

26. Jänner 2011
BMF-010222/0008-VI/7/2011

Erlass zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung vor und ab 1. Jänner 2011

Der vorliegende Erlass stellt einen Auslegungsbehelf zu der mit 1.1.2011 in Kraft tretenden Übergangsregelung betreffend die Steuerfreiheit einer begünstigten Auslandstätigkeit gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) dar. Er ergeht im Interesse einer möglichst raschen Information aller betroffenen Arbeitnehmer, Arbeitgeber sowie der Finanzämter losgelöst von den Lohnsteuerrichtlinien 2002. Die diesbezüglichen Regelungen sind ab 1.1.2011 anzuwenden und werden in den nächsten Wartungserlass zu den Lohnsteuerrichtlinien 2002 eingearbeitet. Damit tritt dieser Erlass außer Kraft.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesem Erlass nicht abgeleitet werden.

1. Allgemeines

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 30.09.2010 (VfGH 30.09.2010, [G 29/10 ua](#)), kundgemacht mit BGBl. I Nr. 89/2010, die Bestimmung des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) (in der Fassung BGBl. I Nr. 161/2005) mit Ablauf des 31.12.2010 wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben.

Der abrupte Wegfall der Steuerbefreiung ab 2011 stellt sowohl für die betroffenen Arbeitnehmer als auch für die betroffenen Arbeitgeber eine erhebliche Härte dar:

Arbeitnehmer, die bis zum Außerkrafttreten Bezüge auf Grundlage des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in der bisherigen Fassung steuerfrei erhalten haben, durften auf den (Weiter)Bestand der Rechtslage vertrauen und im Hinblick darauf disponieren. Überdies kann die Steuerfreiheit in den Kalenderjahren 2011 und 2012 regelmäßig nicht durch eine entsprechende Lohnerhöhung ausgeglichen werden, da auch die Arbeitgeber in der Regel in längerfristigen Vertragsverhältnissen stehen, für die die Steuerfreiheit einen Kalkulationsbestandteil darstellt, dessen Wegfall nicht durch Preisanpassungen ausgeglichen werden kann.

Im Hinblick darauf sieht [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011 (BBG 2011) - Teil Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) als **Übergangsregelung nur für die Jahre 2011 und 2012** Folgendes vor:

Von der Einkommensteuer sind befreit:

[...]

„10. In den Kalenderjahren 2011 und 2012 Bezüge, die Arbeitnehmer der in lit. c genannten Betriebe für eine begünstigte Tätigkeit im Sinne der lit. d nach Maßgabe folgender Bestimmungen beziehen:

- a) Als Bezüge gelten im Kalenderjahr 2011 66% der Einkünfte aus der begünstigten Tätigkeit.
- b) Als Bezüge gelten im Kalenderjahr 2012 33% der Einkünfte aus der begünstigten Tätigkeit.
- c) Betriebe im Sinne dieser Bestimmung sind
 - Betriebe und Betriebsstätten eines in der Europäischen Union, einem EWR-Staat oder der Schweiz ansässigen Arbeitgebers, oder
 - in der Europäischen Union, in einem EWR-Staat oder der Schweiz gelegene Betriebsstätten eines in einem Drittstaat ansässigen Arbeitgebers.
- d) Begünstigte Tätigkeiten sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Betriebe im Sinne der lit. c 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 Bodenschätzten im Ausland. Als Ausland im Sinne dieser Bestimmung gilt jeder Staat außer Österreich.
- e) Die begünstigte Tätigkeit muss jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehen.
- f) Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn ist Abs. 3 anzuwenden.“

2. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – Rechtslage bis 31.12.2010

Der Verfassungsgerichtshof geht in seinem Erkenntnis davon aus, dass im Lichte der Grundfreiheiten des Unionsrechtes (Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer) die Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten auch Arbeitnehmern zusteht, die nicht bei einem inländischen Betrieb, **sondern bei einem Betrieb im übrigen Unionsegebiet**, im Gebiet des EWR (oder der Schweiz) beschäftigt sind, sofern die übrigen Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) erfüllt sind (vgl. auch UFS 05.10.2005, RV/0016-F/04, UFS 29.05.2006, RV/0028-F/06, UFS 22.06.2006, RV/1007-W/06).

