

1. Montageprivileg – § 3 Abs 1 Z 10 EStG

Thomas Michelitsch

„Von der Einkommensteuer sind befreit: [...]

60% der steuerpflichtigen Einkünfte aus laufendem Arbeitslohn von vorübergehend ins Ausland entsendeten unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, soweit dieser Betrag monatlich die für das Jahr der Tätigkeit maßgebende monatliche Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG nicht übersteigt. Ist der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum nicht durchgehend ins Ausland entsendet, ist der Höchstbetrag aus der täglichen Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG abzuleiten.“

LStR 2002 Rz 70g–70w

LSt (60 %)	Auswirkung auf das Jahressechstel	Progressionswirkung gem § 3 Abs 3 EStG	SV/ MVK	DB/ DZ	KommSt	Lohn- konto
frei	Ja	nein	frei	frei	frei	ja

1.1. Darstellung der Lohn- bzw Einkommensteuerbefreiung

Die Befreiung erfasst 60 % der laufenden Bezüge, welche

- an in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer
- für (kausaler Zusammenhang notwendig) eine vorübergehende Entsendung ins Ausland

ausbezahlt werden.

Sollte ein beschränkt Steuerpflichtiger Arbeitnehmer in die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 4 EStG optieren, steht die Befreiung grundsätzlich ebenso zu.

Die Begünstigung ist mit der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG (2023: EUR 5.850) gedeckelt, wobei nicht steuerbare Ersätze und Reiseaufwandsentschädigungen nach § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 nicht in die Bemessungsgrundlage der 60-%-Grenze miteinzubeziehen sind. Sollte der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum nicht durchgehend ins Ausland entsendet worden sein, ist der Höchstbetrag aus der täglichen Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG abzuleiten, sodass nur ein anteiliger Höchstbetrag maßgeblich ist.

Sonstige Bezüge wie beispielsweise Urlaubszuschüsse oder Weihnachtsrenumerationen sind von der Befreiung nicht umfasst und in voller Höhe steuerpflichtig. Es kommt somit für die Befreiung auf die Qualifikation des Bezuges und nicht auf die Besteuerung an. Beispielsweise sind folglich Zahlungen, welche gemäß § 67 Abs 10 EStG 1988 zwar wie ein laufender Bezug mit dem Tarif besteuert werden, nicht von der Begünstigung umfasst, da der Bezug dem Grunde nach trotz Tarifbesteuerung als sonstiger Bezug zu werten ist. Nachzahlungen behalten im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen ihre Steuerfreiheit. Ein steuerfreies Fünftel gemäß § 67 Abs 8 lit c ist in diesen Fällen jedoch nicht zu berücksichtigen.

Die Begünstigung ist mit dem Wert der jeweils maßgeblichen monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG gedeckelt. Diese Betragsbegrenzung ist auf den Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum ausgelegt. Sollte der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum nicht durchgehend ins Ausland entsendet worden sein, ist der Höchstbetrag aus der täglichen Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG abzuleiten, sodass nur ein anteiliger Höchstbetrag maßgeblich ist.

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

Um die Begünstigung in Anspruch nehmen zu können sind nachstehende Voraussetzungen jedenfalls kumulativ zu erfüllen:

- Entsendung von einem Betrieb/Betriebsstätte aus der EU/EWR/Schweiz,
- Entsendung an Einsatzort – mind 400km Luftlinie entfernt vom Staatsgebiet AUT,
- Entsendung nicht in Betriebsstätte/Sitz der Geschäftsleitung des Arbeitgebers,
- Tätigkeit darf ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt sein,
- Entsendung mind für einen ununterbrochenen Zeitraum von einem Monat,
- Arbeit (im Ausland) muss überwiegend unter erschwerenden Umständen geleistet werden.

Anzumerken ist, dass eine Entsendung zu Bauausführungen (§ 29 Abs 2 lit c BAO) des Arbeitgebers nicht von der Begünstigung ausgeschlossen wird.

