



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

Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 4889/16/KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 18. November 2016

Stellungnahme zum Entwurf des Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2016

Sehr geehrte Frau Mag. Kufner,

die Kammer der Wirtschaftstrehänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2016.

Stellungnahme

RZ 71a:

Vorbemerkung: Die gesetzliche Regelung (BGBl. I 77/2016 vom 1.8.2016) ist leider missglückt - unter anderem wohl auch deshalb, weil dazu keine Begutachtung stattgefunden hat sondern erst im Zuge der parlamentarischen Behandlung (vgl. 1243 der Beilagen XXV. GP) eine Einfügung vorgenommen wurde. Die Änderung war sicher gut gemeint und ist im Grunde zu befürworten. Herausgekommen ist aber ein nahezu nicht vollziehbares Gesetz. u.a. müsste der Arbeitgeber im Vorhinein wissen, ob er im laufenden Kalenderjahr an mehr als 18 Tagen Aushilfskräfte beschäftigt. Wie soll das aber ein flexibel arbeitender Unternehmer, der Aufträge kurzfristig abarbeiten muss, im Vorhinein wissen? Das Gleiche gilt für die weitere Voraussetzung, dass die Aushilfskraft nicht mehr als 18 Tage im Kalenderjahr als solche beschäftigt (gewesen) sein darf. Auch das wird erst im Nachhinein feststellbar sein. Bei dem gewählten Wortlaut kommt es darüber hinaus aber scheinbar nicht nur auf Aushilfsstage beim aktuellen Arbeitgeber an sondern auf alle Aushilfsstage bei irgendeinem Arbeitgeber. Über die zuletzt genannten Beschäftigungen hat freilich der aktuelle Arbeitgeber keinerlei Informationen und auch kein gesetzlich verankertes Recht, diese Information vom Arbeitnehmer einholen zu können. Auch wenn es zu begrüßen ist, dass in den LStR einige Punkte konkretisiert werden, wäre es in Wahrheit erforderlich, das Gesetz selbst zu ändern. Dabei sollten u.a. die Anzahl der "befreiten" Tage als "Freibetrag" gelten. Das bedeutet, dass die Befreiung nicht rückwirkend wegfallen kann (das ist auch wegen der sozialversicherungsrechtlichen Auswirkungen erforderlich). Außerdem darf die Beschäfti-

gung bei anderen Dienstgebern keine Rolle spielen. Dies vorausgeschickt nehmen wir zu einzelnen Punkten wie folgt Stellung:

S. 5, Beispiel 1: Wenn die 2. Aushilfskraft um nur einen Tag weniger beschäftigt worden wäre, wäre die Steuerfreiheit bestehen geblieben. Gerade im Bereich der Aushilfskräfte ist die Dauer der Beschäftigung aber oft im Vorhinein nicht bekannt. Im Beispiel sollte daher erst die Beschäftigung einer 3. Aushilfskraft "steuerschädlich" sein.

S. 6, Beispiel 2: Die Steuerbefreiung sollte für die ersten 18 Tage bestehen bleiben.

S. 6, 1. Bullet-Point: Die Erklärungspflicht des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber hat keine gesetzliche Grundlage. Was ist die Folge, wenn der Arbeitnehmer den Arbeitgeber falsch informiert: Muss er trotzdem die Lohnnebenkosten zahlen?

S. 6, Beispiel 3: Erst der 19. Tag sollte steuerpflichtig sein.

S. 6, Beispiel 4: Erst der 19. Tag sollte steuerpflichtig sein.

S. 6, Beispiel 5: Es sollte keine Nachversteuerung erfolgen.

Schwierig wird in der Praxis die Nachvollziehbarkeit, ob bzw. wann eine Aushilfskraft zur Abdeckung „eines zeitlich begrenzten zusätzlichen Arbeitsanfalls“ dient. Es wäre wünschenswert wenn in dem LStR Wartungserlass die Aussage ergänzend Aufnahme fände, wonach – ob der zeitlichen Kürze der Tätigkeit – im Zweifel von einer Erfüllung dieser Voraussetzung auszugehen ist.

