

Magisterarbeit

Titel der Magisterarbeit

Der geldwerte Vorteil im Dienstverhältnis mit
ausgewählten Beispielen

Verfasser

Christoph Keusch, Bakk

angestrebter akademischer Grad

Magister

Wien, im Februar 2008

Studienkennzahl lt. Studienblatt:

A 066 915

Studienrichtung laut Studienblatt:

Betriebswirtschaft/Wirtschaftsrecht

Betreuer:

o.Univ.-Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner

Ich versichere,

1. dass ich die Magisterarbeit selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfe bedient habe.
2. Dass ich diese Diplomarbeit bisher weder im In- oder Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Datum

Unterschrift

Inhaltsverzeichnis

I ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS 3

II GRUNDLAGEN UND SYSTEMATIK DER BESTEUERUNG 5

1 EINLEITUNG5

1.1 ALLGEMEINES5

1.2 RECHTSGRUNDLAGE6

2 STEUERPFlicht6

2.1 PERSÖNLICHE STEUERPFlicht7

2.2 SACHLICHE STEUERPFlicht8

2.3 ZURECHNUNG VON EINNAHMEN.....9

2.3.1 Zeitliche Zurechnung.....10

2.3.2 Persönliche Zurechnung12

3 DAS DIENSTVERHÄLTNIS.....13

3.1 ALLGEMEIN.....13

3.2 DAS DIENSTVERHÄLTNIS IM STEUERRECHT14

4 BEZÜGE UND VORTEILE AUS DEM DIENSTVERHÄLTNIS.....16

4.1 EINNAHMEN (§ 15 EStG)16

4.2 ZUFLUSS VON SACHBEZÜGEN17

4.3 BEWERTUNG VON EINNAHMEN19

4.3.1 Geld19

4.3.2 Geldwerte Vorteile20

4.3.3 Sachbezugsverordnung21

5 STEUERBEFREIUNGEN NACH § 3 UND § 26 EStG24

5.1 STEUERBEFREIUNGEN NACH § 3 EStG.....24

5.2 STEUERFREIE TRINGELDER VS. STEUERPFlichtIGE BONUSMEILEN25

5.3 NICHT STEUERBARE LEISTUNGEN DES ARBEITGEBERS NACH § 26 EStG.....27

6 ERHEBUNG DER EINKOMMENSTEUER28

6.1 GRUNDSÄTZLICHE AUSFÜHRUNGEN.....28

6.2 DIE LOHNSTEUER.....29

6.3 EINBEHALT UND ABFUHR DER LOHNSTEUER32

6.4 HAFTUNG FÜR DIE ABGABEVERPFLICHTUNG33

III AUSGEWÄHLTE BEISPIELE 34

7 DAS AUTO ALS SACHBEZUG34

7.1 BEGRIFFSDEFINITION.....35

7.2 DIE PRIVATE NUTZUNG DES DIENSTWAGENS35

7.2.1 Uneingeschränkte Privatnutzung36

7.2.2 Beschränkte Privatnutzung39

7.3	KOSTENBEITRÄGE	40
7.4	KEIN SACHBEZUG.....	42
7.5	DER ARBEITGEBEREIGENE KFZ-ABSTELLPLATZ	43
8	DIE DIENSTWOHNUNG ALS GELDWERTER VORTEIL	44
8.1	ALLGEMEINES	44
8.2	DIENSTWOHNUNG BEGRÜNDET KEINEN GELDWERTEN VORTEIL.....	45
8.3	BEWERTUNG VON DIENSTWOHNUNGEN	47
8.4	VORTEILE EINER DIENSTWOHNUNG	48
8.4.1	Eigentum günstiger als Mietwohnung.....	48
8.4.2	Möblierung.....	50
8.5	KRITIK	50
9	STOCK OPTIONS ALS SACHBEZÜGE	51
9.1	ENTWICKLUNG UND ZIELE VON STOCK OPTIONS	51
9.2	DIE AUSGESTALTUNG VON MITARBEITERBETEILIGUNGS-PROGRAMMEN	52
9.3	DER BEGRIFF DER OPTION.....	53
9.4	MERKMALE VON AKTIENOPTIONS-PLÄNEN	54
9.5	DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG BEIM ARBEITNEHMER.....	56
9.6	FREIE (ÜBERTRAGBARE), GESPERRTE (NICHT ÜBERTRAGBARE) UND FREI WERDENDE OPTIONEN.....	57
9.6.1	Freie (übertragbare) Optionen.....	57
9.6.2	Gespernte (nicht übertragbare) Optionen.....	59
9.6.3	Frei werdende Optionen.....	61
9.7	STEUERBEFREIUNG	62
9.8	ERHEBUNG DER EINKOMMENSTEUER BEI STOCK OPTIONS.....	65
9.8.1	Sonstige Bezüge	65
9.8.2	Lohnsteuerabzug.....	66
IV	<u>ANHANG</u>	<u>69</u>
1	ZUSAMMENFASSUNG.....	69
2	LEBENS LAUF.....	72
V	<u>LITERATURVERZEICHNIS.....</u>	<u>74</u>

I Abkürzungsverzeichnis

ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
Abs	Absatz
abzgl.	Abzüglich
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AngG	Angestelltengesetz
Anm	Anmerkung
ASVG	Allgemeines Sozialversicherungsgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BAWAG	Bank für Arbeit und Wirtschaft AG
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dh	das heißt
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
FJ	Finanzjournal – Fachmagazin für Steuerrecht
FN	Fußnote
gem.	gemäß
Hrsg.	Herausgeber
idR	in der Regel
iSd	im Sinne des
KES	Kapitalertragsteuer
KFG	Kraftfahrzeuggesetz
Kfz	Kraftfahrzeug
KMOG	Kapitalmarktoffensive-Gesetz
LKW	Lastkraftwagen
LSt	Lohnsteuer

LStR	Lohnsteuerrichtlinien
MRG	Mietrechtsgesetz
NoVAG	Normverbrauchsabgabengesetz
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
RdW	Recht der Wirtschaft
Rn	Randnotiz
Rz	Randzahl
SWK	Steuer- und WirtschaftsKartei
Tz	Textzahl
USA	United States of America
usw.	und so weiter
VfGH	Verfassungsgerichtshof
Vgl.	Vergleiche
VO	Verordnung
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
zT	zum Teil
zzgl.	zuzüglich

II Grundlagen und Systematik der Besteuerung

1 Einleitung

1.1 Allgemeines

Stellt ein Arbeitnehmer einem Arbeitgeber seine Arbeitskraft zur Verfügung, erwartet sich die zur Arbeit verpflichtete Person einen Vorteil aus dieser Tätigkeit. In der Regel wird die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft durch den Arbeitslohn beglichen. Auf welche Art und Weise sich der Lohn zusammensetzt bleibt den beteiligten Parteien überlassen. In der Praxis wird die Leistung des Arbeitnehmers durch Entgelt belohnt. Unter Entgelt ist jede (vermögenswerte) Leistung, die der Dienstnehmer¹ als Gegenleistung für seine Leistung erhält, zu verstehen. Es kann entweder in Geld (Bargeld oder Buchgeld) oder Naturalien bestehen². Die Palette dieser nicht in Geld bestehenden Vorteile ist sehr weit gestreut und der Kreativität beider Parteien ist eigentlich kaum Grenzen gesetzt. Als Beispiele dienen dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassene Kraftfahrzeuge, dienstgebereigene Wohnungen, die dem Arbeitnehmer zum privaten Gebrauch überlassen werden, die Abgabe von Optionen an Arbeitnehmer oder Incentivreisen.

Der Ursprung dieser Entlohnungsform findet sich Ende des achtzehnten Jahrhunderts zunächst in von Großfamilien getragenen Wirtschaftseinheiten der Landwirtschaft und des Handwerks. Hier handelte es sich hauptsächlich um Unterkunft und Verpflegung der Arbeitskräfte, die als Naturallohn ausbezahlt wurden³.

¹ Der Begriff „Dienstnehmer“ kommt in unterschiedlichen Gesetzen (EStG, ASVG) vor und hat keinen einheitlichen Begriffsinhalt. Im Laufe der Arbeit wird noch näher auf die Abgrenzung des Dienstnehmerbegriffes eingegangen.

² Vgl. *Schuhmacher/Haybäck*, Schuldverträge⁴ (2002) 72.

³ Vgl. *Ruppe/Achatz*, Sachleistungen an Arbeitnehmer in umsatzsteuerlicher Sicht, in *Stoll* (Hrsg.), Aktuelle Beiträge zum österreichischen Abgabenrecht, Heft 11 (1985) 9 f.

Auch heutzutage spielen Sachbezüge und geldwerte Vorteile aus einem Dienstverhältnis eine bedeutende Rolle in der wirtschaftlichen Praxis. Festgeschrieben sind diese Bezüge und Vorteile im § 25 iVm § 15 EStG. Im Folgenden werden die relevanten gesetzlichen Grundlagen beleuchtet und ihre steuerlichen Auswirkungen auf die beteiligten Parteien besprochen. Ebenso werden ausgewählte, in der Arbeitswelt gebräuchliche, Beispiele dargestellt und diskutiert.

1.2 Rechtsgrundlage

Rechtsgrundlage der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen ist seit 1.1. 1989 das EStG 1988, BGBl 400. Einkommensteuerrechtliche Bestimmungen sind auch in außersteuerlichen Rechtsquellen enthalten (etwa Investmentfondsgesetz, Pensionskassengesetz)⁴. Zusätzlich kann das Bundesministerium für Finanzen (BMF) Verordnungen erlassen, die unmittelbare rechtliche Wirkung auf den Abgabepflichtigen entfalten (Zweitwohnsitze-Verordnung⁵, Sachbezugs-Verordnung⁶). Um die einheitliche Vollziehung der Gesetze zu gewährleisten hat das BMF die Möglichkeit, dies mittels Erlässen zu erreichen. Bei Erlässen handelt es sich um allgemeine Weisungen des BMF an die Unterbehörden, die über die gesetzlichen Bestimmungen hinaus für den Abgabepflichtigen unmittelbar aber keine weiteren Rechte und Pflichten begründen. Erlässe repräsentieren lediglich die Rechtsansicht des BMF, die von den Finanzämtern dann dementsprechend vollzogen werden. Erlässe zu größeren Rechtsgebieten wurden vom BMF zu Richtlinien zusammengefasst (z.B. Einkommensteuer-Richtlinien 2000)⁷.

2 Steuerpflicht

Bei der Frage der Steuerpflicht ist zu klären, wer überhaupt unter die Bestimmungen des EStG (persönliche Steuerpflicht) fällt, was derjenige zu

⁴ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸ (2003) 16, Tz. 19.

⁵ VO 18.11.2003, BGBl II 2003/528.

⁶ VO 30.11.2001, BGBl II 2001/416, zuletzt geändert durch BGBl II 467/2004.

⁷ Vgl. *Tumpel*, Steuern kompakt 2007 30 f.

versteuern hat (sachliche Steuerpflicht), wann und wem die Einnahmen zugerechnet werden.

2.1 Persönliche Steuerpflicht

Der Einkommensteuer unterliegen in Österreich nur natürliche Personen (§ 1 Abs 1 EStG) und zwar von der Geburt bis zum Tod⁸. Unterteilt wird die Steuerpflicht in unbeschränkt steuerpflichtig und beschränkt steuerpflichtig.

Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs 2 EStG). Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Den gewöhnlichen Aufenthalt hat eine Person dort, wo sie sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass sie an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt⁹. Besteuerungsgrundlage ist das erzielte Welteinkommen.

Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Hier werden der Besteuerung nur die in § 98 EStG taxativ aufgezählten Einkünfte zugrunde gelegt (§ 1 Abs 3 EStG). Somit fallen Dienstnehmer, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, unter die persönliche Steuerpflicht. Entweder unbeschränkt, wenn ihre Steuerpflicht durch einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründet wird oder beschränkt, da § 98 EStG auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst, falls diese im Inland ausgeübt¹⁰ oder verwertet¹¹ werden.

⁸ Vgl. *Doralt*, EStG⁹ (2005) § 1 Tz 3; Steuerpflichtig sind auch Minderjährige oder sonst geschäftsunfähige Personen. Ihre steuerlichen Pflichten werden durch ihre gesetzlichen Vertreter wahrgenommen (§ 80 BAO) (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸ (2003) 20, Tz. 29.)

⁹ Vgl. § 26 BAO.

¹⁰ Ausübung im Inland liegt vor, wenn der steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist. Es ist maßgeblich, dass die Einkünfte unmittelbar und schwerpunktmäßig auf eine im Inland ausgeübte Tätigkeit zurückzuführen sind (EStR 2000 Rz 7951).

¹¹ Die Verwertung ist im Verhältnis zur Ausübung subsidiär. Der Verwertungstatbestand setzt zur Begründung der Steuerpflicht voraus, dass der wirtschaftliche Erfolg der Tätigkeit der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist (EStR 2000 Rz 7951).

Um Doppelbesteuerungen im Falle von Doppelwohnsitzen oder in Fällen, in welchen Wohnsitz und Einkunftsquelle in verschiedenen Ländern liegen, zu vermeiden, bestehen mit zahlreichen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Durch diese DBA wird das Besteuerungsrecht zwischen den Vertragsstaaten durch Zuteilungsregeln aufgeteilt. Im Hinblick auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat Österreich meistens eine dem Art 15 Abs 2 des OECD-Musterabkommens abgebildete Bestimmung getroffen. Diese Bestimmung sieht unter gewissen Voraussetzungen ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates vor. Für den Fall, dass kein DBA besteht und der Dienstnehmer in beiden Staaten voll steuerpflichtig wäre, gibt es die Möglichkeit der Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch eine an § 48 BAO anknüpfende Verordnung (VO des BMF, 17.12.2002, BGBl II 2002/474)¹².

2.2 Sachliche Steuerpflicht

Der Einkommensteuer unterliegt das Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat¹³. Weiters wird festgelegt, dass Einnahmen nur insoweit steuerbar¹⁴ sind, als diese unter die im § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten fallen. Das sind:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)
2. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 22 EStG)
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG)
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG)
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)
7. Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG)

¹² Vgl. *Freudhofmeier*, Die Lohnsteuer (Teil 1) FJ 12/2004 422.

¹³ Vgl. § 2 Abs 1 EStG.

¹⁴ Werden Einnahmen vom Geltungsbereich des EStG erfasst sind diese steuerbar und werden entsprechend den Vorschriften behandelt. Der Gesetzgeber hat dann die Möglichkeit, gewisse steuerbare Einnahmen steuerfrei zu stellen. Einnahmen, die nicht unter eine der 7 Einkunftsarten fallen, werden somit nicht vom Geltungsbereich des EStG erfasst und sind nicht steuerbar.

Diese Aufzählung ist erschöpfend und Vermögenszugänge, die von dieser Bestimmung nicht umfasst sind oder die ausdrücklich als nicht steuerbar bezeichnet werden, unterliegen nicht der Einkommensteuer¹⁵. Den Einnahmen werden dann Verluste abgezogen, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, ebenso wie Sonderausgaben (§ 18 EStG), außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 und 34 EStG) sowie die Freibeträge nach den §§ 104 und 105 EStG.

Gem. § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG fallen Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Es sind somit steuerbare Einkünfte. Dabei handelt es sich um eine außerbetriebliche Einkunftsart, wobei sich die Einkünfte aus der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben¹⁶.

Grundsätzlich wird bei den Einkunftsarten zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten unterschieden. Betriebliche Einkunftsarten sind die ersten drei Einkunftsarten. Hier bildet ein Betrieb die Grundlage der Einkünfteerzielung und es wird der Gewinn ermittelt¹⁷. Dies geschieht durch einen Vermögensvergleich (§ 4 Abs 1 bzw. § 5 Abs 1 EStG), wobei unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG (Einnahmen – Ausgaben – Rechnung) bzw. durch Pauschalierung (§ 17 EStG) möglich ist. Die restlichen vier Einkunftsarten fallen unter die außerbetrieblichen Einkunftsarten. Wie oben bereits erwähnt wird hierbei der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten angesetzt. Die Einkünfte aus den außerbetrieblichen Einkunftsarten werden durch eine Überschussrechnung (Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben) oder durch Pauschalierung nach dem Zu- und Abflusssystem ermittelt¹⁸.

2.3 Zurechnung von Einnahmen

¹⁵ EStR 2000 Rz 101.

¹⁶ Vgl. § 2 Abs 4 Z 2 EStG

¹⁷ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸ (2003) 26, Tz. 42.

¹⁸ Vgl. *Doralt*, EStG⁸ (2004) § 2 Tz 9.

Weiters ist bei der Ermittlung der Steuerpflicht die Zurechnung von Einnahmen maßgeblich. Hier gilt es herauszufinden, wem die Einkünfte zugerechnet werden und innerhalb welchen Zeitraumes diese anfallen.

2.3.1 Zeitliche Zurechnung

Hinsichtlich der zeitlichen Zurechnung besagt § 19 Abs 1 EStG, dass „Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind“. Für monatliche Gehaltszahlungen bedeutet dies, dass sie in dem Augenblick dem Steuerpflichtigen zugerechnet werden, sobald dieser die volle Verfügungsmacht über die Zahlung erhält¹⁹. Im Falle von Bargeld tritt dies ab Übergabe ein, jedoch ist ein Eigentumsübergang nach bürgerlichem Recht nicht Voraussetzung für einen Zufluss. Ebenso wenig muss der zivilrechtliche Anspruch dem Grunde und der Höhe nach dem gezahlten Betrag entsprechen²⁰. Ähnlich verhält es sich bei Banküberweisungen, die den Großteil der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit darstellen. In der Regel ist es üblich, das Monatsgehalt vom Dienstgeber auf das eigene Konto überwiesen zu bekommen. Entscheidend ist die objektive Verfügungsmöglichkeit und nicht die Kenntnis des Steuerpflichtigen über einen Geldeingang. Ein auf ein Bankkonto des Zahlungsempfängers eingezahlter Betrag ist dem Empfänger mit dem Zeitpunkt der Gutschrift durch die Bank und nicht erst im Zeitpunkt der Verständigung von dieser Gutschrift zugeflossen²¹. Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein und er muss über die Einnahme frei verfügen können.

