

1. Grundsätzliche Bestimmungen

1.1. Lohnsteuer

1

Arbeitnehmer im Steuerrecht

Arbeitnehmer i. S. d. EStG ist gemäß § 47 Abs. 1 EStG eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, wozu auch Bezüge aus einem Dienstverhältnis gehören. Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. (§ 47 Abs. 2 EStG)

Aus dieser Definition lassen sich drei Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ableiten (*VwGH vom 24. 6. 1999, 96/15/0099*):

- Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber,
- organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers,
- kein Unternehmerwagnis.

Maßgebend für die steuerliche Beurteilung sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit (*VwGH vom 20. 12. 2000, 99/13/0223*). Im Rahmen dieser Wesensmerkmale sprechen folgende – allenfalls zu gewichtende – Indizien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz. 938 ff.):

- Vom Auftraggeber zur Verfügung gestellte Arbeitsmittel und -kleidung,
- vom Auftraggeber vorgegebene Arbeitszeit und vorgegebener Arbeitsort,
- Auslagenersätze durch Auftraggeber,
- Entlohnung, die weitgehend erfolgsunabhängig ist,
- Entlohnung auch bei Arbeitsverhinderung (Krankheit, Urlaub usw.),
- keine Haftung des Auftragnehmers,
- persönliche Arbeitsverpflichtung (keine Vertretungsmöglichkeit und keine Heranziehung von Hilfskräften).

Ein Dienstverhältnis kraft gesetzlicher Bestimmung (§ 47 Abs. 2 EStG) liegt auch bei

- Personen, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt sind und mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit alle Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllen,
- Personen, die Bezüge nach dem Bezügegesetz oder dem Verfassungsgerichtshofgesetz beziehen,
- Nebentätigkeiten von Beamten und Vertragsbediensteten,
- politischen Funktionären (z. B. Mitglieder eines Landtages, Bürgermeister, Gemeinderäte) sowie bei
- Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die nach vorgegebenem Studien-, Lehr- oder Stundenplan tätig sind,

vor.

Neben den Bezügen aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind u. a. noch als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anzusehen (§ 25 EStG):

- Bezüge aus der Kranken- oder Unfallversicherung,
- Bezüge aus inländischen Pensionskassen, aus betrieblichen Kollektivversicherungen und aus ausländischen Pensionskassen,
- bestimmte Bezüge von Privatstiftungen und Unterstützungskassen,

- Pensionen aus der inländischen, der ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, den Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern sowie Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen,
- Bezüge aus betrieblichen Vorsorgekassen inkl. Bezügen aus der Selbständigenvorsorge,
- Insolvenz-Entgelt
- Rückzahlungen von Weiterversicherungen und nachgekauften Versicherungszeiten.

2 Freie Dienstverträge und Werkverträge

Im Steuerrecht ist zu unterscheiden, ob eine Tätigkeit nichtselbständig – das heißt im Rahmen eines („echten“) Dienstverhältnisses – oder selbständig – das heißt als Unternehmer – ausgeübt wird. Die selbständige (unternehmerische) Tätigkeit kann dabei sowohl im Rahmen eines freien Dienstvertrages als auch eines Werkvertrages ausgeübt werden. Den Auftraggeber treffen hinsichtlich der Auszahlung von Honoraren aus derartigen selbständigen Auftragsverhältnissen keinerlei steuerlichen Verpflichtungen. Die Auftragnehmer müssen ihre Einkünfte mit einer Einkommensteuererklärung erklären und im Veranlagungsweg versteuern. Ab 2010 besteht aber für freie Dienstverträge neben der SV-Pflicht auch DB-, DZ- und KommSt-Pflicht.

Betreffend Verpflichtung zur Übermittlung von Mitteilungen für bestimmte Honorare (§ 109a EStG) siehe Tz. 18.

3 Anmeldung des Arbeitnehmers bei der Lohnsteuer (§ 128 EStG)

Der Arbeitnehmer hat bei Dienstantritt dem Arbeitgeber seine steuerrelevanten persönlichen Daten bekannt zu geben. Unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes und unter Vorlage eines amtlichen Identitätsausweises (z. B. Reisepass, Personalausweis, Führerschein, Geburtsurkunde in Verbindung mit Meldezettel) sind dem Arbeitgeber folgende Daten mitzuteilen:

- Name,
- Sozialversicherungsnummer (falls noch nicht vergeben, das Geburtsdatum),
- Wohnsitz.