Unter einer Tätigkeit, die ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt ist, versteht man eine, bei abstrakter Betrachtung, nicht befristet angelegte Tätigkeit. Das heißt, es muss das Tätigkeitsbild des entsprechenden Berufes herangezogen werden und dieses dahingehend beurteilt werden, ob es einen dauerhaften Charakter aufweist oder nicht. Unter nicht auf Dauer angelegte Tätigkeiten fallen beispielsweise Tätigkeiten, die mit der Erbringung einer Leistung oder der Herstellung eines Werkes beendet sind, wie zB die Tätigkeit eines Installateurs oder eines Monteurs, die Erfüllung von spezifischen Beratungsaufträgen oder die Lieferung und Montage von Investitionsgütern.

Die Tatsache, dass die Leistung von Personen erbracht wird, die ein unbefristetes Dienstverhältnis aufweisen, ändert nichts daran, dass diese Tätigkeiten ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt sein können.

Tätigkeiten als Geschäftsführer, Buchhalter oder Personalverrechner sind im Umkehrschluss auf Dauer angelegt, weil diese Tätigkeiten – unabhängig von den

Umständen des konkreten Falles – eine nicht befristete Ausübung zum Gegenstand haben.

In diesen Fällen nimmt der Umstand, dass ein Arbeitnehmer nur befristet oder bis zur Erreichung eines bestimmten Erfolges ins Ausland entsendet wird, der Tätigkeit nicht ihren auf Dauer angelegten Charakter. Dementsprechend ist die Tätigkeit eines Geschäftsleiters im Ausland auch dann auf Dauer angelegt, wenn er beispielsweise nur bis zur Erreichung bestimmter betrieblicher Parameter dauern soll. Ebenso sind Beratungsaufträge im Rahmen einer laufenden Klientenbeziehung, wie beispielsweise bei Rechtsanwälten oder Steuerberatern, auf Dauer angelegt, da der einzelne Beratungsauftrag im Ausland Teil der bestehenden Klientenbeziehung ist.

Hinsichtlich der Mindestentsendedauer ist für die Fristenberechnung auf die einschlägigen Bestimmungen der BAO Bezug zu nehmen, wonach eine nach Monaten bestimmte Frist mit Ablauf desjenigen Tages des letzten Monats endet, der durch seine Bezeichnung dem für den Beginn dieser Frist maßgebenden Tag entspricht (vgl. § 108 BAO). Beginnt etwa die Auslandstätigkeit am 10. Februar, endet die Monatsfrist am 10. März.

Für die Berechnung der Monatsfrist ist auch die Reisezeit im Ausland heranzuziehen. Eine zumindest einen Monat lang dauernde Tätigkeit kann auch dann vorliegen, wenn die Tätigkeit nicht beim selben Vorhaben, sondern bei verschiedenen begünstigten Vorhaben desselben inländischen Unternehmens verbracht wird. Ein Wechsel des Arbeitgebers während eines Auslandsaufenthaltes unterbricht diesen begünstigten Auslandsaufenthalt, ausgenommen es kommen die Bestimmungen der §§ 3 ff AVRAG, BGBl 1993/459, zum Tragen.

Als unschädliche Unterbrechungen im ersten Monat gelten beispielsweise die Rückkehr an Wochenenden, (ausländischen) gesetzlichen Feiertagen, an verlängerten Wochenenden, wenn keine Arbeitszeit verkürzt wird, bei Dienstfreistellungen bzw bezahlter Freizeit aus bestimmten Anlässen wie Todesfall oder Heirat sowie bei betriebsbedingten Einstellungen der Arbeit (Schlechtwetter) und bei kurzfristigen Krankenständen, wenn der Arbeitnehmer nicht in das Inland zurückkehrt.

