

7. Oktober 2011

BMF-010222/0154-VI/7/2011

An

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

Salzburger Steuerdialog 2011 - Ergebnisunterlage Lohnsteuer

§ 3 EStG 1988

Teilnahme an Betriebsveranstaltungen – Ermittlung eines Sachbezugswertes (§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988, LStR 2002 Rz 78-80)

In einem Betrieb gab es in einem Jahr verschiedene Betriebsveranstaltungen, welche von den einzelnen Arbeitnehmern in unterschiedlichem Ausmaß besucht wurden. Der Arbeitgeber stellt am Jahresende fest, dass die Aufwendungen höher waren als der vervielfachte Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 (365 x Anzahl der Arbeitnehmer). Es ist anzunehmen, dass bei manchen Arbeitnehmern der Betrag überschritten wird, und bei anderen nicht.

Kann der Arbeitgeber für den übersteigenden Betrag eine pauschale Versteuerung vornehmen?

Eine pauschale Versteuerung dieses Betrages durch den Arbeitgeber findet im EStG 1988 keine Deckung. Für Betriebsveranstaltungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 steht dem einzelnen Arbeitnehmer die Begünstigung in Höhe von maximal 365 € jährlich zu. Ist aufgrund der Häufigkeit von

Betriebsveranstaltungen (bzw. der Höhe der zugewendeten Werte) mit einer Überschreitung des Freibetrages beim einzelnen Arbeitnehmer zu rechnen (dies ist vor allem dann der Fall, wenn neben typischen Betriebsveranstaltungen wie beispielsweise einer Weihnachtsfeier auch betriebliche Reisen stattfinden), so sind vom Arbeitgeber jedenfalls für jede Veranstaltung Aufzeichnungen über die Teilnahme an einer derartigen Veranstaltung zu führen.

§ 15 EStG 1988

Deputate in der Land- und Forstwirtschaft (§ 15 EStG 1988) und zugehörige VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge

In der Folge werden vier Varianten zur „Wohnraumbewertung“ in der Land- und Forstwirtschaft angeführt. Bei den Arbeitnehmern handelt es sich in den ersten drei Fällen um Saisonarbeiter und im Fall vier um einen fix angestellten Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber hat stets auch (mehr oder weniger) Interesse daran, dass die Arbeiter „am Hof“ oder in der Nähe übernachten:

1. Die Arbeitnehmer wohnen in einer getrennten Wohneinheit im Haus des „Bauern“ (bestehend aus einem Schlafzimmer für drei Personen, Aufenthaltsraum mit TV, Badezimmer mit Dusche und getrenntem WC, komplette Küche mit Sitzecke). Der Landwirt stellt keine Verpflegung zur Verfügung. Die Unterbringung von drei Arbeitern erfolgt nur saisonal (in der Erntezeit).
Bisher wurden den Mitarbeitern als Sachbezug 2/10 (Wohnung, Beheizung und Beleuchtung) iHv 39,24 €/Monat abgezogen.
2. Im Haus des Landwirts gibt es eine eigene Wohneinheit mit vier Zimmern (unterschiedlich große Zimmer für zwei bis vier Personen). Die Saisonarbeiter erhalten Frühstück, Mittagessen und Abendessen, das gemeinsam mit der Bauernfamilie eingenommen wird.
Bisher wurden 8/10 (156,96 €) für Verpflegung als Sachbezug angesetzt. Gleichzeitig minderte dies aber den Bezug lt. Kollektivvertrag (Landarbeiter NÖ).