Für geldwerte Vorteile in Form von Sachbezügen kann ein Zufließen in dem Zeitpunkt angenommen werden, in dem die Verfügungsmacht an der betreffenden Sache auf den Steuerpflichtigen übertragen wird. Der Zeitpunkt der erstmaligen tatsächlichen Nutzung ist nicht maßgeblich. Besteht der geldwerte Vorteil aber in einem Recht, das eine laufende Nutzung zulässt, fließt der Vorteil jeweils in dem Zeitpunkt zu, in dem der Steuerpflichtige die von ihm

¹⁹ VwGH 17.10.1984, 82/13/0266; VwGH 22.2.1993, 92/15/0048.

²⁰ Vgl. *Doralt*, EStG¹⁰ (2006) § 19 Tz 8.

²¹ EStR 2000 Rz 4601; LStR 2002 Rz 631.

ersparten Ausgaben (z.B. Mietkosten) bei gleichartigen Geschäften unter den im Geschäftsleben üblichen Bedingungen zu tätigen gehabt hätte. Bei der Überlassung einer Dienstwohnung bzw. eines firmeneigenen Kfz zur privaten Nutzung erfolgt der Zufluss nach Maßgabe der Benutzung.²²

Die einzige Ausnahme findet sich ebenfalls in § 19 Abs 1 EStG. „Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit²³ vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen“. Zu den wiederkehrenden Einnahmen gehören solche, die nicht nur einmal sondern mehrmals hintereinander (mindestens dreimal) anfallen. Sie müssen nicht gleich hoch sein, sondern lediglich Gleichartigkeit aufweisen. Der Terminus „regelmäßig“ wird dann angenommen, wenn zwischen den Einnahmen gleiche bzw. zumindest annähernd gleiche Zeiträume liegen. Diese Regelung dient dazu, zufällig eintretende Abweichungen einer Zahlung vom wirtschaftlichen Bezugsjahr zu verhindern.²⁴

Bei Löhnen und Gehältern handelt es sich um regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die innerhalb eines Wirtschaftsjahres anfallen. Diese Einnahmen fallen mehrmals hintereinander an (wiederkehrende Einnahme) und zwischen den Einnahmen liegen zumindest annähernd gleiche Zeiträume (regelmäßige Einnahme), da grundsätzlich ein monatlicher²⁵ Auszahlungsrythmus vereinbart wird. Gleiches gilt für geldwerte Vorteile und Sachbezüge, wenn eine laufende Nutzung vereinbart ist. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr, nur in Ausnahmefällen darf vom Kalenderjahr abgewichen werden²⁶. Wird also der Dezember-Bezug erst Anfang Jänner ausgezahlt wird

²² Vgl. *Doralt*, EStG¹⁰ (2006) § 19 Tz 30; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 19 Rz 17.

²³ Unter dem vom Gesetzgeber verwendeten Begriff „kurze Zeit“ ist eine Zeitspanne von bis zu 15 Tagen zu verstehen (EStR 2000 Rz 4631).

²⁴ EStR 2000 Rz. 4630, 4632.

²⁵ Für Angestellte existiert eine gesetzliche Regelung über die Fälligkeit von Löhnen (§ 15 AngG). Hier sieht der Gesetzgeber zumindest monatliche Auszahlungen vor. Bei Arbeitern hängt die Fälligkeit der Entlohnung vom jeweiligen Tätigkeitsbereich ab (§ 1154 ABGB). Jedoch unterliegen die meisten Arbeiter kollektivvertraglichen Bestimmungen und diese gehen in der Regel von monatlichen Auszahlungen aus.

²⁶ Vgl. § 2 Abs 5 EStG.

die Zahlung dem Kalenderjahr zugerechnet, zu dem sie wirtschaftlich gehört – in diesem Fall also dem alten Kalenderjahr.

2.3.2 Persönliche Zurechnung

Um die Frage der Steuerpflicht vollständig klären zu können ist es wichtig herauszufinden, wem das erzielte Einkommen zugerechnet wird. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit werden die Einkünfte demjenigen zugerechnet, der sie bezieht, dh der den einkommensteuerrechtlichen Tatbestand erfüllt. In aller Regel wird dies der Arbeitnehmer sein, da er die zu Einkünften führenden Leistungen erbringt. Die Tatbestandmerkmale des EStG stellen nämlich – von wenigen Ausnahmen abgesehen – auf marktmäßig erzielte Einkünfte ab. Die Einkünfte werden aus dem Umsatz von Leistungen am Markt bezogen²⁷.

Nicht maßgeblich ist die rechtliche Gestaltungsweise, da es aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise²⁸ auf die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge ankommt²⁹. Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist somit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend³⁰.

Werden die Einkünfte einem Dritten abgetreten, so bleibt doch der ursprüngliche Bezieher steuerpflichtig.

Beispiel:

Der Arbeitgeber führt aufgrund einer Lohnpfändung einen Teil des Arbeitslohnes des Arbeitnehmers direkt an dessen Gläubiger ab. Der gesamte Arbeitslohn ist dem Arbeitnehmer zuzurechnen³¹.

²⁷ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸ (2003) 32, Tz 54.

²⁸ Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise siehe auch *Doralt*, EStG⁸ (2004) § 2 Tz 106 f.

²⁹ Vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0176.

³⁰ Vgl. § 21 Abs 1 BAO.

³¹ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸ (2003) 32, Tz. 55.

3 Das Dienstverhältnis

3.1 Allgemein

Wie anfangs schon erwähnt, stehen der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer in einem rechtlichen Verhältnis zueinander. Der Typusbegriff dafür ist „Dienstverhältnis“. Im § 1151 ABGB ist dieser Begriff recht einfach formuliert. „Wenn jemand sich auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet, so entsteht ein Dienstvertrag“. Er ist das Fundament der Arbeitsverhältnisse abertausender Unselbständiger, die als Arbeiter oder Angestellte in verschiedensten Unternehmen, Betrieben und sonstigen Organisationen ihren Lebensunterhalt verdienen³². Es finden sich jedoch unterschiedliche Begriffsinhalte für das Dienstverhältnis, je nachdem in welchen Rechtsgebieten man sich bewegt. So haben das Sozialrecht, das Arbeitsrecht und das Einkommensteuerrecht jeweils eine eigene Begriffsdefinition entwickelt, die sich von den jeweils anderen in ihren Merkmalen unterscheidet. Beteiligte Personen im Dienstverhältnis sind der Arbeitnehmer und der Arbeitgeber.

Die Abgrenzung, ob durch ein Dienstverhältnis begründete Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen, ist wesentlich hinsichtlich der steuerrechtlichen Konsequenzen (Gewinnermittlung, Erhebung der Steuer). Der Begriff des Dienstverhältnisses dient als Voraussetzung für das Vorliegen der wichtigsten Gruppe der nichtselbständigen Einkünfte³³. Hierbei handelt es sich um die Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG). Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer, von wenigen Ausnahmen abgesehen, durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) erhoben. Genau diese Gruppe von Steuerpflichtigen ist es auch, die in der Praxis geldwerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezieht.

Im weiteren Verlauf wird auf den Begriff „Dienstverhältnis“ näher eingegangen und welche rechtlichen Folgen dies mit sich bringt.

³² Vgl. *Krejci*, Privatrecht⁴ (2000) Rz 409.

³³ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸ (2003) 48, Tz. 85.

3.2 Das Dienstverhältnis im Steuerrecht

§ 25 EStG verwendet bei der Aufzählung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit den Begriff des Dienstverhältnisses, definiert wird er jedoch erst im § 47 Abs 2 EStG. Somit ist ein Dienstverhältnis Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, welche im Rahmen dieser Arbeit betrachtet werden³⁴.

„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.“

Die Definition des Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG ist eine eigenständige des Steuerrechts und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechtes nicht immer deckungsgleich³⁵. Hier verfolgt das Steuerrecht dieselbe Systematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wie bei der persönlichen Zurechnung (siehe oben). Entscheidend für ein steuerliches Dienstverhältnis ist nicht die formale Ausgestaltung sondern das tatsächliche Verhalten. Es ist nicht maßgebend, ob auch ein Dienstverhältnis iSd bürgerlichen Rechts vorliegt, ebenso wenig ist ein formeller Dienstvertrag Voraussetzung. Die ausgeübte Tätigkeit muss dem im Steuerrecht beschriebenen „Tatbild“ entsprechen³⁶.

Der Arbeitnehmer schuldet dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft, dh er steht in der Betätigung seines geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers oder er ist im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers

³⁴ Hierbei handelt es sich um die Bestimmungen im § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG.

³⁵ Vgl. LStR 2002 Rz 930; Dazu kritisch *Doralt*, EStG⁶ (2001) § 47 Tz 20. Auch im Arbeits- und Sozialrecht gelten die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung als Kriterien für ein Dienstverhältnis. Soweit seltene Unterschiede bestehen, lassen sie sich nicht auf unterschiedliche Begriffsinhalte zurückführen und sind regelmäßig Grenzfälle, die wenig überzeugend unterschiedlich beurteilt werden.

³⁶ Vgl. VwGH 19.4.1988, 85/14/0145.

verpflichtet, dessen Weisungen zu folgen. Wird eine körperliche oder geistige Arbeit nicht unter den Voraussetzungen des § 47 Abs 2 EStG geleistet, dann liegt steuerlich selbständige Arbeitstätigkeit vor, die in verschiedener Form zur Ausübung gelangen kann (z.B. als gewerbliche Tätigkeit oder als selbständige Tätigkeit iSd § 22 EStG)³⁷.

Mit der Formulierung des Gesetzgebers, ein Dienstverhältnis liege vor, wenn die tätige Person unter der Leitung des Arbeitgebers steht *oder* in seinem geschäftlichen Organismus dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist, wird nicht auf zwei alternative Merkmale hingewiesen; vielmehr soll durch das „Unter-der-Leitung-Stehen“ der Außendienst, durch die „Weisungsbindung im geschäftlichen Organismus“ der Innendienst erfasst werden. Ermöglichen beide Kriterien keine klare Abgrenzung, ist auch auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos zu prüfen. Dieses spricht zwar für Selbständigkeit, ist aber alleine nicht entscheidend, sondern zu den erstgenannten Merkmalen subsidiär. Ebenso verhält es sich mit anderen in der Rechtssprechung entwickelten Merkmalen, wie einem für Angestellte üblichen Bezug³⁸. Weitere Ausprägungen der Selbständigkeit sind, wenn unter eigener Arbeits- und Zeiteinteilung und auf eigene Gefahr in eigenen Geschäftsräumen gearbeitet wird, die Hilfskräfte selbst gewählt und entlohnt werden und auch nach eigenem Entschluss die Ausführung von Arbeiten durch Dritte besorgt werden kann. Der Selbständige ist einer Aufsicht durch den Auftraggeber entzogen³⁹.

Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen. Demgegenüber handelt es sich bei einem Werkvertrag, welcher kein Dienstverhältnis begründen würde, um ein Zielschuldverhältnis. Hier wird lediglich ein bestimmter Arbeitserfolg oder ein Werk zugesagt, das häufig auch durch Stellung eines Vertreters oder durch Beiziehung von Hilfskräften erbracht wird⁴⁰.

³⁷ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 47 Rz 8.

³⁸ Vgl. *Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger (2007) 29; *Doralt*, EStG⁶ (2001) § 47 Tz 22 f.

³⁹ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 47 Rz 8.

⁴⁰ Vgl. LStR 2002 Rz 934.

Somit müssen zur Abgrenzung selbständiger von nichtselbständiger Arbeit (welche ja unterschiedliche steuerrechtliche Konsequenzen mit sich bringen) präzise und detaillierte Sachverhaltsfeststellungen über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der beschäftigten Person, die Pflichten, die ihr obliegen, die Risiken, die sie zu tragen hat, Inhalt und Umfang ihrer Weisungsgebundenheit und alle sonstigen, das zu untersuchende Leistungsverhältnis kennzeichnenden Umstände, getroffen werden⁴¹.

Weiters ist ein Dienstverhältnis anzunehmen, wenn eine Person Bezüge und Vorteile von Kapitalgesellschaften erhält, an der sie nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG beteiligt ist, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt⁴². Ein Dienstverhältnis ist ebenso bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs 2 Z 4 und 5 EStG beziehen⁴³.

4 Bezüge und Vorteile aus dem Dienstverhältnis

4.1 Einnahmen (§ 15 EStG)

Der vom Arbeitgeber⁴⁴ entrichtete Arbeitslohn⁴⁵ sind alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer⁴⁶ aus dem Titel des § 25 EStG zufließen. Dabei ist es gleichgültig, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und unter welcher Bezeichnung und Form sie gewährt werden⁴⁷. Da es sich bei Einkünften aus § 25 EStG um

⁴¹ Vgl. *Sailer/Bernhold/Mertens*, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort (2006) 628 Tz 47/15.

⁴² Dazu kritisch: *Sedlacek*, Geschäftsführer müssen nicht zwingend ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis (samt Lohnnebenabgaben und ASVG-Pflicht) haben, SWK 13/2007 610 ff.

⁴³ Vgl. § 47 Abs 2 EStG iVm § 25 EStG.

⁴⁴ Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn iSd § 25 EStG auszahlt

⁴⁵ Der im Steuerrecht geltende Begriff „Arbeitslohn“ ist selbständig bestimmt und nicht von der Beurteilung in anderen Rechtsgebieten abhängig. Er umfasst alle Einnahmen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen, vgl. *Wolfs Steuer-Leitfäden*, Lohnsteuer 2007 31 f SN 25.

⁴⁶ Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

⁴⁷ Vgl. *Wolfs Steuer-Leitfäden*, Lohnsteuer 2007 31 f SN 25.

außerbetriebliche Einkünfte handelt und diese mittels Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden, definiert das Gesetz den Begriff „Einnahme“ im § 15 Abs 1 und 2 EStG wie folgt:

Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 zufließen. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

§ 15 EStG enthält eine Legaldefinition des Einnahmegriffes und damit den Grundtatbestand des steuererheblichen Zuflusses von Geld oder geldwerten Vorteilen. Der Schwerpunkt des § 15 EStG liegt auf der Frage, was Einnahmen sind (§ 15 Abs 1 EStG) und wie hoch diese zu bewerten sind (§ 15 Abs 2 EStG)⁴⁸.

4.2 Zufluss von Sachbezügen

Der Gesetzgeber spricht hier von Geld und geldwerten Vorteilen, die dem Steuerpflichtigen auch zugeflossen sein müssen. „Zufließen“ setzt voraus, dass die Einnahmen (Vorteile) von außen kommen. Dementsprechend ist ein in der Einkunftsquelle gelegener Wertzuwachs kein Zufluss und daher auch nicht beachtlich. Der Vorteil kann auch von Dritter Seite zufließen, er muss aber mit der Leistung in Zusammenhang stehen⁴⁹.

Obwohl im Gesetz die Formulierung „und sonstige Sachbezüge“ Verwendung findet sind es nicht ausschließlich handfeste Güter, die als geldwerte Vorteile gesehen werden. Es wird vielmehr jeder in Geld messbare Vorteil erfasst, der seine Wurzel in einem Dienstverhältnis begründet. Dabei handelt es sich um

⁴⁸ Vgl. Kirchhof in Kirchhof, EStG § 8 Rn 1.

⁴⁹ Vgl. Doralt, EStG⁸ (2004) § 15 Tz 8 und 13.

Vorteile anstelle von Geld⁵⁰, denen vom Markt ein in Geld ausdrückbarer Wert beigemessen wird. So fallen auch ersparte Aufwendungen unter den Begriff der geldwerten Vorteile, wenn sie in entgeltlichen Tauschbeziehungen ihren Grund haben, der Aufwendungspflichtige also nicht nur für sich selbst erspart, sondern die Ersparnis von dem Austauschpartner zugewendet wird. Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer aufgrund eines Dienstverhältnisses die unentgeltliche Nutzung eines Hauses, so empfängt der Arbeitnehmer steuerpflichtige Einnahmen im Wert des zugewendeten Vermögensvorteils⁵¹. Würde dasselbe Haus unter Freunden oder Familienangehörigen unentgeltlich Überlassen werden, führt dies nicht zu Einnahmen⁵². Es kommt auch nicht darauf an, ob dem Dienstgeber durch die gewährten Vorteile ein Nachteil entsteht bzw. ein Vorteil abfließt. Einkünfte im Rahmen des § 15 EStG liegen auch dann vor, wenn die Abgabe an die Arbeitnehmer dem Arbeitgeber bessere Abnahmekonditionen⁵³ ermöglicht hat. Ausschlaggebend ist lediglich, dass dem Abnehmer ein geldwerter Vorteil entstanden ist⁵⁴.

