



ÖGWT-Club Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben

Mag. Margit Müllner
11. und 20.5.2010

www.oegwt.at

„Wir verbinden - Menschen und Wissen.“

GPLA-Highlights Agenda



- Anspruchslohnprinzip
- Selbständige versus Nichtselbständige
- Lohnwerte Vorteile
- Aufwandsersatz Dienstreisen
- Sonstige abgaben- und beitragsfreie Zuwendungen
- Laufende Bezüge versus sonstige Bezüge/Sonderzahlungen
- Beendigungskausale Bezüge
- Sonstige Sonderzahlungen
- Zulagen und Zuschläge
- Expatriates und Impatriates

Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben

1



- Entgelt iSd § 49 ASVG:
(Brutto-)Verdienst, auf den der Dienstnehmer aufgrund gesetzlicher, kollektivvertraglicher oder sonstiger arbeitsrechtlicher Regelungen Anspruch hat (dh zu fordern berechtigt ist).
- Anspruchsprinzip gilt dem Grunde, der Höhe und dem Zeitpunkt nach
- Zum Beispiel:
 - Lohn/Gehalt
 - Sonderzahlungen
 - Sachbezüge
 - (Mehr-)Leistungsentgelte (zB Überstundenentgelte, Mehrstundenentgelt, Provisionen)
 - Pauschalentlohnung
 - Zulagen (sofern sie Entgeltcharakter haben)
 - Nichtleistungsentgelte (zB Kranken-, Urlaubs-, Feiertagsentgelt)
 - Aus besonderen Anlässen gewährte Vergütungen (zB Jubiläumsgelder, Prämien für Verbesserungsvorschläge)



Entgeltfortzahlungsfälle (zB Krankheit, Urlaub, Feiertag): Lohnausfallprinzip!

- Ein nach Wochen, Monaten oder längeren Zeiträumen bemessenes **regelmäßiges** Entgelt darf für die Dauer des Urlaubs, der Feiertagsruhe, des Krankenstandes oder der Ersatzruhe nicht geschmälert werden.
- Generalkollektivverträge bzw Branchen-Kollektivverträge:
 - Provisionsbezieher: Durchschnitt der letzten 12 Kalendermonate
 - Überstunden: Arbeiter-KV Durchschnitt 13 Wochen
 - Überstunden: Angestellten-KV Durchschnitt 12 Monate
- Dem Dienstvertrag ist die Bemessung des Ausfallstundenentgelts nicht zugänglich!
- Pauschale Abgeltung des Urlaubsentgelt durch Entgeltzuschläge nicht möglich (OGH 8 Ob A 256/98z)!



Anwendung Arbeitszeitgesetz grundsätzlich auf alle DN, die das 18. LJ vollendet haben.

- **Ausnahmen:**
 - Leitende Angestellte
 - Gebietskörperschaften (ausgenommen Betriebe)
 - DN im Anwendungsbereich von Sondervorschriften gem § 1 Abs 2 AZG (zB BäckArbG, HausgG/HEbG, KA-AZG, ...)
- **Normalarbeitszeit**
 - Zu vereinbaren bis zur NAZ-Grenze § 3 AZG
- **Mehrstundenarbeit =**
 - Überschreitung der vereinbarten Arbeitszeit (die unter der kollektivvertraglichen NAZ liegt)
 - Arbeiten außerhalb der vereinbarten Lage der NAZ
- **Überstundenarbeit =** Überschreitung der gesetzlichen/kollektivvertraglichen NAZ



- Verhinderung von Mehrarbeits- oder Überstunden durch Verteilung der Normalarbeitszeit; Entfall Mehrstundenzuschlag: 1:1 ZA im Quartal, 3 Monat-Zeitraum, Gleitzeitperiode
- Flexible Arbeitszeitmodelle, dh Verlängerung der AZ in einer Woche (oder Tag) und Ausgleich in anderen Wochen (Tagen). Die Überschreitungen von 8 bzw 40 Stunden gelten dabei **nicht** als Überstundenarbeit (dh kein Zuschlag).
- Entfall hoher Durchschnitte für Ausfallstunden- und eventuell Sonderzahlungsberechnungen, Abfertigungsberechnung
- Beispiele für den Entfall von Überstundenzuschlägen:
 - 10 Stunden bei Einarbeitung iZm Feiertagen, Gleitzeitarbeit, 4-Tage-Woche, verschiedene Durchrechnungszeiträume (10,5 Stunden bei Vor- oder Abschlussarbeiten)
 - 12 Stunden bei erheblichem Arbeitsbedarf und KV-Zulassung, bei Schichtarbeit Wochenende unter Einhaltung bestimmter Voraussetzungen



Flexible Arbeitszeitmodelle

- Schichtarbeit
- Gleitarbeitszeit
- Kollektivvertragliche Durchrechnung
- Einarbeitung iZm Feiertagen
- 4-Tage-Woche



Prüfreihefolge:

1. „Echter“ (abhängig beschäftigter) DN: persönliche Abhängigkeit?
 - LSt, LNK (KommSt, DB und DZ), Melde- und Beitragspflicht des DG nach § 4 Abs 2 ASVG
2. Gewerbeschein?
 - Keine LSt, keine LNK, GSVG-Pflichtversicherung als „alter Selbständiger“ (MBGI), Melde- und Beitragspflicht beim AN
3. (Nichtunternehmerischer) freier Dienstvertrag + kein Freiberufler, kein Künstler?
 - Keine LSt, seit 1.1.2010: LNK (!), Melde- und Beitragspflicht des DG nach § 4 Abs 4 ASVG, Meldepflicht nach § 109a EStG (E 18)
4. Subsidiär: Neuer Selbständiger
 - Keine LSt, keine LNK, GSVG-Pflichtversicherung bei Überschreiten der Versicherungsgrenzen, Melde- und Beitragspflicht beim AN



Abgrenzung in der Theorie

Selbständig

- In der Regel (aber nicht zwingend) keine persönliche Arbeitspflicht
- Weisungsfreiheit in persönlicher Hinsicht (Arbeitszeit, -ort, arbeitsbezogenes Verhalten)
- Fehlende Eingliederung in den Betrieb des Auftrag-/Dienstgebers
- Eigene Betriebsmittel des AN
- Unternehmerrisiko (erfolgsabhängige Honorierung)
- Gewerbeschein

Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben

Nichtselbständig

- Persönliche Arbeitspflicht (grundsätzlich zwingend)
- Weisungsgebundenheit in persönlicher Hinsicht (Arbeitszeit, -ort, arbeitsbezogenes Verhalten)
- Eingliederung in den Betrieb des Auftrag-/Dienstgeber
- Wesentliche Betriebsmittel durch AG
- Unternehmerrisiko nicht bzw. eingeschränkt auf DN überwälzbar

8



Abgrenzung in der Praxis (I):

- Finanzverwaltung: Entscheidend sind die objektiven Verhältnisse (weniger die Vereinbarung auf dem Papier)!
- Fehlende persönliche Dienstpflicht (Recht auf Auftragsablehnung, generelles Vertretungsrecht): durchgehende, aber nicht tageweise Beschäftigung (an Einsatztagen) ausgeschlossen!
- Primär maßgeblich: Organisatorische Eingliederung in die betrieblichen Abläufe!
- Weniger maßgeblich: Weisungsfreiheit, weil
 - faktisch häufig bei qualifizierten Tätigkeiten,
 - schwierige Abgrenzung zwischen sachlicher und persönlicher Weisungsfreiheit

Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben

9



Abgrenzung in der Praxis (II):

- Faustregel (VwGH 26.1.2010, 2009/08/0269): „Echtes“ DV liegt jedenfalls vor bei
 - einfachen Tätigkeiten mit geringem Gestaltungsspielraum des AN und
 - Integration in den Betrieb.
- Kaum Chancen im Rechtsmittelverfahren!



Folgen (Risiko des Auftrag- bzw Dienstgebers):

- Lohnsteuer im Haftungsweg:
 - Vorschreibung immer beim Arbeitgeber
 - Häufig Verzicht wegen Steuerentrichtung durch Auftragnehmer
 - Regressmöglichkeit gegen den Arbeitnehmer; bei Verzicht auf Regress, kein LSt-Vorteil!
- Steuerliche Lohnnebenkosten (KommSt, DB und DZ):
 - Überwälzung auf den Auftrag- bzw Arbeitnehmer nur bei besonderer Vereinbarung möglich (Entgeltanpassungsklausel)
- Sozialversicherungsbeiträge
 - Dienstgeber schuldet Dienstgeber- und Dienstnehmerbeiträge
 - Abzug der Dienstnehmerbeiträge vom Arbeitslohn nicht mehr erlaubt (eventuell Entgeltanpassungsklausel)



- Ein abgaben- und beitragsrechtlich relevanter Vorteil aus dem Dienstverhältnis liegt vor, wenn dem Arbeitnehmer zur Abgeltung seiner Arbeitsleistung eine in seinem Interesse liegende Zuwendung gewährt wird (austauschrechtliche Beziehung).
- Kein Sachbezug:
 - Hilfs- und Betriebsmittel zur Ausübung der Tätigkeit
 - Bloße Annehmlichkeiten bzw einzelnen Dienstnehmern nicht zurechenbare Vorteile
 - Zuwendung im ausschließlichen bzw weit überwiegenden Interesse des Arbeitgebers
 - Zählt umso weniger, je höher der Wert des Sachbezuges ist
 - Anteilige Berücksichtigung des betrieblichen Interesses nicht möglich



Bewertung des lohnwertes Vorteils:

- § 15 EStG: „Üblicher Mittelwert des Verbrauchsortes“, § 50 ASVG: Es gilt die Bewertung für Zwecke der Lohnsteuer.
- Sachbezugs-VO (BGBl II 416/2001): bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (Wohnraum, KFZ, AG-Darlehen etc)
- Wert aus Arbeitnehmersicht (nicht Arbeitgebersicht bzw -aufwendungen) maßgeblich:
 - Jener Wert, den ein Endverbraucher (dh inklusive USt) am Verbrauchsort für Produkt oder Dienstleistung aufwenden müsste,
 - keine Sonderkonditionen, aber
 - nicht die Durchschnitts-, sondern die relativ günstigsten Marktpreise!