3. Für die Saisonarbeiter wird das Nachbarhaus angekauft. Das Haus hat vier Zimmer mit je 13 - 18 m² Größe für je eine Person. Es gibt eine Gemeinschaftsküche mit Ofen, Kühlschrank, Abwasch, etc., 2 Bäder und 2 WC, weiters vom Hof aus zu begehen einen Wirtschaftsraum mit einer weiteren Dusche und WC, Waschmaschine und Platz zum Abstellen und Trocknen der Wäsche. Die Saisonarbeiter erhalten täglich ein Mittagessen. Bisher wurde von einem „Burschenzimmer“ ausgegangen; die Verpflegung (Mittagessen) wurde steuerfrei nach [§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988](#) belassen; es wurde kein Sachbezug angesetzt.
4. Sachverhalt wie bei Fall 3, aber es handelt sich nicht um einen Saisonarbeiter, sondern um einen ständig beschäftigten Arbeiter.
Bisher wurde von voller freier Station ausgegangen mit Ansatz eines Sachbezugswertes iHv 5/10 = 98,10 €. Anders als in Punkt 3. sei hier von einem „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ auszugehen (LStR 2002 Rz 148).

Ist ein Sachbezugswert anzusetzen und wenn ja, in welcher Höhe?

Gemäß [§ 15 Abs. 2 EStG 1988](#) zählen zu den Einnahmen auch geldwerte Vorteile. Diese sind mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes anzusetzen. Um nicht in jedem Einzelfall diesen Mittelpreis ermitteln zu müssen, sieht § 1 der Sachbezugswerteverordnung für die volle freie Station und § 3 der Sachbezugswerteverordnung für Deputate in der Landwirtschaft eine standardisierte Sachbezugsermittlung vor.

[§ 1 Sachbezugswerteverordnung](#) (Wert der vollen freien Station) kommt nur dann zur Anwendung, wenn Arbeitnehmern, die im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen sind, neben dem kostenlosen oder verbilligten Wohnraum auch eine Verpflegung zur Verfügung gestellt wird. [§ 3 Sachbezugswerteverordnung](#) ist immer dann anzuwenden, wenn Arbeitnehmern in der Land- und Forstwirtschaft (die nicht in den Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen sind) eine Wohnung bzw. Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt wird.

Nach LStR 2002 Rz 148 ist bei der Zurverfügungstellung einer einfachen arbeitsplatznahen Unterkunft (zB Schlafstelle, Burschenzimmer) durch den

Arbeitgeber kein steuerpflichtiger Sachbezug anzusetzen, sofern an dieser Unterkunft nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen begründet wird. Dies würde beispielsweise für saisonbeschäftigte Arbeitnehmer im Fremdenverkehr oder für KrankenpflegeschülerInnen zutreffen.

Zu den einzelnen Fallbeispielen (die ersten drei Arbeitnehmer sind Saisonarbeiter, der vierte Arbeitnehmer ist fix angestellt):

- 1. Für die saisonbeschäftigten Arbeiter in der Land- und Forstwirtschaft, denen eine eigene Wohnung, jedoch keine Verpflegung zur Verfügung gestellt wird, kommt § 3 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung zur Anwendung. Da sich drei Arbeiter den Wohnraum teilen, ist der Sachbezugswert in Höhe von 15,90 € aliquot (mit je 5,30 €) zu berücksichtigen.**
- 2. Den saisonbeschäftigten Arbeitnehmern wird neben einer Wohnmöglichkeit auch die volle Verpflegung zur Verfügung gestellt, sodass § 1 der Sachbezugswerteverordnung zur Anwendung kommt. Da für die einfache arbeitsplatznahe Unterkunft kein Sachbezug anzusetzen ist, ist für die volle Verpflegung ein Sachbezug von monatlich 156,96 € (8/10 vom Wert der vollen freien Station 196,20 €) anzusetzen. [§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988](#) kommt nicht zur Anwendung, da diese Arbeitnehmer in der Land- und Forstwirtschaft im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen werden (LStR 2002 Rz 99).**
- 3. Aufgrund des Sachverhalts sprechen die Indizien (zB eigene Küche) dafür, dass die Arbeitnehmer nicht im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen sind. Daher kommt für die Bewertung des kostenlosen zur Verfügung gestellten Wohnraums an die Arbeitnehmer in der Land- und Forstwirtschaft [§ 3 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung](#) zur Anwendung. Da jedem Arbeitnehmer ein einzelnes Zimmer in der Wohnung zur Verfügung steht, liegt kein Burschenzimmer nach LStR 2002 Rz 148 vor, sodass nach § 3 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung ein Sachbezug von 15,90 € monatlich pro Arbeitnehmer anzusetzen ist.
Die Verpflegung ist nach [§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988](#) steuerfrei, da die Arbeitnehmer nicht im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen sind.**