Ein geldwerter Vorteil entsteht dem Arbeitnehmer auch dann, wenn er sich den Vorteil gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft. Es handelt sich dabei aber um keinen vom Arbeitgeber gewährten, lohnsteuer- und dienstgeberbeitragspflichtigen Vorteil, sondern vielmehr um einen vom Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers in Anspruch genommenen Vorteil aus dem Dienstverhältnis, der bei diesem in Veranlagungsweg zu erfassen ist (z.B. Warendiebstähle oder Bestechungsgelder)⁵⁵. Die Erhebung einer Abgabe wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllendes Verhalten gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt⁵⁶.

Von den oben genannten Fällen zu unterscheiden ist ein rein ideeller Vorteil. Die Gewährung eines ideellen Vorteils fällt nicht unter den Einnahmenbegriff,

⁵⁰ Zu solchen Vorteilen können auch eingeräumte Rechte zählen.

⁵¹ Vgl. *Doralt*, EStG⁸ (2004) § 15 Tz 12.

⁵² Vgl. *Kirchhof* in *Kirchhof*, EStG § 8 Rn 22.

⁵³ Es wurde argumentiert, dass durch die verbilligte Abgabe von Treibstoff an Dienstnehmer größere Mengen verkauft wurden und sich dadurch ein Preisvorteil im Einkauf ergeben hat.

⁵⁴ Vgl. EStR 2000 Rz. 4003; VwGH 19.9.1995, 91/14/0240.

⁵⁵ Vgl. EStR 2000 Rz. 4013, VwGH 4.6.1985, 85/14/0016.

⁵⁶ Vgl. § 23 Abs 2 BAO.

zumal sich ein derartiger Vorteil monetär nicht messen lässt. Daher ist zwar die unentgeltlich gewährte Wohnung als geldwerter Vorteil mit dem Marktwert zu erfassen, nicht aber etwa die Nähe der Wohnung zum Arbeitsplatz, auch wenn dadurch Zeit und Fahrtkosten erspart werden⁵⁷. Sachleistungen und Vorteile stellen auch dann keine Einnahmen dar, wenn diese nicht nur den Arbeitnehmern sondern auch betriebsfremden Personen gewährt werden, wie z.B. Großkunden und Dauerkunden zugestandene Preisnachlässe⁵⁸.

Etwas schwieriger ist die Grenze bei Annehmlichkeiten und Gelegenheitsgeschenken zu ziehen. Sie stellen keine Einnahmen dar, da sie im Allgemeinen als nicht mehr messbar empfunden werden. Die Grenze zwischen nicht mehr messbaren Aufmerksamkeiten und geldwerten Vorteilen ist fließend. Sie wird dann nicht überschritten, wenn sich Arbeitnehmer bestimmten Leistungen aus Gründen der Konvention nicht entziehen können (z.B. der Blumenstrauß zum Geburtstag des Dienstnehmers)⁵⁹. Die regelmäßige verbilligte Abgabe von Treibstoff an die Dienstnehmer ist nicht als Annehmlichkeit zu qualifizieren (siehe FN 53). Gewisse Preisnachlässe und Personalrabatte können jedoch als Annehmlichkeit gelten und sind somit von der Besteuerung ausgenommen⁶⁰. In dieser Hinsicht muss immer auf den konkreten Einzelfall abgestellt werden, eine einheitliche Regelung ist aufgrund der hohen Anzahl an Ausgestaltungsmöglichkeiten nicht vorhanden. Gesondert dazu gibt es auch noch die Steuerbefreiungen in den §§ 3 und 26 EStG auf die etwas später noch näher eingegangen wird.

4.3 Bewertung von Einnahmen

4.3.1 Geld

Einnahmen können entweder in (Bar)Geld oder geldwerten Vorteilen zufließen. Zu Geld enthält § 15 Abs 1 EStG keine ausdrückliche Regelung hinsichtlich der

⁵⁷ Vgl. *Doralt*, EStG⁸ (2004) § 15 Tz 9 und 10; EStR 2000 Rz 4002

⁵⁸ Vgl. EStR 2000 Rz. 4003; VwGH 19.9.1995, 91/14/0240.

⁵⁹ Vgl. VwGH 19.9.1995, 91/14/0240.

⁶⁰ Vgl. *Doralt*, EStG⁸ (2004) § 15 Tz 26.

Bewertung. Hier geht der Gesetzgeber offenkundig davon aus, dass Geld in inländischer Währung mit dem Nominalwert anzusetzen ist. Die Einkünfteermittlungsvorschriften des EStG beruhen auf einer nominellen, dh von den Nennbeträgen ausgehenden, Geldwertrechnung. Ausländische Zahlungsmittel gelten als Geld und nicht als geldwerter Vorteil⁶¹.

4.3.2 Geldwerte Vorteile

In § 15 Abs 2 EStG spricht der Gesetzgeber davon, dass „*geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind*“. Die üblichen Mittelpreise des Verbrauchsortes sind jene Beträge, die Steuerpflichtige hätten aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu beschaffen⁶². Danach ist der Beschaffungsmarkt⁶³ für den Letztverbraucher maßgeblich; nicht abgestellt wird auf Konditionen, die ein Großhändler oder Dauerkunde erzielen würde. Der Terminus „üblicher Mittelpreis“ wird nicht dahingehend interpretiert, dass bei unterschiedlichen Preisen für dieselbe Ware ein Durchschnittspreis anzusetzen ist. Dies würde dazu führen, dass z.B. der Dienstnehmer eines Diskontladens einen höheren Sachbezugswert hinzunehmen hätte als Kunden im selben Geschäft bezahlen. Vielmehr wird sich an relativ niedrigen Normalpreisen (Supermarktpreise, Diskontpreise) orientiert⁶⁴.

Verbrauchsort ist jener Ort, an dem der Verbrauch stattfindet bzw. an dem die Zuwendung erfolgt. Es bestehen keine Bedenken, wenn als Verbrauchsort größere Gebiete mit annähernd gleicher Marktsituation verstanden werden⁶⁵. Der Gesetzgeber unterstellt offenkundig, dass der Ort der Zuwendung auch der Ort des Verbrauchs ist⁶⁶. Eine derartige Betrachtung ist deshalb erforderlich, da weitgehend vermieden werden soll, dass der Arbeitgeber für Sachbezüge

⁶¹ Vgl. *Doralt*, EStG⁸ (2004) § 15 Tz 9/1; VwGH .10.5.2001, 2001/15/0020.

⁶² Vgl. VwGH 19.9.1995, 91/14/0240.

⁶³ Besteht für die Zuwendung kein Markt und gibt es daher auch keinen Marktpreis (z.B. halbfertige Produkte), dann wird der Marktpreis durch einen Vergleich mit dem Fertigprodukt ermittelt und je nach dem Grad der Fertigstellung bemessen, EStR 2000 Rz 4028.

⁶⁴ Vgl. EStR 2000 Rz 4027; *Doralt*, EStG⁸ (2004) § 15 Tz 37.

⁶⁵ Vgl. EStR 2000 Rz 4027; VfGH 27.9.1966, B 60/66.

⁶⁶ Vgl. *Doralt*, EStG⁸ (2004) § 15 Tz 38.

gleichen Inhalts je nach Wohnort seiner Arbeitnehmer eine unterschiedliche Sachbezugsbewertung⁶⁷ vornehmen muss⁶⁸.

4.3.3 Sachbezugsverordnung

Da die Ermittlung dieser Mittelpreise oft Schwierigkeiten bereitet, wurden für die häufigsten Sachbezüge bundeseinheitlich Sachbezugswerte festgesetzt⁶⁹. Diese finden sich in der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (BGBl. II 2001/416). Darin geregelt ist die Bewertung folgender Sachbezüge:

- Wert der vollen freien Station (§ 1)
- Wohnraumbewertung (§ 2)
- Deputate in der Land- und Forstwirtschaft (§ 3)
- Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges (§ 4)
- Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kfz-Abstell- oder Garagenplatzes (§ 4a)
- Zinsersparnisse bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Arbeitgeberdarlehen (Gehaltsvorschüssen) (§ 5)
- Sonstige Sachbezugswerte (§ 6)

Wert der vollen freien Station (§ 1 Sachbezugs-VO)

Der Wert der vollen freien Station beträgt 196,20 Euro monatlich. Dieser Wert gilt nur für Arbeitnehmer, die ganz oder zumindest teilweise wirtschaftlich in die Hausgemeinschaft des Arbeitgebers aufgenommen werden. Die 196,20 Euro werden in Zehntelbeträge aufgeteilt und je nach Inanspruchnahme von Wohnung, Heizung, Beleuchtung und Verpflegung steuerpflichtig. Wird die volle freie Station auch Familienangehörigen gewährt, erhöhen sich diese Beträge prozentuell. Nicht darunter fällt die Zurverfügungstellung einer einfachen

⁶⁷ Überlässt z.B. der Bauer seinen in der Stadt lebenden Arbeitnehmern Feldfrüchte, ist daher nicht der Preis in der Stadt, sondern der Preis für den „Ab-Hof-Verkauf“ maßgeblich.

⁶⁸ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 47 Rz 23.

⁶⁹ Vgl. *Sailer/Bernhold/Mertens*, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort (2006) 124 Tz 15/1.

arbeitsplatznahen Unterkunft (z.B. Schlafstelle, Burschenzimmer) durch den Arbeitgeber wenn diese nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen begründet⁷⁰.

Wohnraumbewertung (§ 2 Sachbezugs-VO)

Diese Bestimmung regelt den Wert des Wohnraumes, den der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt zur Verfügung stellt. Im Unterschied zur vollen freien Station ist hier der Arbeitnehmer nicht in die Hausgemeinschaft des Arbeitgebers aufgenommen. Je nach Baujahr und Kategoriezurechnung sind die Quadratmeterpreise pro Monat von 0,94 € bis 3,27 € festgelegt. Diese Norm wird im Zuge der ausgewählten Beispiele dieser Arbeit noch näher besprochen.

Deputate in der Land- und Forstwirtschaft (§ 3 Sachbezugs-VO)

Der Wert der Wohnungen, die Arbeitern in der Land- und Forstwirtschaft kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt werden beträgt 15,90 Euro monatlich. Dabei ist nicht Voraussetzung, dass die Wohnung innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes liegt. Es ist zu erkennen, dass Wohnungen für Arbeiter anders bewertet werden als für Angestellte⁷¹.

Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges (§ 4 Sachbezugs-VO)

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten, einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, zu benützen, dann ist ein Sachbezug anzusetzen. Auch diese Thematik wird im Zuge der ausgewählten Beispiele im Laufe dieser Arbeit noch näher besprochen.

Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kfz-Abstell- oder Garagenplatzes (§ 4a Sachbezugs-VO)

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, das von ihm für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte genutzte Kraftfahrzeug (gleichgültig ob es sich um ein arbeitnehmereigenes oder arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug handelt) während

⁷⁰ Vgl. LStR 2002 Rz 148; *Ortner, Wilfried und Hannelore* – Personalverrechnung in der Praxis (2000) 298.

⁷¹ Vgl. *Doralt*, EStG⁸ (2004) § 15 Tz 48.

der Arbeitszeit in Bereichen, die einer Parkraumbewirtschaftung unterliegen, auf einem Abstell- oder Garagenplatz des Arbeitgebers zu parken, ist ein Sachbezug von 14,53 Euro monatlich anzusetzen. Parkraumbewirtschaftung liegt vor, wenn das Abstellen von Kfz auf öffentlichen Verkehrsflächen für einen bestimmten Zeitraum gebührenpflichtig ist.

Zinersparnisse bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Arbeitgeberdarlehen (Gehaltsvorschüssen) (§ 5 Sachbezugs-VO)

Unverzinsliche Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen werden mit 3,5 % Zinssatz vom aushaftenden Kapital versteuert. Dabei handelt es sich um sonstige Bezüge iSd § 67 Abs 1 und 2 EStG. Hier ist jedoch ein Freibetrag von 7.300 Euro vorgesehen. Übersteigen Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen den Betrag von 7.300 Euro, ist ein Sachbezug nur vom übersteigenden Betrag zu ermitteln. Die Berechnung der Zinersparnis kann kontokorrentmäßig oder nach Monatsständen vorgenommen werden. Nicht unter Sachbezüge gemäß § 15 EStG fallen Gehaltsvorschüsse, für die nach § 78 Abs 1 EStG⁷² Lohnsteuer einbehalten wird⁷³.

Sonstige Sachbezugswerte (§ 6 Sachbezugs-VO)

Hierbei handelt es sich um eine taxative Aufzählung von diversen Sachbezugswerten. Sind jedoch die Aufwendungen des Arbeitgebers für die Anschaffung oder Herstellung der angeführten Wirtschaftsgüter höher als diese Werte, sind die jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Sachbezugswert anzusetzen.

Kostenlos oder verbilligt an Mitarbeiter abgegebene Optionen (§ 7 Sachbezugs-VO)

Die unentgeltliche oder verbilligte Übertragung von Optionen, die Wirtschaftsgüter darstellen, sind als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu versteuern. Dazu mehr im Zuge des Gliederungspunktes „ausgewählten Beispiele“.

⁷² Dabei handelt es sich um Gehaltsvorschüsse, die spätestens am nächsten Lohnzahlungszeitpunkt nach deren Gewährung zurückgezahlt werden. Ist dies nicht der Fall kommt dem Vorschuss der Charakter eines Darlehens zu, vgl. VwGH 20.11.1996, 95/15/0202.

⁷³ Vgl. LStR 2002 Rz 206

Soweit Sachbezüge in dieser Verordnung geregelt sind, gelten diese Werte als übliche Mittelpreise des Verbrauchsortes⁷⁴. Werden daher Sachbezüge durch diese allgemeinen Festsetzungen erfasst, ist die Behörde an diese Werte gebunden.

5 Steuerbefreiungen nach § 3 und § 26 EStG

Neben den im Gesetz normierten Sachbezügen und deren Werten gibt es auch eine Reihe von Vorteilen aus dem Dienstverhältnis die nach dem Willen des Gesetzgebers nicht der Besteuerung unterliegen. Diese Bezüge sind in den §§ 3 und 26 EStG geregelt.

5.1 Steuerbefreiungen nach § 3 EStG

§ 3 EStG enthält einen Katalog von Befreiungen. Hinsichtlich der Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer sind hier vor allem die Bestimmungen des Abs 1 Z 13 bis 21 EStG relevant.

Das sind: Benützung von Einrichtungen und Anlagen (Z 13), Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (Z 14), Zukunftssicherungsmaßnahmen (Z 15 lit a), Mitarbeiterbeteiligungen (Z 15 lit b), Stock Options (Z 15 lit c), freiwillige soziale Zuwendungen (Z 16), Trinkgelder (Z 16 lit a), Freie oder verbilligte Mahlzeiten (Z 17), Getränke im Betrieb (Z 18), Haustrunk im Brauereigewerbe (Z 19), Freitabak (Z 20), Unentgeltliche oder verbilligte Beförderung durch Beförderungsunternehmen (Z 21).

Sie erfassen alle Befreiungen für Vorteile aus dem Dienstverhältnis. Es gibt jedoch einige Befreiungen, die nur dann schlagend werden wenn der Arbeitgeber sie allen⁷⁵ Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen⁷⁶ von

⁷⁴ Vgl. LStR 2002 Rz 141.

⁷⁵ Voraussetzung ist ein aufrechtes Dienstverhältnis. Jedoch zählen die LStR 2002 Rz 75 auch Pensionisten zu den begünstigten Arbeitnehmern. Gesetzlich ist diese Auffassung jedoch nicht gedeckt, vgl. Doralt, EStG⁷ (2002) § 3 Tz 68.

Arbeitnehmern zu Verfügung stellt. Dabei handelt es sich um die Benützung von Einrichtungen und Anlagen, die der Arbeitgeber zur Verfügung stellt (Ziffer 13), Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung (Ziffer 15 lit a), die verbilligte oder unentgeltlich Abgabe von Kapitalanteilen am Unternehmen (Ziffer 15 lit b) und den Vorteil aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen am Unternehmen (Ziffer 15 lit c)⁷⁷. Bei den Befreiungen nach § 3 handelt es sich z.T. um bloße Annehmlichkeiten, die an sich nicht zum Arbeitslohn zu rechnen sind, deren Erwähnung daher nur deklarative Bedeutung haben kann (etwa Verabreichung von Getränken, Benützung von Betriebsbibliotheken). Zum Teil liegen jedoch echte Begünstigungen vor. Das Besteuerungsergebnis hätte ohne diese Bestimmungen ein anderes Aussehen (z.B. Betriebskindergarten)⁷⁸.

5.2 Steuerfreie Trinkgelder vs. steuerpflichtige Bonusmeilen

Strittig in dieser Hinsicht ist die Befreiung für von dritter Seite erhaltene Trinkgelder. Vor allem im Gastgewerbe stellen sie einen integrativen Gehaltsbestandteil dar. Nach der gesetzlichen Systematik müssten diese ebenso steuerbar sein wie andere, von außen zufließende Vorteile die im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen. Man spricht hier vom so genannten „Veranlassungszusammenhang“. Hier hat der Gesetzgeber jedoch am 11.5.2005 eine spezielle Regelung⁷⁹ getroffen und Trinkgelder ab der Veranlagung 1.1.1999 steuerfrei gestellt. Voraussetzung dafür ist, dass das Trinkgeld ortsüblich ist und anlässlich einer Arbeitsleistung von dritter Seite zugewendet wird. Weiters muss das Trinkgeld freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch darauf besteht geleistet werden und die Annahme darf nicht auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen untersagt sein⁸⁰.

⁷⁶ Die Gruppenmerkmale müssen betriebsbezogen sein (z.B. alle Arbeiter, alle Angestellten, Verkaufspersonal, Innendienst bzw. Außendienstmitarbeiter). Die leitenden Angestellten eines Unternehmens sind daher keine Gruppe, vgl. LStR 2002 Rz 76.