Die Befreiung erstreckt sich damit auch auf die Arbeitslöhne von Arbeitnehmern, die zwar im Inland ansässig sind, aber bei einem ausländischen Arbeitgeber arbeiten (zB Grenzgänger) und für diesen im Rahmen einer begünstigten Auslandstätigkeit entweder im Ansässigkeitsstaat dieses ausländischen Arbeitgebers oder in einem anderen Land (außer Österreich) tätig werden. Die Befreiung ist auch auf die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Betriebe in der EU/EWR/Schweiz anwendbar.

Daher ist auch in diesen Fällen (Betriebsstätte des Arbeitgebers in der EU/EWR/Schweiz) bei offenen Veranlagungen (insbesondere Veranlagung 2010 und bei Anträgen gemäß [§ 299 BAO](#)) die **Steuerfreiheit für die begünstigte Auslandstätigkeit zu gewähren**.

Hinweis: Das Erkenntnis des VfGH stellt allerdings keinen Wiederaufnahmegrund nach [§ 303 BAO](#) dar.

3. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – Rechtslage ab 01.01.2011 (Übergangsregelung für die Jahre 2011 und 2012)

[§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in der ab 1.1.2011 geltenden Fassung sieht vor, dass im Jahr 2011 nur mehr 66% der Einkünfte aus der begünstigten Auslandstätigkeit und im Jahr 2012 nur mehr 33% dieser Einkünfte von der Einkommensteuer befreit sind. Weiters bestimmt [§ 3 Abs. 1 Z 10 lit. f EStG 1988](#), dass bei der Berechnung der Lohnsteuer [§ 3 Abs. 3 EStG 1988](#) zu berücksichtigen ist.

Nach [§ 3 Abs. 3 EStG 1988](#) ist ein Progressionsvorbehalt dann zu berücksichtigen, wenn (ua.) Auslandseinkünfte nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) erzielt werden. Bei Berechnung des Durchschnittssteuersatzes nach [§ 33 Abs. 10 EStG 1988](#) sind daher auch die steuerbefreiten Teile dieser Auslandseinkünfte heranzuziehen. Dieser Durchschnittsteuersatz wird dann auf

das steuerpflichtige Einkommen (beispielsweise für Tätigkeiten im Inland, aber auch für die steuerpflichtigen Einkünfte im Zuge der Auslandstätigkeit) angewendet. Die Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes hat bereits beim Arbeitgeber im Zuge der Lohnverrechnung zu erfolgen.

Beispiel 1 (Abrechnung Jänner 2011)

Bruttobezug		2.500,00	
SV		455,00	
LSt-Bmgl	2.045,00		
	(2.045,00 * 66%)	1.349,70	steuerfrei 66%
	(2.045,00 * 34%)	695,30	steuerpflichtig 34%
Lohnsteuerberechnung	(2.045 * 0,365-369,18)	377,25	fiktive Gesamtlohnsteuer
	(377,25/2.045)	18,45%	Durchschnittssteuersatz
Einzubehaltende LSt	(695,30 * 18,45%)	128,26	LSt mit Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes

Es bestehen keine Bedenken, wenn bei Ermittlung des Lohnsteuerabzuges vereinfachend die gesamten Auslandsbezüge zunächst **ohne Berücksichtigung** des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) („normal“) abgerechnet werden und von der sich so errechneten Lohnsteuer im Jahr 2011 nur 34% bzw. im Jahr 2012 nur 67% als tatsächlich anfallende Lohnsteuer abgezogen und einbehalten werden.