**Entgelt von dritter Seite = von dritter Seite veranlasst (gewährt)
(zB Vermittlungsprämien, Kreditkarten, Bonusmeilen)**

LSt und LNK:

Keine Einbeziehung, auch wenn

- kapitalmäßige Verflechtung (Konzern)
- Zahlung mit Wissen und Wollen des AG

ASVG

Leistungsinteresse der DG reicht aus
(zB Trinkgeld-VO)

- Zuwendungen über den Betriebsratsfonds:
 - BR entscheidet alleine (keine BV über die Verwendung der Mittel)
 - Keine Auszahlung bisheriger AG-Entgelte über den BR-Fonds
 - Möglichst keine „Ergänzung“ von AG-Entgelten



Dienstreise-Legaldefinition:

- Verlassen des Dienstortes im Auftrag des Arbeitgebers
- Unterscheidung zwischen kleiner Dienstreise (tägliche Rückkehr) und großer Dienstreise (jedenfalls ab 120 km)
- Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit
 - Kleine Dienstreise:
 - Durchgehend oder regelmäßig wiederkehrend (mindestens 1 Mal pro Woche): nach Ablauf von 5 Tagen (ab dem 6. Tag keine begünstigten Diäten möglich)
 - Wiederkehrend, aber nicht regelmäßig: nach Ablauf von 15 Tagen pro KJ (ab dem 16. Tag keine begünstigten Diäten möglich)
 - Große Dienstreise
 - Nach Ablauf von 6 Monaten (ab dem 7. Monat keine begünstigten Diäten möglich)



Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 16b EStG:

Diäten und Nächtigungsgelder sind bis zum Ausmaß des steuerlichen Höchstbetrages steuer- (und damit beitrags-)frei wenn:

- Gewährung für eine bestimmte Tätigkeit
 - Außendienst (Tätigkeiten außerhalb des ständigen Arbeitsortes, zielt nicht auf ein bestimmtes Berufsbild ab)
 - Fahrtätigkeit
 - Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes
 - Arbeitskräfteüberlassung
 - Vorübergehende Tätigkeit, dh Maßgeblichkeit der arbeitsrechtlichen Beurteilung! (subsidiärer Tatbestand)
- Aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift (im Wesentlichen: KV, BV auf KV-Ermächtigung)



Begünstigungen für:

- Bezüge iZm Anlagenerrichtung im Ausland
- Nutzung von Einrichtungen und Anlagen (Kurheime, Kindergärten, Sportanlagen etc)
- NEU: Kinderbetreuungszuschüsse (500,00 € pro Kind und Jahr)
- Betriebsveranstaltungen (Teilnahme 365,00 € + dabei empfangene Sachzuwendungen 186,00 €)
- Zukunftssicherung (300,00 €-Modell)
- Mitarbeiterbeteiligung (bis 1.460,00 €)
- Pensionskassenbeiträge

Bezugsumwandlung von pflichtigen zugunsten begünstigter Zuwendungen:

- Anerkannt bei Zukunftssicherung (auch bei reinem Verwendungsmodell)
- Nicht anerkannt aber insbesondere bei Pensionskassen- und Firmenpensionszusagen



EStG (6%iger Steuersatz für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels)

- Sonstige Bezüge müssen sich
 - hinsichtlich des Rechtstitels, dh dem Grunde nach, und
 - hinsichtlich der Auszahlung, dem Auszahlungsmodus nach, von den laufenden (= unmittelbar für die laufende Arbeitsleistung gewährten) Bezügen unterscheiden.
- „Aufrollung“ zur besseren Nutzung des Jahressechstels nicht möglich!



ASVG (eigene jährl. HBGI im Ausmaß von 2 lfd HBGI)

Sonderzahlungen liegen vor, wenn

- das Entgelt nicht einem bestimmten Leistungsmonat zurechenbar ist und
- mit einer Wiedergewährung dieses Entgeltes zu rechnen ist (daher zB nicht Pensionsabfindung bei aufrechtem DV)!



- Sonstige Bezüge iSd EStG und Sonderzahlungen iSd ASVG müssen nicht identisch sein!
- Gestaltungsspielraum zur optimale Ausnutzung des Jahressechstels:

Beispiel:

Eine Tantieme kann auf einmal (und damit mit dem Grenzsteuersatz besteuert) oder steueroptimal verteilt (ein Siebentel als Sonderzahlung im Dezember, sechs Siebentel verteilt auf die verbleibenden Monate des Kalenderjahres) ausgezahlt werden.