Die Anmeldung zur Sozialversicherung gilt auch als Anmeldung des Arbeitnehmers beim Arbeitgeber für Zwecke der Lohnsteuer.

Freibeträge sind aufgrund der auf dem Freibetragsbescheid basierenden Mitteilung, die der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber vorlegt, zu berücksichtigen. Der Arbeitnehmer kann auf dieser Mitteilung erklären, dass anstelle des ausgewiesenen Freibetrages ein niedrigerer Betrag bei der Lohnverrechnung angesetzt werden soll. Die Mitteilung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

4 Lohnsteuertarif (§ 66 EStG)

Die Lohnsteuer wird durch die Anwendung des Einkommensteuertarifes auf das hochgerechnete Jahreseinkommen ermittelt. Der sich dabei ergebende Betrag ist nach Abzug der Absatzbeträge durch den Hochrechnungsfaktor (das Jahr ist mit 360 Tagen bzw. 12 Monaten zu rechnen) zu dividieren und auf volle Cent zu runden. Eine Rundung des Einkommens ist nicht mehr vorgesehen. Das bedeutet, dass es für die Erstellung und Handhabung von Lohnsteuertabellen keine feststehenden Stufen mehr gibt. Für die Lohnverrechnung folgt daraus:

- Grundsätzlich ist die Steuer für die jeweilige ungerundete Bemessungsgrundlage exakt zu ermitteln.
- Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 sehen aber vor, dass es für die Ermittlung der Monats- und Tageslohnsteuer auch zulässig ist, von einem auf ganze Euro aufgerundeten Monatsarbeitslohn bzw. von einem auf 10 Cent aufgerundeten Tagesarbeitslohn auszugehen und davon die Steuerberechnung anhand einer Lohnsteuertabelle („Annäherungstabelle“) vorzunehmen. Die daraus resultierende geringfügige Abweichung die-

ser Lohnsteuer von der exakten Lohnsteuer wird also toleriert. Die genaue Lohnsteuerberechnung erfolgt über eine eventuelle Aufrollung durch den Arbeitgeber oder durch eine (Arbeitnehmer-)Veranlagung.

Mit dem Steuerreformgesetz 2009 wurde der Steuertarif neu konzipiert, wobei nunmehr die Berechnungsformeln im Einkommensteuergesetz festgeschrieben sind.

Für das Jahr 2010 gelten die neuen, im Zuge der Steuerreform bereits rückwirkend ab 2009 in Kraft gesetzten Lohnsteuertabellen. Im Anhang sind sowohl die Lohnsteuertabellen (Annäherungstabellen) für 2010 als auch die Erläuterungen zur genauen Berechnung mit einer so genannten „Effektiv-Tarif-Tabelle“ abgedruckt.

Für die Berücksichtigung des Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrages bzw. der Kinderzuschläge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck (Formular E 30) erklären, dass die Voraussetzungen erfüllt sind. Zu Kontrollzwecken sind dabei Name und Versicherungsnummer des (Ehe-)Partners bzw. der Kinder anzugeben. Die Erklärung darf gleichzeitig nur einem Arbeitgeber vorgelegt werden. Der Arbeitgeber hat die Erklärung zum Lohnkonto zu nehmen. Der Wegfall der Voraussetzungen ist vom Arbeitnehmer innerhalb eines Monats dem Arbeitgeber zu melden, der ab diesem Zeitpunkt den Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag nicht mehr oder in geänderter Höhe berücksichtigen darf.

Alle aktiven Arbeitnehmer, bei denen sich der Arbeitnehmerabsetzbetrag bzw. der Grenzgängerabsetzbetrag aufgrund des geringen Einkommens nicht auswirkt, haben im Wege der Veranlagung Anspruch auf Erstattung einer Negativsteuer i. H. v. 10 % der Sozialversicherungsbeiträge, maximal 110 €. Im Wege der Veranlagung oder eines gesonderten Antrages beim Finanzamt (Frist: fünf Jahre) kann es zusätzlich bei Alleinverdienern mit mindestens einem Kind bzw. bei Alleinerziehern zu einer weiteren Gutschrift des Absetzbetrages (inkl. Kinderzuschläge) als Negativsteuer kommen. Steht ein Pendlerpauschale zu, erhöht sich der Betrag auf 15 % bzw. maximal 240 € (sogenannter Pendlerzuschlag für 2008, 2009 und 2010).

Lohnzahlungszeitraum (§ 77 EStG)

5

Lohnzahlungszeitraum ist der Zeitraum, für den der Arbeitslohn gezahlt wird. Er darf einen Kalendermonat nicht überschreiten (einheitlicher Lohnzahlungszeitraum bei durchgehender Beschäftigung). Ist der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt, ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag. Damit sind nur zwei Arten von Lohnzahlungszeiträumen zulässig: der Kalendermonat bei regelmäßiger Beschäftigung (aufrechtes Dienstverhältnis) – selbst wenn für einzelne Tage kein Lohn bezogen wird (z. B. einmal wöchentlich tätiges Reinigungspersonal) – und der Kalendertag, wenn das Dienstverhältnis während eines Kalendermonats beginnt oder endet.

Der Monat ist mit 30 Tagen, das Kalenderjahr mit 360 Tagen zu rechnen („Tagesteiler“; § 66 EStG). Bei der Abrechnung für einen mehrtägigen Zeitraum ist das Einkommen durch die Anzahl der Tage zu dividieren und in der Folge die Tagestabelle anzuwenden. Arbeitsfreie Tage sind mit einzubeziehen (1 Woche = 7 Tage). Freibeträge wie das Pendlerpauschale, der Landarbeiterfreibetrag oder der Freibetrag für Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 EStG müssen bei tageweiser Umrechnung jeweils mit $\frac{1}{30}$ pro Tag berücksichtigt werden. Persönliche Freibeträge der Arbeitnehmer sind in Höhe der auf der Mitteilung ausgewiesenen Beträge zu übernehmen.

Berechnung der Lohnsteuer (§ 62 EStG)

6

Vor Anwendung des Lohnsteuertarifs sind folgende Beträge vom Arbeitslohn abzuziehen:

1. Pauschbetrag für Werbungskosten (132 € jährlich; in Lohnsteuertabellen bereits eingearbeitet),

2. Pauschbetrag für Sonderausgaben (60 € jährlich; in Lohnsteuertabellen bereits eingearbeitet),
3. Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen, soweit sie nicht auf mit dem festen Steuersatz versteuerte sonstige Bezüge entfallen und vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen (Gewerkschaftsbeiträge, nicht aber Betriebsratsumlagen!),
4. Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung (inkl. Zusatzbeitrag für Angehörige und Entgelt für E-Card) und vergleichbare Beiträge (z. B. Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht), soweit sie nicht auf mit einem festen Steuersatz versteuerte Bezüge entfallen,
5. der entrichtete Wohnbauförderungsbeitrag, soweit er nicht auf mit einem festen Steuersatz versteuerte Bezüge entfällt,
6. das Pendler-Pauschale bzw. eventuelle Kosten des Arbeitnehmers für den Werkverkehr (maximal bis zur Höhe des Pendler-Pauschales),
7. die Erstattung (Rückzahlung) von Arbeitslohn (bei aufrechtem Dienstverhältnis, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens noch der Zeitpunkt der Rückzahlung willkürlich festgesetzt wurde),
8. Freibeträge aufgrund eines Freibetragsbescheides (für beschränkt Steuerpflichtige gibt es keinen Freibetragsbescheid),
9. der Landarbeiterfreibetrag (171 € jährlich) bei Landarbeitern,
10. pauschale Freibeträge für Behinderte sowie Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweisen bei Pensionsbezügen.

7 Pendler-Pauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG)

Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden durch den Verkehrsabsetzbetrag und – unter gewissen Voraussetzungen – durch das Pendler-Pauschale berücksichtigt.

Der Verkehrsabsetzbetrag (291 € jährlich) stellt eine Tarifmaßnahme dar, die allen Arbeitnehmern zusteht und bereits in den Lohnsteuertabellen eingearbeitet ist.