Beispiel 2 (Vereinfachte Berechnung; Abrechnung Jänner 2011)

Bruttobezug		2.500,00	
SV		455,00	
LSt-Bmgl	2.045,00		
	(2.045,00 * 66%)	1.349,70	steuerfrei 66%
	(2.045,00 * 34%)	695,30	steuerpflichtig 34%
Lohnsteuerberechnung	(2.045 * 0,365-369,18)	377,25	fiktive Gesamtlohnsteuer
Einzubehaltene LSt	(377,25 * 34%)	128,26	

Sonstige Bezüge

Die Teile der sonstigen Bezüge, die während der begünstigten Auslandstätigkeit steuerfrei ausbezahlt werden (zB 66% der sonstigen Bezüge im Jahr 2011) sind auf den Freibetrag bzw. die Freigrenze gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) anzurechnen. Solche sonstige Bezüge verbrauchen somit grundsätzlich den Freibetrag bzw. die Freigrenze für sonstige Bezüge und das Jahressechstel.

Neben den laufenden Inlandsbezügen sind auch die laufenden (steuerfreien und steuerpflichtigen) Auslandsbezüge in die Berechnung des Jahressechstels miteinzubeziehen.

4. Beginn bzw. Beendigung der Auslandsentsendung während eines Lohnzahlungszeitraumes nach dem 31.12.2010

Bei Auslandsentsendungen, die im Laufe eines Lohnzahlungszeitraumes (Kalendermonat) beginnen oder beendet werden, hat sowohl für die nicht begünstigten Inlandsbezüge, als auch für die Bezüge nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) die Berechnung tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des [§ 66 EStG 1988](#) zu erfolgen (Lohnzahlungszeitraum ist der Kalendertag). Die Berechnung der Lohnsteuer für die gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerbegünstigten Kalendertage hat nach der unter Pkt. 3 dieses Erlasses beschriebenen Vorgangsweise zu erfolgen.

Beispiel 3 (10 Tage Inlandstätigkeit, 20 Tage begünstigte Auslandstätigkeit; Abrechnung April 2011)

<i>Bruttobezug Inland</i>		<i>833,33</i>	<i>10 Tage</i>
<i>Bruttobezug Ausland</i>		<i>1.666,67</i>	<i>20 Tage</i>
<i>SV x)</i>		<i>455,00</i>	
<i>LSt-Bmgl Inlandsbezüge</i>		<i>681,67</i>	
<i>LSt-Bmgl Auslandsbezüge</i>		<i>1.363,33</i>	
<i>Tageweise Berechnung</i>			
<i>LSt-Bmgl Inlandsbezüge</i>	<i>68,17</i>		<i>pro Tag (681,67/10)</i>
<i>LSt Inlandsbezüge</i>		<i>12,57</i>	<i>pro Tag (68,17 * 0,365-12,306)</i>

<i>LSt-Bmgl Auslandsbezüge</i>	68,17		<i>pro Tag (1.363,33/20)</i>
<i>Fiktive LSt Auslandsbezüge</i>		12,57	<i>pro Tag (68,17 * 0,365-12,306)</i>
<i>LSt Auslandsbezüge</i>		4,28	<i>pro Tag (12,57 * 34%)</i>
<i>LSt Auslandsbezüge</i>	<i>(4,28 * 20 Tage)</i>	85,51	<i>LSt pro Monat</i>
<i>LSt Inlandsbezüge</i>	<i>(12,57 * 10 Tage)</i>	125,75	<i>LSt pro Monat</i>
<i>Summe einzubehaltende LSt</i>		211,26	

x) Zur Aufteilung der Sozialversicherung auf die Inlands- und Auslandsbezüge siehe LStR 2002 Rz 69.

Ein allfälliges Pendlerpauschale nach [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) ist ebenfalls nur tageweise zu berücksichtigen. Andere Werbungskosten (zB Gewerkschaftsbeitrag), die während eines Lohnzahlungszeitraumes anfallen und sowohl steuerbegünstigte Auslandsbezüge als auch steuerpflichtige Inlandsbezüge während dieses Lohnzahlungszeitraumes betreffen, sind tageweise auf diese Inlands- und Auslandsbezüge aufzuteilen. Der auf die Auslandsbezüge entfallende Teil der Werbungskosten ist aliquot dem steuerpflichtigen und steuerfreien Teil zuzuordnen. Das Service-Entgelt für die e-card kann zur Gänze bei den steuerpflichtigen Bezügen berücksichtigt werden (siehe dazu auch LStR 2002 Rz 69 letzter Absatz).