⁷⁷ Vgl. *Doralt*, EStG⁷ (2002) § 3 Tz 68.

⁷⁸ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸ (2003) 50 Tz 89.

⁷⁹ Siehe § 3 Abs 1 Z 16 lit a EStG, BGBl I 2005/35.

⁸⁰ Vgl. LStR 2002 Rz 92a.

Hintergrund dieser Regelung ist, dass kaum Überprüfungsmöglichkeiten bei bar gegebenen Trinkgeldern besteht bzw. wäre eine Überwachung nur mit einem unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand möglich. Auch eine Pauschalierung sei undenkbar, da viele unterschiedliche Trinkgeldhöhen bestehen. Demgegenüber stehen z.B. Bonusmeilen, die ein Flugunternehmen im Rahmen eines Vielfliegerprogrammes einzelnen Fluggästen gewährt, wenn der Fluggast den Flug als Dienstnehmer eines Dienstgebers antritt und der Dienstgeber diesen dienstlichen Flug auch bezahlt. Die Bonusmeilen werden auf dem Konto des Fluggastes gutgeschrieben, unabhängig davon, wer das Ticket bezahlt. eingelöst werden können diese Bonusmeilen bei jedem weiteren Flug des Teilnehmers, sei es geschäftlich oder privat⁸¹. Diese Bonusmeilen werden von der Finanzverwaltung als steuerpflichtige Sachbezüge behandelt⁸². Auch hier besteht die Problematik der Überprüfbarkeit. Woher weiß der Dienstgeber, ob der Dienstnehmer an einem Bonusmeilenprogramm teilnimmt und woher weiß der Dienstgeber, wie viele Bonusmeilen gutgeschrieben wurden. Ein Zugriff auf das Bonusmeilenkonto ist aufgrund der Bindung an den Dienstnehmer wohl nur schwer praktisch durchzusetzen⁸³.

Auch fehlt es bei Bonusmeilen, gestützt auf die Judikatur des BFH, am Veranlassungszusammenhang zwischen Dienstverhältnis auf der einen Seite und Zuwendung der Bonusmeilen auf der anderen Seite. Will man die Steuerpflicht von Bonusmeilen, bei denen ein Veranlassungszusammenhang nicht gegeben ist, bejahen und gleichzeitig bei einem Entgelt von dritter Seite (Trinkgelder), bei denen dieser Zusammenhang offensichtlich gegeben ist, verneinen, so wird nicht nur ein gleicher Sachverhalt ungleich behandelt, sondern ein Sachverhalt, für den inhaltlich die Steuerpflicht vorzusehen wäre, per gesetzlicher Anordnung steuerfrei gestellt, während ein zunächst vergleichbarer Sachverhalt, bei dem jedoch mangels Auftreten des

⁸¹ Strittig, da ein aktuelles Urteil des deutschen Bundesarbeitsgerichtes besagt, dass die durch die Bezahlung des Fluges durch den Dienstgeber erwachsenen Bonusmeilen nicht dem Dienstnehmer, sondern dem Unternehmen gehören und somit nicht ohne Zustimmung für private Zwecke verwendet werden dürfen, vgl. Bundesarbeitsgericht 11.4.2006, 9AZR 500/05.

⁸² Vgl. *Prodinger*, Steuerfreie Trinkgelder – steuerpflichtige Sachbezüge von dritter Seite, SWK 22/2005 936.

⁸³ Vgl. *Schuster/Aigner*, Vielflieger und deren steuerliche Sorgen, SWK 14/2006 598.

Veranlassungszusammenhang die Steuerfreiheit anzunehmen wäre, steuerpflichtig behandelt⁸⁴.

Für das problematische Thema der Trinkgelder hat der steuerliche Gesetzgeber eine durchaus praktikable Lösung gefunden. Es wäre daher zu wünschen, dass im Falle der Bonusmeilen, die regelmäßig Gegenstand von Diskussionen sind, auch eine endgültige, befriedigende Lösung im Sinne der Rechtssicherheit gefunden werden könnte⁸⁵.

5.3 Nicht steuerbare Leistungen des Arbeitgebers nach § 26 EStG

§ 26 EStG regelt die Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen. Sie können demnach nur im Zusammenhang mit der Einkunftsart gemäß § 2 Abs 3 Z 4 EStG in Anwendung kommen⁸⁶. Bei dieser taxativen Aufzählung handelt es sich vor allem um den Ersatz von Aufwendungen, die der Arbeitnehmer an sich als Werbungskosten geltend machen könnte. Die Freistellung der Ersatzleistung dient in diesem Fall der Vereinfachung der Besteuerung. Ein weiterer Vorteil ergibt sich aus der fehlenden Sozialversicherungspflicht⁸⁷. § 26 EStG stellt somit eine Abgrenzungsvorschrift zu § 25 Abs 1 Z 1 EStG dar⁸⁸.

Zu den im § 26 EStG aufgezählten Leistungen gehören die Überlassung von Arbeitskleidung (Z 1), durchlaufende Gelder und Auslagenersatz (Z 2), Ausbildungs- und Fortbildungskosten (Z 3), Dienstreisen (Z 4), die Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr (Z 5), Umzugskostenvergütungen (Z 6), Beitragsleistungen des Arbeitgebers an Pensionskassen, ausländische Einrichtungen, Unterstützungskassen, betriebliche Kollektivversicherungen, Arbeitnehmerförderstiftungen und Belegschaftsbeteiligungsstiftungen (Z 7) und Zuwendungen einer Privatstiftung iSd § 4 Abs 11 Z 1 lit c EStG (Z 8).

⁸⁴ Vgl. *Prodinger*, Steuerfreie Trinkgelder – steuerpflichtige Sachbezüge von dritter Seite, SWK 22/2005 937 f.

⁸⁵ Vgl. *Schuster/Aigner*, Vielflieger und deren steuerliche Sorgen, SWK 14/2006 599.

⁸⁶ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 26 Rz 1.

⁸⁷ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸ (2003) 50 Tz 89.

⁸⁸ Vgl. VwGH 14.3.1990, 89/13/0157.

Diese Leistungen werden von der Besteuerung ausgenommen, da es sich ausschließlich oder doch überwiegend um Leistungen handelt, die im Eigeninteresse des Arbeitgebers liegen. Darin liegt auch der Unterschied zu den in § 3 EStG aufgezählten Befreiungen, die tatsächliche Vorteile von der Einkommensteuer befreien. Sie müssen einzeln abgerechnet werden, da Pauschalierungen nicht zulässig sind. Lässt jedoch das Gesetz die Zahlung von Pauschalen zu (z.B. Dienstreise), ist der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise dem Grunde nach erforderlich⁸⁹.

6 Erhebung der Einkommensteuer

6.1 Grundsätzliche Ausführungen

Das Einkommensteuerrecht sieht prinzipiell drei unterschiedliche Formen der Einhebung der Einkommensteuer vor:

- Einkommensteuer
- Lohnsteuer
- Kapitalertragssteuer

Bei der Lohnsteuer und der Kapitalertragssteuer handelt es sich also nicht um eigene Steuerarten, es sind lediglich Erhebungsformen der Einkommensteuer.

Die Einkommensteuer ist die grundsätzliche Erhebungsform für selbständig tätige Personen. Sie wird durch Veranlagung erhoben und zwar für das Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb des Veranlagungszeitraumes bezogen hat. Unter Veranlagung versteht man ein Verfahren, das auf die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ausgerichtet ist und mit einem die

⁸⁹ Vgl. *Doralt*, EStG⁷ (2002) § 26 Tz 1ff.

jeweilige Steuer festzusetzenden Bescheid⁹⁰ abgeschlossen wird⁹¹. Veranlagungszeitraum ist grundsätzlich das Kalenderjahr⁹².

Erzielt jemand gem § 93 Abs 1 EStG inländische Kapitalerträge sowie im Inland bezogene Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Die Kapitalertragssteuer (KESt) ist eine Quellensteuer auf die in § 93 taxativ aufgezählten Kapitalerträge. Der Grund für diese Besteuerungstechnik ist die Erleichterung und Sicherstellung der steuerlichen Erfassung der Kapitalerträge⁹³. Bei dieser Besteuerungsmethodik fallen Steuerschuldner und Steuerzahler auseinander. Die natürliche Person als Steuerschuldner erfüllt den Steuertatbestand, der zur Besteuerung führt. Berechnet und entrichtet wird die Steuer hingegen durch den Steuerzahler, der sich nicht mit der Person des Steuerschuldners deckt (z.B. Bank zieht und führt die KESt bei inländischen Dividendenerträgen einer natürlichen Person ab)⁹⁴. Besteuert werden diese Kapitalerträge mit dem linearen Steuersatz von 25 %. Hinsichtlich der Veranlagung der Kapitalerträge wird die KESt auf die ESt angerechnet, nur in bestimmten Fällen gilt die ESt mit der KESt als abgegolten (Endbesteuerung)⁹⁵.

6.2 Die Lohnsteuer

Die Lohnsteuer ist in § 47 Abs 1 EStG geregelt und dieser besagt:

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

⁹⁰ Die Abgabenbehörde setzt die Abgaben mittels Abgabenbescheid (Einkommensteuerbescheid) fest, vgl. § 198 Abs 1 BAO.

⁹¹ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 39 Rz 1

⁹² Vgl. § 39 Abs 1 EStG, EStR 2000 Rz 7501.

⁹³ Vgl. *Doralt/Kirchmayr*, EStG⁸ (2004) § 93 Tz 1.

⁹⁴ Vgl. *Tumpel*, Steuern kompakt 2007 21.

⁹⁵ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸ (2003) 298 Tz 749.

Mit der Lohnsteuer soll das Einkommen durch Besteuerung an der Quelle frühest möglich besteuert werden. Ähnlich wie bei der KESt dient die Lohnsteuer der Vereinfachung, gleichzeitig aber auch der Sicherung der Steuereinhebung. Ebenso fallen Steuerschuldner (Arbeitnehmer) und Steuerzahler (Arbeitgeber) auseinander. Die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer obliegt laut Gesetz⁹⁶ dem Arbeitgeber. Gerechtfertigt wird diese Handlungsweise damit, dass der Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gegenüber dem Bezug von anderen Einkünften derartige Unterschiede aufweist, um diese Einkunftsarten verschieden zu behandeln⁹⁷. Wie schon erwähnt stellen auch geldwerte Vorteile und Sachbezüge einkommensteuerpflichtiges - und somit im Rahmen von nichtselbständigen Einkünften - lohnsteuerpflichtiges Einkommen dar.

Das Gesetz definiert den Arbeitgeber als jemanden, der Arbeitslohn iSd § 25 EStG auszahlt und den damit verbundenen wirtschaftlichen Aufwand trägt⁹⁸. Der Begriff des Arbeitgebers ist somit weiter gefasst, da die Regelungen des § 25 EStG nicht nur Einkünfte aus dem Dienstverhältnis im klassischen Sinn betreffen. Es sind auch z.B. die Träger der gesetzlichen Sozialversicherung, so weit die Pensionen (Renten) aus der gesetzlichen Sozialversicherung ausgezahlt werden, als Arbeitgeber der Pensionsbezieher anzusehen. Damit wird der Anwendungsbereich für das Lohnsteuerverfahren auf solche Fälle ausgedehnt, bei denen die Voraussetzungen für die vereinfachte Einbehaltung der ESt im Abzugsweg ebenfalls vorliegen. Diese Erweiterung bringt den Empfängern solcher Bezüge eine Reihe von Vorteilen, wie idR den Wegfall der Steuererklärungspflicht, Anspruch auf den Arbeitnehmer- oder Pensionistenabsetzbetrag und die begünstigte Besteuerung sonstiger Bezüge⁹⁹. Es kommt bei der Beurteilung des Arbeitgebers jedoch nicht auf den Zahlungsvorgang selbst an. Wird ein Dritter lediglich als Zahlungsstelle in die Zahlung des Arbeitslohns eingeschaltet, ist dieser nicht Arbeitgeber und somit auch nicht zum Abzug der Lohnsteuer verpflichtet¹⁰⁰.

⁹⁶ Gem. §§ 78 und 79 EStG.

⁹⁷ Vgl. *Doralt*, EStG⁶ (2001) § 47 Tz 1, VfGH 8.6.1985, B 488/80.

⁹⁸ Vgl. LStR 2002 Rz 918; VwGH 26.1.1994, 92/13/0148.

⁹⁹ Vgl. *Doralt*, EStG⁶ (2001) § 47 Tz 4.

¹⁰⁰ Vgl. *Schmidt/Drensek* EStG § 38 Rz 9.

Der Begriff „Arbeitnehmer“ definiert sich als eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Die Arbeitnehmereigenschaft ergibt sich also ausschließlich aus dem Bezug von Arbeitslohn iSd § 25 EStG. Die in anderen Rechtsgebieten verwendeten Begriffe (Arbeitnehmer nach dem Arbeitsrecht, Sozialrecht, bürgerlichem Recht) sind für das Einkommensteuerrecht grundsätzlich nicht maßgeblich¹⁰¹. Sie können allenfalls ein Indiz für die steuerliche Arbeitnehmereigenschaft darstellen¹⁰².

Vom Steuerabzug ausgenommen sind folgende Fälle:

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von einem Arbeitgeber, der keine Betriebsstätte im Inland hat;
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von Arbeitgebern, die nach völkerrechtlichen Normen nicht zum Steuerabzug verhalten werden können (etwa diplomatische Vertretungen);
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht vom Arbeitgeber stammen, sondern dem Arbeitnehmer von Dritten zufließen (etwa Trinkgelder)¹⁰³.

Voraussetzung für den Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber ist also eine Betriebsstätte des Arbeitgebers im Inland. Als Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn gilt jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient¹⁰⁴. Der Begriff der Betriebsstätte kommt an mehreren Stellen¹⁰⁵ im Gesetz vor, jedoch ist keiner ident mit dem in § 81 EStG. Mit der Formulierung „jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung“ knüpft § 81 EStG zunächst an die Betriebsstätte iSd § 29 BAO an. Während allerdings die Betriebsstätte iSd § 29 BAO der Ausübung eines Betriebes oder

¹⁰¹ Vgl. VwGH 22.1.1986, 84/13/0015.

¹⁰² Vgl. LStR 2002 Rz 926.

¹⁰³ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸ (2003) 290 Tz 728.

¹⁰⁴ Gem. § 81 Abs 1 EStG.

¹⁰⁵ § 81 Abs 1 EStG verweist auf den Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO, auch in den DBA wird der Begriff näher definiert.

wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31 BAO) dienen muss, genügt es nach § 81 EStG wenn die Einrichtung „der Ausübung einer durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient“, sofern sie länger als einen Monat vom Arbeitgeber unterhalten wird. Steht die Tätigkeit des Arbeitnehmers allerdings nicht mit dieser Einrichtung in Zusammenhang, dann ist sie für eine Anknüpfung nach § 81 EStG auch nicht geeignet¹⁰⁶.

6.3 Einbehalt und Abfuhr der Lohnsteuer

Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers gem. § 78 Abs 1 EStG bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlungen gelten auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn, sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversicherung. Aus den Worten „bei jeder Lohnzahlung“ ergibt sich, dass der Lohnsteuerabzug im Zeitpunkt des Zuflusses von Arbeitslohn vorzunehmen ist¹⁰⁷. Wann Arbeitslohn zufließt richtet sich nach § 19 EStG. Bei einem Sachbezug ist die Lohnsteuer für den Zeitraum zu berechnen, für den auch der Barlohn ausbezahlt wird¹⁰⁸. Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer spätestens mit der Lohnzahlung für den Lohnzahlungszeitraum eine Abrechnung für den im Kalendermonat ausbezahlten Arbeitslohn auszuhändigen. Diese Abrechnung muss gewisse Mindestanforderungen erfüllen, geregelt in § 78 Abs 5 EStG. Dazu muss der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto führen, welches ebenfalls gewisse Mindestinformationen¹⁰⁹ enthalten muss. Neben dem Arbeitslohn bzw. den geldwerten Vorteilen gem. § 15 Abs 2 EStG sind insbesondere auch Bezüge, die nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören (§§ 3 und 26 EStG) im Lohnkonto anzugeben¹¹⁰.

¹⁰⁶ Vgl. *Doralt/Knörzer*, EStG⁹ (2005) § 81 Tz 2 ff; LStR 2002 Rz 1206.

¹⁰⁷ Vgl. LStR 2002 Rz 1194.

¹⁰⁸ Vgl. *Doralt*, EStG⁶ (2001) § 78 Tz 12.

¹⁰⁹ Geregelt in § 76 Abs 1 EStG.

¹¹⁰ Vgl. *Freudhofmeier*, Die Lohnsteuer (Teil 1) FJ 12/2004 428; siehe auch VO 23.8.2005, BGBl II 2005/256.

Hinsichtlich der Besteuerung wird die Lohnsteuer durch die Anwendung des Einkommensteuertarifs (§33 EStG) auf das hochgerechnete Jahreseinkommen ermittelt. Dabei wird der laufende Lohn abzüglich Werbungskosten, die sich auf den Lohnzahlungszeitraum beziehen, mit dem Hochrechnungsfaktor (§ 66 Abs 3 EStG) multipliziert¹¹¹. Von dieser Besteuerung der laufenden Löhne sind die sonstigen Bezüge (§ 67 EStG) zu unterscheiden¹¹². Diese, vor allem einmaligen, Bezüge unterliegen dem besonderen Steuersatz von 6 % sofern gewisse Voraussetzungen erfüllt werden. Der Begriff „sonstige Bezüge“ umfasst auch Sachbezüge, wenn diese nicht laufend geleistet werden¹¹³. Der Arbeitgeber hat in weiterer Folge die gesamte Lohnsteuer, die in dem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf eines Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen¹¹⁴.