- 4. Wie im Fall 3 wird davon ausgegangen, dass der Arbeitnehmer nicht im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen ist. Es ist für den Arbeiter, der ständig in der Land- und Forstwirtschaft beschäftigt ist, für das kostenlos zur Verfügung gestellte Zimmer ein Sachbezug nach § 3 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung anzusetzen (LStR 2002 Rz 148 kommt nicht zur Anwendung). Das Vorliegen des Lebensmittelpunkts spielt in diesem Fall keine Rolle. Die Verpflegung ist wie im Fall 3 nach § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 steuerfrei.**

§ 17 EStG 1988

Vertreterpauschale (§ 17 Abs. 6 EStG 1988,

Werbungskostenpauschale-VO BGBl. II Nr. 382/2001, LStR 2002 Rz 406)

Energieberater eines Energieversorgungsunternehmens (EVU) möchten das Vertreterpauschale beantragen, zumal sie überwiegend im Außendienst eingesetzt sind (ca. 70 bis 80%), ein fix zugewiesenes Einsatzgebiet (Gebietsaufteilung seit 2008, strikt nach festgelegten Gemeinden) zu betreuen haben und ihre ganze Tätigkeit auf Geschäftsabschlüsse abziele.

Das EVU stellt für diese Tätigkeit dzt. keine „Bestätigungen zur Vorlage beim Finanzamt“ aus. Über die Erstellung eines Energieausweises (mehrere Termine erforderlich, Erhebungsbogen und Beratungsbericht, Gesamtergebnis: Bestandsenergieausweis, Planungsenergieausweis und Fertigstellungsenergieausweis) wird sowohl vom Auftraggeber/Kunden als auch vom Energieberater eine „Vereinbarung zur Erstellung eines Energieausweises“ unterfertigt. Die Energieberater erhalten Kilometergeld, Tagesdiäten und besitzen ein Firmenhandy. Bei Überschreitung von bestimmten Umsatzgrenzen werden Prämien ausbezahlt. Zielvorgabe sind dzt. ca. 300 Beratungen jährlich (Umsatz daher ca. € 90.000) pro Energieberater. Ab 330 Beratungen erfolgen Prämienzahlungen. Es ist ein täglicher, elektronischer Arbeitsnachweis zu führen, die Reiseberichte werden wöchentlich erstellt.

Zielgruppe: Privatkunden, Gewerbekunden, sonstiger Bedarf.

Kundenkontakt: Entweder kontaktieren die Kunden von sich aus zB das EVU-Kundenservice und wünschen eine Energieberatung oder Energieberater analysieren Basisdaten und vereinbaren einen Termin oder Weiterleitung durch Vertrieb...

Durch die Energieberatung sind „Folgaufträge“ für andere Sparten sehr häufig, zB Wechsel des bisherigen Anbieters eines Kunden auf das EVU.

Die Tätigkeit eines Energieberaters beansprucht sowohl Innendienst- als auch (überwiegende) Außendiensttätigkeiten, wobei die Gesamtarbeitszeit (lt. Aussage eines Energieberaters) auf die Erstellung von Energieausweisen abziele.

Das Organigramm des EVU umfasst ua. die Bereiche Verkehr, Energie und Netzinfrastruktur. Die Netzinfrastruktur untergliedert sich in „Netze“ und „Technische Services“, die „Netze“ wiederum in Telekom / Wasser / Wärmenetze / Netzvertrieb für Strom, Fernwärme, Gas, Wasser, Telekom, KabelTV, I-Net.

Die Energieberater sind dem Bereich „Netzvertrieb“ zugeordnet.

Die Energieberater sind im Auftrag des Bundeslandes tätig und bieten allen Personen des Bundeslandes die Möglichkeit, sich über aktuelle Fragestellungen zum Energiesparen und Förderungen zu informieren.

Anmerkung: Für die AD-Mitarbeiterinnen des „Netzvertriebes“ wurden im Hinblick auf die Liberalisierung des Strommarktes in Österreich vor einigen Jahren die Modellstellen „Kundenbetreuer, Geschäftskundenbetreuer und Key-Account-Manager“ geschaffen – Geschäftsfeld: Verkauf und Marketing. Diese MitarbeiterInnen erfüllen meistens die Voraussetzungen für das oa. Vertreterpauschale, welches in den letzten Jahren auch zuerkannt worden ist.

Das „Angebot“ der Energieberater ist wie folgt definiert:

Bauen und Sanieren

- Energieausweis ab € 380 mit Preisnachlässen für Kunden mit mehreren EVU-Produkten
- Aufdecken von Einsparpotenzialen
- Infos zu Förderungen
- Planungsberatung

- Verbesserungsvorschläge bei der Wärmedämmung
- Information über den sinnvollen Einsatz von Wohnraumlüftung

Heizung und Warmwasser

- Check von Heizung und Warmwasserbereitung
- Vorschläge für Heizsysteme
- Elektroheizung: Funktionsüberprüfung, Mängelfeststellung, Optimierungsvorschläge

Strom sparen

- Strom sparender Betrieb von Geräten
- Verleih von Strommessgeräten

Das EVU arbeitet ua. eng mit dem Bundesland in der Energieberatung, mit der Wirtschaftskammer und mit Volksschulen zusammen.

Begründet das Berufsbild eines Energieberaters einen Anspruch auf das Pauschale für die Berufsgruppe der Vertreter gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988?

Gemäß [§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) iVm § 1 Z 9 der Verordnung über Durchschnittssätze für Werbungskosten steht das so genannte Vertreterpauschale nur jenen Arbeitnehmern zu, die ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Die Verordnung enthält keine Definition des Begriffs "Vertreter". Sie legt lediglich fest, dass von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden muss, sohin der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf.

Vertreter sind nach übereinstimmender Lehre Personen, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind.

Eine andere Tätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit. Vorrangiges Ziel einer Vertretertätigkeit ist die Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen.

Der Energieberater gibt - wie ja auch schon die Berufsbezeichnung selbst aussagt - in erster Linie Beratung und Hilfestellung zu nachhaltig geringeren Energiekosten durch bestmögliche Energieeinsparung und effiziente Nutzung erneuerbarer Energieträger.

Ein Vertreter hat jedoch typischerweise einen großen potentiellen Kundenkreis, wobei er versucht, zahlreiche Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Dies bedingt zahlreiche Kundenbesuche, Gespräche und Telefonate etc. Diese Art der Vertretertätigkeit bedingt aber auch zahlreiche kleinere Aufwendungen wie Einladungen der potentiellen Kunden, Geschenke, Telefongespräche von unterwegs etc., die durch das Werbungskostenpauschale abgegolten werden sollen (vgl. UFS 29.11.2006, RV/1915-W/05 und 15.05.2008, RV/3581-W/07).

Da die vorrangige Aufgabe eines Energieberaters nicht der Geschäftsabschluss, sondern eine beratende Tätigkeit vor Ort ist, fallen derartige Aufwendungen nicht an. Seine Tätigkeit entspricht nicht dem Berufsbild eines Vertreters und das Vertreterpauschale steht daher nicht zu.

§ 25 EStG 1988

Vortragende für Deutschkurse (§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988)

Der österreichische Integrationsfonds (ÖIF) hat einen Test entwickelt. Die Ablegung dieses Tests wird als Grundlage für die Erfüllung der Integrationsvereinbarung und auch zum Nachweis der Deutschkenntnisse für den Erwerb der Staatsbürgerschaft verwendet. Auf diesen Test wird österreichweit an zahlreichen zertifizierten Kursinstituten vorbereitet (siehe auch Ausführungen auf www.integrationsfonds.at).