Dienstreisen während der begünstigten Auslandsbeschäftigung unterbrechen die Auslandsbeschäftigung dann nicht, wenn sie ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens unternommen werden. Dienstreisen, die in den inländischen Stammbetrieb, eine inländische Betriebsstätte oder ein Reiseziel innerhalb der 400-km-Zone führen, dürfen aber nur von kurzer Dauer sein (höchstens drei Tage). Dienen Dienstreisen auch oder nur der Verwirklichung anderer nicht begünstigter Vorhaben oder überschreiten Inlandsreisen bzw Reisen an ein Reiseziel innerhalb der 400-km-Zone den Zeitraum von drei Tagen, so unterbrechen solche Reise-tätigkeiten die begünstigte Auslandsbeschäftigung.

ACHTUNG: Wird im Anschluss an eine nicht schädliche Dienstreise ein Urlaub konsumiert, so wirkt sich dieser Urlaub während des ersten Monats auf die begünstigte Auslandstätigkeit unterbrechend aus, es sei denn, dass dieser Urlaub nur arbeitsfreie Tage im Montageland (zB Wochenende) erfasst.

Hat die ununterbrochene Tätigkeit im Ausland bereits zumindest einen Monat gedauert, sind auch Urlaube oder Krankenstände im Inland der ausländischen Tätigkeit zuzurechnen, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar nach dem Urlaub oder Krankenstand die Tätigkeit auf einer ausländischen Arbeitsstelle wiederaufnimmt. Arbeiten im Inland unterbrechen grundsätzlich die begünstigte Auslandstätigkeit.

Im Rahmen der COVID-19-Pandemie gab es zahlreiche Fälle, in welchen Arbeitnehmer aufgrund der globalen Situation ihre Entsendung abbrechen mussten und zurück nach Österreich kamen. Für diese Fälle wurden keinerlei Sonderregelungen eingeführt. Wurde der Dienstnehmer im Rahmen seines Inlandsaufenthaltes auch für das Inland tätig, verlor er die Steuerbefreiung ab dem ersten Tag im Inland. Verbrachte der Dienstnehmer seinen Inlandsaufenthalt im Krankenstand oder Urlaub, waren die einschlägigen Aussagen der Lohnsteuerrichtlinien analog anzuwenden.

Kehrte der Dienstnehmer somit nach dem Inlandsaufenthalt nicht an den ausländischen Dienstort zurück (unabhängig davon, ob aufgrund von Reisebeschränkungen dies überhaupt möglich war), fiel die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 bereits ab dem ersten Tag im Inland weg. Eine etwaige Heimquarantäne oder Ähnliches hatte hierauf keinerlei Auswirkungen.

Kehrte der Dienstnehmer unmittelbar nach dem Inlandsaufenthalt wieder an den ausländischen Dienstort zurück und war die Monatsfrist zu Beginn des Inlandsaufenthaltes erfüllt, dann bestand die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 auch für den Zeitraum des Inlandsaufenthaltes, sofern im Rahmen des Inlandsaufenthaltes keine Tätigkeiten für das Inland ausgeführt wurden.

Daraus ergibt sich, dass jene Arbeitnehmer, welche in der Folge im Homeoffice oder im Betrieb für das Inland tätig wurden, jedenfalls eine für die Begünstigung schädliche Unterbrechung realisierten. Befand sich der Arbeitnehmer nach seiner Rückkehr im Krankenstand, kam es für den Weiterbestand der Begünstigung darauf an, ob der Arbeitnehmer nach Ablauf der Arbeitsunfähigkeit sofort wieder an seinen Arbeitsort im Ausland zurückkehrte und ob die Monatsfrist vor dem Inlandsaufenthalt erfüllt war oder nicht.

Werden Überstunden während oder unmittelbar im Anschluss an die begünstigte Auslandstätigkeit durch Zeitausgleich (im Aus- oder Inland) abgegolten, fallen diese Vergütungen ebenso unter die Begünstigung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988. Wird der Zeitausgleich hingegen nach einer Tätigkeit im Inland konsumiert, ist das Entgelt für den Zeitraum, in dem der Zeitausgleich konsumiert wird, steuerpflichtig.