Eine Sonderregelung findet sich im § 78 Abs 4 EStG für den Fall, dass der Arbeitslohn ganz oder teilweise aus geldwerten Vorteilen (Sachbezügen) besteht. Reicht der Barlohn zur Deckung der, unter Berücksichtigung des Wertes der geldwerten Vorteile (§ 15 Abs 2 EStG), einzubehaltenden Lohnsteuer nicht aus, so hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den zur Deckung der Lohnsteuer erforderlichen Betrag, soweit er nicht durch Barlohn gedeckt ist, zu zahlen. Kommt der Arbeitnehmer dieser Verpflichtung nicht nach, hat der Arbeitgeber einen dem Betrag im Wert entsprechenden Teil des Arbeitslohnes (geldwerten Vorteils) zurückzubehalten und daraus die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers zu decken.

6.4 Haftung für die Abgabeverpflichtung

Wie anfangs schon erwähnt haftet gem. § 82 EStG der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Diese Haftung erstreckt sich auf sämtliche durch Lohnsteuerabzug zu erhebenden Beträge, also sowohl auf die Lohnsteuer von laufenden

¹¹¹ Gem. § 66 EStG.

¹¹² Vgl. VwGH 27.9.2000, 2000/14/0087.

¹¹³ Vgl. *Doralt/Knörzer*, EStG¹⁰ (2006) § 67 Tz 4.

¹¹⁴ Gem. § 79 Abs 1 EStG.

Bezügen als auch auf die Lohnsteuer von sonstigen Bezügen¹¹⁵. Ungeachtet dieser Tatsache bleibt der Arbeitnehmer gem. § 83 Abs 1 EStG weiterhin Steuerschuldner der Lohnsteuer. Dies ist auch die rechtliche Grundlage für einen möglichen Regress der Abgabebehörden beim Arbeitnehmer, wenn der Arbeitgeber im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung wegen zu geringem Einbehalt von Lohnsteuer zur Haftung herangezogen wird¹¹⁶. Der Arbeitnehmer schuldet die Lohnsteuer. Die Abgabenbehörden können den Arbeitnehmer für die von ihm geschuldete Lohnsteuer jedoch nur dann unmittelbar in Anspruch nehmen, wenn einer der erschöpfend angeführten Tatbestände des § 83 Abs 2 EStG vorliegt. In allen anderen Fällen muss nicht oder zu wenig abgeführte Lohnsteuer beim Arbeitgeber nachgefordert werden¹¹⁷.

III Ausgewählte Beispiele

7 Das Auto als Sachbezug

Das Auto¹¹⁸ ist aus heutiger Sicht aus dem Alltag nicht mehr wegzudenken. Beinahe jeder besitzt ein Kraftfahrzeug oder hat zumindest Zugang zu einem. Rund um das Automobil reihen sich eine Vielzahl von Steuern, je nachdem ob das Auto betrieblich oder privat genutzt wird. Hier wird der Fall betrachtet, dass der Arbeitnehmer das Auto von seinem Arbeitgeber zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt bekommt. In etlichen Branchen ist es ein durchaus üblicher Bestandteil des Dienstvertrages¹¹⁹, und somit auch Teil der Entlohnung im Rahmen von Einkünften aus unselbständiger Arbeit. Die dadurch aufgeworfenen steuerrechtlichen Fragen werden im Folgenden dargestellt und besprochen.

¹¹⁵ Vgl. LStR 2002 Rz 1208.

¹¹⁶ Vgl. *Freudhofmeier*, Die Lohnsteuer (Teil 1) FJ 12/2004 427.

¹¹⁷ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 83 Rz 2.

¹¹⁸ Der Begriff „Auto“ ist eine Kurzfassung des Wortes „Automobil“, der, aus dem Lateinischen herrührend, nichts anderes wie selbstbewegend bedeutet. Dieser Begriff ist jedoch dem Gesetzgeber fremd. Er spricht ausschließlich von Kraftfahrzeugen (Kfz), vgl. *Langheinrich/Ryda*, Das Auto und seine Bedeutung für die Abgabenerhebung, FJ 2007 94.

¹¹⁹ Vgl. *Hilber*, Die private Nutzung eines Firmen-Kfz, SWK 13/1998 363.

7.1 Begriffsdefinition

Entscheidend für die Besteuerung von Kfz ist, inwieweit sie unter die Definitionen des Gesetzgebers fallen. Das Kraftfahrzeuggesetz 1967 (KFG) definiert ein Kraftfahrzeug ganz allgemein als ein zur Verwendung auf öffentlichen Strassen bestimmtes oder dort verwendetes Fahrzeug, das durch technisch freigemachte Energie angetrieben wird und nicht an Gleise gebunden ist, auch wenn seine Antriebsenergie aus Oberleitungen entnommen wird¹²⁰. Für die Beurteilung der richtigen Behandlung der Autokosten muss ein präziser Maßstab angelegt werden, weil die steuerrechtlichen Konsequenzen bei den verschiedenen Gruppen von Kraftfahrzeugen stark voneinander abweichen. Die wichtigsten Gruppen sind:

- Lastkraftwagen (Lkw), Zugmaschinen, Busse uÄ.
- Personenkraftwagen (Pkw) und Kombinationskraftwagen (Kombi)
- Kleinlastkraftwagen
- Kleinbusse¹²¹

Eine weitere Definition von Kfz findet sich auch im NoVAG. Es würde jedoch den Rahmen dieser Arbeit sprengen, wenn alle abgabenrechtlichen Aspekte der Besteuerung, vor allem die im betrieblichen Bereich, von Kfz behandelt würden. In diesem Teil der Arbeit werden nur die Fälle behandelt, in denen der Arbeitnehmer die Möglichkeit hat ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug zu benutzen¹²².

7.2 Die private Nutzung des Dienstwagens

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG gehören Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dazu zählt auch die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs. Die Abfuhr der Steuer erfolgt im Wege der

¹²⁰ Gem. §§ 1 und 2 KFG.

¹²¹ Vgl. *Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel*, Das Auto im Steuerrecht 2004 19.

¹²² Es handelt sich hierbei um die steuerliche Behandlung im außerbetrieblichen Bereich.

Lohnsteuer. Hinsichtlich der Bewertung von solchen Vorteilen hat der Gesetzgeber allgemeine Werte in der Sachbezugs-VO¹²³ festgesetzt; betreffend Kraftfahrzeugen ist § 4 der Sachbezugs-VO maßgeblich. Als Kfz iSd dieser Verordnung gelten mehrspurige Kraftfahrzeuge (Pkw, Kombi) und Motorräder. Für Mopeds, Mofas, Fahrräder mit Hilfsmotor usw. ist kein Sachbezugswert anzusetzen¹²⁴.

Es können unterschiedliche Möglichkeiten der Nutzung durch den Arbeitnehmer unterschieden werden. Entweder stellt der Dienstgeber dem Dienstnehmer das Fahrzeug uneingeschränkt zur privaten Nutzung zur Verfügung, oder es wird die private Nutzung beschränkt. In beiden Fällen mindern Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber den Sachbezugswert. Auch kann die private Nutzung komplett ausgeschlossen werden, was beim Dienstnehmer keinen Sachbezug begründen würde.

7.2.1 Uneingeschränkte Privatnutzung

Besteht für den Dienstnehmer die Möglichkeit, ein firmeneigenes Kfz für Privatfahrten (als solche gelten auch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten¹²⁵) zu benützen, dann sind gemäß § 4 Abs 1 der Sachbezugs-VO als monatlicher Sachbezugswert 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal jedoch 600 €, anzusetzen. Dieser höchste zur Anwendung kommende Sachbezugswert wurde mit Wirksamkeit 1. Jänner 2005 von bisher 510 € auf 600 € erhöht. Die Anhebung des Sachbezugswertes ist auch für Fahrzeuge wirksam, die vom Arbeitgeber vor dem Jahr 2005 angeschafft und überlassen wurden, weil der geldwerte Vorteil des Arbeitnehmers im Zeitpunkt der Nutzung zu beurteilen ist, und nicht vom Anschaffungszeitpunkt durch den Arbeitgeber abhängt¹²⁶. Die

¹²³ BGBl II 2001/416, zuletzt geändert durch BGBl II 2004/467.

¹²⁴ Vgl. LStR 2002 Rz 174a.

¹²⁵ Vgl. VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028.

¹²⁶ Vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG⁵ (2005) § 15 Anm 34.

Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen, nicht jedoch für solche die selbständig bewertbar sind (Navigationssystem).

Dieser Maximalwert von 600 € ist nicht zufällig gewählt. Er steht in Zusammenhang mit der Angemessenheitsprüfung nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG für Kraftfahrzeuge. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass maximal 40.000 €¹²⁷ Anschaffungskosten für Neufahrzeuge angesetzt werden dürfen. Höhere Anschaffungskosten sind im Rahmen der Abschreibung nicht abzugsfähig. Ebenso müssen die anderen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen im Verhältnis zu den unangemessenen Aufwendungen gekürzt werden. Dem entspricht, dass bei Überlassung des Fahrzeuges an den Dienstnehmer kein höherer Sachbezugswert als 1,5 % der Anschaffungskosten von 40.000 € pro Monat – also maximal 600 €¹²⁸ – zugerechnet wird¹²⁹. Der Zusammenhang aus Angemessenheit der Anschaffungskosten und dem höchsten Sachbezugswert ergibt sich aus folgenden Überlegungen: Es wäre widersprüchlich, bei Dienstnehmern einen geldwerten Vorteil anzunehmen, beim Dienstgeber jedoch den Aufwand nicht anzuerkennen. Ebenso wäre es inkonsequent, beim Unternehmer höhere Anschaffungskosten anzuerkennen, aus dem teureren Fahrzeugpreis jedoch keinen höheren Sachbezugswert beim Dienstnehmer abzuleiten¹³⁰.

Stehen ein und demselben Dienstnehmer gleich mehrere Kfz (auch) zur privaten Nutzung zur Verfügung, ist ein Sachbezugswert für jedes einzelne Kraftfahrzeug anzusetzen. Benützen hingegen mehrere Dienstnehmer abwechselnd verschiedene Kraftfahrzeuge errechnet sich der Sachbezugswert vom Durchschnitt der Anschaffungskosten der Autos. Steht nur ein Kfz mehreren Arbeitnehmern zur gemeinsamen Nutzung zur Verfügung, ist der Sachbezugswert des Kfz im Verhältnis der Nutzung auf die Arbeitnehmer zu verteilen¹³¹.

¹²⁷ Die 40.000 € Grenze für die Anschaffungskosten bei Kfz wird umgangssprachlich auch „Luxustangente“ genannt.

¹²⁸ $40.000 \text{ €} \times 1,5\% = 600 \text{ €}$.

¹²⁹ Vgl. EStR 2000 Rz 4772.

¹³⁰ Vgl. Doralt, EStG⁴ (1999) § 20 Tz 47.

¹³¹ Vgl. LStR 2002 Rz 183 ff; VwGH 20.12.1994, 94/14/0131.

Bei Gebrauchtfahrzeugen (§ 4 Abs 4 Sachbezugs-VO) sind die Prozentsätze als Sachbezugswert auf den Neuwert der entsprechenden Modellvariante im Zeitpunkt der Erstzulassung ¹³² anzuwenden, wobei allfällige Sonderausstattungen sowie handelsübliche Rabatte unberücksichtigt bleiben. Es kann aber wahlweise der Nachweis über die Höhe der seinerzeitigen tatsächlichen Anschaffungskosten des Erstbesitzers – diese umfassen auch allfällige Sonderausstattungen und Rabatte – erbracht werden¹³³. Bei geleasteten Kfz ist der Sachbezugswert iSd § 4 Abs 5 der Sachbezugs-VO von den Anschaffungskosten zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt wurden. Sind die Anschaffungskosten aus dem Leasingvertrag nicht ersichtlich, ist vom Neupreis der entsprechenden Modellvariante zum Zeitpunkt der Erstzulassung auszugehen. Bei geleasteten Gebrauchtfahrzeugen sind die Anschaffungskosten analog zu gekauften Gebrauchtfahrzeugen zu ermitteln¹³⁴. Bei Vorführkraftfahrzeugen iSd § 4 Abs 6 der Sachbezugs-VO sind die um 20 % erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) anzusetzen.

Mit dem Sachbezugswert sind alle geldwerten Vorteile, die mit der Nutzung des arbeitgebereigenen Kfz üblicherweise verbunden sind, abgegolten. Diese entsprechen jenen Aufwendungen, die bei Zahlung von Kilometergeld abgedeckt wären. Es handelt sich dabei um folgende Posten¹³⁵:

- Absetzung für Abnutzung,
- Treibstoff, Öl,
- Service und Reparaturkosten auf Grund des laufenden Betriebes,
- Zusatzausrüstungen (Winterreifen, Autoradio usw.),
- Steuern, (Park-)Gebühren, Mauten, Autobahnvignette,
- Versicherungen aller Art (einschließlich Vollkasko-, Insassenunfall- und Rechtsschutzversicherung),
- Mitgliedsbeiträge bei Autofahrerklubs (z.B. ÖAMTC, ARBÖ),

¹³² Vgl. VwGH 18.11.2003, 2003/14/0072.

¹³³ Vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG⁵ (2005) § 15 Anm 36; LStR 2002 Rz 179.

¹³⁴ Vgl. *Doralt*, EStG⁸ (2004) § 15 Tz 55/3; LStR 2002 Rz 180.

¹³⁵ Vgl. LStR 2002 Rz 175 iVm Rz 372.

- Finanzierungskosten.

7.2.2 Beschränkte Privatnutzung

Eine weitere Möglichkeit zur Festsetzung des Sachbezugswertes besteht für den Fall, dass das arbeitgebereigene Kfz nur in beschränktem Maße genutzt wird. Hierfür ist ein geringer Wert als Sachbezug anzusetzen, welcher nur 0,75 % der tatsächlichen Anschaffungskosten beträgt. Höchstens dürfen jedoch 300 € angenommen werden, welche ebenso mit der Luxustangente in Zusammenhang stehen¹³⁶. Voraussetzung dafür ist, dass die jährlich gefahrenen Kilometer durchschnittlich nicht mehr als 500 km pro Monat ausmachen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich¹³⁷. Da im Gesetz nicht festgelegt ist wie dieser Nachweis über die zurückgelegten Kilometer zu erfolgen hat, obliegt es den Parteien den Nachweis in welcher Form auch immer zu erbringen¹³⁸. Dabei ist im Hinblick auf die besondere Nähe des Abgabepflichtigen zum Sachverhalt von einer erhöhten Mitwirkungspflicht der Partei auszugehen¹³⁹.

Wird das dienstgebereigene Fahrzeug nur in geringem Ausmaß privat genutzt, kann ein geringerer Sachbezugswert als in § 4 Abs 2 der Sachbezugs-VO angesetzt werden. Möglich ist dies, wenn sich bei einem Ansatz von 0,50 € (ohne Chauffeur) bzw. 0,72 € (mit Chauffeur) pro Kilometer Fahrtstrecke ein um mehr als 50 % niedrigerer Sachbezugswert als 0,75 % der Anschaffungskosten des Pkw, höchstens 300 €, ergibt. Voraussetzung dafür ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden¹⁴⁰. Ein Fahrtenbuch muss die betrieblich und privat gefahrenen Kilometer enthalten, es muss fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Ausgangs- und Zielpunkt, Zweck der Reise, gefahrene Kilometer enthalten.

¹³⁶ 40.000 € x 0,75 % = 300 €.

¹³⁷ Vgl. § 4 Abs 2 Sachbezugs-VO.

¹³⁸ Vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191.

¹³⁹ Vgl. *Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel*, Das Auto im Steuerrecht 2004 79.

¹⁴⁰ Vgl. § 4 Abs 3 Sachbezugs-VO.

7.3 Kostenbeiträge

Leistet der Arbeitnehmer Kostenbeiträge an den Arbeitgeber, mindern diese den anzusetzenden Sachbezugswert. Dies gilt sowohl für laufende Kostenersätze als auch für einen einmaligen Kostenbeitrag bei der Anschaffung des Fahrzeuges durch den Arbeitgeber¹⁴¹. Wird vom Arbeitnehmer ein einmaliger Kostenbeitrag an den Arbeitgeber geleistet, hat Ersterer ein Wahlrecht, diesen auf acht Jahre verteilt vom laufend ermittelten Sachbezugswert abzuziehen oder den Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen¹⁴².

Beispiel:

Anschaffungskosten:	18.000 €
Kostenbeitrag Arbeitnehmer:	<u>3.500 €</u>
Bemessungsgrundlage:	14.500 €
davon 1,5 %	217,50 €

oder

Anschaffungskosten:	<u>18.000 €</u>	
davon 1,5 %	270 €	
abzgl. Kostenbeitrag:	<u>36,46 €</u>	(3.500 € : 96 Monate)
Sachbezugswert:	233,54 €	

Als Sachbezug ist der Wert nach der günstigeren Variante (217,50 €) anzusetzen¹⁴³.

Anders verhält es sich, wenn Kostenbeiträge für Kfz geleistet werden, deren Anschaffungskosten über der Luxustangente liegen. Liegen die

¹⁴¹ Vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG⁵ (2005) § 15 Anm 41; LStR 2002 Rz 186.

¹⁴² Vgl. § 4 Abs 7 Sachbezugs-VO.