Zusätzlich kann das Pendler-Pauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG) beantragt werden (Verlängerung der erhöhten Beträge bis inkl. 2010),

- wenn die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km beträgt und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist.

Folgende Pauschsätze sind seit Juli 2008 anzusetzen:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km:	630 € jährlich,	52,50 € monatlich
40 km bis 60 km:	1.242 € jährlich,	103,50 € monatlich
über 60 km:	1.857 € jährlich,	154,75 € monatlich

- wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist.

In diesem Fall werden folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km:	342 € jährlich,	28,50 € monatlich
20 km bis 40 km:	1.356 € jährlich,	113,00 € monatlich
40 km bis 60 km:	2.361 € jährlich,	196,75 € monatlich
über 60 km:	3.372 € jährlich,	281,00 € monatlich

Mit dem Verkehrsabsatzbetrag und dem Pendler-Pauschale sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme des Pendler-Pauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck (Formular L 34) eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen im obigen Sinne vorzulegen. Das Pendler-Pauschale steht auch während des Urlaubes, des Krankenstandes und für Feiertage zu. Für die Beurteilung, ob und in welchem Ausmaß ein Pendlerpauschale zusteht, ist es unmaßgeblich, ob die Wohnung und/oder die Arbeitsstätte im Inland oder Ausland gelegen ist/sind (VwGH vom 8. 2. 2007, 2004/15/0102). Nach Ablauf des Kalenderjahres ist eine Beantragung im Rahmen einer Veranlagung möglich. Steht ein Pendler-Pauschale zu, erhöht sich bei der Veranlagung 2008, 2009 und 2010 für Bezieher geringer Einkommen die Negativsteuer auf 15 % der Sozialversicherungsbeiträge, höchstens aber 240 € (sogeannter Pendlerzuschlag).

Als Arbeitsstätte gilt bei Außendienstmitarbeitern der Firmensitz oder eine andere regelmäßig besuchte Firmenniederlassung. Voraussetzung für das Pendler-Pauschale ist, dass die Arbeitsstätte überwiegend (d. h. an mehr als 10 Tagen im Kalendermonat) im Lohnzahlungszeitraum aufgesucht wird. Bei bloß fallweisen Fahrten zum Firmensitz besteht somit kein Anspruch auf das Pendler-Pauschale.

Unter der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist bei zumutbarer Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels die sich daraus ergebende Fahrtstrecke zuzüglich Anfahrtsweg zu verstehen. Ein öffentliches Verkehrsmittel ist auch dann zumutbar, wenn weniger als die halbe Fahrtstrecke mit dem PKW zurückgelegt wird und die Gesamtzeit zumutbar ist (VwGH vom 28.10.2008, 2006/15/0319 betr. Park & Ride; vom 4.2.2009, 2007/15/0053). Ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar, dann wird die kürzeste (zumutbare) Straßenverbindung herangezogen. Bei mehreren Wohnsitzen gilt die Entfernung von der Arbeitsstätte zum nächstgelegenen Wohnsitz.

Die Frage der Unzumutbarkeit ist ausschließlich nach der objektiven Verkehrslage und Verkehrsfrequenz zu beurteilen. Die Tatsache, dass ein Arbeitnehmer für die Dienstausübung den eigenen PKW benötigt, begründet nicht automatisch die Unzumutbarkeit eines öffentlichen Verkehrsmittels. Bei Verwendung eines Dienstwagens kann der Anspruch auf das Pendler-Pauschale nach den allgemeinen Bestimmungen zustehen.

Die Unzumutbarkeit ist nach folgenden allgemeinen Kriterien festzustellen:

Unzumutbarkeit liegt vor,

- wenn auf der gesamten Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt, oder
- wenn auf mehr als der halben Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel fährt, oder
- wenn zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit keines verkehrt,
- bei Vorliegen eines Ausweises gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung 1960,
- bei Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG),
- bei Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer wegen Behinderung,
- wenn die Wegzeit hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist.

Unzumutbar ist:

Wegstrecke	Wegzeit
unter 20 km:	mehr als 1,5 Stunden
ab 20 km:	mehr als 2,0 Stunden
ab 40 km:	mehr als 2,5 Stunden

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten usw.