RZ 75 und 76:

Im Hinblick auf die Thematik „Gruppen von Arbeitnehmer“ ist uE durch den LStR Wartungserlass das Erkenntnis des VwGH vom 27. Juli 2016, 2013/13/0069 zu integrieren, wonach auch leitende Angestellte unter gewissen Voraussetzungen als Gruppe im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 ff EStG angesehen werden können, nämlich insbesondere im Zusammenhang mit den steuerlichen Begünstigungen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit b und lit. c EStG, zumal nach dem Telos des Kapitalmarktöffensgesetz (KMOG) 2001 (BGBl I Nr. 2/2001) ja davon auszugehen ist, dass gerade Mitarbeiterbeteiligungen und Stock Options sich an den Mitarbeiterkreis richten, der die Gestion und den wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens zu beeinträchtigen in der Lage ist (in aller Regel wird das der Kreis der leitenden Angestellten sein). Der LStR Wartungserlass 2016 verabsäumt es daher durch Nicht-Referenzierung auf die o.g. VwGH Entscheidung die neueren Judikaturentwicklungen in diesem Zusammenhang einzuarbeiten, welche die bisherige Aussage (vgl. Rz 76, 1. Absatz, letzter Satz), wonach leitende Angestellte eines Unternehmens generell nicht als Gruppe im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 11 ff EStG zu werten sind, in dieser Form nicht mehr zulässt.

RZ 92a:

Die Steuerfreiheit von Trinkgeldern verlangt nach § 3 Abs. 1 Z 16a EStG als Prämisse, dass diese von dritter Seite freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist. Wird das Trinkgeld durch den Arbeitgeber durch einen Aufschlag auf die Rechnung dem Dritten gegenüber in bestimmter Form festgelegt, erscheint das Kriterium der Freiwilligkeit prima vista nicht als gegeben. Diese Schlussfolgerung vermag in dieser Form aber nicht zu überzeugen. Dies deshalb, weil der genannte „Trinkgeldaufschlag“ ja für jeden (potentiellen) Besucher eines Lokals bereits im Vorfeld transparent ersichtlich

ist. So könnte nämlich sehr wohl argumentiert werden, dass ein potentieller Kunde ein Lokal gerade deshalb besucht, weil in diesem der Service bzw. die Kundenfreundlichkeit des bedienenden Personals überdurchschnittlich hoch ist und er daher gerne (freiwillig) bereit ist, Trinkgeld in einer vorab festgelegten Höhe zu entrichten. Da ein Kunde somit im Wissen um den „Trinkgeldaufschlag“ das Lokal zu besuchen freiwillig entscheiden kann, ist daher das Kriterium der Freiwilligkeit auch in diesem Fall als erfüllt zu betrachten. Die Finanzverwaltung sollte sich daher darauf beschränken, die Steuerfreiheit von Trinkgeldern bei einem allfälligen „Trinkgeldaufschlag“ allein am Kriterium der Ortsüblichkeit festzumachen, wobei in diesem Zusammenhang bei einem „Trinkgeldaufschlag“ von bis zu 10-12 % weithin von Ortsüblichkeit auszugehen sein dürfte.

Dieser Zugang würde auch dem Kriterium der Gleichmäßigkeit bzw. der gleichen Behandlung von Dienstnehmern in Branchen, in denen Trinkgeldern weithin verbreitet sind, viel besser entsprechen, da ansonsten Dienstnehmer, die in Betrieben arbeiten, in welchen „Trinkgeldaufschläge“ positioniert werden, gegenüber Dienstnehmern, die nicht in Betrieben dieser Art arbeiten, sachfremd benachteiligt werden würden.

RZ 175: Sachbezug E-Fahrzeug:

Mit dem Sachbezugswert sollte nicht nur das unentgeltliche Aufladen des arbeitgebereigenen Elektrofahrzeuges beim Arbeitgeber, sondern es sollten auch die Kosten für das Aufladen bei anderen Ladestationen bzw. zu Hause abgegolten sein, da die Reichweite eines Elektrofahrzeuges oftmals ein Aufladen zwischendurch notwendig macht. Hier gibt es nicht nur unentgeltliche Ladestationen, sondern auch entgeltliche.

RZ 175b: Die neu eingefügte Rz betreffend gratis E-Ladestationen:

Einerseits werden die arbeitgebereigenen Elektrofahrzeuge sehr gefördert, andererseits wird das sachbezugsfreie Laden des arbeitnehmereigenes Fahrzeug beim Arbeitgeber – das im Übrigen kaum zu kontrollieren ist, wenn nicht eine Wallbox montiert wird (meist wird mit Haushaltsstrom geladen) – an die Möglichkeit der Gratisladung am Abgabeort geknüpft. Wenn es diese gibt, dann ist oftmals die arbeitgebereigene Ladestation gar nicht notwendig.

Es ist uE dem Sinn und Zweck der Förderung der E-Mobilität entsprechend zu begrüßen, dass das Laden beim Arbeitgeber generell keinen Sachbezug darstellt. Wie sollte der ohne großen Verwaltungsaufwand ermittelt werden? Da müsste dann gesetzlich auch noch ein eigener Zähler vorgeschrieben werden und vielleicht pro arbeitnehmereigenem Fahrzeug gleich ein eigener Anschluss, damit man das trennen kann. Da kostet die Investition ein Mehrfaches der Stromkosten.

RZ 458:

In der Literatur wurde aufgezeigt (Knechtel in SWK 20-21/2016, 889), dass die gesetzliche Höherversicherung nicht von der Einschränkung des Sonderausgabenabzuges betroffen ist. Der Abzug als Sonderausgabe ist vielmehr weiterhin möglich. Daher stellt sich die Frage des Außerkrafttretens nicht. Bei den Übergangsbestimmungen hat der Gesetzgeber auf zugrunde liegende "Verträge" abgestellt, woraus zu erschließen ist, dass vertragsunabhängige Sonderausgaben weiterhin steuerlich begünstigt sind.

RZ 663:

Die vorgenommene Änderung ist grundsätzlich zu begrüßen. Für die Praxis bleiben leider nach wie vor Fragen offen:

- Was unterscheidet die bloße Verpfändung der Rückdeckungsversicherung von jenem VwGH-Fall, der Anlass für die vorherige Änderung durch das BMF war? In der Praxis werden nicht nur Rückdeckungsversicherungen verpfändet sondern erfolgen idR - schon auf Grund des BPG - unwiderrufliche Pensionszusagen. Durch die Änderung sollte also keine Steuerbefreiung vorgegaukelt werden, wenn sie nicht so gemeint ist.
- Zum „Inkrafttreten“: Kommt es auf einen Vertragsabschluss vor 1.1.2016 an oder auf die erste Prämienzahlung vor 1.1.2016?
- Sollten auch Fälle erfasst sein, wo der Vertrag vor 2016 abgeschlossen wurde und Prämienzahlungen ab 2016 steuerpflichtig sein: Wie soll die künftige Pension zwecks Besteuerung „geteilt“ werden?

RZ 851:

Absetzbar gelten als agB ohne Selbstbehalt und ohne Verrechnung mit dem Pflegegeld Aufwendungen für Kathetermaterial.

Zum Kathetern benötigt man:

- Einmalhandschuhe
- Katheter
- Urinbeutel
- Desinfektionsbeutel
- Tupfer
- Inkontinenz Betteinlagen zum Einmalgebrauch
- Müllsäcke zum Entsorgen des einmalig verwendeten Materials (Handschuhe, Katheter, Urinbeutel, Inkontinenzeinlage, Tupfer

Es sollte daher klar gestellt werden, dass die aufgezählten Aufwendungen nicht mit dem Pflegegeld zu verrechnen sondern zusätzlich ohne Selbstbehalt absetzbar sind.

RZ 884i:

„Nachholung der Ausbildung“: In diesem Zusammenhang stellen sich folgende Fragen: Müssen sich auch jene Personen, die die Voraussetzungen nach den bisherigen Vorgaben der RZ 884i erfüllen (z.B. „8-Stunden-Zertifikat“) und bspw. bereits seit Jahren die Kinderbetreuung als „pädagogisch qualifizierte Person“ ausüben, der neuen Ausbildung unterziehen, um weiterhin als pädagogisch qualifiziert zu gelten? Falls ja, dann erschiene eine Anrechnung der bereits absolvierten Ausbildungsstunden sachgerecht. Könnte bei solchen „Altfällen“ aufgrund der vorhandenen praktischen Erfahrung ggf. auch eine Nachsichtsregelung zum Tragen kommen? Bitte um entsprechende klarstellende Ausführungen.

RZ 1191:

„Nichtberücksichtigung von Kirchenbeiträgen und Spenden bei einer Aufrollung“: Es handelt sich hier wohl nicht um eine bloße Klarstellung, sondern um eine Änderung der Verwaltungspraxis. Eine Begründung dafür wäre wünschenswert.

RZ 1206:

Es ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn der Begriff der lohnsteuerlichen Betriebsstätte konkretisiert wird. Der folgende Satz sollte allerdings nicht eingefügt werden:

"Es macht keinen Unterschied, ob Räumlichkeiten dem Arbeitgeber von einem Dritten oder von einem Arbeitnehmer für die Erbringung der betrieblichen Leistungen zur Verfügung gestellt werden, außer die Tätigkeit des Arbeitnehmers in der Wohnung ist mit der eines Heimarbeiters vergleichbar."

Dieser Satz dient nur der Verwirrung. In welchem Umfeld ein Heimarbeiter tätig wird, hat nichts mit der Frage einer lohnsteuerlichen Betriebsstätte zu tun. Außerdem könnte der Satz insofern falsch verstanden werden, als es für eine Betriebsstätte auch dann genügen könnte, wenn der Arbeitgeber keine Verfügungs-/Nutzungsrechte über die Wohnung des Arbeitnehmers hat. Ein reines Homeoffice, über das der Arbeitgeber keine Verfügungs-/Nutzungsrechte hat, stellt keine lohnsteuerliche Betriebsstätte dar - dieser Fall sollte statt dem oben zitierten Satz eingefügt werden.

Fragwürdig ist, wie der Begriff „ein gewisses“ in Zusammenhang mit Verfügungs- oder Nutzungsrecht auszulegen ist. UE bildet diese Wortwahl Anlass für Interpretationsschwierigkeiten, weswegen eine klare Wortwahl, etwa im Zusammenhang mit „ein vertragliches Verfügungs- oder Nutzungsrecht (z.B. Mietvertrag)“ gewählt werden sollte.

Die LStR Rz 1206 sowie diverse EAS (z.B. EAS 1763, 3277, 3323) verwenden den Begriff des "Heimarbeiters". Bei Vorliegen von Heimarbeit wird am Wohnort keine Betriebsstätte begründet. Die Reichweite des Begriffs „Heimarbeiter“ ist damit von essentieller Bedeutung. Der „Heimarbeiter“ wird aber nicht umfassend definiert. In einigen EAS wird unter verschiedenen Aspekten Bezug auf die Heimarbeit bzw. Heimarbeiter genommen (z.B. EAS 1763, nach der die Tätigkeit der Heimarbeiter auf der Beschaffungsseite erbracht wird), allerdings fehlen umfassende und allgemein gültige Abgrenzungsmerkmale. Die KWT regt an, die wesentlichsten konkreten Abgrenzungsmerkmale des „Heimarbeiters“ (bzw. in negativer Abgrenzung, wann von keiner „Heimarbeit“ mehr gesprochen kann) in die LStR aufzunehmen.

Dazu könnten beispielsweise zählen:

- Zeitliche Komponente: Ausmaß der Heimarbeit im Verhältnis zur Tätigkeit in Räumen (z.B. Büros) des Arbeitgebers bzw. der Tätigkeit beim Kunden
- Art der Tätigkeit: Kernfunktion des Unternehmens versus Hilfstätigkeit (z.B. generelle Supporttätigkeiten, administrative Tätigkeiten im Rahmen der Kerntätigkeit des Unternehmens)
- Marktpräsenz des „Home Offices“ (z.B. als Anlaufstelle gegenüber Kunden)
- (Umfang etc. der) büromäßige(n) Ausstattung des „Home Office“

RZ 1206 ff: Abgrenzung von Aktiv- und Passivleistungen:

In der Praxis ist es oftmals sehr schwer abzugrenzen, ob bei einem Geschäftsführer eine Aktiv- oder Passivleistung vorliegt. Wenn nur die Personalkosten (allenfalls mit Gemeinkostenaufschlag und uU mit geringem Gewinn) verrechnet werden, spricht viel für eine Überlassung (Passivleistung).

Weisungsgebunden und auch berichtspflichtig ist in der Praxis der Geschäftsführer in einem Konzern immer den Organen der Muttergesellschaft (als Gesellschafter), das ist gesellschaftsrechtlich idR gar nicht anders gelöst.

Darüber hinaus ist in jenen Fällen, in denen der Geschäftsführer operativ im Tagesgeschäft mitarbeitet (auch wenn er den Weisungen der Muttergesellschaft unterliegt), immer eine Passivleistung gegeben. Denn eine Gesellschaft braucht ja schon aus gesellschaftsrechtlicher Sicht einen Geschäftsführer. Es gibt wohl keine Geschäftsführer, die nur die Weisungen der Muttergesellschaft in der Tochtergesellschaft implementieren. Sobald ein Geschäftsführer seine Unterschrift unter die Bilanz setzt, ist er nicht mehr für die Muttergesellschaft tätig. Daher kann es hier – wenn überhaupt – maximal eine Mischung aus Aktiv- und Passivleistung geben. Die jetzt dargelegte Differenzierung trägt mE eher zur Verwirrung als zur Klarheit bei.

RZ 1207:

Die Abgrenzung zwischen Aktivleistung und Passivleistung bedeutet in der Praxis bereits jetzt erhebliche Probleme und besteht eine Vielzahl an „Graubereichen“ in diesem Zusammenhang. Diese Umstände kennend, erscheint es mehr als fragwürdig, ob der Satz *„besteht eine Berichtspflicht des entsandten Arbeitnehmers gegenüber seinem entsendenden Arbeitgeber, kann dies als Indiz für das Vorliegen einer Aktivleistung gewertet werden“* ein sinnvolles Kriterium für eine Sachverhaltsbeurteilung ist. Dies deshalb, da eine Berichtspflicht völlig unterschiedliche Grundlagen haben kann und sehr wohl auch bei Passivleistungen in aller Regel sachlichen Hintergrund hat (und sei es auch nur eine Berichtspflicht hinsichtlich der absolvierten Arbeitszeiten, etc.) sowie zum anderen durch die Verwendung des Worts *„kann... als Indiz gewertet werden“* Unsicherheiten bestehen, weshalb zu empfehlen ist, dass dieser Satz ersatzlos gestrichen wird.

Sonstige Anregungen:

Ab dem Jahr 2016 ist die **antraglose Arbeitnehmerveranlagung** sämtlicher Dienstnehmer vorgesehen wenn keine weiteren Einkünfte vorhanden sind.

Ein wichtiger Punkt bei der antraglosen Arbeitnehmerveranlagung ist die Bankverbindung. Viele der betroffenen Steuerpflichtigen haben meist viele Jahre keine Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt. Einige Steuerpflichtige haben nicht einmal eine Steuernummer. Aus diesen Gründen ist oftmals **keine Bankverbindung beim Finanzamt hinterlegt**. Ich kann mir nicht vorstellen, dass das Finanzamt eine Veranlagung durchführt, wenn keine Bankverbindung vorliegt.