¹⁴³ Vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG⁵ (2005) § 15 Anm 41; LStR 2002 Rz 186.

Anschaffungskosten des Autos über der Angemessenheitsgrenze von 40.000 €, werden die diesen Betrag übersteigenden, unangemessenen Aufwendungen gegen die Kostenbeiträge gerechnet. Erst ein dieser unangemessenen Aufwendungen übersteigender Kostenbeitrag kürzt den Sachbezugswert¹⁴⁴.

Beispiel:

Ein Unternehmen stellt einem Arbeitnehmer einen PKW mit Anschaffungskosten von 60.000 € für dienstliche und private Fahrten zur Verfügung. Die Privatnutzung beträgt mehr als 500 km pro Monat. Die als unangemessen zu qualifizierenden Aufwendungen (AfA und sonstige Aufwendungen) betragen jährlich 4.500 €. Der Arbeitnehmer leistet einen Kostenbeitrag von 5.100 €. Beim Arbeitgeber unterbleibt eine Kürzung der Aufwendungen. Der Kostenbeitrag ist als Einnahme zu erfassen. Beim Arbeitnehmer führt der Kostenbeitrag zu keinen Werbungskosten. Der Sachbezugswert ist um den die unangemessenen Aufwendungen übersteigenden Betrag zu kürzen. Rechnung: 5.100 € - 4.500 € = 600 € jährlich, das sind 50 € monatlich. Der monatliche Sachbezugswert von 600 € (da der PKW uneingeschränkt privat genutzt wird) reduziert sich um 50 € auf 550 € monatlich¹⁴⁵.

Einen interessanten Ansatzpunkt für ertragssteuerliche Spielräume birgt der letzte Satz in § 4 Abs 7 der Sachbezugs-VO. „Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen“. Anders gesprochen wird der Sachbezugswert auch nicht erhöht, falls der Arbeitgeber die Treibstoffkosten übernimmt. Grundsätzlich sind ja die Treibstoffkosten schon im Sachbezugswert aliquot enthalten (siehe LStR 2002 Rz 175). Da der Sachbezugswert aber von den Anschaffungskosten des Kfz und nicht anhand der gefahrenen Kilometer ermittelt wird, erscheint es empfehlenswert anstatt einer Bezugserhöhung die Übernahme der Treibstoffkosten zu vereinbaren¹⁴⁶. Wird das Auto privat viel gefahren, besteht so die Möglichkeit Steuern zu

¹⁴⁴ Vgl. *Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel*, Das Auto im Steuerrecht 2004 29; LStR 2002 Rz 4782.

¹⁴⁵ Vgl. EStR 2000 Rz 4782.

¹⁴⁶ Vgl. *Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel*, Das Auto im Steuerrecht 2004 77.

sparen, da auch alle sonstigen Kosten (Reparaturen, Service, Reifen usw.) vom Arbeitgeber getragen werden.

Allgemein kann man sagen, dass es von zwei Komponenten abhängt ob sich ein Dienstwagen steuerlich auszahlt oder nicht. Das wären zum einen die Anschaffungskosten des Autos, und zum anderen das Brutto-Einkommen des Dienstwagen-Empfängers. Hier gilt als Faustregel: Je höher das Einkommen und je billiger der Dienstwagen, desto weniger machen die Zusatzkosten des Autos prozentuell vom Einkommen aus. Besonders interessant – prozentuell gesehen – ist das Dienstauto, wenn der Arbeitnehmer in der Höhe der Höchstbemessungsgrundlage verdient. Ein teures Dienstauto und ein niedriges Einkommen ist auf jeden Fall keine gute Lösung¹⁴⁷.

7.4 Kein Sachbezug

Grundsätzlich gelten ja Fahrten des Dienstnehmers mit dem Kfz des Dienstgebers von der Arbeitsstätte zur Wohnung als private Fahrten und sind somit mit als Sachbezug zu bewerten. Diese Fahrten sind dann kein geldwerter Vorteil, wenn es sich um einen so genannten „Werkverkehr“ handelt. Ein solcher ist dann anzunehmen, wenn ein Dienstgeber einem Dienstnehmer einen Pkw zur Verfügung stellt, um andere Dienstnehmer damit auf der Strecke Wohnung – Betriebsstätte mitzubefördern. Für die mitbeförderten Arbeitnehmer entsteht nach Ansicht des BMF kein Aufwand, so dass kein Pendlerpauschale zusteht, aber auch kein Sachbezugswert beim Lohn hinzuzurechnen ist. Anderer Ansicht ist hier *Hilber*¹⁴⁸, da durch die Mitfahrgelegenheit ein Aufwand beim Dienstnehmer vermieden wird, und so sehr wohl ein Sachbezugswert angesetzt werden müsste.

Ebenfalls kein Sachbezugswert ist anzusetzen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung praktisch ausschließen (z.B. Einsatzfahrzeuge, Taxi,

¹⁴⁷ Vgl. *Brenner/Kowatsch/Senk/Wilhelm/Fembek/Trauttmansdorff/Jörg*, So holen Sie jetzt mehr Netto aus Ihrem Brutto, Gewinn 01/08 74.

¹⁴⁸ Vgl. *Hilber*, Die private Nutzung eines Firmen-Kfz, SWK 13/1998 364.

Montagefahrzeuge mit eingebauter Werkbank), oder wenn Berufsschauffeure das Fahrzeug, das privat nicht verwendet werden darf, nach der Dienstverrichtung mit nach Hause nehmen¹⁴⁹.

Ein Sachbezug ist überdies dann nicht anzunehmen, wenn ein ernst gemeintes Verbot von Privatfahrten durch den Arbeitgeber vorliegt und dieser für die Wirksamkeit des Verbotes sorgt. Ein geeignetes Mittel dafür kann beispielsweise darin bestehen, dass der Arbeitnehmer den Arbeitgeber zur Führung von Fahrtenbüchern verhält und diese laufend kontrolliert¹⁵⁰ oder der Autoschlüssel am Ende jedes Arbeitstages beim Arbeitgeber abgegeben werden muss.

Als Alternative zum Dienstwagen sei hier noch das Kilometergeld erwähnt. Fährt der Dienstnehmer mit seinem privaten Pkw nicht mehr als 30.000 km pro Jahr beruflich bedingt, kann er als Werbungskosten ein Kilometergeld von 0,38 € pro Kilometer geltend machen¹⁵¹.

7.5 Der arbeitgebereigene Kfz-Abstellplatz

Benutzt der Arbeitnehmer für den Weg zur Arbeit ein Auto (egal ob es sich um das eigene Kfz oder einen Dienstwagen handelt), muss er dieses auch irgendwo abstellen. Vor allem in größeren Städten ist dies meist nicht unproblematisch, da entweder zu wenige Parkplätze vorhanden sind oder ein Abstellplatz mit Kosten verbunden ist. Daher kann es vorkommen, dass der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Kfz-Abstell- oder Garagenplätze zur Verfügung stellt. Hierfür ist ein Sachbezug in Höhe von 14,53 € monatlich anzusetzen (gemäß § 4a Sachbezugs-VO). Anknüpfungspunkt für seinen solchen Sachbezugswert ist, dass der Parkplatz während der Arbeitszeit genutzt wird und der Abstellplatz in Bereichen liegt, die der Parkraumbewirtschaftung unterliegen. Parkraumbewirtschaftung liegt vor, wenn das Abstellen von Kraftfahrzeugen auf öffentlichen Verkehrsflächen für einen

¹⁴⁹ Vgl. LStR 2002 Rz 175 iVm Rz 744 und 745.

¹⁵⁰ Vgl. VwGH 27.2.2003, 99/15/0193.

¹⁵¹ Vgl. LStR 2002 Rz 371.

bestimmten Zeitraum gebührenpflichtig ist¹⁵². In welchen Städten von Bereichen mit flächendeckender Parkraumbewirtschaftung auszugehen ist, findet sich in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 geregelt¹⁵³.

Um in diesem Fall einen Sachbezug anzusetzen, ist es nicht erforderlich, dass eine individuelle Zuordnung an einen konkreten Arbeitnehmer erfolgt. Vielmehr führt schon bereits die Einräumung der Berechtigung, einen arbeitgebereigenen Parkplatz benützen zu dürfen, zum Vorliegen eines Sachbezuges. Diese Berechtigung kann z.B. durch Übergabe eines Schlüssels für den Einfahrtsschranken, eine Parkkarte oder durch einen Aufkleber, mit dem parkberechtigte Fahrzeuge gekennzeichnet werden, eingeräumt werden. Steht ein Parkplatz mehreren Arbeitnehmern zur Verfügung, ist bei jedem Arbeitnehmer ein geldwerter Vorteil von 14,53 € anzunehmen¹⁵⁴.

8 Die Dienstwohnung als geldwerter Vorteil

Dienstwohnungen haben im Zuge des BAWAG-Prozesses großes mediales Aufsehen erfahren. Doch nicht nur Vorstände und Aufsichtsratsmitglieder können in den Genuss einer Dienstwohnung kommen. Als Bestandteil des Gehalts ist es auch beim gewöhnlichen Arbeitsvolk – vom Hausmeister bis zum Generaldirektor – eine gern gesehene Form der Entlohnung, da sich unter gewissen Umständen Vorteile für den Dienstnehmer daraus ergeben können.

8.1 Allgemeines

Ebenso wie bei der gerade betrachteten Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz durch den Arbeitnehmer handelt es sich bei Dienstwohnungen um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt eine Dienstwohnung, handelt es sich grundsätzlich um einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis, welcher dem Lohnsteuerabzug

¹⁵² Gem. § 4a Abs 3 Sachbezugs-VO.

¹⁵³ Hierzu siehe LStR 2002 Rz 199 und 200.

¹⁵⁴ Vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG⁵ (2005) § 15 Anm 45; LStR 2002 Rz 191.

unterliegt. Viele Unternehmen stellen ihren Arbeitnehmern solche Wohnungen zur Verfügung, um geeignete Arbeitskräfte zu bekommen. Diese Vorgehensweise ist jedoch nur praktikabel, wenn mit Ende des Dienstverhältnisses auch das Recht auf Nutzung der Dienstwohnung erlischt. So soll sichergestellt werden, dass die Wohnung sofort durch den neuen Arbeitnehmer genutzt werden kann. Aus diesem Grund fallen Dienstwohnungen auch nicht in den Anwendungsbereich des MRG¹⁵⁵, wenn diese aufgrund eines Dienstverhältnisses oder im Zusammenhang eines solchen überlassen werden. Das Benutzungsrecht an einer Dienstwohnung endet, ohne dass der Kündigungsschutz des MRG eingreift¹⁵⁶.

8.2 Dienstwohnung begründet keinen geldwerten Vorteil

In Ausnahmefällen führt eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Dienstwohnung beim Arbeitnehmer zu keinem Sachbezug und in diesem Sinne auch zu keinen Einnahmen. Dies ist der Fall, wenn der Arbeitnehmer die Dienstwohnung im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers in Anspruch nimmt¹⁵⁷. Was genau im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers liegt, ist im Gesetz nicht definiert und wurde in verschiedenen VwGH-Entscheidungen¹⁵⁸ erörtert. Ein Indiz für die ausschließliche Nutzung im Interesse des Arbeitgebers ist es, wenn der Arbeitnehmer seine bisherige Wohnung beibehält und die bereitgestellte Wohnung nach Art und Umfang (Ausstattung) auf die Nutzung in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit abstellt (z.B. Dienstwohnung eines Werkportiers im Werkgelände, wenn gleichzeitig die eigene Wohnung beibehalten wird und die Zurverfügungstellung auf die Tage der Dienstausbübung beschränkt ist)¹⁵⁹. Wird hingegen eine Wohnung zur Verfügung gestellt, die nach objektiven Kriterien als Mittelpunkt der Lebensinteressen verwendet werden kann, liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug auch dann vor, wenn die eigene Wohnung beibehalten wird (wenn z.B. ein zum

¹⁵⁵ Vgl. § 1 Abs 2 Z 2 MRG.

¹⁵⁶ Vgl. *Kasperak*, Dienstwohnungen (2003) 11.

¹⁵⁷ Vgl. VwGH 10.12.1997, 95/13/0078.

¹⁵⁸ Siehe dazu VwGH 19.3.1985, 84/14/0149; VwGH 31.3.1992, 87/14/0060; VwGH 25.11.1997, 93/14/0109.

¹⁵⁹ Vgl. LStR 2002 Rz 162.

Bezirkshauptmann bestellter Bediensteter am Sitz der Bezirkshauptmannschaft seinen ordentlichen Wohnsitz begründen muss, ist ein Sachbezug auch dann anzusetzen, wenn der bisherige Wohnsitz beibehalten wird)¹⁶⁰.

Ein ausschließlich eigenbetriebliches Interesse ist dann nicht anzunehmen, wenn auch der Dienstnehmer einen Vorteil aus der Dienstwohnung zieht¹⁶¹. So ein Vorteil des Dienstnehmers ist gegeben, wenn¹⁶²:

- die Wohnnutzfläche der Dienstwohnung wesentlich größer als jene der Privatwohnung ist und für die Familie des Dienstnehmers die Möglichkeit der Mitbenützung besteht,
- die Dienstwohnung die einzige Wohnung des Dienstnehmers ist oder sie zwar nicht die einzige Wohnung ist, sie aber ständig benutzt wird,
- der Dienstnehmer durch eine arbeitsplatznahe Dienstwohnung sich größere Fahrtstrecken erspart,
- eine an sich als Dienstwohnung anerkannte Wohnung über das Ende des Dienstverhältnisses zur Verfügung gestellt wird. Daraus ergibt sich, dass der Sachbezug für die Benutzung einer Dienstwohnung nach Beendigung des Dienstverhältnisses ebenfalls der Lohnsteuerpflicht unterliegt¹⁶³.

Wird eine Dienstwohnung verbilligt an einen Arbeitnehmer überlassen, kann dann nicht von einem geldwerten Vorteil gesprochen werden, wenn die Vereinbarung eines unter den amtlichen Sachbezugswerten liegenden Nutzungsentgeltes auf der von der Arbeitnehmerschaft unabhängigen Einhaltung zwingender gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen beruht. In einem solchen Fall ist nämlich nicht zu erkennen, dass das auf den ortsüblichen Preis

¹⁶⁰ Vgl. Vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG⁵ (2005) § 15 Anm 26; LStR 2002 Rz 162; VwGH 25.3.1999, 97/15/0089.

¹⁶¹ Vgl. VwGH 2.8.2000, 97/13/100.

¹⁶² Vgl. *Doralt*, EStG⁸ (2004) § 15 Tz 20/1.

¹⁶³ Vgl. LStR 2002 Rz 162a.

fehlende Entgelt auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zurückzuführen ist¹⁶⁴.

8.3 Bewertung von Dienstwohnungen

Betreffend die Bewertung von Dienstwohnungen hat der Gesetzgeber die monatlich anzusetzenden Quadratmeterpreise in der Sachbezugs-Verordnung¹⁶⁵ festgelegt. Diese monatlichen Quadratmeterpreise sind abhängig von Baujahr und Kategorie¹⁶⁶.

Quadratmeterpreise in Euro			
	Kategorie 1 ¹⁶⁷	Kategorie 2 ¹⁶⁸	Kategorie 3
	Dienstwohnungen für Hausbesorger, Portiere	Andere Dienstwohnungen	Wohnungen in Eigenheimen, Einfamilienhäuser
Baujahr bis 1949	0,94	1,16	1,45
1950 bis 1960	1,23	1,45	1,81
1961 bis 1970	1,45	1,81	2,18
1971 bis 1980	1,67	2,18	2,61
1981 bis 1992	1,96	2,61	3,05
Ab 1993	2,10	2,76	3,27

Um den tatsächlichen monatlichen Sachbezugswert zu erhalten muss also zuerst festgestellt werden, in welche Kategorie der Wohnraum fällt und dann, um welches Baujahr es sich handelt. Hinsichtlich des Baujahrs gilt im Falle einer Generalsanierung das Kalenderjahr des Abschlusses der Sanierung als

¹⁶⁴ Vgl. VwGH 29.4.2003, 99/14/0240, LStR 2002 Rz 162b.

¹⁶⁵ Siehe § 2 Sachbezugs-VO.

¹⁶⁶ Die Quadratmeterpreise stellen die ortsüblichen Mittelpreise des Verbrauchsortes dar, ein Vergleich mit anderen ortsüblichen Wohnungen ist daher nicht mehr erforderlich, vgl. *Sailer/Bernhold/Mertens*, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort (2006) 126 Tz 15/4.

¹⁶⁷ Die Hausbesorger- bzw. die Portiertätigkeit muss überwiegend ausgeübt werden, ebenso muss die ausgeübte Tätigkeit dem Hausbesorgergesetz unterliegen, LStR 2002 Rz 155.

¹⁶⁸ Eigentumswohnungen gehören grundsätzlich zur Kategorie 2; ausnahmsweise zählen sie zur Kategorie 3 wenn die Benutzung eines zur Wohnung gehörenden Grundstückes (Grünfläche, Garten) mit der Wohnung verbunden ist, LStR 2002 Rz 157.

Baujahr¹⁶⁹. Dieser sich aus der obigen Tabelle ergebende Wert wird dann mit den Quadratmetern des zur Verfügung stehenden Wohnraumes multipliziert. Die Ermittlung des Wohnflächenausmaßes ist nach den Bestimmungen des Wohnbauförderungsgesetzes vorzunehmen. Diese verweisen wiederum auf das MRG¹⁷⁰.