Nach einer schädlichen Unterbrechung liegt die Voraussetzung für die Steuerfreiheit erst dann wieder vor, wenn die Auslandstätigkeit erneut mindestens ein Monat andauert.

Erfolgte eine begünstigte Entsendung zeitnah zum Ausbruch der COVID-19-Pandemie und musste der Arbeitnehmer im ersten Monat im Tätigkeitsland in Quarantäne, fing die Mindestentsendedauer erst mit tatsächlicher Tätigkeitsaufnahme an.

Wird der Arbeitnehmer innerhalb der Monatsfrist an einem ausländischen Einsatzort tätig, der innerhalb der Mindestentfernung (400 Kilometer) liegt, dann wird dadurch die Frist unterbrochen. Nach einer schädlichen Unterbrechung liegt die

Voraussetzung für die Steuerbegünstigung erst dann wieder vor, wenn die Tätigkeit im Ausland bei Vorliegen aller Voraussetzungen erneut mindestens einen Monat andauert.

Die im Ausland zu leistenden Arbeiten sind überwiegend im Lohnzahlungszeitraum unter erschwerenden Umständen zu leisten. In jenen Monaten, in denen sowohl eine Inlandstätigkeit als auch eine begünstigte Auslandstätigkeit ausgeübt wird, ist das Überwiegen im Zeitraum der Auslandstätigkeit maßgeblich. In Anlehnung an die Grundsätze für SEG-Zulagen liegen erschwerende Umstände jedenfalls dann vor, wenn die Arbeiten in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung bewirken (§ 68 Abs 5 erster Teilstrich EStG 1988) oder im Vergleich zu den allgemein üblichen inländischen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen (§ 68 Abs 5 zweiter Teilstrich EStG 1988) oder infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen (§ 68 Abs 5 dritter Teilstrich EStG 1988).

Alternativ zu den übernommenen Grundsätzen der SEG-Zulagen bestehen laut Lohnsteuerrichtlinien keine Bedenken, bei Auslandssachverhalten erschwerende Umstände gemäß § 3 Abs 1 Z 10 lit f EStG 1988 in typisierender Betrachtungsweise immer dann anzunehmen, wenn es sich um Tätigkeiten handelt, die zu Bauarbeiten im engeren Sinn zählen. Dazu zählen insbesondere die Errichtung, Aufstellung, Inbetriebnahme, Instandsetzung, Instandhaltung, Wartung oder der Umbau von Bauwerken (inklusive Fertigbauten) und ortsfesten Anlagen, Demontage, Abbauarbeiten sowie Abbrucharbeiten; weiters das Aufsuchen von Bodenschätzen. Nicht ortsfeste Anlagen (Straßenbaumaschinen, Baukräne, Zelte, Bühnen etc), die wegen ihres Umfangs an Ort und Stelle montiert werden müssen, sind ebenfalls als Bauarbeiten im engeren Sinn zu werten. Bei der Errichtung einer Gesamtsystemanlage (Rechenanlagen, EDV-Anlagen) handelt es sich um keine Bauarbeiten im engeren Sinn. Eine beaufsichtigende Tätigkeit (zB die Überwachung von Umbauarbeiten) ist allein nicht ausreichend, um als erschwerend qualifiziert zu werden. Verursacht diese überwachende Tätigkeit aber beispielsweise überwiegend eine zwangsläufige erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung, liegen erschwerende Umstände vor.

Die steuerliche Begünstigung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG stellt eine arbeitnehmer- und tätigkeitsbezogene Begünstigung dar. Die begünstigte Auslandstätigkeit soll primär für die „blue-collar worker“ und nicht für die „white-collar worker“ Anwendung finden. In diesem Sinn sind auch die Aussagen der Lohnsteuerrichtlinien auszulegen. Wie bereits oben ausgeführt, gehen die Richtlinien in typisierender Betrachtung von erschwerenden Umständen aus, wenn es sich um Tätigkeiten handelt, die zu Bauarbeiten im engeren Sinn zählen. Tätigkeiten handeln sich in typisierender Betrachtung nur dann um Bauarbeiten im engeren Sinn, wenn bei diesen Arbeiten SEG-Bedingungen von vornherein angenommen werden können. Daher beziehen sich die Aussagen nur auf jene Tätigkeiten, mit denen eine gewisse Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr in der Regel einhergehen.

