 des DBA Italien das Besteuerungsrecht zusteht

Ein nach dem genannten DBA in Österreich wohnhafter Arbeitnehmer leitet 9 Monate in einem Kalenderjahr eine in Italien gelegene Filiale eines österreichischen Unternehmens und ist während dieser Zeit in Italien anwesend. Nach Art. 15 des genannten DBA hat Italien wohl das Besteuerungsrecht, gemäß Art. 23 wird die Doppelbesteuerung nur durch Anrechnung der in Italien gezahlten Steuer vom Einkommen beseitigt.

Ist der Arbeitgeber verpflichtet, auch während der Auslandstätigkeit in Italien Lohnsteuer nach dem EStG einzubehalten und abzuführen?

Im Inland besteht für diese Zeit der Auslandstätigkeit keine Lohnsteuerpflicht. In Italien ist nach dem genannten DBA Steuerpflicht gegeben. Da in Italien eine Betriebsstätte (Filiale) besteht, ist auch davon auszugehen, daß von den

Auslandsbezügen in Italien (Lohn) Steuer einbehalten wird. Diese (ausländische) Steuer ist im Wege der Einkommensteuerveranlagung auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen.