



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
BMF – VI/7
z.H. Frau Mag. Karin Kufner

Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 4158/15/KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 11. November 2015

Stellungnahme zum Entwurf des Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2015

Sehr geehrte Frau Mag. Kufner,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2015.

Stellungnahme

Zu Rz 77a: Gesundheitsförderung

Derzeit gibt es ein von Bundesland zu Bundesland unterschiedliches Leistungsangebot! Es wird **dringend gefordert**, dass sich die Finanzverwaltung mit den Gebietskrankenkassen abstimmt und möglichst zeitgleich mit der Veröffentlichung des LStR-WE 2015 einen **bundesweit akkordierten Leistungskatalog** veröffentlicht. Derzeit ist es den Arbeitgebern nicht zumutbar, sich auf Rätselralley zu begeben und zu versuchen, die – zum Teil auch im Internet nicht publizierten, zT nur befristeten Leistungen der Gebietskrankenkassen zu erforschen.

Auf **welches Leistungsangebot** bezieht sich der GPLA-Prüfer, wenn das Unternehmen Filialen in allen Bundesländern hat und die Leistungen von **Bundesland zu Bundesland verschieden** sind?

Eine Internetrecherche hat zB ergeben, dass von Zeit zu Zeit die Krankenkassen auch Yoga-Kurse bzw. ein Yoga-Schnuppern anbieten. Ob dann allerdings auch ein vom Dienstgeber organisierter – für alle Dienstnehmer zugänglicher – Yogakurs theoretisch von einem Krankenversicherungsträger gefördert würde, ist ohne langwierige Telefonate nicht eruierbar und Jahre später bei einer GPLA schwer nachweisbar.

Beispielsweise findet man Regenerationsangebote der OÖ Gebietskrankenkasse für Personen, die Angehörige pflegen, mit der Bezeichnung **ANNA**. Dabei handelt es sich um ein Service-Paket der OÖ Gebietskrankenkasse, welches auch Qi Gong, Nordic Walking etc. umfasst, was zur physischen und psychischen Regeneration dienen soll:

Dieses Programm findet man hier:

<https://www.oegkk.at/portal27/portal/oegkkportal/content/contentWindow?contentid=10007.705009&action=2>

Aber **weder** in der **Satzung** noch sonst auf der **Homepage** der OÖ Gebietskrankenkasse findet man GENERALE Informationen, ob Qi Gong und dergleichen angeboten werden.

Daher lautet die **Praxisfrage** wie folgt, auf die der Wartungserlass eine Antwort geben sollte:

- *Wie weist der Dienstgeber nach, ob eine Leistung konkret von der gesetzlichen Krankenversicherung übernommen wird oder nicht?*
- *Reicht ein Angebot – wie oben – dazu aus, auch wenn es nur eine „einmalige Aktion“ darstellt, die für einen bestimmten Personenkreis zusammengestellt worden ist?*
- *Wäre es denkbar, „anerkannte Praktiken“ wie Yoga oder Chi Gong in den Wartungserlass als Maßnahmen aufzunehmen, die – wenn sie von qualifizierten Personen durchgeführt werden – auch abgabenrechtlich anerkannt werden?*
- *Zahlreiche Unternehmen bieten nämlich seit langem mit großem Erfolg Derartiges an und sind nun durch die per 1. 1. 2016 gesetzlich verankerte Neuregelung mit der verunglückten Formulierung stark verunsichert.*

Zu Rz 77 + 77a: Benützung von Einrichtungen und Anlagen sowie Gesundheitsförderungen (§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. a EStG 1988)

Hinsichtlich der Fitnesscenter ist u.E. eine differenzierte Beurteilung erforderlich. Sofern dem Mitarbeiter die Kosten für seine Jahreskarte ersetzt werden oder der Arbeitgeber die Kosten für die Jahreskarte des Mitarbeiters direkt an das Fitnesscenter bezahlt, liegt ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.

Sollte der Arbeitgeber jedoch das Fitnesscenter bzw. Teile davon für seine Mitarbeiter bzw. für bestimmte Zeiträume gemietet haben, liegt u.E. eine steuerbegünstigte Arbeitgebereinrichtung vor. Nach der Judikatur macht es keinen Unterschied, ob der Arbeitgeber selbst eine Anlage besitzt oder ob er diese mietet.

Ziel ist die Gesundheitsförderung und –erhaltung von Arbeitnehmern, was nicht zuletzt auch budgetäre positive Auswirkungen hat, und das in zweifacher Weise: Einerseits werden KV durch geringere Inanspruchnahme entlastet, andererseits werden durch erwerbsfähige Mitarbeiter Einkommen generiert, die wiederum Beitrags- und Steuersubstrat für die Republik darstellen. Es erscheint daher kurzsichtig und sowohl den Zielen der Gesetzesbestimmung als allgemeiner gesundheits- und haushaltspolitischer Ziele zuwiderzulaufen, gesundheitsfördernde Maßnahmen des Arbeitgebers für seine Arbeitnehmer steuerlich zu belasten (vgl. *Schuster*, SWK 23-24/2015, 1025 ff.).

Aus o.a. Gründen ist es daher angezeigt, den **letzten Absatz der neuen Ausführungen in Rz 77a zu streichen**.

Zu Rz 78: Dienst- und Firmenjubiläen (§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988)

Es ist u.E. nicht zu erkennen, warum man für die Auslegung der jubiläumswürdigen Jahre auf die zu § 49 Abs. 3 Z 10 ASVG entwickelten Grundsätze zurückgreifen sollte. Dieser Verweis wäre im Übrigen auch nicht richtig, weil dort erst ab dem 20. Jahr die Beitragsfreiheit anerkannt wurde. Da die Gesetzesmaterialien aber – beispielhaft – 10 Jahre als jubiläumswürdig ansehen, wäre es naheliegend, eine neue Auslegung vorzunehmen. Eine solche könnte – leichter administrierbar – darin bestehen, dass alle Jubiläen in 5-Jahres-Schritten steuerlich anerkannt werden.

Anregungen für weitere Festlegungen im Wartungserlass:

- Es wird angeregt zu gestatten, dass **Teile** eines **nicht ausgeschöpften Freibetrages** aus dem „normalen Geschenkefreibetrag“ (also der „normalen“ € 186,00) für Jubiläumsgeschenke **verwendet** werden dürfen oder umgekehrt.
- Es sollte ausdrücklich **festgehalten** werden, dass auch andere **bisherige sv-rechtlich gestatteten Praktiken weiterhin** angewandt werden können:
 - a) Können zur Vollendung eines Jubiläums auch **Vordienstzeiten** in **anderen Unternehmen** bzw. im **selben Unternehmen** weiterhin zur **Anrechnung** gebracht werden (analog zur bisherigen Vorgangsweise in E-MVB 049-03-10-001)?
 - b) Kann man beim **Jubiläum der Muttergesellschaft** auch den Dienstnehmer/innen der **Tochtergesellschaft** ein abgabenfreies Jubiläumssachgeschenk gewähren (analog zu E-MVB 049-03-10-001)?

Jubiläumsgeschenk bei Austritt:

Wird ein **Jubiläumsgeschenk anlässlich des Ausscheidens** des Arbeitnehmers gewährt, so ist es nach **§ 49 Abs. 3 Z 7 ASVG sv-frei** (unabhängig vom Wert des Geschenks). Vermutlich wird in diesem Punkt nach wie vor ein Unterschied zwischen der beitragsrechtlichen und der

steuerrechtlichen Beurteilung bestehen bleiben. Ein **Hinweis** in den **Lohnsteuerrichtlinien** dazu wäre **sinnvoll**.

Zu Rz 85:

Die gesetzlich vorgenommene Erhöhung des Freibetrags von € 1.460,00 auf € 3.000,00 erscheint natürlich begrüßenswert; ebenso die entsprechende Umsetzung in den Lohnsteuerrichtlinien. Nach wie vor muss aus der Praxis aber berichtet werden, dass die genannte steuerliche Begünstigung kaum bzw. in viel zu wenigen Fällen Anwendung findet. Dies liegt – nach wie vor – an dem unverändert gesetzlich vorgegebenen Gruppenkriterium. Es wäre wünschenswert, in den Lohnsteuerrichtlinien – entgegen der bisherigen Vorgehensweise – das Erfüllen des Gruppenkriteriums auch dann anzuerkennen, wenn z.B. nur gewisse Level (z.B. Manager, Abteilungsleiter, etc.) an dem Beteiligungsprogramm partizipieren können. Anstelle der bisher vorgesehenen vertikalen Sichtweise (tätigkeitsorientierte Sichtweise wie z.B. alle Angestellte, alle Arbeiter, alle Außendienstmitarbeiter, etc.) ist es somit aus Sicht der Praxis geboten auch (zumindest teilweise) horizontale Sichtweisen bei der Begründung des Gruppenkriteriums anzuerkennen. Letztlich wird dieser Gedanke aus den praxisrelevanten Aspekten gespeist, da Beteiligungsmodelle – nahezu ausschließlich – aus internationalen konzernalen Beteiligungsplänen (Stock-Purchase-Pläne) stammen und diese Beteiligungsprogramme fast ausschließlich – weltweit – horizontal definierte Gruppen von Mitarbeitern an den Programmen partizipieren lassen.

Zu Rz 93, 94, 95b, 97, 98: Essensbons

Behebung eines Redaktionsversehens

In der *Rz 94 LStR 2002* sollte der **Absatz** „Es bestehen jedoch keine Bedenken“ hinsichtlich des ersten Unterpunktes „die Speisen nur....“ **nochmal überarbeitet** werden. Vermutlich wollte man auch den Ausdruck „oder in einer....“ streichen. Falls ja, dann macht der Satz einen Sinn. Falls nein, sollte er nochmals überarbeitet werden.

Zu Rz 98: Kollision Dienstreise und Essensbons

Es wäre sinnvoll, eine **Klarstellung** darüber zu treffen, dass ein Überschreiten der steuerfreien Ersätze nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 **erst** dann zur **Steuerpflicht** führt, wenn die **Anlaufphasen** (5/15/183 Tage) innerhalb der Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 **überschritten** sind. Die derzeitige Formulierung der Anpassung lässt dies leider nicht vermuten.

Vor dem Hintergrund der Etablierung einer entsprechenden Praktikabilität und auch der Generierung von Rechtssicherheit sollte in die Lohnsteuerrichtlinien ergänzend klarstellend aufgenommen werden, dass es nicht geboten ist, dass der Arbeitgeber einen Gutschein pro Arbeitstag – im Sinne von „Tag für Tag“ – aushändigt, sondern dass es sehr wohl anerkannt und zulässig ist, Kontingente auszuhändigen z.B. ein gewisses Quantum von Gutscheinen für die Arbeitstage pro Monat (sofern

natürlich sichergestellt ist, dass Krankenstandstage, Urlaubstage, etc. abgezogen werden). Wenn insgesamt daher für den Lohnzahlungszeitraum – den Kalendermonat – sichergestellt ist, dass die Abgabe der Gutscheine nur in der entsprechenden Anzahl der Arbeitstage erfolgt ist, besteht keine Veranlassung, an der Steuerbefreiung nach Maßgabe des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG zu zweifeln.

Zu Rz 101: Begräbniskosten

Die Frage des Nachweises

Es wird zwar in *Rz 101 LStR 2002* dankenswerterweise beschrieben, was bspw zu den Begräbniskosten zählt. Was bleibt ist allerdings die **Frage**, ob weitere **Nachweise** zum Lohnkonto genommen werden müssen (Rechnung über Totenmahl, Rechnung über Grabstein etc.) oder ob die Bezahlung eines **angemessenen Pauschalbetrages ausreicht**, wenn die Tatsache, dass der Arbeitnehmer oder dessen Angehörige/r verstorben ist, erwiesen ist.

Die Kinder

Bei den Kindern ist eine **ausdrückliche Klarstellung** im Wartungserlass erwünscht:

- In § 3 Abs. 1 Z 19 EStG 1988 ist von „dessen Kindern nach § 106 EStG 1988“ die Rede. Im LStR-WE 2015/BE (in *Rz 101 LStR 2002*) **fehlt** das Wort „**dessen**“ bei den Kindern. Das kann so verstanden werden, dass es ausreicht, das Wort „dessen“ nur beim Partner stehen zu haben und damit gemeint ist, dass das auch für die Kinder gilt. Falls ja, dann liegt der Verdacht nahe, dass „Stiefkinder“ (= Kinder des Partners) uU nicht darunter fallen (was angesichts der rechtlichen Entwicklungen der letzten Jahre sehr schade wäre). Falls mit dem Wort „dessen“ aber gemeint sein sollte, dass es ausreicht, dass es sich um ein Kind handelt, das mit dem Arbeitnehmer im gemeinsamen Haushalt lebt(e) und für das die Familienbeihilfe bezogen wurde, dann wäre diese Auslegung erträglicher. Ein Hinweis in Form einer Klarstellung wäre hier wünschenswert.
- In Bezug auf Kinder nach § 106 EStG 1988 gilt die Voraussetzung, dass an mehr als **6 Monaten** die **Familienbeihilfe** bezogen werden musste. Stirbt das Kind in der ersten Jahreshälfte und leistet der Dienstgeber einen Zuschuss, wäre die steuerfreie Behandlung dieses Zuschusses fraglich. Es wird angeregt, eine Klarstellung zu treffen, dass der **Tod** des Kindes in der **ersten Jahreshälfte** oder uU **unmittelbar nach der Geburt** in der zweiten Jahreshälfte dennoch einen steuerfreien Ersatz rechtfertigt.

Zu Rz 103 + 138: Mitarbeiterrabatte (§ 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988)

Im Erlassentwurf werden die zwei Ausnahmen von der Rabattbesteuerung dargestellt (20% bzw. EUR 1.000 pro Kalenderjahr). Es handelt sich dabei – offenbar bewusst – um eine rein ARBEITGEBER-bezogene Betrachtung. Richtigerweise muss aber für die Beurteilung, ob überhaupt ein Sachbezug vorliegt, ZUVOR eine MARKT-bezogene Betrachtungsweise erfolgen. Wenn nämlich die Ware/Dienstleistung am freien Markt günstiger bezogen werden kann (z.B. billiger als der beim eigenen Arbeitgeber um 20% rabattierte Preis), dann liegt in der Gewährung des Arbeitgeber-Rabattes nach wie vor kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.

Hilfreich wäre eine ausdrückliche **Klarstellung**, dass der jährliche Freibetrag von **1000 EUR in voller Höhe** berücksichtigt werden kann, **unabhängig**

- eines unterjährigen **Ein- oder Austritts** des Arbeitnehmers oder
- einer unterjährigen **Karenzierung** des Dienstverhältnisses
- eines **weiteren Dienstverhältnisses**, das der Arbeitnehmer zu einem anderen Arbeitgeber unterhält, der ihm ebenfalls einen Mitarbeiterrabatt (inkl Freigrenze und Freibetrag) gewährt

....Die Begünstigung gilt auch, wenn der Rabatt nicht unmittelbar vom Arbeitgeber, sondern von einem mit dem Arbeitgeber verbundenen Konzernunternehmen gewährt wird ...

Hier wird lediglich auf den **engen Konzernbegriff abgestellt** – in der Rz 1194a, wo es darum geht, welche Bezüge Dritter der Arbeitgeber in der Lohnverrechnung insbesondere zu berücksichtigen hat, wird darauf abgestellt *...der Arbeitgeber und der Dritte im Rahmen eines Konzern verbundene Unternehmen sind oder enge vertragliche, wirtschaftliche oder personelle Verflechtungen zwischen den Unternehmen gegeben sind* Eine Begriffsharmonisierung wäre hilfreich.

*.... Mitarbeiterrabatte sind bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nur dann steuerfrei, wenn der kostenlose oder verbilligte Bezug von Waren oder Dienstleistungen durch den Mitarbeiter (aktiver Arbeitnehmer) selbst erfolgt und dieser den Aufwand wirtschaftlich selbst trägt. Werden aufgrund des Dienstverhältnisses **Rabatte** auch **Angehörigen** des Mitarbeiters gewährt, stellt dies einen beim Arbeitnehmer zu erfassenden Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, auf welchen die **Begünstigung** für Mitarbeiterrabatte **nicht** anwendbar ist.*

Der Begriff „**aktiver Arbeitnehmer**“ ist **näher zu definieren!!** – da es der Klammerbeifügung für ausgeschiedene Arbeitnehmer und Pensionisten nicht bedarf, denn diese sind sowieso keine Mitarbeiter mehr. Daher führt uE die Beifügung nur dazu, dass kein steuerfreier Mitarbeiterrabatt während eines Ruhens des Dienstverhältnisses („inaktiver Arbeitnehmer“, wie zB Karenzler, Präsenzdiener etc.) berücksichtigt werden kann. Das kann wohl nicht wirklich beabsichtigt sein.

Ein weiteres Problem ergibt sich bei dieser strikten Auslegung auch für Leasingkräfte. Neben der unterschiedlichen Meldeschwelle zu Dienstnehmern des Betriebs, die wiederum administrativen Mehraufwand bedeutet, stellt dies auch eine faktische Schlechterstellung von Zeitpersonal dar. Auch diese Konsequenz kann dem Willen des Gesetzgebers wohl nicht unterstellt werden, dass Leasingkräfte für den gleichen Vorteil mehr an Abgaben abführen müssen als dies bei Stammpersonal der Fall wäre.

Die „**Begünstigungsverweigerung für Mitarbeiterrabatte an nahe Angehörige**“ ist strikt **abzulehnen**. Wenn schon dem Arbeitnehmer die Vorteile der nahen Angehörigen zugerechnet und ihm Lohnsteuern abgezogen und die Arbeitgeber mit Lohnnebenkosten belastet werden, dann mit allen – auch den „guten“ – Konsequenzen, dh inkl Bewertungsregeln (20% bzw Freibetrag iHv € 1.000,00).

Bleibt diese Aussage, dann kündigt sich bei den **GPLA ein massiver Streitpunkt** an, wenn der Dienstgeber nicht sehr, sehr **umfassende Nachweise & Dokumentationen** (Bürokratie zum Haare raufen) vorlegen kann, ob und wenn ja, wieviel der Dienstnehmer für nahe Angehörige zum rabattierten Preis eingekauft hat.

Zu Rz 138: Mitarbeiterrabatte

*Maßgebend für die Preisfeststellung ist der **Ort (Gemeinde bzw. Bezirk)**, an dem der geldwerte Vorteil zufließt. Nicht maßgeblich sind Preise von Online-Angeboten.*

Gemeinde bzw. Bezirk sind idR nicht ident – kann das **größere Gebiet immer** oder **nur** dann **herangezogen** werden, wenn im kleineren Gebiet das Produkt nicht angeboten wird?

Wie ist vorzugehen, wenn in der **Gemeinde** bzw. **Bezirk nicht** dasselbe **Produkt** (es darf ja hinsichtlich des üblichen Endpreis nicht auf funktionsgleiche und qualitativ gleichwertige Waren oder Dienstleistungen anderer Hersteller bzw. Dienstleister abgestellt werden) **angeboten** wird => worauf ist dann abzustellen, denn ein **Bundesland** wird nicht erwähnt. Es kann einem Großhändler doch nicht zugemutet werden, diesfalls pro Produkt nachzuforschen, wo nächstliegend dasselbe Produkt auch von einem Einzelhändler angeboten wird? Was passiert, wenn die Ware nur über Internet vertrieben wird – hier wird doch dann der günstigste Internet-Preis herangezogen werden können?

Im Erlass sollte auch klargestellt werden, dass die Homogenität der vergleichbaren Gruppen Einfluss auf den Vergleichspreis hat:

So werden etwa Dienstnehmer in Betrieben von Betrieben, die Kunde des erstgenannten Arbeitgebers sind, verglichen werden müssen. Dienstnehmer von Kundenbetrieben erhalten oftmals Rabatte, die Nicht-Dienstnehmern nicht zugänglich sind. Sie erhalten also im privaten Bereich eine Vergünstigung alleine deshalb, weil sie Dienstnehmer eines Kundenbetriebes sind. Dabei handelt es sich nicht jedoch um Großhandelspreise.

Da das gemeinsame Merkmal der vergleichbaren Gruppe das Dienstverhältnis in einem Unternehmen ist, und der Vorteil im privaten Bereich eingeräumt wird, erscheint diese Gruppe für Arbeitnehmer relevant zu sein. Sofern daher gleiche (und nicht noch zusätzlich verminderte) Vorteile eingeräumt werden, die jenen der Dienstnehmer des Kunden entsprechen, liegt kein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor. Es erscheint wohl sinnwidrig, wenn diese Vorteile, die Dienstnehmern von Kunden eingeräumt werden, Steuerpflicht bei den Dienstnehmern des Anbieters auslöst.

Wir schlagen vor, diesen Fall klärend in die Richtlinien aufzunehmen und schlagen als Textierung vor:

„Vorteile, die direkt an Dienstnehmer von Kundenbetrieben gewährt werden, stellen, bei Einräumung des Vorteils an eigene Mitarbeiter, keinen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil dar.“

Mitarbeiterrabatte

Wünschenswert wären **Klarstellungen**, ob die steuerpflichtigen Mitarbeiterrabatte (zB infolge Überschreitens der € 1.000,00 Grenze) als **laufender Bezug** zu erfassen sind und in welchem Monat (Rollungen bei Lohnsteuer bzw Sozialversicherung?).

Wäre es möglich (aus **Vereinfachungsgründen**), die Erfassung und Abrechnung generell im **Dezember** (bzw bei unterjährigem Austritt im Austrittsmonat) vorzunehmen?

Ist es korrekt (**Klarstellung** erwünscht), dass dann, wenn ein Sachbezug vorliegt, der die 20 %-Marke überschreitet, nicht aber den Freibetrag, er zwar aufzuzeichnen, **nicht** aber auf dem Lohnkonto zu vermerken ist?

Die Waren oder Dienstleistungen, für die die Rabattbegünstigung genutzt wird, dürfen **weder verkauft** noch zur **Einnahmenerzielung** verwendet und auch nur in Mengen abgegeben werden, die das nicht erlauben. Nach dem Begutachtungsentwurf ist dies vom **Arbeitgeber** – zB durch Regelungen im Dienstvertrag – **sicherzustellen**. Hier lässt der Begutachtungsentwurf leider völlig offen, ob auch eine **mittelbare Verwendung** eines begünstigt erworbenen Produkts zu **Einkünfteerzielungszwecken begünstigungsschädlich** ist. Damit würde selbst die Verwendung eines begünstigt erworbenen Kfz für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung ausschließen. Eine diesbezügliche Klarstellung wäre wünschenswert.

Zu Rz 118: Hochrechnung

Darf angenommen werden, dass der Berechnungsfaktor **365 auch für Schaltjahre** verwendet wird, da in der Überschrift „Rechtslage 2016“ steht?

Die **Gutschrift** in **der fünften Tabelle** müsste uE **€ 35,99** ausmachen und nicht **€ 35,72**. Dementsprechend müsste auch der Schlusssatz korrigiert werden.

- **Steuertarif**

Wird der **erhöhte Verkehrsabsetzbetrag** noch in die **Effektivtabellen** eingearbeitet werden oder wird es generell Tabellen geben, in denen der erhöhte VAB keine Berücksichtigung findet?

In der Zeile der „Monatslohnsteuertabelle“ mit „**Monatslohn bis € 7.516,00**“ ist in der Spalte „**mit 4 Kindern**“ der einzige Betrag mit **drei Nachkommastellen**. Ist das ein **Versehen oder bewusst**?

Weiters regen wir an, anstelle des Begriffes „Monatslohn bis“ den **richtigen Ausdruck** „**Lohnsteuerbemessungsgrundlage bis**“ zu verwenden (analog auch bei der Tageslohnsteuertabelle).

Bei der Pensionstabelle fällt auf, dass zunächst der Prozentsatz 40 % und danach erst der Prozentsatz 35 % verwendet wird. Ist dies auch so beabsichtigt?

Zu Rz 155: Sachbezug

Ob das **Wohnen außerhalb** des zu **betreuenden Objekts** tatsächlich bereits **ausnahmslos** den **Verlust** des **Abschlags** rechtfertigt, sollte man noch einmal **überdenken**. Eine eingeschränkte Wohnqualität kann auch deshalb gegeben sein, wenn man telefonisch in der Freizeit erreichbar sein muss bzw. wenn man ganz in der Nähe des zu betreuenden Objekts wohnt und außerhalb der Dienstzeit auf **Ruf- oder Arbeitsbereitschaft** ist.

Für den Fall, dass man diese neue Interpretation beibehält, wäre eine ausdrückliche Ergänzung aus Gründen der Praxisfairness wichtig, dass diese **neue Interpretation** für Lohnzahlungszeiträume **ab dem 1. 1. 2016** gilt (der Teil der Präambel = der Einleitung, der darauf hinweist, dass für vergangene Zeiträume Änderungen von Interpretationen nur nach dem Vorteilsprinzip anzuwenden sind, wird von GPLA-Prüfer/innen nicht immer beachtet).

Zu Rz 177:

Nebst der (bislang bereits erfolgten) Nennung des VwGH-Judikats 18.12.2001, 2011/15/0191 erscheint zur Verdeutlichung des Umstands, dass ein Fahrtenbuch nicht als einziger Nachweis für die Berücksichtigung des halben Sachbezugs geboten ist, zu empfehlen, auch das jüngst ergangene VwGH-Erkenntnis 24.09.2014, 2011/13/0074 konkret zu nennen, das – von neuem – klargestellt hat, dass ein Fahrtenbuch nicht das einzige Beweismittel zur Nachweisführung der Nichtüberschreitung von durchschnittlich 500 km Privatkilometern darstellt.

Zu Rz 207c: Arbeitgeberdarlehen und Vorschüsse

In seinem Erkenntnis stellte der **Verwaltungsgerichtshof** (25.3.2015, 2011/13/0015) fest, dass die (alte) Sachbezugswerteverordnung, welche den Zinsvorteil „grundsätzlich“ noch als sonstigen Bezug nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 wertete, egal, ob der Zinsvorteil monatlich oder in größeren Zeitabständen zufließt, gesetzeskonform interpretiert werden müsste.

Mit anderen Worten: Die **Verordnung** ist insoweit **unrichtig**, als sie dem Sachbezugswert „**Zinsvorteil**“ einen **generellen Stempel** aufdrückt.

Dass dies auch auf die aktuelle Sachbezugswerteverordnung zutrifft, die den Zinsvorteil GRUNDSÄTZLICH nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 bewertet, liegt auf der Hand.

Daher sollten hier **dringend** die **Verordnung** sowie die *Rz 207 LStR 2002* **angepasst** werden, damit nicht der Eindruck einer **selektiven Wahrnehmung** der **höchstgerichtlichen Judikatur** entsteht

Zu Rz 175: (Sachbezug Kfz)

Durch das AbgÄG 2014 kam es zu einer Änderung beim NoVAG. Die Leasingunternehmen können sich einen Teil der NoVA erstatten lassen. Es sollte daher folgendes (neu) in den LStR klar gestellt werden:

Bei Leasingfahrzeugen ist jener Wert dem Sachbezugswert zu Grunde zu legen, von dem die Leasingraten gerechnet werden. Der Sachbezugswert ist somit vom Gesamtbetrag netto zuzüglich NoVA abzüglich erstatteter NoVA, weil Leasingfahrzeug, zuzüglich USt, zu ermitteln.

Massive Unsicherheit besteht bei den Arbeitgebern und Arbeitnehmern mit der Frage des Umgangs bei rückwirkenden Änderungen des CO₂-Emissionswertes im Zuge des medial bekannten Abgasskandals. Für künftige aber auch für vergangene Sachbezüge und somit auch für GPLAs stellt sich die Frage, wie mit diesem Thema umzugehen ist.

Da es sich bei diesen Fällen nicht um falsche Einstufungen handelt, die in der Sphäre des Dienstnehmer oder Dienstgebers liegen, schlagen wir eine möglichst praxistaugliche Lösung vor, eventuell als Einschub in einer neu zu schaffenden Rz:

„Für vergangene Lohnzahlungszeiträume erfolgt keine Neubewertung des Sachbezuges, die durch einen geänderten Abgaswert seitens des Herstellers hervorgerufen werden. Sobald ein neuer CO₂-Emissionswert vorliegt, der eine Änderung des Sachbezugswerts auslöst, ist dieser im Folgemonat zu berücksichtigen.“

Zu Rz 183:

Begrüßenswert finden wir die Klarstellung, dass es sich bei der Ermittlung des Sachbezugswertes um einen Durchschnittswert handelt.

Allerdings identifizieren wir einen Fehler beim Rechenbeispiel. Die Anschaffungskosten beim PKW C müssen entsprechend der Angemessenheitsgrenze von 960,- pro Monat in Einzelbetrachtung (Anschaffungskosten somit max. 48.000,-) berücksichtigt werden, da ansonsten im Wege der Durchschnittsbetrachtung für PKW C unzulässiger Weise anteilig einen höherer monatlicher Sachbezugswert als zulässig in die Berechnung Einfluss findet.

Das Ergebnis lautet somit:

PKW A 13.000 1,5%
PKW B 16.000 1,5%
PKW C **48.000** 2%
PKW D 40.000 0% (E-Auto)

Summe 117.000

Durchschnitt $117.000 : 4 = 29.250$

Davon $1,25\% = \mathbf{365,63}$ monatlicher Sachbezug

Zu Rz 186, Beispiel 2 und 3:

Die Anwendung der maximalen Anschaffungskosten ist auch bei Kostenbeiträgen des Arbeitnehmers zu berücksichtigen. Gemäß VO-Wortlaut mindern Kostenbeiträge des Arbeitnehmers den **Sachbezugswert bei laufenden Beiträgen, bei einmaligen Beiträgen die tatsächlichen Anschaffungskosten**, welche für die Berechnung nicht höher als maximal zulässig (48.000) sein können. VO-konform denkbar wäre die Vornahme einer anteiligen Berücksichtigung (*Schuster, SWK 7/2015, 364*).

Das **Rechenbeispiel 2 ist entsprechend anzupassen:**

Anschaffungskosten	55.000,00
Einmaliger Kostenbeitrag	4.000,00
Anteil relevante Anschaffungskosten (48.000 : 55.000) in %	87,27 %
Sachbezugs-mindernder <i>Arbeitnehmerbeitrag</i> (87,27 % von 4.000)	3.490,91
Variante 1:	
1,5 % von 44.509,09 (48.000 – 3.490,91)	667,64 monatlicher Sachbezug

Das **Rechenbeispiel 3 ist entsprechend anzupassen:**

Anschaffungskosten	55.000,00
Kostenbeitrag laufend pro Monat	300,00
<i>Sachbezug</i> 1,5 % von 48.000,00	720,00
Abzüglich des laufenden Kostenbeitrags (87,27 % von 300,00)	261,81
	458,19 monatlicher Sachbezug

Zu Rz 406b: Expatriates

Die **€ 5000-Beschränkung** macht diese Bestimmung **unanwendbar**, wenn auch die **Wohnungskosten** damit abgegolten sein sollten. Vielleicht kann man regeln, dass die **Wohnungskosten** hier **unter § 26 EStG** fallen (wie die Nachtgelder).

Bei der Möglichkeit der **Option** auf Verlängerung des Vertrages soll die Expat-VO lt. Entwurf nicht gelten. Das ist **praxisfern**, da die meisten Verträge Bestimmungen für eine vorzeitige Beendigung als auch für eine Verlängerung beinhalten. Es wäre wünschenswert, wenn generell für die ersten 5 Jahre

diese Kosten abzugsfähig sind – analog zur Zuzugsbegünstigung. Auch der Werbungskostenabzug für doppelten Haushalt ist nicht mit derartigen Einschränkungen versehen.

Nach der Neuregelung muss die steuerpflichtige Person in die Veranlagung gehen, wenn sie mehr als 5.000 Euro jährlich an Werbungskosten geltend machen möchte. Im Veranlagungsverfahren ist hinsichtlich der Kosten für die doppelte Haushaltsführung RZ 349 LStR 2002 anzuwenden. Das bedeutet hinsichtlich Wohnungskosten, dass die Grenze von 2.200 Euro monatlich nur im Falle von Hotelunterkünften gilt, nicht aber bei Mietwohnungen (dort Kleinwohnung, ca. 55 m²). Im bisherigen Expatriates-Erlass war der Höchstbetrag aber nicht davon abhängig, ob eine Hotelunterkunft gemietet wurde. In diesem Zusammenhang dürfen wir darauf verweisen, dass es für Unternehmen kostengünstiger sein kann, anstelle eines Hotels (Kosten z.B. Euro 2.000 pro Monat) z.B. ein Appartement (Kosten z.B. Euro 1.500 pro Monat) anzumieten. In der Zusammenschau aller Formulierungen in den LStR könnte dies nun so verstanden werden, dass IN JEDEM FALL eine Prüfung der 55 m²-Grenze erfolgen würde, auch wenn die monatlichen Kosten 2.200 pro Monat nicht übersteigen. Es wäre wünschenswert, wenn das BMF zu dieser Thematik ausdrücklich Stellung bezieht.

Die Formulierung, dass es sich um einem „österreichischen Arbeitgeber“ handeln muss in Verbindung mit der Formulierung, dass auch eine „inländische Betriebsstätte iSd § 81 EStG 1988 als solcher gilt, ist u.E. unrichtig, weil es sich in diesem Fall um einen ausländischen Arbeitgeber handelt, der in Österreich eine lohnsteuerliche Betriebsstätte unterhält. Die Einschränkung auf die vorgenannten Arbeitgeber ist u.E. nicht befriedigend, weil es auch Expatriates gibt, die bei einem ausländischen Arbeitgeber beschäftigt sind, in Österreich lohnsteuerpflichtig abgerechnet werden (z.B. auf Basis einer Abrechnung eines befugten Vertreters im Inland), ohne dass eine lohnsteuerliche Betriebsstätte in Österreich existiert.

Zu Rz 663: (Prämien für Personenversicherungen)

Der letzte, neu vorgesehene, Absatz im Erlassentwurf gibt eine einzelne VwGH-Entscheidung wieder, die in der Praxis ALLERGRÖSSTE Brisanz aufweist. Wir weisen darauf hin, dass die Umsetzung dieser VwGH-Entscheidung der gegenwärtigen Handhabung der betrieblichen Altersvorsorge im Bereich der direkten Leistungszusagen DIAMETRAL widerspricht. Die neue Auslegung würde bedeuten, dass – entgegen bisheriger Praxis – in den meisten Fällen bereits in der Einzahlungsphase Lohnsteuerpflicht vorliegen würde. Diese neue Auslegung kann sich aber auch zu Ungunsten der Finanzverwaltung auswirken. Beispielsweise könnten die betreffenden Steuerpflichtigen die Meinung vertreten, dass in der Auszahlungsphase keine Steuerpflicht (mehr) vorliegt, weil ja bereits die Einzahlungen steuerbar gewesen wären; hinsichtlich der tatsächlichen Besteuerung der Einzahlungen wird aber zu einem erheblichen Teil bereits Verjährung eingetreten sein.

In einer ähnlichen Situation hat das BMF – bei geänderter Rechtsauslegung – festgehalten, dass die Steuerfreiheit in der Vergangenheit unberührt bleibt und die neue Rechtsauslegung erst für die Zukunft gilt (siehe 5. Absatz der RZ 663 LStR 2002). Auch diese Auslegung führt aber im Zusammenhang mit Pensionszusagen zu „kniffligen“ Fragen: Welcher Teil der künftigen Pensionsleistung ist steuerbar, welcher nicht?

Es wäre u.E. sinnvoller, die Entscheidung des VwGH vom 28.10.2014 (2012/13/0118) vorläufig nicht zur Anwendung zu bringen und eine gesetzliche Änderung herbei zu führen, nach der im Falle von Rückdeckungsversicherungen in der Einzahlungsphase noch KEIN steuerlicher Zufluss vorliegt.

Bis dahin sollte unbedingt klargestellt werden, dass sich eine sofortige steuerliche Zurechnung beim Arbeitnehmer aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung nur in Ausnahmefällen ergeben kann, etwa dann, wenn in einer vertraglichen Vereinbarung dem Arbeitnehmer ein jederzeitiges (also umfassendes und nicht auf bestimmte Fälle eingeschränktes), einseitig erklärbares Eintrittsrecht in die Versicherung eingeräumt wird.

Zu Rz 700: Reiseaufwandsentschädigung

Hier wäre als Konsequenz der rückwirkenden Befreiung ein Hinweis angebracht, dass keine Aufrollungsverpflichtung besteht.

Zu Rz 851: Heilbehandlung

1. Verrechnung mit Pflegegeld

In RZ 851 des LStR-Wartungserlasses 2015 wird klargestellt, dass Aufwendungen für pflegebedingtes **Material** um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen sind.

Gem. § 1 des Bundespflegegeldgesetzes (BPGG) hat das Pflegegeld den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen. § 4 des BPGG regelt die Anspruchsvoraussetzungen und § 4 (Abs 2) den zeitlichen, persönlichen Pflegeaufwand durch eine **persönliche** Betreuung. Es ist im BPGG an keiner Stelle die Rede davon, dass mit dem Pflegegeld auch Sachaufwand abgedeckt ist.

§ 12 BPGG setzt die Kriterien fest, wann der Bezug von Pflegegeld ruht, wie etwa im Falle eines Aufenthaltes in einem Krankenhaus oder in einem Rehabilitationszentrum. Das Pflegegeldgesetz wurde geschaffen, weil der Pflegebedarf größer geworden ist und durch die vorhandenen Pflegeeinrichtungen und Spitäler u.ä. nicht abgedeckt werden kann.

Fazit:

Steuerlich darf das Pflegegeld nur mit **Aufwendungen für persönliche Pflegeleistungen** gegenverrechnet werden, etwa mit Aufwendungen für eine Krankenschwester oder eine Heimhilfe. Die Verrechnung mit Sachaufwand ist rechtswidrig.

Rz 851 sollte wie folgt lauten:

Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die durch die Pflegebedürftigkeit verursacht sind, wie Kosten für Pflegepersonal. Die Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten.

2. Medikamente als Kosten der Heilbehandlung

In Rz 851 ist weiters die Formulierung enthalten: „Als Kosten der Heilbehandlung gelten..... Kosten für Medikamente, **sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.**

Gilt ein Steuerpflichtiger oder eine Steuerpflichtige als Behinderter bzw. Behinderte im Sinne der §§ 34 und 35 EStG, müssen alle Medikamente als agB ohne Selbstbehalt gelten. Man kann einen behinderten Menschen nicht in einen normalen und einen behinderten Anteil dividieren.

Rz 851 sollte wie folgt lauten:

Als Kosten der Heilbehandlung gelten Kosten für Medikamente.

Zu Rz 992: (Lehrbeauftragte)

Im 4. Absatz wird nun statt „Unterrichtsstoff“ formuliert „Art des Unterrichts“ und „Unterrichtsinhalte“. Diese Änderung erscheint uns weder erforderlich noch ist sie klar. Z.B. ist nicht von vornherein erhellend, was mit „Art des Unterrichtes“ gemeint ist – sollte diese Formulierung bleiben, wäre eine Erläuterung wünschenswert. Die „Unterrichtsinhalte“ sind u.E. kein unterscheidungskräftiges Merkmal, diese werden i.d.R. in der Natur der Sache bzw. im übernommenen Vortragsauftrag liegen.

Zu Rz 992b:

Mit der Einfügung des Wortes „insbesondere“ und damit einer demonstrativen Aufzählung würde die bisherige Klarheit in der Vollzugspraxis beseitigt. Weder die Finanzverwaltung noch die betreffenden Organisationen erhalten eine klare Leitlinie, welche Lehrgänge - außer den ausdrücklich aufgezählten - sonst noch unter diese Bestimmung fallen könnten. Wir schlagen daher vor, das Wort "insbesondere" nicht einzufügen. Sollte es trotzdem eingefügt werden, empfehlen wir eine Erläuterung dahingehend, welche anderen Lehrgänge unter welchen Voraussetzungen auch unter diese Regelung fallen könnten.

Zu Rz 1087d: Freiwillige Abfertigung

In Bezug auf die „Verabschiedung“ von der **Zwölfstelregelung** (was nun offenbar den zweiten Anlauf nach dem letzten Jahr bedeutet) in der Rz 1087d LStR 2002 ergeben sich **zwei Anliegen:**

1. Im **Beispiel** sollte eher **nicht** von **11 Jahren** die Rede sein, da ab dem 1. 1. 2016 (dem „Inkrafttreten“ der neuen Richtlinien) ein Dienstverhältnis, damit es unter das „alte System“ fallen kann (um es dann durch Übertritt dem BMSVG zu unterwerfen) **mindestens mehr als 13 Jahre** andauern muss.
2. Außerdem wäre auch hier ein **Inkrafttreten** der Regelung wünschenswert, damit bei einer GPLA **keine rückwirkende Anwendung** stattfindet.

Die unter Rz 1087d angeführte Klarstellung – *keine Begünstigung gemäß § 67 Abs 6 Z 2 EStG bei vereinbartem Vollübertritt mit Übertragung im höchstmöglichen Ausmaß* - ist uE **keine Klarstellung**, sondern eine **Änderung** zu den bisherigen Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien 2002.

Zu Rz 1088: Freiwillige Abfertigung

Dieses Beispiel zeigt die von vielen KollegInnen wahrgenommene selektive Anerkennung zweitinstanzlicher Urteile durch das BMF: Pro Fiskus => Aufnahme in die Lohnsteuerrichtlinien 2002; Hingegen zum Nachteil des Fiskus: Warten auf die höchstrichterliche Entscheidung.

Dass nun in oa Rz der Satz über die Heranziehung des letzten Lohnzeitraumes mit vollen Bezügen gestrichen werden soll, wäre uE sehr bedauerlich, weil Arbeitnehmern, die sich in einer „Sondersituation“ befinden (zB langandauernde Krankheit), die steuerbegünstigte **freiwillige Abfertigung massivst eingeschränkt** wird.

Auch wenn diese Änderung durch UFS-Rechtsprechung gedeckt sein mag, ist die praktische Auswirkung die, dass insbesondere ältere, kranke und sich in Elternteilzeit befindliche Mitarbeiter diskriminiert würden. Genau diese (unerwünschten) Auswirkungen waren u.E. der Grund dafür, dass das BMF bis jetzt die Hochrechnung in den angeführten Fällen akzeptiert hat.

Zu Rz 1108a: Urlaubersatzleistung

Der **laufende Anteil** einer Urlaubersatzleistung **erhöht** das **Jahressechstel**, **nicht** aber die **Basis für das Jahresviertel**, weil „insgesamt“ ein sonstiger Bezug vorliegt. Es stellt sich die Frage, wie man diesen Gedankensprung sachlich erklären soll.

geplante Ergänzung der LStR Rz 1110a:

rechtsstaatliche Vorbemerkung:

Durch die geplante Ergänzung der LStR Rz 1110a sollen Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutengemäßer Regelungen nur noch dann unter § 124b Z 53 dritter Satz EStG fallen, wenn der Pensionsanwartschaftsberechtigte kein Wahlrecht auf Abfindung oder Rente hatte. Dazu wird ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes angeführt (24.5.2012, 2009/15/0188), das zur Abfindung eines Vorsorgeanspruches des Vorsorgewerkes der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ergangen ist. Der Verwaltungsgerichtshof selbst hält ausdrücklich fest, dass im gegenständlichen Fall kein Sonderfall des § 124b Z 53 EStG vorlag, weil es sich nicht um Ansprüche gegenüber einer Pensionskasse nach gesetzlicher oder statutarischen Abfindungsregeln handle, sondern um Ansprüche gegenüber einer Versorgungseinrichtung einer Kammer.

Weiters ist in der Überschrift der Z 46 des LStR-Wartungserlass-Entwurfs von einer Klarstellung die Rede. Tatsächlich ist es so, dass aufgrund eines Vorstoßes des Finanzamtes Bregenz bereits mehrere Rechtmittelverfahren anhängig sind, und das Bundesfinanzgericht die im Wartungserlass-Entwurf dargestellte Gesetzesinterpretation bereits verworfen hat (30.9.2015, GZ RV/1100654/2015)

und konkret zu dem im Wartungserlass-Entwurf angeführten VwGH-Erkenntnis vom 24.5.2012/2009/18/0188 festgehalten hat, dass sich das Finanzamt nicht mit Erfolg darauf berufen kann, da der Sachverhalt nicht vergleichbar ist.

Da durch die dargestellte Vorgangsweise erhebliche Unsicherheit unter den Normunterworfenen besteht und es sich nicht nur um eine Klarstellung handelt (wie das gegenteilige BFG-Erkenntnis zeigt), wäre wünschenswert, wenn die geänderte Rechtsansicht explizit nur für Fälle, die die Auszahlung der Pensionskassenabfindung nach dem 1.1.2016 beantragen, zur Anwendung käme, und in diesem Fall rechtsstaatlich korrekt § 124b Z 53 EStG geändert würde.

Durch die plötzliche Änderung der Verwaltungspraxis würde ansonsten dem Zufall Tür und Tor geöffnet. Bei jenen, bei denen aus welchem Grund auch immer ein Jahr noch nicht rechtskräftig ist oder das wieder aufgenommen wird, würde das Finanzamt die so erstmals geäußerte Rechtsansicht anwenden, während jene, die schon rechtskräftige Bescheide haben, von dieser geänderten Rechtsansicht unbehelligt bleiben. Dass das Finanzamt Bregenz erst seit heuer die geänderte Rechtsansicht zur Anwendung bringt, zeigt auch, dass die Finanzverwaltung selbst das Gesetz und auch das Judikat aus dem Jahr 2012 bisher anders interpretiert hat. Jedenfalls entspricht es nicht der Rechtsstaatlichkeit, wenn einzelne bis zurück ins Jahr 2012 von einer im Jahr 2015 verschlechterten Verwaltungspraxis erfasst werden, während andere Normunterworfenen bis ins Jahr 2014 gemäß der ursprünglichen Rechtsansicht behandelt wurden. Bei einem uns bekannten Fall erfolgte die Auszahlung sogar bereits vor dem Ergehen des VwGH-Judikats aus dem Jahr 2012.

Wenn sich in der Vollziehung der Gesetze bei den Verwaltungsbehörden ein Meinungsumschwung einstellt, gebietet das Gesetz, dass die Anwendung nicht nach Zufälligkeitskriterien umgesetzt wird, sondern ein für jeden Bürger nachvollziehbarer Zeitpunkt definiert wird. Rechtsstaatlich korrekt wäre, wenn sich dies in einer Gesetzesänderung manifestiert.

Inhaltliche Anmerkungen:

Abgesehen von diesen rechtsstaatlichen Gedanken zur Umsetzung von Änderungen gegenüber Normunterworfenen, bringen wir gerne auch unsere inhaltlichen Gedanken zur derzeitigen Gesetzeslage vor:

BFG-Erkenntnis 30.9.2015, RV/1100654/2015:

In der Entscheidung vom 30.9.2015 (RV/1100654/2015) ist das Bundesfinanzgericht zum Schluss gekommen, dass auch für Pensionskassenabfindungen aus dem Jahr 2014 die begünstigte Besteuerung des § 124b Z 53 EStG zur Anwendung kommt. Im Anlassfall beendete die Beschwerdeführerin (Jahrgang 1965) mit Ende April 2014 ihr Dienstverhältnis in der Schweiz und wurde in Österreich nichtselbständig tätig. Der obligatorische BVG-Teil wurde auf ein Freizügigkeitskonto überwiesen, für den überobligatorischen Teil beantragte die Beschwerdeführerin die sofortige Auszahlung. Das Finanzamt Bregenz (in Person Mag Geiger) gewährte die beantragte Drittelbegünstigung aufgrund der „obligatio alternativa“ nicht. Demgegenüber kam das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung vom 30.9.2015 zum Schluss, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19.4.2007, 2005/15/0010 (zu einer Barauszahlung) und

vom 19.12.2007, 2006/15/0258 (zu einer Abfindung aus einer Freizügigkeitspolizze) die Freiwilligkeit der Entscheidung nicht als der Begünstigung entgegenstehend beurteilt hat.

Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang, dass nach Auffassung der Richterin im vorliegenden Fall der begünstigten Besteuerung sowohl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 16.12.2010, 2007/15/0026 als auch jenes vom 24.5.2012, 2009/15/0188 nicht entgegensteht. Auf das Erkenntnis vom 24.5.2012, 2009/15/0188, könne sich das Finanzamt nicht mit Erfolg berufen, zumal der Sachverhalt mit dem streitgegenständlichen nicht vergleichbar sei. Überdies sei dem Erkenntnis nicht zu entnehmen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit diesem Judikat seine Rechtsprechung zu einer Barauszahlung (Verwaltungsgerichtshof 19.4.2007, 2005/15/0010) bzw einer Abfindung aus einer Freizügigkeitspolizze (Verwaltungsgerichtshof 19.12.2007, 2006/15/0258) aufgegeben hätte. Zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 16.12.2010, 2007/15/0026 (betreffend die Jahre 1995 bis 1997) führt das Bundesfinanzgericht sinngemäß aus: Auch hier hatten die Beschwerdeführer ein Wahlrecht zwischen einer Rente und einer Einmalzahlung in Höhe des Barwertes der zugesagten Versorgungsleistung. Die Zahlungen seien aufgrund des wahlweise bestehenden Kapitalanspruches und nicht in Abgeltung eines auf Renten lautenden Anspruches erfolgt.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes ist eine ordentliche Revision unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht auf Verwaltungsgerichtshof-Judikate zu vergleichbaren Sachverhalten und identer Rechtslage stützen konnte und die vom Finanzamt angeführten Erkenntnisse nicht zu mit den gegenständlichen vergleichbaren Sachverhalten ergangen und damit nicht anwendbar seien.

Gesetzesinterpretation:

§ 124b Z 53 dritter Satz EStG lautet: „Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen sind nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen.“

Die **grammatische Interpretation** ist eindeutig: „Zahlungen für Pensionsabfindungen ... sind zu einem Drittel steuerfrei zu belassen“. Einzige Voraussetzung ist „auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen“. Mit keiner Silbe wird eine nicht vorhandene obligatio alternativa erwähnt.

Durchleuchtet man die Norm im Wege einer **teleologischen Interpretation**, gelangt man vielmehr zum Schluss, dass mit § 124 b Z 53 EStG der durch die Zusammenballung von Bezügen entstandene Progressionseffekt gemildert werden sollte (UFS 30.9.2009, RV/0468-F/08). Die Zusammenballung von Bezügen ist dieselbe, unabhängig davon, ob eine obligatio alternativa vorliegt oder nicht.

Die **historische Interpretation** ist auch eindeutig: Alle, die bei den Gesprächen zur Gesetzeswerdung im Jahr 2002 dabei waren, hatten auch jene Steuerpflichtigen vor Augen, die aus Anlass der Pensionierung statt einer laufenden Pension die Ansprüche, die sie statutengemäß gegenüber der ausländischen Pensionskasse haben, abfinden lassen konnten bzw. können. Konkret wurden die Leistungen ausländischer Pensionskassen mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (BGBl 1996/201) in die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit einbezogen (ab 1.1.1997; § 25 Abs

1 Z 2 lit b EStG iVm § 124 b Z 13 EStG)- ohne Rücksichtnahme auf eine obligatio alternativa. Zuvor wurden die Pensionsleistungen der ausländischen Pensionskassen iSd § 29 EStG qualifiziert, sodass Steuerpflicht erst nach Überschreiten des kapitalisierten Rentenwertes eintrat. Abfindungen ausländischer Pensionskassenleistungen wurden bis zu diesem Zeitpunkt hingegen – ebenfalls wieder ohne Rücksichtnahme auf eine obligatio alternativa - steuerlich nicht erfasst; der Abfindungsbetrag stellte keinen wiederkehrenden Bezug iSd § 29 EStG dar (EAS 854, 28.3.1996, SWI 1996, 245). Ab 1.1.1997 kam § 67 Abs 8 lit b EStG zur Anwendung. Die Pensionskassenabfindungen waren mit der *„Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt“* zu versteuern, *„soweit sie nicht nach Abs 6 mit dem Steuersatz des Abs 1 zu versteuern“* waren. In Abs 6 war geregelt, dass Abfindungen, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, bis zu einem Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate mit dem Steuersatz des Abs 1, also mit 6 % zu versteuern sind. Mit BGBl I 2000/142 wurde die Besteuerung von Pensionsabfindungen neu geregelt. Unter § 67 Abs 8 lit e EStG fällt nur mehr jene Abfindung, die den Betrag iSd § 1 Abs 2 Z 1 PKG nicht übersteigt (für 2015 EUR 11.700,00). Pensionsabfindungen, die höher sind als der oben erwähnte PKG-Betrag, sind gemäß § 67 Abs 10 EStG als laufender Bezug den Einkünften hinzuzurechnen. Im Jahr 2001 waren Pensionsabfindungen aufgrund der Übergangsvorschrift des § 124 b Z 53 EStG (idF BGBl I 2000/142) zu einem Viertel steuerfrei. In all diesen Schritten war niemals von einer obligatio alternativa die Rede. Mit BGBl I 2002/54 wurde in § 124 b Z 53 EStG eine Sonderregelung für Abfindungen von Pensionskassenleistungen eingefügt. § 124 b Z 53 EStG wurde insoweit geändert, als Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen (aufgrund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen) bereits ab 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen sind. Die ErlRV 927 BgNR 21.GP lauten: *„Ausländische gesetzliche Regelungen bzw. die darauf beruhenden Statuten der ausländischen Pensionskassen sehen vielfach Pensionsabfindungen vor. Eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse ist nicht möglich. Diese Problematik trifft insbesondere Grenzgänger, die in diesen Fällen keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung haben. Es wäre daher unbillig, Pensionsabfindungen in diesen Fällen zur Gänze tarifmäßig zu versteuern.“*

Somit sah der Gesetzgeber bei ausländischen Pensionskassen die Notwendigkeit einer Bestimmung, die die Zusammenballung abfedert, weil diese „vielfach Pensionsabfindungen“ vorsehen und weil „eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse nicht möglich“ ist. Das sind die beiden Voraussetzungen, die den erläuternden Bemerkungen zu entnehmen sind. Dass dies „insbesondere“ bei jenen zutrifft, „die in diesen Fällen keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung haben“, belegt aber gerade nicht, dass dem damaligen Gesetzgeber nicht auch andere Fälle vorgeschwebt sind, sonst hätte es nicht eines Verweises auf insbesondere diese Gruppe benötigt. Keinesfalls kann aus einer „Insbesondere-Erwähnung“ geschlossen werden, dass andere Normunterworfenen von der Norm ausgeschlossen sind. Vielmehr führt die Erwähnung mittels „insbesondere“ folgerichtig dazu, dass **keine ausschließende oder taxative Aufzählung** vorliegt. **Zudem** handelt es sich bei diesem Satz um die **vergleichende Beschreibung eines Sachverhaltes und nicht** um die **Definition von normativen Voraussetzungen**. Taxativ als Gründe aufgezählt sind vielmehr: dass ausländische Pensionskassen vielfach Pensionsabfindungen vorsehen, und dass keine Übertragung in eine inländische Pensionskasse vorliegt.