Nachdem es sich bei der vorliegenden Regelung um eine wesentliche Begünstigung für den Arbeitnehmer handelt, werden die Voraussetzungen im Rahmen einer Prüfung der Lohnabgaben und Beiträge (PLB) naturgemäß besonders gründlich beleuchtet. Im Hinblick auf die bei Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht sind jedenfalls genaue Tätigkeitsbeschreibungen (Arbeitsplatzbeschreibungen) notwendig, um eine zwangsläufige Verschmutzung bzw außerordentliche Erschwernis bzw Gefahr zu dokumentieren. Auch eine Fotodokumentation der Arbeitsumstände hat sich in der Praxis bereits als sehr nützlich erwiesen. Sämtliche Nachweise sind zum Lohnkonto zu nehmen.

Erschwerende Umstände liegen weiters vor, wenn die Arbeiten in einem Land erfolgen, in dem die Aufenthaltsbedingungen im Vergleich zum Inland eine außerordentliche Erschwernis darstellen. Dies ist dann der Fall, wenn im Einsatzland Faktoren wie beispielsweise extreme klimatische Verhältnisse (Hitze, Kälte), schlechte Infrastruktur (zB kaum befestigte Straßen, schlechte Erreichbarkeit, kein funktionierendes öffentliches Verkehrsnetz), geringes Maß an persönlicher Sicherheit oder ein gegenüber dem Inland wesentlich geringerer Standard an medizinischer Versorgung vorliegen. Für Staaten der EU/des EWR und der Schweiz wird eine derartige länderspezifische Erschwernis allein regelmäßig nicht zutreffen. Staaten, die in der Spalte 1 bis 3 der Liste der Entwicklungsländer („DAC-List of ODA Recipients“, abrufbar unter <https://www.oecd.org/dac/financing-sustainable-development/development-finance-standards/daclist.htm>) aufgezählt sind, erfüllen dagegen dieses Kriterium.

Am wenigsten entwickelte Länder (Spalte 1)

Afghanistan, Angola, Bangladesch, Benin, Bhutan, Burkina Faso, Burundi, Kambodscha, Zentral Afrikanische Rep, Tschad, Komoren, Demokratische Rep, Kongo, Dschibuti, Äquatorial Guinea, Eritrea, Äthiopien, Gambia, Guinea, Guinea-Bissau, Haiti, Kiribati, Laos, Lesotho, Liberia, Madagaskar, Malawi, Mali, Mauretanien, Mosambik, Myanmar, Nepal, Niger, Ruanda, Samoa, São Tomé und Príncipe, Senegal, Sierra Leone, Salomoninseln, Somalia, Sudan, Südsudan, Tansania, Osttimor, Togo, Tuvalu, Uganda, Vanuatu, Jemen, Sambia

Andere einkommensschwache Länder (Spalte 2)

Kenia, Korea, Dom Rep, Kirgisistan, Südsudan, Tadschikistan, Simbabwe

Länder mit mittlerem Einkommensniveau (unterer Bereich) und andere Gebiete (Spalte 3)

Armenien, Belize, Bolivien, Kamerun, Kap Verde, Kongo, Rep., Elfenbeinküste, Ägypten, El Salvador, Fidschi, Georgien, Ghana, Guatemala, Guyana, Honduras, Indien, Indonesien, Irak, Kosovo, Marshallinseln, Mikronesien – Föderierte Staaten, Moldawien, Mongolei, Marokko, Nicaragua, Nigeria, Pakistan, Papua-Neuguinea, Paraguay, Philippinen, Sri Lanka, Swasiland

Syrien, Tokelau, Tonga, Turkmenistan, Ukraine, Usbekistan, Vietnam, Westjordanland und Gazastreifen.