Ein weiterer Punkt in diesem Zusammenhang ist die **Steuergutschrift für die Veranlagung 2015**. **Ein Pensionist kann 2015 20 % der Sozialversicherungsbeiträge (maximal 55,--) pro Jahr zurückerstattet bekommen**. Von einer Pensionistenvertretung wurde bereits urgiert, dass die Arbeitnehmerveranlagung 2015 nicht automatisch geht und die Kosten die Rückerstattung auffressen.

Damit die Pensionisten auch zu ihrer Gutschrift kommen wäre es **sinnvoll auch die Arbeitnehmerveranlagung 2015 für die Pensionisten automatisch zu machen**.

Anregung:

Wenn das Finanzamt keine Bankverbindung vorliegen hat, könnte das Finanzamt die Bankverbindung z.B. bei der Pensionsversicherung erfragen. ,dort wäre eine aktuelle Bankverbindung verfügbar. Zumindest sollten spätestens Anfang 2017 die betroffenen Pensionisten vom Finanzamt darauf aufmerksam gemacht werden, dass bitte die Bankverbindung aktualisiert wird bzw. eine Arbeitnehmerveranlagung gemacht werden soll.

Formelles:

- RZ 71, 6. bullet point, vierte Zeile: Fehlender Beistrich nach dem Wort „Notwendigkeit“.
- RZ 71, viertletzte Zeile vor dem Beispiel 5: Formulierungsvorschlag: „In diesem Fall verliert die Aushilfskraft die steuerliche Begünstigung erst ab Beginn des Beschäftigungsverhältnisses, ...“
- RZ 98, letzter Absatz: Formulierungsvorschlag: „... die auch zur Bezahlung von Lebensmitteln verwenden werden können und nicht sofort konsumiert werden müssen, ...“
- RZ 175, erste Neueinfügung: Fehlender Beistrich nach dem Wort „Bedenken“.
- Rz 175b: Fehlender Beistrich nach dem Wort „Elektrofahrzeug“.
- Rz 243, Neueinfügung „Beiträge zur einer verpflichtend abzuschließenden Pflegeversicherung ...“: Unpassendes Wort „der“ in der vierten Zeile („... sind bei Vorliegen einer engen organisatorischen und inhaltlichen Verknüpfung der mit der Krankenversicherung ...“).
-
- RZ 586, Neueinfügung, zweite Zeile: Fehlender Leerraum zwischen „§“ und „18“.
- RZ 586, Neueinfügung, vorletzte Zeile: „Verlustausgleich“ anstatt „Verlustausgleichs“.
- RZ 884i: „Nachholung der Ausbildung“, 3. Zeile: „werden“ anstatt „wird“ („... kann die Ausbildung spätestens bis 31. Dezember 2017 nachgeholt werden.“
- RZ 1207a: Beispiel 1, erste Zeile: „kurzfristig“ anstatt „kurzfristigen“.
- RZ 1207a, Text zwischen den Beispielen, zweite Zeile: Fehlender Beistrich nach dem Wort „(Arbeitskräfteüberlassung)“).
- RZ 1207a, Beispiel 2, zweite Zeile: „Ingenieurunternehmen“ anstatt „Ingenieursunternehmen“ (so wie in Zeile 1 und 4).
- RZ 1207a, zehntletzte Zeile: Unpassender Beistrich nach dem Wort „anderen“.

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

mit freundlichen Grüßen

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

Dr. Gerald Klement, LL.M e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten

Dr. Martin Freudhofmeier

Mag Bernd Hofmann

Mag. Dr. Wolfgang Höfle

Mag. Dr. Martin Jann

Ing. Mag. Ernst Patka

MMag. Dr. Peter Pülzl, LL.M.