In den angegebenen Quadratmeterpreisen sind auch die üblichen Betriebskosten enthalten. Sind hingegen die Betriebskosten vom Dienstnehmer zu bezahlen, reduziert sich der Quadratmeterpreis um 20 %. Werden auch die Heizkosten vom Arbeitgeber übernommen ist bei allen Kategorien von Wohnraum ganzjährig ein Heizkostenzuschlag vom 0,58 € pro Quadratmeter anzusetzen, wobei Kostenbeiträge des Arbeitnehmers diesen Zuschlag kürzen¹⁷¹.

8.4 Vorteile einer Dienstwohnung

8.4.1 Eigentum günstiger als Mietwohnung

Aufgrund der Regelung in § 2 Abs 4 der Sachbezugs-VO steigt der Steuerpflichtige am Besten aus, wenn die Dienstwohnung im Eigentum des Dienstgebers steht. Die Verordnung besagt nämlich, dass die Sachbezugswerte von angemieteten Wohnungen mit den tatsächlichen, um 25 % gekürzten, Mietpreisen (inklusive Betriebskosten) verglichen werden und der höhere dieser beiden Werte bildet dann den maßgeblichen Sachbezugswert. Der Grund für den Abzug von 25 % besteht darin, dass Dienstwohnungen nur auf die Dauer des Arbeitsverhältnisses überlassen werden und auch nicht dem mietrechtlichen Kündigungsschutz unterliegen¹⁷².

Dies ist bei im Eigentum von Dienstgebern stehenden Realitäten nicht der Fall, hier wird unabhängig von der tatsächlichen Miete immer der amtliche

¹⁶⁹ Vgl. § 2 Abs 2 Sachbezugs-VO.

¹⁷⁰ Vgl. Kasperak, Dienstwohnungen (2003) 69; § 17 Abs 1 MRG.

¹⁷¹ Vgl. § 2 Abs 4 und 5 Sachbezugs-VO.

¹⁷² Vgl. Kasperak, Dienstwohnungen (2003) 69.

Sachbezugswert herangezogen. Das Ganze soll an einem Beispiel deutlich gemacht werden.

Beispiel:

100 m² Wohnung in 1010 Wien, Baujahr 1995, Betriebskosten 220 €, im Eigentum des Dienstgebers, dieser bezahlt auch die Betriebskosten, Heizkosten trägt der Dienstnehmer.

100 m ² Wohnnutzfläche zu 2,76 €	276,00 €
---	----------

In diesem Fall hätte der Dienstnehmer 276 € monatlich der Lohnsteuer zu unterwerfen.

Beispiel:

100 m² Wohnung in 1010 Wien, Baujahr 1995, Betriebskosten 220 €, vom Dienstgeber angemietet, dieser bezahlt auch die Betriebskosten, Heizkosten trägt der Dienstnehmer.

100 m ² Wohnnutzfläche zu 2,76 €	276,00 €
---	----------

wird verglichen mit tatsächlichem Mietpreis abzgl. 25 %

100 m ² Wohnnutzfläche zu 15,28 ¹⁷³ €	1.528,00 €
zzgl. Betriebskosten	<u>220,00 €</u>
Zwischensumme	1.748,00 €
Abzgl. 25 %	<u>437,00 €</u>
Vergleichswert	1.311,00 €

Bei angemieteten Wohnungen wird der höhere Wert angesetzt, in diesem Fall wären 1.311 € monatlich der Lohnsteuer zu unterwerfen.

¹⁷³ Siehe www.immopreise.at, Stand 12.11.2007.

Dies war nicht immer so. Bis 1988 war der pauschalierte Sachbezugswert dann nicht anzuwenden, wenn dieser „erheblich unter dem ortsüblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes“ lag. Das heißt, „wenn der Mietwert die Hälfte des ortsüblichen Mittelpreises des Verbrauchsortes nicht erreicht“, war der Marktwert maßgeblich. Erstmals mit der Sachbezugsbewertung ab 1989 ging das BMF von dieser Regelung ab. Die Einschränkung, dass die pauschalierten Sachbezugswerte dann nicht gelten, wenn sie vom Marktwert erheblich abweichen, fehlt seit damals. Seit damals gelten also die pauschalierten Sachbezugswerte auch dann, wenn der Marktwert den Sachbezugswert um ein Vielfaches übersteigt¹⁷⁴.

8.4.2 Möblierung

Ein weiterer Vorteil bietet sich hinsichtlich der Möblierung der Dienstwohnung. Es ist nämlich unbeachtlich, ob eine Dienstwohnung möbliert oder unmöbliert zur Verfügung gestellt wird¹⁷⁵. Es ist demnach weder ein Zuschlag noch ein Abschlag vom Sachbezugswert vorzunehmen. So gesehen wäre es von Vorteil, wenn der Dienstnehmer vom Dienstgeber mit Einrichtungsgegenständen in seiner Dienstwohnung belohnt wird. Dies ändert nämlich nichts am Sachbezugswert; hingegen würden z.B. Prämienzahlungen ein lohnsteuerpflichtiges Einkommen darstellen.

8.5 Kritik

Diese Bewertungsmethode mit fixen Sachbezugswerten stößt vor allem in Zusammenhang mit Immobilien auf erhebliche Kritik. Wie am Beispiel oben schon zu sehen ist, ergeben sich mitunter erhebliche Unterschiede in der Bewertung. Hauptkritikpunkt ist, dass die Kriterien für die Festsetzung des Sachbezugswertes nur von Baujahr und Kategorie abhängt, die Lage der Immobilie jedoch in keinsten Weise in Betracht gezogen wird, was auch meines

¹⁷⁴ Vgl. *Doralt*, Sachbezüge: Luxuswohnungen wie Substandard bewertet, RdW 12/2003 727.

¹⁷⁵ Vgl. LStR 2002 Rz 159.

Erachtens etwas an der Realität vorbeischrämmt. So werden Dachgeschoßwohnungen im ersten Wiener Gemeindebezirk gleich bewertet wie Substandardwohnungen. Zieht man vom pauschalierten Sachbezugswert (ca. 3 €/m²) die Betriebskosten und die Heizung ab, bleibt für die Miete weniger als 1 € übrig. Das entspricht etwa der Miete für Substandardwohnungen der Kategorie D¹⁷⁶.

9 Stock Options als Sachbezüge

9.1 Entwicklung und Ziele von Stock Options

Wie anfangs in der Einleitung schon erwähnt, obliegt es dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer die Entlohnung für geleistete Arbeit zu vereinbaren. Dies kann auch als variable Entlohnung, in Form von Aktienoptionen für Führungskräfte, geschehen. Der Ursprung dieser variablen und erfolgsorientierten Entlohnungsform findet sich in den 50er Jahren des vorigen Jahrhunderts in den USA. Seit Mitte der 90er Jahre hat die Bedeutung von Aktienoptions-Programmen auch in Deutschland und Österreich immer mehr an Bedeutung gewonnen und sich zu einem fixen Gehaltsbestandteil moderner Unternehmenskulturen entwickelt¹⁷⁷. Junge, finanzschwache Unternehmen in der Aufbauphase nutzen diese Optionsrechte, um trotz eingeschränkter Liquidität als attraktive Arbeitgeber auftreten und fähige und erfolgsorientierte Mitarbeiter anwerben zu können. Etablierte Großunternehmen setzen Aktienoptions-Programme hauptsächlich dafür ein, um eine Steigerung des Shareholder Value zu erreichen. Durch die Einführung von Stock Options als erfolgsabhängige und variable Entlohnungskomponente soll das Führungsteam eines Unternehmens dazu verhalten werden, sein Verhalten konsequent und systematisch am Eigentümerwert als zentraler Orientierungsgröße auszurichten, und darauf aufbauend seine unternehmerischen Entscheidungen zu treffen¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Vgl. *Doralt*, BAWAG-Penthaus – und was man daraus erfährt, SWK 22/2006 861 f.

¹⁷⁷ Vgl. *Köhler*, Stock Options als Sachbezüge (2004) 9.

¹⁷⁸ Vgl. *Kühbacher*, Aktienoptionen für Führungskräfte (2007) 9 ff.

Stock Options beteiligen also Manager und Mitarbeiter an der Wertsteigerung des Unternehmens. Diese Koppelung der Entlohnung an den Börsenwert des Unternehmens dient vor allem der Motivation der Führungskräfte, durch Arbeitseinsatz eine Wertsteigerung des Unternehmens zu erreichen. Hintergrund dieser besonderen Ausgestaltung der Entlohnung ist es, den Interessenskonflikt zwischen Eigentümern (Aktionären) und dem Management, auch Principal-Agency-Problematik genannt, zu entschärfen. So kann es vorkommen, dass die Unternehmensleitung (Management, Agent) unterschiedliche Interessen verfolgt wie die Anteilseigner (Aktionäre, Principals). Für sie steht die Maximierung des Aktionärsvermögens im Mittelpunkt, hingegen könnte das Management andere Interessen verfolgen, wie beispielsweise kostspielige Entscheidungen zur Erhaltung von Einfluss und Reputation oder eine überhöhte Risikoreduktion. Dazu kommt, dass Aktionäre, aufgrund des Informationsvorsprungs des Managements, nicht in der Lage sind, die Unternehmenssituation und die strategischen Möglichkeiten zu überblicken und zu überwachen¹⁷⁹.

Somit hat sich in der Praxis herausgestellt, dass Mitarbeiteroptions-Programme eine geeignete Maßnahme darstellen, um die Interessen der Anteilseigner und der Führungskräfte auf eine Schiene zu bringen und die Principal-Agency Problematik zu entschärfen. Die Ausgestaltung solcher Aktienoptions-Programme wirft jedoch eine Reihe von steuerrechtlichen Fragen auf, insbesondere wird hier der Problematik des Besteuerungszeitpunktes und der Bemessungsgrundlage auf Seiten des Arbeitnehmers Beachtung geschenkt. Demgegenüber wird nicht explizit auf die Behandlung der Stock Options beim Unternehmen und die gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen eingegangen.

9.2 Die Ausgestaltung von Mitarbeiterbeteiligungs-Programmen

Entschließt sich ein Unternehmen, seine Mitarbeiter am Unternehmenserfolg mittels Beteiligungsprogrammen teilhaben zu lassen, stehen grundsätzlich

¹⁷⁹ Vgl. *Kühbacher*, Aktienoptionen für Führungskräfte (2007) 12 f.

mehrere Möglichkeiten zur Auswahl. Entweder beteiligt man die Mitarbeiter sofort und direkt am Unternehmen (Belegschaftsaktien), oder man räumt ihnen die Möglichkeit ein, sich zu einem späteren Zeitpunkt zu beteiligen (Stock Options). Diese spätere Beteiligung ist an bestimmte, im vorhinein festgelegte Kriterien geknüpft, die der Mitarbeiter erfüllen muss.

Eine weitere Möglichkeit besteht in der Ausgabe von virtuellen Aktienoptions-Programmen (Stock Appreciation Rights). Hier wird keine Option auf eine materielle Beteiligung gewährt, sondern dem Mitarbeiter das Recht verschafft, sich bei „fiktiver“ Ausübung innerhalb einer gewissen Frist die Differenz zwischen Ausübungspreis und Verkehrswert im Zeitpunkt der Ausübung auszahlen zu lassen. Der Vorteil besteht darin, dass keine Veränderung in der Aktionärsstruktur entsteht. Demgegenüber findet jedoch ein Abfluss liquider Mittel statt. Bei der Ausübung echter Optionen würde dem Unternehmen Geld in der Höhe des Ausübungspreises zufließen, sich dadurch aber die Aktionärsstruktur verändern.¹⁸⁰ In weiterer Folge wird auf Stock Options und Stock Appreciation Rights näher eingegangen.

9.3 Der Begriff der Option

Eine Option ¹⁸¹ ist das durch einen besonderen Vertrag dem Optionsberechtigten eingeräumte Recht, durch einseitige Willenserklärung gegenüber dem Optionsverpflichteten (Stillhalter) ein inhaltlich schon vereinbartes Vertragsverhältnis herbeizuführen. Der Erwerber einer Option ist berechtigt, aber nicht verpflichtet, den Optionsgegenstand zu einem fixierten Preis (Basispreis, Ausübungspreis) vom Stillhalter zu kaufen (es handelt sich um eine Kaufoption und der Optionsnehmer befindet sich in einer Call-long Position), oder an den Stillhalter zu verkaufen (es handelt sich um einen Verkaufsoption und der Optionsnehmer befindet sich in einer Put-long Position). Der Optionskäufer kann die Option auch verfallen lassen. Der Optionsgeber

¹⁸⁰ Vgl. *Trenkwalder/Gruber in Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg.), SWK-Sonderheft Stock Options (2001) 9 ff.

¹⁸¹ Der Begriff „Option“ ist vom lateinischen Wort „optio“ („freie Wahl“ bzw. „das Recht zu wünschen“) abgeleitet und bezieht sich hier auf den Vertragsgegenstand, vgl. *Roither*, Stock Options – Mitarbeiteraktienoptionen im Bilanz- und Steuerrecht (2003) 4.

(Stillhalter) hat jedoch keine Wahlmöglichkeit, er ist verpflichtet, zum Basispreis zu kaufen (Put-short Position) oder zu verkaufen (Call-short Position). Der Stillhalter erhält für das Eingehen dieser Verpflichtung eine Optionsprämie (Optionspreis)¹⁸².

Bei Mitarbeiter-Aktienoptionen handelt es sich um Kaufoptionen. Gegenstand ist eine Vereinbarung, bei der den Begünstigten (Mitarbeitern) meist unentgeltlich das Recht eingeräumt wird, zukünftig innerhalb einer vorgegebenen Ausübungsfrist eine vereinbarte Anzahl von Aktien des Arbeitgeberunternehmens bzw. einer anderen Konzerngesellschaft zu einem vorher bestimmten Preis zu erwerben. Der Arbeitgeber trägt bei solchen Optionen das Risiko aus der Steigerung des Aktienkurses, im Umkehrschluss hat der Mitarbeiter die Chance auf eine Steigerung des Aktienkurses¹⁸³.

9.4 Merkmale von Aktienoptions-Plänen

In der Praxis treten eine Vielzahl von Mitarbeiterbeteiligungs-Modellen auf, es würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen auf alle Varianten näher einzugehen. Es gibt jedoch Eckpunkte, die bei allen Optionsplänen eine wichtige Rolle spielen und die dann beliebig erweitert und ergänzt werden können.

Ausübungspreis

Am Beginn eines Aktienoptions-Programmes wird der Preis festgesetzt, zu welchem der Begünstigte die Aktien vom Unternehmen erwerben kann. Hierbei wird üblicherweise der Börsenkurs am Tag der Optionsgewährung herangezogen („at the money“). Eine mögliche Gestaltungsvariante ist es auch, den Ausübungspreis unter dem aktuellen Kurswert anzusetzen („in the money“), ebenso kann auch ein Ausübungspreis gewählt werden, der am Tag der Optionsgewährung über dem aktuellen Aktienkurs liegt („out of the money“)¹⁸⁴.

¹⁸² Vgl. *Haslinger*, Besteuerung von Arbeitnehmer-Aktien-Optionen, SWK 26/1995 563.

¹⁸³ Vgl. *Kohler*, Stock Options als Sachbezüge (2004) 11.

¹⁸⁴ Vgl. *Trenkwalder/Gruber* in *Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg.), SWK-Sonderheft Stock Options (2001) 11.

Kursziele

Die Anknüpfung der Ausübung an eine absolute Steigerung des Aktienkurses¹⁸⁵ hat in der Vergangenheit heftige Kritik ausgelöst. Bei dieser Entlohnungsform werden zufällige Kurssteigerungen aufgrund von allgemeinen Marktbewegungen gleichgesetzt mit überdurchschnittlicher Managementleistung. Daher wird immer mehr auf relative Kurssteigerungen Bezug genommen. Hier bildet zum Beispiel ein Branchenindex den Bezugspunkt und die Ausübung wird dann möglich, wenn der Aktienkurs diesen Index um einen gewissen Prozentsatz übersteigt¹⁸⁶.

Laufzeit und Veräußerungsverbote

Ziel solcher Aktienoptions-Programme ist es, die Mitarbeiter längerfristig an das Unternehmen zu binden und aufgrund der erfolgsorientierten Entlohnung langfristig den Unternehmenswert zu steigern. Um dies sicherzustellen, ist es üblich, die Ausübung an gewisse zeitliche Restriktionen zu knüpfen. Am gängigsten ist es, eine so genannte Sperrfrist zu vereinbaren, innerhalb welcher es verboten ist, die Optionen auszuüben. Möglich ist auch eine gestaffelte Ausübung. Der Optionsberechtigte kann innerhalb einer gewissen Frist einen Teil der Optionen ausüben¹⁸⁷.

Nach Ablauf einer Sperrfrist beginnt dann meistens die Ausübungsfrist (Exercise Period) über einen längeren Zeitraum zu laufen. Innerhalb dieses Zeitfensters ist der Begünstigte berechtigt seine Optionen auszuüben. Dies ist ein weiteres Instrument, die Mitarbeiterloyalität zu erhöhen. Scheidet der Arbeitnehmer vorzeitig aus dem Unternehmen führt dies zu einem Untergang seines Optionsrechtes. Einen ähnlichen Effekt erzielt auch ein Veräußerungsverbot der Aktienoptionen. Ein solches Verbot ist meist bis zur ersten Ausübungsmöglichkeit, also bis zum Ablauf der Sperrfrist, einzuhalten. In dieselbe Kerbe schlägt ein eventuelles Hedging-Verbot. Es soll ebenfalls eine vorzeitige Gewinnrealisierung verhindern. Verkauft nämlich der

¹⁸⁵ Es darf zum Beispiel erst ausgeübt werden, wenn der Kurs um 20 % gestiegen ist.