Aufgrund von [§§ 14 bis 16 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz](#) (NAG) haben in Österreich niedergelassene Drittstaatsangehörige eine Integrationsvereinbarung zu unterzeichnen und es sind zwei Module (Modul 1 - Alphabetisierungskurs und Modul 2 - Deutsch-Integrationskurs) zu erfüllen. Die Integrationsvereinbarung bezweckt den Erwerb von Kenntnissen der deutschen Sprache, insbesondere der Fähigkeit des Lesens und Schreibens, zur Erlangung der Befähigung zur Teilnahme an gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und kulturellen Leben in Österreich. § 16 NAG beinhaltet das Kursangebot und sieht vor, dass die Zertifizierung der Kurse und die Evaluierung der vermittelten Lehrinhalte vom Österreichischen Integrationsfonds vorgenommen werden. Die Inhalte der Kurse werden nach [§ 16 Abs. 4 NAG](#) in der Verordnung des Bundesministeriums für Inneres über die Integrationsvereinbarung (Integrationsvereinbarungs-Verordnung) geregelt. Die Integrationsvereinbarungs-Verordnung sieht die Voraussetzungen für die Zertifizierung der Kursinstitute und auch des Lehrpersonals vor. Nach § 6 dieser Verordnung wird auch die Anzahl der Unterrichtseinheiten für diese Kurse geregelt. In der Anlage A und B zur Verordnung befinden sich die Rahmencurricula für Alphabetisierungskurse und Deutsch-Integrationskurse.

Vortragende, die nicht bereits nach [§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) in einem Dienstverhältnis stehen, erzielen, wenn sie nach einem vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan im Sinne der LStR 2002 Rz 992 unterrichten, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#). Als vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne gelten auch Studien-, Lehr- oder Stundenpläne eines akkreditierten Lehrganges oder Studiums.

Sind die Lehrer an diesen Instituten gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 oder Z 5 EStG 1988 nichtselbstständig tätig?

Es ist vorrangig zu prüfen, ob aufgrund der allgemeinen Merkmale gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 ein Dienstverhältnis (vgl. LStR 2002 Rz 930 ff) vorliegt.

Konkrete Merkmale für das Vorliegen einer nichtselbstständigen Tätigkeit sind:

- **persönliche Arbeitspflicht**
- **Unterwerfung unter einer betrieblichen Ordnungsvorschrift**
- **Gebundenheit an persönliche Weisungen**

- Kontrollunterworfenheit
- disziplinäre Verantwortlichkeit
- Dauerschuldverhältnis

Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen bzw. sie können in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen. Siehe VwGH vom 31.03.2005, [2000/15/0127](#), VwGH vom 31.01.1995, [92/08/0213](#), VwGH vom 17.12.2002, [99/08/0008](#).

Überdies sieht im vorliegenden Sachverhalt [§ 16 des Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetzes](#) (NAG) konkrete Inhalte der von den zertifizierten Kursinstituten angebotenen Kurse (Alphabetisierungskurs und Deutsch-Integrationskurs) vor, die näher in der Integrationsvereinbarungs-Verordnung geregelt sind. Die Integrationsvereinbarungs-Verordnung enthält die Voraussetzungen für die Zertifizierung der Kursinstitute sowie für das Lehrpersonal. Durch Rahmencurricula für die Alphabetisierungskurse und die Deutsch-Integrationskurse, die in den Anlagen A und B zur Verordnung zu finden sind, werden die Qualitätsstandards für den Unterricht gewährleistet. Der Deutsch-Integrationskurs hat das Ziel, das A2-Niveau des Gemeinsamen Europäischen Referenzrahmens für Sprache zu erreichen. Nach § 6 der Integrationsvereinbarungs-Verordnung umfassen der Alphabetisierungskurs 75 und der Deutsch-Integrationskurs 300 Unterrichtseinheiten.