Zudem liegen erschwerende Umstände dann vor, wenn die Arbeiten in einer Region erfolgen, für die nachweislich am Beginn des jeweiligen Kalendermonats der Tätig-

keit eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (insbesondere Kriegs- oder Terrorgefahr).

Dies wird zutreffen, wenn vom Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten für das betreffende Land eine Reisewarnung (abrufbar unter <http://www.bmeia.gv.at>) ausgegeben wurde oder sonst eine erhöhte Sicherheitsgefährdung (zB Kriegs- oder Unruhezustände, Kriegs- oder Terrorgefahr) vorliegt. Hierzu zählen jedenfalls auch die kollektiven Reisewarnungen im Rahmen der COVID-19-Pandemie. Der Nachweis über das Vorliegen der erhöhten Sicherheitsgefährdung ist ebenfalls zum Lohnkonto zu nehmen.

Grundsätzlich gilt im Bereich des Einkommensteuergesetzes für außerbetriebliche Einkünfte das Zu- und Abflussprinzip (§ 19 EStG 1988). Bei Anwendung von DBA kann dem Kausalitätsprinzip (Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung) Vorrang vor dem Zuflussprinzip zukommen (vgl. EAS 1579 und EAS 1872).

1.2. Wesentliche Auswirkungen auf andere Bestimmungen des EStG

Die Steuerfreiheit besteht nicht, wenn der Arbeitgeber während der Auslandsentsendung die Kosten für mehr als eine Familienheimfahrt im Kalendermonat trägt oder Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt.

Familienheimfahrten sind zwar grundsätzlich nach § 26 Z 4 lit a EStG 1988 nicht steuerbar; diese führen allerdings zum Verlust der Begünstigung nach § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988, wenn sie mehr als einmal pro Kalendermonat vom Arbeitgeber getragen werden.

Familienheimfahrten mittels Werkverkehrs (zB in einem Mannschaftstransporter) führen ebenfalls zum Verlust der Begünstigung nach § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988, wenn der Transport mehr als einmal pro Kalendermonat in Anspruch genommen wird. Dies gilt analog auch für Familienheimfahrten, deren Kosten von dritter Seite (zB Konzernunternehmen) getragen werden.

Andere nicht steuerbare Leistungen des Arbeitgebers nach § 26 EStG 1988 (zB Tages- und Nächtigungsgelder) oder steuerfreie Bezüge nach § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 können für eine begünstigte Auslandstätigkeit ausbezahlt werden, ohne die Steuerfreiheit nach § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 zu beeinträchtigen (hinichtlich der Anrechnung auf die 60%-Grenze siehe Rz 70h LStR).

Mit der Steuerfreiheit sind die mit dieser Auslandstätigkeit verbundenen Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 sowie die Aufwendungen für Familienheimfahrten und für doppelte Haushaltsführung abgegolten, es sei denn, der Arbeitnehmer beantragt ihre Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung. In diesem Fall steht die Steuerbefreiung in der Veranlagung nicht zu.

Soweit Aufwendungen oder Ausgaben mit nicht steuerpflichtigen (nicht steuerbaren, steuerfreien oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen) Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können diese nach § 20 Abs 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden. Übrige Werbungskosten (zB Arbeitsmittel) können allerdings im Ausmaß der steuerpflichtigen Bezüge im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden.

1.3. Andere Beiträge und Abgaben

Eine zu § 3 Abs 1 Z 10 EStG korrespondierende Befreiungsbestimmung findet sich sowohl in § 41 Abs 4 lit c FLAG als auch in § 5 Abs 2 lit c KommStG. In beiden Fällen wird auf § 3 Abs 1 Z 10 EStG verwiesen und damit werden 60 % der laufenden Bezüge freigestellt. Ein Verweis auf § 108 ASVG und eine damit verbundene Beschränkung auf die sozialversicherungsrechtliche Höchstbeitragsgrundlage fehlt allerdings. Dadurch werden 60 % der für die vorübergehende Entsendung ins Ausland ausbezahlten laufenden Bezüge ohne betragliche Begrenzung von DB, DZ und KommSt befreit.