Vorteil bei 50%igem Grenzsteuersatz:

Prämie: 100

Vorteil: $100/7 \times (50 - 6)\% = 6,29$, dh

- Nettoprämie bei Einmalzahlung: 50
- Nettoprämie bei optimaler Verteilung: 56,29



- Begünstigungen für beendigungskausale Bezüge:
 - 6%ige Lohnsteuer (bei freiwilligen Abfertigungen eingeschränkt)
 - Keine Lohnnebenkosten (unabhängig davon, inwieweit der 6%ige LSt-Satz zur Anwendung kommt)
 - Keine ASVG-Beiträge.
- Grundvoraussetzung: Beendigung eines steuerlichen DV
 - Bei „Änderungskündigung“ (Beendigung und unmittelbare Fortsetzung der Tätigkeit bei einem Arbeitgeber):
 - Mindestens 25%ige Bezugskürzung
 - Abmeldung bei der GKK
 - Endabrechnung aller Ansprüche (insbesondere Urlaubersatzleistung)
 - Begünstigungen werden immer gewährt bei einvernehmlicher Beendigung iZm Umgründungs- bzw AVRAG-Fällen!

Beendigungskausale Bezüge II



- Beendigungskausale Bezüge sind:
 - Gesetzliche Abfertigungen (aufgrund des Gesetzes oder eines KV)
 - Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des DV anfallen (zB freiwillige Abfertigungen und Abfindungen)
 - Darunter fallen nicht folgende Zahlungen bei Ausscheiden aus dem DV:
 - Anteiliges Urlaubs- und Weihnachtsgeld
 - Anteilige Prämien, Tantiemen
 - Vorgezogenes Jubiläumsgeld
- Begünstigte freiwillige Abfertigungen und Abfindungen (golden handshakes)
 - müssen nicht vor dem Ausscheiden (schriftlich) vereinbart werden sondern können auch erst beim Ausscheiden zugesagt werden,
 - dürfen aber keine anderen Ansprüche (zB Urlaubersatzleistung, strittige Entgeltansprüche) abdecken (LStP 2009)!

Beendigungskausale Bezüge III



- Begünstigung nach § 67 Abs 6 EStG: 6%iger Steuersatz nach
 1. Satz: Im Ausmaß eines Viertels der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
 2. Satz: Im Ausmaß eines von der nachgewiesenen Dienstzeit abhängigen bestimmten Vielfachen (entsprechend § 23 AngG) der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate abzüglich der während dieser Dienstzeit erhaltenen gesetzlichen oder freiwilligen Abfertigung.

Der Dienstzeitenachweis obliegt dem AN. Als Dienstzeiten kommen auch Dienstzeiten bei einem anderen DG oder ausländische Dienstzeiten in Betracht.

**Gerichtliche und außergerichtliche Vergleichssummen I****Besteuerung:**

- Ohne Anwartschaft gegenüber BV-Kasse :
 - Ausscheiden der steuerbegünstigten Anteile gem § 3 Abs 1 EStG, § 26 EStG, § 67 Abs 3 und 6 EStG
 - 1/5 steuerfrei (nach Abzug der entfallenden DN-Anteile SV)
 - Rest § 67 Abs 10 EStG im Kalendermonat der Zahlung
- Mit Anwartschaft gegenüber BV-Kasse :
 - Ausscheiden der steuerfreien Anteile gem § 3 Abs 1 EStG, § 26 EStG, § 67 Abs 3 und 6 EStG
 - Bis zu einem Betrag von 7.500,00 € fester Steuersatz 6 % (nach Abzug entfallender DN-SV)
 - Darüber 1/5 steuerfrei (nach Abzug der darauf entfallenden DN-SV)
 - Rest § 67 Abs 10 EStG im Kalendermonat der Zahlung

**Gerichtliche und außergerichtliche Vergleichssummen II****Sozialversicherung:**

- Verlängerung der Pflichtversicherung, soweit strittige Entgeltansprüche verglichen werden.
- Nicht, soweit beitragsfreie Entgelte (Abfertigungen) verglichen werden.

Für ESt und SV gilt:

**Steuer- und beitragschonende Widmungen sind zulässig,
soweit begünstigte Ansprüche strittig waren!!**



Kündigungsentschädigung und Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume:

- 1/5 steuerfrei (nach Abzug der entfallenden DN-Anteile SV)
- Rest § 67 Abs 10 EStG im Kalendermonat der Zahlung
- Verlängerung der Pflichtversicherung

Sozialplanzahlungen § 67 Abs 8 lit f EStG

- Betriebsänderungen iSd § 109 Abs 1 Z 1 bis 6 ArbVG
- Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen anfallen, soweit sie nicht nach § 67 Abs 6 EStG zu versteuern sind
- Bis zu einem Betrag von 22.000,00 € Hälftesteuersatz (der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt)
- Darüber hinausgehende Beträge - Besteuerung nach Lohnsteuertarif



Pensionsabfindung § 67 Abs 8 lit e EStG

- Abfindungen von Firmenpensionen, die nach Beendigung des DV gewährt werden, deren Barwert 2010 10.500,00 € (Freigrenze) nicht übersteigt
- Hälftesteuersatz

Die Pensionsabfindung ist kein beendigungskausaler Bezug, es kann daher weder eine Besteuerung gem § 67 Abs 6 EStG, noch eine Abrechnung als Vergleichssumme, Kündigungsentschädigung oder Nachzahlung erfolgen!



Steuerbegünstigung gem § 68 EStG für drei Arten von Zulagen oder Zuschlägen, Beitragsfreiheit aber nur für die Schmutzzulage, wenn diese auch lohnsteuerfrei ist.