Da die Tätigkeit nach einem standardisierten Konzept auszuüben ist, welches durch Gesetz (NAG) und Verordnung vorgegeben ist, bleibt dem Beschäftigten so gut wie kein Handlungsspielraum, den er selbstständig füllen kann.

Aus der Gewichtung der einzelnen Beurteilungskriterien ergibt sich somit, dass die ausgeübte Tätigkeit als Dienstverhältnis einzustufen ist. Steuerrechtlich liegen bei diesen Vortragenden in der Regel Einkünfte gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) vor. Bei Zutreffen der Voraussetzungen kann in Einzelfällen auch [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) zur Anwendung kommen.

§ 26 EStG 1988

Fahrten von Außendienstmitarbeitern vom Wohnsitz in die Firmenzentrale.

Vorliegen einer Dienstreise gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 oder Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 26 Z 4 EStG 1988 bzw. § 15 Abs. 2 EStG 1988, LStR 2002 Rz 700 bis 703 bzw. Rz 175)

Ein Unternehmen beschäftigt Außendienstmitarbeiter (Kundenbetreuer, es gilt KV für Angestellte), denen ein bestimmtes Gebiet (Bundesland) zur Betreuung von Kunden zugewiesen ist. Die Dienstnehmer (Außendienstmitarbeiter) werden am Betriebsort des Unternehmens grundsätzlich nicht tätig und haben dort auch keinen Arbeitsplatz zur Verfügung. Als Arbeitsstätte dieser Außendienstmitarbeiter ist die Wohnung anzusehen, da Dienstreisen generell von der Wohnung aus angetreten werden.

Die Arbeitnehmer suchen den Firmenstandort nur durchschnittlich einmal monatlich auf und verrichten dabei keine Innendiensttätigkeiten.

Liegt bei diesen (gelegentlichen) Fahrten der Außendienstmitarbeiter vom Wohnort (als Arbeitsstätte anzusehen) zum Firmensitz angesichts der Rechtsprechung des OGH (22.10.2009, 8 ObA 60/09w), wonach bei Fahrten eines Außendienstmitarbeiters von dessen Wohnort zum Firmensitz des Arbeitgebers generell keine Dienstreise vorliegt, eine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 vor bzw. handelt es sich um berufliche Fahrten (bei Verwendung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges) und können somit für diese Fahrten steuerfreie Kilometergelder und Diäten ausbezahlt werden?

Nach § 26 Z 4 EStG 1988 liegt, wenn ein Arbeitnehmer an verschiedenen Standorten tätig werden muss und dem Arbeitnehmer an diesen verschiedenen Standorten auch ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, bei Fahrten zu bzw. zwischen diesen Standorten keine Dienstreise vor.

Die Rechtsprechung des OGH (22.10.2009, 8 ObA 60/09w), wonach bei Fahrten eines Außendienstmitarbeiters von dessen Wohnort zum Firmensitz des

Arbeitgebers generell keine Dienstreise vorliegt, stellt nur auf den kollektivvertraglichen Dienstreisebegriff (KV für Angestellte) ab und ist für den Dienstreisebegriff des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) nicht maßgebend.

Die Rechtsprechung (zB VwGH 03.07.1990, [90/14/0069](#)) bringt zum Ausdruck, dass bei Reisenden, die sich dauernd unterwegs befinden und ihre berufsbedingten Fahrten von der Wohnung aus antreten, der Sitz des Arbeitgebers grundsätzlich nicht als Arbeitsstätte anzusehen ist, sondern als Arbeitsstätte ist jener Dienstort anzusehen, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird, also die Wohnung des Arbeitnehmers. Nur in jenen Fällen, in denen ein Außendienstmitarbeiter regelmäßig auch am Betriebssitz des Arbeitgebers tätig wird, liegt für den Arbeitnehmer (Außendienstmitarbeiter) eine weitere Arbeitsstätte am Sitz des Arbeitgebers vor (VwGH 30.11.1993, [90/14/0136](#)).

Das heißt, es ist zu prüfen, wo der Arbeitnehmer für den Fall, dass er keinen Außendienst versieht, regelmäßig tätig wird (VwGH 24.04.2001, [96/13/0152](#)).