Achtung: Sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs 1 und 2 sind selbstverständlich pflichtig.

1.4. Beispiele

- Berechnungsbeispiel**

Annahme: EUR 4.000 Bruttomonatsbezug – Anwendung § 3 Abs 1 Z 10 EStG

Laufende Bezüge		EUR	4.000,00
– SV	18,12 %	– EUR	724,80
LST BMGL		= EUR	3.275,20



60 % = steuerfrei = $3.275,20 \times 0,6 = 1.965,12$		40 % = pflichtig = $3.275,20 \times 0,4 = 1.310,08$	
LST BMGL	Brutto	EUR	4.000,00
– SV	– SV 18,12 %	– EUR	724,80
	– LSt frei § 3 (1) Z 10	– EUR	1.965,12
LST BMGL		= EUR	1.310,08

Einzubehaltende Lohnsteuer	$(1.310,08 \times 0,2)$	EUR	262,02
– SV	– Abzug	– EUR	197,08
	– Verkehrsabsetzbetrag	– EUR	35,08
		= EUR	29,86
NETTO =	$4.000 - 724,80 - 29,86$	= EUR	3.245,34

- Berücksichtigung von Werbungskosten**

Ein Arbeitnehmer erzielt im Jahr 2022 Einkünfte gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011. An Arbeitsmitteln macht er im Jahr 2022 für diese Tätig-

keit EUR 1.000 geltend. 40 % dieser Aufwendungen (EUR 400) senken als Werbungskosten im Rahmen der Veranlagung die Steuerbemessungsgrundlage.

Für die Tätigkeit im Rahmen einer Auslandsentsendung (Jänner bis Juli 2010; DBA mit Anrechnungsmethode, anderer Staat hat das Besteuerungsrecht) wird im März 2021 eine Prämie ausbezahlt. Die Prämie ist im Lohnzettel für das Jahr 2021 (Zuflussjahr) in der Lohnzettelform 24 (weil kausal der Auslandsentsendung zuzuordnen) zu erfassen.

1.5. Checkliste

Was ist steuerfrei?

60 % des laufenden steuerpflichtigen Bruttobezugs gedeckelt mit der monatlichen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage

Unter welchen Voraussetzungen?

- Entsendung erfolgt von einer EU-/EWR-/Schweizer Betriebsstätte
- Entfernung Einsatzort mehr als 400 km Luftlinie vom österreichischen Staatsgebiet
- Keine Entsendung an eine Betriebsstätte des Arbeitgebers oder Beschäftigten iSd AÜG
- Tätigkeit im Ausland darf dem Wesen nach nicht auf Dauer angelegt sein
- Tätigkeit im Ausland erfolgt überwiegend unter erschwerenden Umständen

2. Geldwerte Vorteile aus betrieblichen Einrichtungen und Salutogenese – § 3 Abs 1 Z 13 lit a EStG

Viktoria Schlögl

„Von der Einkommensteuer sind befreit: [...]

Der geldwerte Vorteil aus

- *der Benützung von Einrichtungen und Anlagen (beispielsweise Erholungs- und Kurheime, Kindergärten, Betriebsbibliotheken, Sportanlagen, betriebsärztlicher Dienst) und*
- *zielgerichteter, wirkungsorientierter Gesundheitsförderung (Salutogenese) und Prävention, soweit diese vom Leistungsangebot der gesetzlichen Krankenversicherung erfasst sind, sowie Impfungen,*

die der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer zur Verfügung stellt.“

LStR 2002 Rz 77 bis 77b, Rz 10077, Rz 10077a

LSt	Auswirkung auf das Jahressechstel	Progressionswirkung gem § 3 Abs 3 EStG	SV/ MVK	DB/ DZ	KommSt	Lohnkonto
frei	Neutral	nein	frei	frei	frei	nein