- Freibetrag gem § 68 Abs 1 EStG (360,00 € monatlich)
 - SEG-Zulagen
 - SFN-Zuschläge und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstunden-Zuschläge (qualifizierte Überstunden)
- Freibetrag gem § 68 Abs 2 EStG (zusätzlich zu Abs 1 86,00 € monatlich)
 - Ersten 10 Überstunden im Monat/höchstens 50 % des Grundlohnes
- Freibetrag gem § 68 Abs 6 EStG (Erhöhung des FB von 360,00 € um 50 % auf 540,00 € monatlich)
 - Nachtarbeit/für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit aufgrund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 bis 7 Uhr liegt



Herausschälung von „gewöhnlichen“ 10 steuerfreien Überstundenzuschlägen iSd § 68 Abs 2 EStG

- Überstundenzuschläge bei Überstundenpauschale bzw All-In-Vereinbarung
- Rz 1162 LStR: Überstundenzuschläge unter der Annahme von 20 Überstunden können herausgerechnet werden, verpflichtender Überstundenteiler von 203!
- Glaubhaftmachung des durchschnittlichen, tatsächlichen Überstundenanfalls



- SEG Zulagen
- Legaldefinition § 68 Abs 5 EStG
Die zu leistenden Arbeiten werden (bezogen auf die Zeiträume, für die die Zulagen gewährt werden) **überwiegend** unter Bedingungen ausgeführt, die eine
 - zwangsläufige Verschmutzung des AN und seiner Kleidung in erheblichem Ausmaß bewirken,
 - im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen 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.
- Ein **angemessenes Ausmaß** der SEG-Zulage wird idR gegeben sein, wenn die Höhe der Zulage in einer lohngestaltenden Vorschrift geregelt ist. Vergleich mit Branchenkollektivverträgen



Einkommenslohnsteuer

- Besteuerungskonflikt (innerstaatliche Anknüpfung jeweils durch Wohn- bzw Tätigkeitsort) idR durch DBA gelöst:
 - Besteuerungsrecht des Beschäftigungsstaates, außer alle (!) Voraussetzungen für die Monteurklausel (183 Tage, AG, BSt) liegen vor.
 - Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung:
 - Befreiung: Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt
 - Anrechnung: Besteuerung im Ansässigkeitsstaat unter Anrechnung der ausländischen Steuer
 - Unterlassen des inländischen Lohnsteuerabzuges: Nachweis des ausländischen Besteuerungsrechts (ausländischer Besteuerungsnachweis zweckmäßig!)
- Falls kein DBA: VO zu § 48 BAO (ausländische Steuer \geq 15 %: Freistellung, ansonsten Anrechnung)



Sonstige Aspekte

- Kommunalsteuer:
 - Zuordnung des AN zur Betriebsstätte
 - Sonderregelung: Arbeitskräfteüberlassung vom Ausland ins Inland (Steuerschuld beim inländischen Beschäftiger, BMGI: 70 % der Gestellungsvergütung)
- DB und DZ:
 - Inlandsbeschäftigung oder Entsendung
 - Im EWR: Sozialbeitrag, dh keine Abgaben bei ausländischer SV-Anwendung
- Abzugsteuer:
 - Bei Arbeitskräfteüberlassung ins Inland (bei AÜ von Angestellten im Konzern: Ansässigkeitsbescheinigung)
- SV: VO 1408/71 bzw ab 1.5.2010: VO 883/2004



Häufige Themen bei GPLA:

- EstG-Montageprivileg (Anlagenerrichtung im Ausland)
- Unterlassener inländischer Lohnsteuerabzug bei fehlendem ausländischen Besteuerungsnachweis bzw im Hinblick auf die Problematik des wirtschaftlichen Arbeitgebers!
- Kommunal- und Abzugsteuer iZm Arbeitskräfteüberlassung
- DB und DZ bei inländischer Beschäftigung
- Korrekte Anwendung der VO 1408/71 bzw VO 883/2004

GPLA

Häufige Themen bei der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben

Überblick für die Praxis

VON MAG. ALFRED SHUBSHIZKY*)

Bei der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) wird von einem Prüfer der Finanzverwaltung oder der Gebietskrankenkasse die korrekte Abfuhr von Lohnsteuer, Lohnnebenkosten und ASVG-Beiträgen untersucht. Im Folgenden sollen die häufigsten GPLA-Themen dargestellt werden.

1. Anspruchslohnprinzip

Die ASVG-Beiträge sind zumindest von jenem Entgelt, auf das der Arbeitnehmer einen Anspruch hat, zu entrichten. Die Beachtung des Anspruchslohnprinzips wird vor allem dann geprüft, wenn die GPLA-Prüfer von der Gebietskrankenkasse kommen.

Die Prüfung kann sich einerseits auf die Frage der korrekten Bemessung des Leistungsentgelts beziehen. Untersucht wird, ob der Entgeltanspruch (Mindestlohn, Zulagen, Zuschläge, Sonderzahlungen) anhand der rechtlichen Anspruchsgrundlagen (anwendbarer Kollektivvertrag, Mindestlohtarif, Betriebsvereinbarung, Dienstvertrag, Einzelvereinbarung) richtig bemessen wurde. In diesem Zusammenhang wird z. B. auch die Frage des Überschreitens der Geringfügigkeitsgrenze (Vollversicherungspflicht) beurteilt. Von besonderem Interesse sind weiters die Abgeltung von Mehr- und Überstunden (z. B. Deckungsprüfung bei All-in-Vereinbarungen) und die Frage, inwieweit Zuschläge durch Gestaltungsmaßnahmen (Gleitzeit, flexible Arbeitszeitmodelle) vermieden werden können.