Auch bei Teleworkern, die ihre Arbeit ausschließlich zu Hause verrichten und beim Arbeitgeber über keinen Arbeitsplatz verfügen, wird die Wohnung des Arbeitnehmers als dessen Arbeitsstätte angesehen und werden die Fahrten zum Sitz des Arbeitgebers grundsätzlich als Dienstreisen anerkannt (siehe LStR 2002 Rz 703 bzw. 10703a).

In analoger Auslegung der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 müssten daher auch bei Außendienstmitarbeitern, die nur gelegentlich zu Schulungszwecken zum Firmensitz des Arbeitgebers fahren und dort auch über keinen Arbeitsplatz verfügen, Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 vorliegen.

Hinsichtlich allfälliger Tagesgelder ist zu beachten, dass bei nicht täglicher Rückkehr an den Familienwohnsitz ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten entsteht (LStR 2002 Rz 721), anderenfalls nach einem Zeitraum von 5 oder 15 Tagen (LStR 2002 Rz 715 ff).

Die Häufigkeit der Fahrten zwischen Wohnung und Firmensitz hat grundsätzlich keine unmittelbare Bedeutung auf die Begünstigung der Fahrtkosten. Hält sich

der Dienstnehmer jedoch häufig am Sitz der Firma auf, ist dies allerdings ein Hinweis, dass sehr wohl eine Arbeitsstätte am Sitz der Firma gegeben ist und tatsächlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliegen (vgl. LStR 2002 Rz 10703a).

§ 70 EStG 1988

Abzugs- oder Tarifsteuer bei Künstlern;

Haftungsinanspruchnahme (§§ 33, 70, 82 EStG 1988, LStR 2002 Rz 767 ff, 1181 ff, 1208 ff)

Ein Opernsänger bezieht aufgrund mehrerer Verträge mit österreichischen und internationalen Opernhäusern Einkünfte aus nichtselbstständiger und selbstständiger Tätigkeit. Er ist slowakischer Staatsbürger und hat dort einen Wohnsitz. Auch in Österreich hat er seit fast 10 Jahren einen Wohnsitz lt. ZMR. Weiters ist im Steuerakt des Finanzamtes für diese Zeit auch eine Beziehung zu einer, an derselben Adresse wohnhaften, Partnerin mit Kind angemerkt.

Bei den Verträgen mit den inländischen Opernhäusern handelt es sich zweifelsfrei um Dienstverträge und es wurden auch (teilweise zeitüberschneidend) Lohnzettel übermittelt. Die darin ausgewiesene Lohnsteuer beträgt 20%, woraus zu schließen ist, dass der Steuerpflichtige als beschränkt Steuerpflichtiger behandelt und Abzugssteuer gemäß [§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) einbehalten wurde.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens bestreitet der Steuerpflichtige, jemals in Österreich einen Wohnsitz gehabt zu haben und meldet diesen lt. Melderegisterdaten auch umgehend ab.

1. Wenn die Arbeitnehmerveranlagung unter der Voraussetzung „unbeschränkt steuerpflichtig“ durchgeführt wird, ergibt sich die entsprechende Lohnsteuernachforderung für die inländischen Einkünfte automatisch (Gegenüberstellung Tarifsteuer – Abzugssteuer) und der Steuerpflichtige wird so unmittelbar für die Lohnsteuerhaftung in Anspruch genommen. Wäre der Steuerpflichtige nicht aufgrund der zeitüberschneidenden Lohnzettel in der Pflichtveranlagung, könnte er den Antrag im Rechtsmittelweg wieder zurückziehen und müsste die Lohnsteuer im Haftungswege über die jeweiligen Betriebsstättenfinanzämter der einzelnen Opernhäuser geholt werden?