Die steuerfreien Höchstbeträge für Zulagen und Zuschläge ([§ 68 EStG 1988](#)) sind tageweise zu ermitteln (zB 20 Tage begünstigte Auslandstätigkeit - es können für diesen Zeitraum, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, maximal 240 Euro an steuerfreien Schmutz-, Erschwernis und Gefahrenzulagen abgerechnet werden).

5. Auslandsentsendung, die vor dem 1.1.2011 begonnen haben und nach dem 31.12.2010 enden

Bei Auslandsentsendungen, in deren Zeitraum die Aufhebung des „[§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 alt](#)“ und das In-Kraft-Treten des „[§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 neu](#)“ fallen, hat die steuerliche Beurteilung nach dem Zuflussprinzip zu erfolgen. Das heißt, dass Bezugsteile, deren arbeitsrechtlicher Anspruch durch eine vor dem 1.1.2011 liegende begünstigte Auslandstätigkeit begründet wurde, deren Auszahlung aber erst im Jahr 2011 erfolgt, nach der für 2011 geltenden Rechtslage (nur 66% befreit, unter Berücksichtigung des

Progressionsvorbehaltes – siehe Pkt. 3) zu versteuern sind. Eine Ausnahme stellen nur jene Bezüge für das Vorjahr dar, die bis zum 15.2.2011 bezahlt werden ([§ 77 Abs. 5 EStG 1988](#)). Diese sind steuerlich dem Vorjahr zuzuordnen.

Beispiel 1:

Bezieht ein Arbeitnehmer während einer vereinbarten Altersteilzeit Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit und wird während der "vollen Leistungsphase" nur ein Teil des Entgelts ausgezahlt, bleibt für die während der "Nichtleistungsphase" ausbezahlten Bezüge grundsätzlich die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 weiterhin anwendbar. Allerdings ist für die steuerliche Beurteilung die Rechtslage im Jahr der Auszahlung heranzuziehen (zB Nichtleistungsphase im Jahr 2011 – Besteuerung der Entgelte im Ausmaß von 34%).

Beispiel 2:

Einem Arbeitnehmer wurde bereits vor Beginn der Auslandstätigkeit für die Arbeitsleistung im Ausland eine Prämie zugesagt. Die Auszahlung der Prämie erfolgt erst nach Beendigung der begünstigten Auslandstätigkeit.

Die Prämie ist den Einkünften nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zuzuordnen. Die Besteuerung der Prämie richtet sich nach der Rechtslage im Jahr der Auszahlung (Zuflussprinzip). Wird die Prämie im Jahr 2012 ausbezahlt, ist diese im Ausmaß von 67% steuerpflichtig.

Beispiel 3:

Werden Mehrarbeitszeit oder Überstunden während oder unmittelbar im Anschluss an die begünstigte Auslandstätigkeit durch Zeitausgleich (im Aus- oder Inland) abgegolten, richtet sich das Ausmaß der Steuerfreiheit der Bezüge nach jener Rechtslage, die für den Zeitpunkt des Zeitausgleiches gilt.

Wird der Zeitausgleich hingegen nach einer Tätigkeit im Inland konsumiert, ist das Entgelt für den Zeitraum, in dem der Zeitausgleich konsumiert wird, wie auch bisher immer steuerpflichtig.

6. Ausstellen des Lohnzettels

Für Einkünfte gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) ist auch für (Lohnzahlungs)Zeiträume nach dem 31.12.2010 wie bisher ein gesonderter Lohnzettel (Lohnzettelart 2) auszustellen, wobei bei der Darstellung der Bezugsteile auf die für das betreffende Jahr geltende Rechtslage Bedacht zu nehmen ist. Das heißt, sowohl der Gesamtbezug als auch die steuerpflichtigen und steuerbefreiten Bezugsteile sind unter der jeweils dafür vorgesehenen Kennzahl getrennt im Lohnzettel auszuweisen.