Andererseits wird die Entlohnung der Arbeitnehmer in den Nichtleistungsfällen (Urlaub, Krankheit, Feiertag, sonstige Dienstverhinderungen), bei denen das sog. Lohnausfallprinzip zu beachten ist, kontrolliert. Hier sind die einschlägigen Gesetzesbestimmungen (AngG, EFZG, ARG), die anwendbaren Kollektivverträge sowie die Generalkollektivverträge zur Entgeltfortzahlung im Krankheits- und Urlaubsfall zu beachten.

2. Abgrenzung Selbständige – Nichtselbständige

Wird ein vermeintlich Selbständiger als „echter“ Dienstnehmer beurteilt, dann muss das auftraggebende Unternehmen jedenfalls die steuerlichen Lohnnebenkosten nachentrichten. Die Beitragsnachbelastung hängt davon ab, ob der vermeintlich Selbständige als ASVG-pflichtiger freier Dienstnehmer oder als GSVG-Pflichtiger behandelt wurde. Im ersten Fall ist die Nachbelastung seit 2008 nur mehr gering; im letztgenannten Fall ist sie deutlich höher (inwieweit das Unternehmen die an den vermeintlich Selbständigen rückerstatteten GSVG-Beiträge fordern kann, hängt von der vertraglichen Vereinbarung ab). Auf die Vorschreibung der Lohnsteuer im Haftungsweg wird (wegen des geringen Differenzbetrags zur entrichteten Einkommensteuer) häufig verzichtet.

Bei der Abgrenzung orientiert sich die Finanzverwaltung primär an den objektiven Verhältnissen; schriftlichen Vereinbarungen wird (anders als im Beitragsrecht) nur sehr geringe Bedeutung beigemessen. Entscheidendes Indiz für ein „echtes“ Dienstverhältnis ist in der Regel (neben der oft schwer überprüfbaren persönlichen Weisungsbindung) die

*) Mag. Alfred Shubshizky ist Steuerberater in Linz.

faktische Eingliederung in den Betrieb des Auftrag-/Dienstgebers. Bei der beitragsrechtlichen Beurteilung, deren Bedeutung sich durch die Verknüpfung mit dem Steuerrecht (Lohnsteuerpflicht bedeutet zwangsläufig ein „echtes“ Dienstverhältnis) verringert hat, wird die Frage der persönlichen Arbeitspflicht nicht mehr so in den Vordergrund gerückt bzw. ein vereinbartes generelles Vertretungsverbot häufig (etwa in Hinblick auf Geheimhaltungspflichten) als Scheinvereinbarung beurteilt. Generell lässt die Rechtsprechung die Tendenz erkennen, im Zweifelsfall von einem „echten“ Dienstverhältnis auszugehen.

Hilfreiche Argumente für die Selbständigkeit können neben der fehlenden Eingliederung insbesondere die Weisungsfreiheit in persönlicher Hinsicht, eigene Betriebsmittel, ein tätigkeitseinschlägiger Gewerbeschein und eine erfolgsabhängige Entlohnung sein.

3. Versteckte (lohnwerte) Vorteile

Ein abgaben- und beitragsrechtlich relevanter Vorteil aus dem Dienstverhältnis liegt vor, wenn dem Arbeitnehmer zur Abgeltung seiner Arbeitsleistung eine in seinem Interesse liegende Zuwendung gewährt wird. Nicht anzusetzen sind naturgemäß Hilfs- und Betriebsmittel zur Ausübung der beruflichen Tätigkeit sowie bloße Annehmlichkeiten bzw. einzelnen Dienstnehmern nicht zurechenbare Vorteile. Kein Sachbezug ergibt sich außerdem, wenn eine Zuwendung im ausschließlichen bzw. weit überwiegenden Interesse des Arbeitgebers erfolgt. Das betriebliche Interesse zählt umso weniger, je höher der Wert des Sachbezugs liegt.

Die Bewertung des lohnwerten Vorteils muss mit dem *„üblichen Mittelwert des Verbrauchsortes“* erfolgen. Maßgeblich ist jener Wert, den der Arbeitnehmer hätte aufwenden müssen, um sich das Produkt oder die Dienstleistung am Verbrauchsort zu beschaffen (Wert inklusive Umsatzsteuer). Der Sachbezugswert muss nicht den Aufwendungen des zuwendenden Arbeitgebers entsprechen; eine solche Anknüpfung ergibt sich teilweise aber im Rahmen der Sachbezugsverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 i. d. F. BGBl. II Nr. 468/2008, die bundeseinheitlich die Bewertung bestimmter Sachbezüge (z. B. Kfz) verbindlich regelt.