2. Kann der Steuerpflichtige, sofern das Welteinkommen zu besteuern ist, jedenfalls unmittelbar in Anspruch genommen werden?
1. **Der Arbeitgeber hat, wenn er davon ausgehen kann, dass es sich bei dem Erbringer der Leistung um einen beschränkt Steuerpflichtigen handelt, eine Abzugssteuer nach § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der Höhe von 20% bzw. 35% einzubehalten. Stellt sich allerdings im Zuge der Veranlagung heraus, dass diese Abzugsbesteuerung aufgrund von falschen Angaben des Steuerpflichtigen (Leistungserbringer) angewandt wurde, ist der Arbeitnehmer nach [§ 83 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) (iVm [§ 41 Abs. 1 EStG 1988](#)) unmittelbar in Anspruch zu nehmen. Liegt kein Pflichtveranlagungstatbestand nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 vor (zB gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte oder andere Einkünfte von mehr als 730 €), kann nur mittels Haftung gegenüber dem Arbeitgeber die Lohnsteuer vorgeschrieben werden ([§ 82 EStG 1988](#)).**
2. **Eine unmittelbare Inanspruchnahme eines unbeschränkt Steuerpflichtigen durch die Abgabenbehörden kann nur dann erfolgen, wenn die Voraussetzungen des [§ 41 EStG 1988](#) (bzw. [§ 42 EStG 1988](#)) vorliegen. Bei Vorliegen von ausländischen Einkünften wird der Pflichtveranlagungstatbestand in der Regel durch die Bestimmung des [§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) (andere Einkünfte von mehr als 730 €) ausgelöst. Zu den anderen Einkünften zählen nämlich auch ausländische Einkünfte für die Österreich das Besteuerungsrecht zukommt oder die im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu erfassen sind (vgl. LStR 2002 Rz 910).**

§ 68 EStG 1988

Steuerfreiheit für Zulagen, welche die kollektivvertraglichen Sätze übersteigen (§ 68 Abs. 1 und Abs. 5 EStG 1988)

Eine Gefahrenzulage ist im Kollektivvertrag dem Grunde und der Höhe nach geregelt. Der Kollektivvertrag enthält keine Ermächtigung, die Zulage anders zu regeln. Darüber hinaus besteht in einem Betrieb eine innerbetriebliche Regelung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern, nach der eine höhere Zulage als nach dem anzuwendenden Kollektivvertrag zusteht.

Eine besondere, über das im Kollektivvertrag definierte Ausmaß hinausgehende, Gefährdung ist nicht erkennbar.

1. Ist in diesem Fall die günstigere Regelung steuerlich anzuerkennen?
2. Ist es möglich, durch freie Betriebsvereinbarungen gemäß § 68 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 eine steuerlich anerkannte günstigere Regelung als nach einer lohngestaltenden Vorschrift nach § 68 Abs. 5 Z 1 bis 5 EStG 1988 zu erreichen?

**Für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung für eine gewährte
Gefahrenzulage müssen folgende Voraussetzungen erfüllt werden:**

- 1. Die Zulage muss aufgrund der im Gesetz genannten "lohngestaltenden Vorschriften" oder innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden (formelle Voraussetzung).**
- 2. Es muss sich um eine "Zulage" handeln, die als solche zusätzlich zum regelmäßigen Arbeitslohn gewährt werden muss, und die auch von ihrem Ausmaß her angemessen ist (vgl. dazu zB VwGH 17.01.1984, 83/14/0189, VwGH 17.02.1988, 85/13/0177; VwGH 22.04.1998, 97/13/0163).**

Von einem angemessenen Ausmaß der Zulage wird im Regelfall dann auszugehen sein, wenn die Zulage der Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift – insbesondere einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 5 EStG 1988 – entspricht.

Zahlt ein Arbeitgeber höhere Bezüge als die in der maßgebenden lohngestaltenden Vorschrift vorgesehenen Mindestlöhne, sind SEG-Zulagen grundsätzlich insoweit als angemessen anzusehen, als die Zulage im selben Ausmaß erhöht wird, wie der Lohn (siehe dazu LStR 2002 Rz 1129).

Bundesministerium für Finanzen, 7. Oktober 2011