Und abschließend führt auch die **systematische Interpretation** zum selben Ergebnis: In der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.12.2007, 2006/15/0258, brachte der Beschwerdeführer vor, er sei in seinem Recht auf Vertrauen auf die bestehende Rechtslage verletzt, weil die österreichische Rechtslage im Zeitpunkt des Beginnes des Dienstverhältnisses im Jahr 1987 eine besonders günstige Besteuerung der Pensionsabfindung vorgesehen habe, während in der Folge mit kurzer Übergangsfrist eine volle Besteuerung mit einem Freibetrag von einem Drittel des Bezuges eingeführt worden sei. Dazu vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass der Gesetzgeber von Verfassung wegen nicht gehalten sei, bestehende Begünstigungsbestimmungen für die Zukunft stets unverändert beizubehalten, stelle doch die Besteuerung nach § 124 b Z 53 idF BGBl 54/2002 nach wie vor eine Begünstigung dar. Überdies sei zu berücksichtigen, dass ein laufender Rentenbezug dem Versorgungscharakter mehr entspricht als die Kapitalabfindung eines Rentenanspruches, der Gesetzgeber also berücksichtigen konnte, dass eine übermäßige Begünstigung der freiwilligen Entscheidung eines Steuerpflichtigen, sich die Rente abfinden zu lassen, dem Versorgungscharakter zuwiderliefe. Die freiwillige Entscheidung als Sachverhaltsbestandteil wurde hier vom Verwaltungsgerichtshof sogar betont und als Rechtfertigungsgrund dafür herangezogen, dass nur ein Drittel steuerfrei bleibt und er sah deshalb keine Verfassungswidrigkeit. **Die obligatio alternativa ist damit sogar das Rechtfertigungsmerkmal für die Bestimmung des §124b Z 53 EStG.**

Zu Rz 1110e: (Pensionsabfindungen)

Wir begrüßen die Klarstellung, dass Pensionsabfindungen einer Dreijahresverteilung zugänglich sind, und auch die Darstellung, wie die Steuerpflichtigen dabei vorgehen sollen. Allerdings erscheint es problematisch, dass im ersten Veranlagungsjahr nicht die gesamte Lohnsteuer angerechnet wird sondern nur ein Drittel. Diese bloße Teilanrechnung scheint durch den Gesetzeswortlaut nicht gedeckt. In der Praxis wird es vielfach auch nicht so einfach sein, genau jene Lohnsteuer zu ermitteln, die auf die Pensionsabfindung entfällt (z.B. in jenen Fällen, in denen gleichzeitig noch andere Bezüge geflossen sind).

Vor allem aber ist ein erheblicher Verwaltungsaufwand – sowohl beim Steuerpflichtigen als auch in der Finanzverwaltung – zu erwarten. Da das Finanzamt im ersten Veranlagungsjahr nur 1/3 der Lohnsteuer anrechnen würde, obwohl vom Arbeitgeber 3/3 abgeführt wurden, müsste der Jahreslohnzettel (L 16) händisch bearbeitet werden, um die anrechenbare Lohnsteuer zu reduzieren. Da eine solche händische Bearbeitung aber nachvollziehbar sein muss und der Steuerpflichtige ein Recht haben wird zu erfahren, wo die 2/3 der Lohnsteuer zwischenzeitig „geparkt“ sind, kann dieser u.E. einen Abrechnungsbescheid verlangen (siehe zuletzt auch VwGH 2010/13/0061 vom 17.12.2014). Nur so kann nachvollzogen werden, dass tatsächlich ein Steuerguthaben (2/3 der Lohnsteuer) auf dem Finanzamtskonto stehen geblieben ist, das dann für die zwei folgenden Veranlagungsjahre verwendet wird. Um diese komplizierte Abwicklung zu vermeiden, würden wir es für sinnvoll halten, die gesamte Lohnsteuer gleich im ersten Veranlagungsjahr als anzurechnende und ggf. gut zu schreibende Lohnsteuer zu berücksichtigen.

Zu Rz 1194a: Zahlungen Dritter

...Solche Zahlungen von Dritter Seite erhöhen jedoch nicht das Jahressechstel...

Was ist die **Grundlage** dieser Auffassung? Hier wird doch der verkürzte Zahlungsweg unterstellt und daher sind die von dritter Seite gewährten Entgelte beim Arbeitgeber lohnsteuer- und lohnnebenkostenpflichtig. Wieso sollen dann für diese von dritter Seite gewährten Bezüge **andere Besteuerungsregelungen** gelten, als wie für die vom Arbeitgeber gewährten Bezüge?

Wenn ein laufender Bezug nicht das Jahressechstel erhöht – was für uns nicht nachvollziehbar ist – schöpft dann eine von dritter Seite gewährte **Sonderzahlung** das **Sechstel nicht** aus und ist daher **IMMER** mit 6% abzurechnen => da ergäben sich ideale Bezugs- und Prämien-gestaltungen im Konzern.

Zu Rz 1194a: Berücksichtigung von Zahlungen von dritter Seite

Wir sprechen uns **gegen die Aufnahme des zweiten Absatzes** aus, da dieser Konzernunternehmen unter Generalverdacht stellt. Für Konzernunternehmen gilt gesetzlich nichts anderes als für andere Unternehmen. Bei Konzernunternehmen handelt es sich um rechtlich selbständige Einheiten und eigenständige juristische Personen. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass Konzernunternehmen **eine zentrale Personalverrechnungstelle** besitzen. Dies wird jedoch mit dem kritisierten Absatz unterstellt. Wir halten diese Aussage für künftige GPLAs irreführend und den Prüfungsverlauf unnötig erschwerend, da dieser Generalverdacht Rechtsmittel provozieren kann. (Schuster, SWK 23-24/2015, 1028 f.)

Es wäre die Klarstellung wünschenswert, dass auch Zuwendungen aus dem Betriebsratsfonds nicht als Entgelt von dritter Seite anzusehen sind.

§ 67 Abs. 4 EStG: Einarbeitung des BFG-Urteils vom 16.6.2015, GZ RV/7101743/2015 in die RZ 1080ff.:

Aus dieser Entscheidung ergibt sich, dass jene Kammer-Freiberufler, die sich im Zuge der Pensionierung einen Teil des Anspruches der gemäß Satzung zustehenden Pension abfinden lassen, nicht die volle Steuer dafür zahlen müssen sondern nur (max.) 6%.

Formelle Anmerkungen:

Rz. 103, Beispiel 1 a): Fehlender Leerraum zwischen „=“ und „160 Euro“.

Rz. 813 b, Beispiel 1: „Euro“-Bezeichnung auch bei „600,03“ und „473,85“.

Rz. 222c, am Ende: „Rz 713“ anstelle von „Rz 7134“.

Rz. 812, erster bullet point: Um eine unmittelbare Wiederholung zu vermeiden, kann dieser Punkt lauten: „Da der Arbeitnehmer- und Grenzgängerabsetzbetrag nicht zusteht, kann sich bis einschließlich für das Kalenderjahr 2014 auch keine diesbezügliche Negativsteuer ergeben.“

Rz. 494: Die Formulierung „Zeitpunkt des Vertragsabschlusses“ sollte durch die Wortfolge „des Zeitpunktes des Vertragsabschlusses“ ersetzt werden.

Rz. 495: Zur Vermeidung von Vermengungen und daraus folgenden Missverständnissen sollte hier nach „begonnen worden ist“ der Klammerausdruck „(§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b und c)“ und nach „abgeschlossen worden ist“ der Klammerausdruck „(§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a und d)“ eingefügt werden (siehe auch § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Hon.Prof.Univ.Doiz.Mag.Dr. Reinhard Schwarz e.h.
(Stv. Vorsitzender des
Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten

Dr. Martin Freudhofmeier
Mag. Dr. Wolfgang Höfle
Mag. Dr. Oliver Kempf
Ing. Mag. Ernst Patka
MMag. Dr. Peter Pülzl, LL.M.
Mag. Dr. iur. Jürgen Reiner, LL.M.
Mag. Florian Rosenberger
Mag. Stefan Schuster