Der *„übliche Mittelwert des Verbrauchsortes“* ist nicht notwendig der Durchschnittspreis, weil sich der rationelle Verbraucher bei seiner Bedarfsdeckung an der günstigsten Möglichkeit am Markt zur Beschaffung gleichwertiger Produkte orientieren wird. Sachgerecht ist daher eine Orientierung an relativ niedrigen Normalpreisen (etwa an Supermarktpreisen oder Diskontpreisen), bzw. man muss sich bei der Bewertung am unteren Preisniveau bewegen. Sonderkonditionen, die der idealtypische Endverbraucher nicht lukrieren kann (z. B. Großhandelsrabatte, Großabnehmerrabatte), kommen aber nicht in Betracht.

Nicht beim Lohnsteuerabzug und bei den Lohnnebenkosten (in der Regel aber bei der Beitragsabfuhr) zu berücksichtigen sind von dritter Seite veranlasste Zuwendungen. Die Frage, ob bei den Bonusmeilen ein solches Entgelt von dritter Seite vorliegt, ist derzeit beim VwGH anhängig. Häufig wird die Veranlassung auch bei Zuwendungen über den Betriebsratsfonds untersucht.

4. Aufwandsersatz für Dienstreisen und sonstige abgaben- und beitragsfreie Zuwendungen

Aufwandsentschädigungen für Dienstreisen sind steuer- und beitragsfrei, wenn eine Dienstreise im Sinn der Legaldefinition vorliegt oder die Aufwandsentschädigung aufgrund einer Dienstreiseregelung in einer lohngestaltenden Vorschrift (in der Regel aufgrund eines Kollektivvertrags) gezahlt werden muss.

Neben den Aufwandsentschädigungen für Dienstreisen ist auch die Gewährung sonstiger abgaben- bzw. beitragsfreier Zuwendungen (Zukunftssicherung, Betriebsveranstaltungen, Pensionskassenbeiträge etc.) ein klassisches GPLA-Thema.

Im Zusammenhang mit der Gewährung abgaben- und beitragsfreier Zuwendungen kann der Aspekt der Bezugsumwandlung von pflichtigen zugunsten freier Zuwendungen untersucht werden.

5. Abgrenzung laufende Bezüge – sonstige Bezüge

Sonstige Bezüge müssen sich hinsichtlich des Rechtstitels und der tatsächlichen Auszahlung deutlich von den laufenden (unmittelbar für die laufende Arbeitsleistung gewährten) Bezügen unterscheiden. Soweit sonstige Bezüge das Jahressechstel der im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Einkünfte nicht überschreiten, können sie mit dem festen Steuersatz von 6 % besteuert werden.

Die beschriebene Regelung eröffnet einen im Wesentlichen über den Auszahlungsmodus steuerbaren Gestaltungsspielraum: Beispielsweise kann eine Tantieme auf einmal (und damit mit dem Grenzsteuersatz besteuert) oder steueroptimal verteilt (ein Siebentel als Sonderzahlung im Dezember, sechs Siebentel verteilt auf die verbleibenden Monate des Kalenderjahres) ausgezahlt werden.

Die begünstigte Besteuerung eines sonstiges Bezugs setzt voraus, dass es im Kalenderjahr überhaupt laufende Bezüge gibt, sich die Zahlung vom Charakter (d. h. dem Grunde nach) von dem unmittelbar für die laufende Arbeitsleistung gewährten Entgelt unterscheidet und die tatsächliche Auszahlung neben (zusätzlich zu) den laufenden Bezügen – und nicht mit den laufenden Bezügen – erfolgt (eine „Aufrollung“ zur besseren Nutzung des Jahressechstels ist daher nicht möglich).

6. Beendigungskausale Bezüge (gesetzliche und/oder freiwillige Abfertigungen)

Beendigungskausale Bezüge sind lohnsteuerlich begünstigt (6%iger Steuersatz für gesetzliche bzw. kollektivvertragliche Abfertigung, eingeschränkt für freiwillige Abfertigungen und Abfindungen) und unterliegen (unabhängig davon, inwieweit der 6%ige Lohnsteuersatz zur Anwendung kommt) weder den Lohnnebenkosten noch der Beitragspflicht in der Sozialversicherung.

Nicht begünstigt sind Zahlungen, die bei einer bloß formalen Beendigung des Dienstverhältnisses, das in unmittelbarer Folge unverändert fortgesetzt wird, gewährt werden („Zwischenabfertigung“). Bei einer einvernehmlichen Beendigung von Dienstverhältnissen anlässlich eines Betriebsübergangs nach dem AVRAG oder einer Umgründung sind aber steuerbegünstigte Abfertigungen möglich.

Freiwillige (nicht aufgrund Gesetzes oder eines Kollektivvertrags gewährte) Abfertigungen können im Ausmaß eines Viertels der laufenden Bezüge mit 6 % besteuert werden. Eine darüber hinausgehende begünstigte Lohnbesteuerung ist für Dienstverhältnisse, die unter das alte Abfertigungsrecht fallen, möglich, wenn Vordienstzeiten, für die keine oder eine nur geringe Abfertigung gewährt wurde, nachgewiesen werden können. Eine steuerbegünstigte Abfertigung kann auch erst anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses vereinbart werden (*golden handshake*).