Beispiel (Begünstigte Auslandsbezüge für Jänner bis März 2011)

			LZ-Art 2
			KZ
<i>Bruttobezug</i>		12.125,00	210
- SV		2.206,75	230
- § 68 (1)		588,00	215
- § 68 (2)		432,00	215
- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3b		60,00	243
<i>LSt-Bmgl</i>		8.838,25	
davon steuerpflichtig 34%		3.005,00	245
davon steuerfrei 66%		5.833,25	243
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>		778,26	260

Hat Österreich gemäß einem DBA für Einkünfte, die unter [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) fallen, kein Besteuerungsrecht (Befreiungsmethode), ist für den gemäß innerstaatlichem Recht steuerpflichtigen Teil ein Lohnzettel iSd LStR 2002 Rz 1228 auszufüllen (Lohnzettelart 8). Diese Beträge sind in den Lohnzettel der Art 2 nicht aufzunehmen. Bei der Anrechnungsmethode ist für die Auslandsbezüge nur die Lohnzettelart 2 zu verwenden.

Hinsichtlich der Inlandsbezüge aus diesem Dienstverhältnis ist wie bisher ein „normaler“ Lohnzettel (Lohnzettelart 1) zu übermitteln.

7. Berücksichtigung von Werbungskosten im Veranlagungsverfahren

Soweit Aufwendungen oder Ausgaben mit nicht steuerpflichtigen (steuerfreien, nicht steuerbaren oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen) Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, können diese nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht abgezogen werden, vermindern jedoch die Progressionseinkünfte (siehe LStR 2002 Rz 10119).

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist im Jahr 2011 auf „Montage“ gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988.

Als Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung macht er im Jahr 2011 für diese Tätigkeit 1.000 Euro geltend. 34% dieser Aufwendungen (340 Euro) senken als Werbungskosten im Rahmen der Veranlagung die Steuerbemessungsgrundlage. Der Differenzbetrag (660 Euro) vermindert die Progressionseinkünfte.

8. Lohnnebenkosten (Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag)

Nach [§ 5 Abs. 2 lit. c KommStG 1993](#) sowie nach [§ 41 Abs. 4 lit. c FLAG 1967](#) gehören die im [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) genannten **Bezüge** nicht zur Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer und des Dienstgeberbeitrages (und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag).

Laut Gesetzestext des „[§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) neu“ gelten als **Bezüge**:

- im Kalenderjahr 2011 66% der Einkünfte aus der begünstigten Tätigkeit
- im Kalenderjahr 2012 33% der Einkünfte aus der begünstigten Tätigkeit

Bei der Berechnung der Kommunalsteuer, des Dienstgeberbeitrages (und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag) sind somit von den Arbeitslöhnen, die auf eine begünstigte Auslandstätigkeit nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) entfallen, im Jahr 2011 66% und im Jahr 2012 33% der Auslandsbezüge (Bruttobezüge) von der Bemessungsgrundlage befreit.

Das heißt, dass im Jahr 2011 34% und im Jahr 2012 67% der Auslandsbezüge (Bruttobezüge) bei der Berechnung der Kommunalsteuer, des Dienstgeberbeitrages (und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag) zu berücksichtigen sind.

Beispiel (Auszug aus der Abrechnung für März 2011; Bruttobezug 5.000 Euro für begünstigte Auslandstätigkeit)

Bmgl KommSt/DB/DZ	$(5.000,00 - 5.000,00 * 66\%)$	1.700,00	steuerpflichtig 34% der Bmgl
Kommunalsteuer	$(1.700,00 * 3\%)$	51,00	
Dienstgeberbeitrag	$(1.700,00 * 4,5\%)$	76,50	
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Burgenland)	$(1.700 * 0,44\%)$	7,48	