7. Vergleiche

Arbeitsrechtliche Streitigkeiten können sich auf abgaben- bzw. beitragspflichtige oder begünstigte Ansprüche beziehen. Sowohl die steuer- als auch die beitragsrechtliche Judikatur haben zum Ausdruck gebracht, dass Vergleichsbeträge steuer- und beitragschonend gewidmet werden können. Voraussetzung ist nur, dass diese Beiträge auch strittig waren.

Vergleiche, die sich auf Dienstzeiten beziehen, die unter die Abfertigung „neu“ fallen, können – unabhängig davon, worauf sie sich konkret beziehen – bis zu einem Betrag von 7.500 Euro mit 6 % besteuert werden. Beitragsrechtlich ist aber hier weiterhin eine Widmung entscheidend.

8. Steuerbegünstigung für Zulagen und Zuschläge

Steuerbegünstigt sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) einerseits sowie „qualifizierte“ Überstundenentgelte und „normale“ Überstundenzuschläge andererseits. Beitragsrechtlich sind nur Schmutzzulagen befreit.

Bei den SEG-Zulagen muss belegt werden, dass die Arbeitsleistung, bezogen auf den Gewährungszeitraum der Zulage (kann auch eine Stunde sein), überwiegend unter erschwerten Bedingungen durchgeführt wird. Andererseits müssen die im Gesetz angeführten Kriterien (zwangsläufige und erhebliche Verschmutzung, im Vergleich zu den üblichen Arbeitsbedingungen der Berufssparte außerordentliche Erschwernis oder äußere Umstände, die zu einer Gefährdung von Leib und Leben führen) vorliegen.

Bei den Überstundenzuschlägen fordert die Rechtsprechung, dass Pauschalvereinbarungen ein konkretes zahlenmäßiges Ausmaß der abgegoltenen Überstunden enthalten müssen. Die Finanzverwaltung lässt für die „normalen“ Überstunden eine Vereinfachungsregelung zu (Annahme von 20 Überstunden, erleichterte Nachweisführung).


9. Expatriates und Impatriates

Häufiger untersucht werden in letzter Zeit auch Fälle der grenzüberschreitenden Erwerbsausübung (sowohl Outbound- als auch Inbound-Fälle). Die Frage, inwieweit hier Österreich ein Einkommensbesteuerungsrecht zufällt, ist nach dem DBA oder (wenn ein solches fehlt) nach der Verordnung zu § 48 BAO (amtswegige Freistellung, wenn die Durchschnittssteuerbelastung im Ausland 15 % übersteigt) zu lösen. Fällt Österreich das Besteuerungsrecht zu, ist häufig die Anwendbarkeit des EStG-Montageprivilegs (Steuerefreiheit in Zusammenhang mit einer ausländischen Anlagenerrichtung) ein Thema.

Oftmals wird im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Erwerbstätigkeit auch der Aspekt der Lohnnebenkosten aufgegriffen. Die Kommunalsteuer ist dann zu zahlen, wenn der Arbeitnehmer einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Bei der Arbeitskräfteüberlassung vom Ausland ins Inland geht allerdings die Steuerschuld auf den inländischen Beschäftigten über (Bemessungsgrundlage: 70 % der Gestellungsvergütung). Der Dienstgeberbeitrag zum FLAF (DB) und der diesbezügliche Zuschlag (DZ) müssen entrichtet werden, wenn (soweit) eine inländische Beschäftigung vorliegt, wobei dieser eine Entsendung ins Ausland gleichgestellt ist. Da die angeführten Abgaben (DB, DZ) europarechtlich als Sozialbeiträge gelten, sind sie im Verhältnis zu EWR-Staaten nicht zu entrichten, wenn der Arbeitnehmer nicht dem ASVG unterliegt.

Geprüft wird auch die korrekte Anwendung der Abkommen über die soziale Sicherheit (im EWR: VO [EWG] Nr. 1408/71, sog. „Wanderarbeitnehmerverordnung“). Wesentlich ist hier, dass die Bescheinigung über die anzuwendenden Rechtsvorschriften auch noch rückwirkend ausgestellt werden kann.

VwGH zur verspäteten Anmeldung von Dienstnehmern

Werden bei einer KIAB-Kontrolle zwei Dienstnehmer bei der Arbeit angetroffen, die zum Kontrollzeitpunkt nicht bei der Gebietskrankenkasse angemeldet waren, ist dem Dienstgeber wegen des Meldepflichtverstößes ein Beitragszuschlag in der Höhe von insgesamt 1.800 Euro nach § 113 Abs. 1 Z 1 ASVG vorzuschreiben (500 Euro je nicht vor Arbeitsantritt angemeldete Person plus 800 Euro pauschal für den Prüfeinsatz). Weiters kann die Bezirksverwaltungsbehörde eine Verwaltungsstrafe verhängen. Ein darüber hinausgehender Ermessensspielraum verbliebe nur bei Vorliegen einer erstmaligen verspäteten Anmeldung mit unbedeutenden Folgen (→  VwGH 13. 5. 2009, 2008/08/0249).