¹⁸⁶ Vgl. *Kühbacher*, Aktienoptionen für Führungskräfte (2007) 33 f.

¹⁸⁷ Beispiel: Die Optionsausübung ist die ersten beiden Jahre gesperrt. Danach darf der Berechtigte 30 % der Optionen ausüben, ab dem dritten Jahr weitere 30 % und ab dem fünften Jahr den Rest.

Optionsberechtigte seinerseits eine Call Option zu denselben Konditionen, ist er somit in gegenläufiger Stillhalter Position. Die dafür gewährte Optionsprämie würde er vom Käufer sofort erhalten und somit vor Ablauf einer Sperrfrist den Gewinn lukrieren¹⁸⁸.

9.5 Die steuerliche Behandlung beim Arbeitnehmer

Auch bei Stock Options wird grundsätzlich die gleiche Systematik wie bei den Beispielen zuvor angewandt. Die gewährten Stock Options sind unter den Einnahme-Begriff des § 15 EStG zu subsumieren, da sie ihren Ursprung im Dienstverhältnis haben und meist auch verbilligt oder unentgeltlich überlassen werden. Somit entsteht ein geldwerter Vorteil welcher als Vorteil aus dem Dienstverhältnis unter die Einkünfte nach § 25 EStG fällt. Steuerlich interessant und relevant ist bei Stock Options der Zeitpunkt des Zuflusses des geldwerten Vorteils, da dieser bei der Festsetzung der Bemessungsgrundlage und somit bei der Höhe des besteuerten Vorteils eine gewichtige Rolle spielt. Hierzu gibt es im österreichischen Steuerrecht keine expliziten Vorschriften, es wird jedoch, abgeleitet vom § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG, von der österreichischen Finanzverwaltung die Übertragbarkeit der Option als Charakteristikum des Wirtschaftsgutes angenommen¹⁸⁹. Diese Vorgehensweise ist nicht unumstritten und bietet immer wieder die Grundlage für Diskussionen. Diese Arbeit orientiert sich an der Verwaltungspraxis der österreichischen Steuerbehörden. Abgesehen davon finden sich in der Literatur eine Vielzahl von gegenläufigen Meinungen und Argumenten, die diese Vorgehensweise kritisieren. Jedoch wäre es zu umfangreich jede Kritik hier einzeln zu diskutieren.

Die Antwort auf die Frage des Besteuerungszeitpunktes ist von der jeweiligen Ausgestaltung des Aktienoptions-Programmes abhängig, jedoch kann man anhand von gewissen Ausprägungsmerkmalen solcher Programme Aussagen über den Zufluss bzw. Besteuerungszeitpunkt treffen. Weiters existiert für nach bestimmten Kriterien ausgestattete Stock Options eine Steuerbefreiung nach §

¹⁸⁸ Vgl. *Kühbacher*, Aktienoptionen für Führungskräfte (2007) 36 f; *Trenkwalder/Gruber* in *Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg.), SWK-Sonderheft Stock Options (2001) 12; *Kohler*, Stock Options als Sachbezüge (2004) 21.

¹⁸⁹ Vgl. *Kühbacher*, Aktienoptionen für Führungskräfte (2007) 206.

3 Abs 1 Z 15 lit c EStG, welche der Gesetzgeber im Zuge des KMOG¹⁹⁰ eingefügt hat.

9.6 Freie (übertragbare), gesperrte (nicht übertragbare) und frei werdende Optionen

Entscheidend für die Besteuerung von Mitarbeiteraktien-Optionen ist der Zeitpunkt des Zuflusses. Hier gibt es grundsätzlich zwei Möglichkeiten. Der geldwerte Vorteil fließt im Zeitpunkt der Optionseinräumung zu oder erst im Zeitpunkt der Ausübung. Hierzu wird in der Literatur überwiegend unterschieden, ob es sich um freie, gesperrte oder frei werdende Optionen handelt. Diese Unterteilung findet sich nicht explizit im Gesetz wieder sondern wird vielmehr aus den vorhandenen Vorschriften abgeleitet. In der Folge werden diese 3 Varianten dargestellt und es wird auf ihre steuerlichen Konsequenzen eingegangen.

9.6.1 Freie (übertragbare) Optionen

Freie (übertragbare, handelbare) Optionen sind dadurch charakterisiert, dass für deren Ausübung und Handhabung keine weiteren Beschränkungen oder Bedingungen bestehen. Sie verbrieften bereits im Zeitpunkt der Optionseinräumung das unbedingte Recht, zum Ausübungszeitpunkt eine bestimmte Anzahl von Anteilen an einem Unternehmen zu einem vorab festgelegten Preis zu erwerben bzw. ein Cash settlement bei virtuellen Stock Options zu erhalten. Es besteht außerdem keine Bindung an ein aufrechtes Dienstverhältnis. Der Arbeitnehmer verliert sein Optionsrecht nicht, falls er – aus welchen Gründen auch immer – sein Dienstverhältnis zum optionsgewährenden Arbeitgeber auflöst. Ebenso verfügen solche Optionen über keine Sperrfristen, Ausübungsverbote oder andere Auflagen. Somit steht es dem Berechtigten frei, auch schon vor dem Ausübungszeitpunkt die Option zu übertragen. Es ist also kein Unterschied zu den am Markt

¹⁹⁰ Das Kapitalmarktoffensiv-Gesetz wurde durch das BGBl. I 2001/2 eingeführt und brachte erstmals Steuervergünstigungen als Anreiz für die Beteiligung der Mitarbeiter am Unternehmenserfolg.

„gängigen“ Optionen, mit der Ausnahme, dass derartige Optionen verbilligt oder meist unentgeltlich gewährt werden¹⁹¹.

Besteuerung

Die Verwaltungspraxis und herrschende Ansicht geht davon aus, dass nur Optionen mit Wirtschaftsguteigenschaft zufließen können, und somit eine Besteuerung zum Zeitpunkt der Optionsgewährung auslösen. Da der Begriff des Wirtschaftsgutes im EStG nicht geregelt ist, hat ihn die Rechtsprechung dahingehend entwickelt, dass Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art sind. Der Optionsbegünstigte muss ab Einräumung des Rechtes frei über die Option verfügen können, somit auch übertragen können. Derartig ausgestaltete Optionen (freie Optionen) wird von Anfang an die Eigenschaft als Wirtschaftgut zugesprochen und somit liegt ein Zufluss schon im Zeitpunkt der Gewährung vor¹⁹². Besteuert wird der Wert der Option selbst im Einräumungszeitpunkt.

Bei freien Optionen richtet sich die Höhe der Bemessungsgrundlage nach § 7 der Sachbezugs-VO. Hier ist der gemeine Wert anzusetzen, und zwar für solche Optionen, die an Mitarbeiter kostenlos oder verbilligt abgegeben werden und die Wirtschaftsgüter darstellen. Bei Optionen, die an einer Börse gehandelt werden, entspricht der gemeine Wert dem Börsenkurs am Tag des Überganges der Verfügungsmacht (der Einräumung der Option). Ist dies nicht der Fall ist der Wert der Option unter Berücksichtigung des inneren Wertes und des Zeitwertes zu ermitteln.

Der *innere Wert* ergibt sich aus der Differenz des gemeinen Wertes der Beteiligung (normalerweise der Börsenkurs) zum Zeitpunkt der Einräumung und des Ausübungspreises. Der innere Wert kann auch negativ sein.

Der *Zeitwert* ist in Höhe eines Prozentsatzes (1,4 % für die ersten 12 Monate der Laufzeit, dann 1 % für die Restlaufzeit) pro Kalendermonat der Laufzeit der Option vom gemeinen Wert der Beteiligung zum Zeitpunkt der Einräumung der

¹⁹¹ Vgl. *Haunold*, Die steuerliche Behandlung von Stock Options beim Dienstnehmer, SWK 3/2001 84.

¹⁹² Vgl. *Kühbacher*, Aktienoptionen für Führungskräfte (2007) 213.

Option anzusetzen. Dieser Prozentsatz berücksichtigt den nicht erforderlichen Kapitaleinsatz für das Halten der Beteiligung sowie den Ausschluss eines Kursrisikos unter Abzug einer allfälligen Dividendenzahlung während der Laufzeit der Aktienoption. Der gemeine Wert ergibt sich in der Folge aus der Summe des inneren Wertes und des Zeitwertes, wobei durch einen negativen Wert der Zeitwert maximal auf ein Drittel reduziert werden kann¹⁹³.

Diese pauschale Wertermittlung führt in der Literatur zu heftigen Diskussionen. Zum einen, da sie nur bei handelbaren, aber nicht börsennotierten Optionen angewandt wird; handelbare und börsennotierte Optionen hingegen werden mit dem aktuellen Börsenkurs bemessen. Notieren Optionen eines Unternehmens an der Börse und gibt das Unternehmen gleichzeitig ident gestaltete Optionen, die nicht an der Börse notieren, an seine Mitarbeiter aus, kommt es zu einer unterschiedlichen Bewertung der gewährten Optionsrechte und somit zu einer Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte. Zum anderen wird die Höhe der pauschalen Wertsteigerung kritisiert, da sie, gemessen an der in der Praxis erzielbaren Wertsteigerungen, deutlich zu hoch bemessen wird¹⁹⁴. Bei der Bewertung nach § 7 der Sachbezugs-VO gibt der Zeitwert die erwartete Kurssteigerung des Basispapiers, an welche die Option geknüpft ist, wieder. Da im ersten Jahr mit 1,4 % Steigerung pro Monat gerechnet wird kommt man auf eine Kursteigerung von 16,8 % im ersten Jahr und danach auf jährlich 12 %. Begründet wird diese Steigerung mit „dem nicht erforderlichen Kapitaleinsatz für das Halten der Beteiligung sowie dem Ausschluss eines Kursrisikos unter Abzug einer allfälligen Dividende.“ Gemessen an den Wertsteigerungen an internationalen Börsen (ATX, Dow Jones, NASDAQ) in den letzten Jahren ist es unrealistisch, trotz fehlendem Kapitaleinsatz und Kursrisiko, eine derartig hohe Bemessungsgrundlage anzunehmen¹⁹⁵.

9.6.2 Gesperrte (nicht übertragbare) Optionen

¹⁹³ Vgl. LStR 2002 Rz 210; *Roither*, Stock Options – Mitarbeiteraktienoptionen im Bilanz- und Steuerrecht (2003) 107.

¹⁹⁴ Vgl. *Aigner/Aigner*, Bewertung von Stock Options – Ist der § 7 der Sachbezugs-VO verfassungskonform?, ÖStZ 2003/1052 497 ff.

¹⁹⁵ Vgl. *Damböck*, Stock Options aus Arbeitnehmersicht, ÖStZ 2001/211 118.

Werden einem Dienstnehmer gesperrte (nicht handelbare) Optionen eingeräumt, bedeutet das, dass die Ausübung dieser Optionen an gewisse Bedingungen geknüpft ist. Sie gewähren kein unbedingtes Recht, im Ausübungszeitpunkt Anteile an einem Unternehmen bzw. ein Cash settlement zu erhalten. Die Beschränkungen können sowohl in persönlicher als auch zeitlicher Hinsicht bestehen. Meistens werden solche Mitarbeiteraktien-Optionen an ein bestehendes Dienstverhältnis gekoppelt; verlässt also der Mitarbeiter vor dem Ausübungszeitpunkt das Unternehmen verfällt auch seine Option. Weiters ist es durchaus üblich, die Übertragbarkeit der Option bis zum Ausübungszeitpunkt zu untersagen. Hier ist der Unterschied zu gewöhnlichen Optionen deutlich erkennbar. Nicht nur, dass Mitarbeiteraktien-Optionen unentgeltlich oder verbilligt gewährt werden, sondern ist ihre Ausübung an ein aufrechtes Dienstverhältnis gebunden und eine Übertragung vor dem Ausübungszeitpunkt ausgeschlossen. Zusätzliche Ausübungshürden sind natürlich auch noch möglich.

Besteuerung

Bei gesperrten (nicht übertragbaren) Optionen, über welche ja aufgrund von Restriktionen nicht frei verfügt werden kann, hat sich das BMF dahingehend festgelegt, dass solche Optionen erst im Zeitpunkt der Ausübung einen steuerrechtlich relevanten Tatbestand auslösen. Davor werden sie nicht als Wirtschaftsgut gesehen, da es an der freien Übertragbarkeit fehlt. Und wie oben schon erwähnt, ist die Eigenschaft als Wirtschaftsgut Voraussetzung für einen Zufluss beim Arbeitnehmer¹⁹⁶. Somit kommt es erst im Zeitpunkt der Ausübung des zugesagten Rechts zu einem Zufluss und somit zur Besteuerung des Vorteils. Bemessungsgrundlage für die Besteuerung im Zeitpunkt der Ausübung ist der Differenzbetrag aus dem aufzuwendenden Betrag für die Aktien und dem bei Einräumung der Option festgesetzten Ausübungspreis¹⁹⁷. Notieren die Aktien nicht an einer Börse, ergibt sich das Problem, dass der Wert der Beteiligung im Ausübungszeitpunkt mangels Börsenkurs nicht so einfach ermittelt werden kann. Gemäß § 10 Abs 1 BewG ist bei Bewertungen, soweit

¹⁹⁶ Vgl. Kühbacher, Aktienoptionen für Führungskräfte (2007) 208 f.

¹⁹⁷ Vgl. LStR 2002 Rz 212, 213.

nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zu Grunde zu legen. Weiters normiert § 13 Abs 2 BewG, dass für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert maßgebend ist. Lässt sich dieser nicht aus Verkäufen ableiten, so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Diese Schätzung hat nach dem Wiener Verfahren zu erfolgen¹⁹⁸.

9.6.3 Frei werdende Optionen

Bei frei werdenden Optionen beginnt mit deren Gewährung die so genannte Vesting Period zu laufen. Innerhalb dieses Zeitraums soll sich der Arbeitnehmer die gewährte Option verdienen. Während der Vesting Period ist die Option an ein aufrechtes Dienstverhältnis gebunden. Verlässt der Arbeitnehmer innerhalb dieser Zeit das Unternehmen verfällt auch seine Option. Meist ist auch die Übertragung ausgeschlossen. Nach Ablauf der Vesting Period beginnt die Exercise Period zu laufen. Das bedeutet, der Dienstnehmer kann jetzt seine Optionen ausüben. Generell ist er nicht mehr an ein bestehendes Dienstverhältnis gebunden, jedoch kann das Übertragungsverbot durchaus weiterhin bestehen bleiben. Ziel dieser Ausgestaltungsform ist es, die Interessen des Dienstnehmers und des Dienstgebers zu verbinden. Der Dienstgeber will seine Mitarbeiter so lang wie möglich an sein Unternehmen binden, somit hängt das Bestehen der Option innerhalb der Vesting Period von einem aufrechten Dienstverhältnis ab. Der Dienstnehmer genießt den Vorteil, während der darauf folgenden Exercise Period den optimalen Ausübungszeitpunkt abwarten zu können um so seinen Vermögensvorteil zu maximieren¹⁹⁹.

Besteuerung

¹⁹⁸ Roither, Stock Options – Mitarbeiteraktienoptionen im Bilanz- und Steuerrecht (2003) 113.

¹⁹⁹ Vgl. Haunold, Die steuerliche Behandlung von Stock Options beim Dienstnehmer, SWK 3/2001 84.

Hinsichtlich der Besteuerung ist zunächst zwischen der Vesting Period und der Exercise Period zu unterscheiden. Die Frage nach dem Zufluss des Vorteils bei der Vesting Period ist noch leicht zu beantworten. Da die Option innerhalb dieses Zeitraums an ein aufrechtes Dienstverhältnis geknüpft ist und auch die Übertragung ausgeschlossen ist findet kein steuerrechtlich relevanter Vorgang innerhalb dieser Zeitspanne statt, da die Option noch nicht als Wirtschaftsgut betrachtet werden kann. Weitaus komplizierter ist die Vorgehensweise nach Ablauf der Vesting Period. Werden die Optionen völlig frei (keine Übertragungsbeschränkung und keine Bindung an ein aufrechtes Dienstverhältnis), dann erfolgt der Zufluss des Vorteils aus der Optionsgewährung mit Ablauf der Vesting Period. Hier entstehen dieselben Folgen wie bei freien Optionen. Die Optionen werden als Wirtschaftsgüter betrachtet und durch den erfolgten Zufluss ist die Grundlage für die Besteuerung gegeben. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage findet § 7 der Sachbezugs-VO Anwendung, die Bewertung erfolgt mit dem gemeinen Wert. Nähere Ausführungen dazu finden sich oben bei den freien Optionen.

Bestehen jedoch auch noch nach Ablauf der Vesting Period Beschränkungen hinsichtlich der Übertragbarkeit und/oder der Bindung an ein Dienstverhältnis (es kommen auch andere Beschränkungen in Frage) erfolgt kein Zufluss. Es wird, aufgrund von fehlender Wirtschaftsguteigenschaft (wie bei gesperrten Optionen), ein Zufluss erst im Zeitpunkt der Ausübung der Option angenommen und somit fällt der Besteuerungszeitpunkt auf eben diesen²⁰⁰.

9.7 Steuerbefreiung

In § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG²⁰¹ findet sich eine eigene Steuerbefreiung für die Gewährung von Stock Options, welche zur weiteren Förderung des Kapitalmarktes dient. Um in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes zu fallen, muss die Option folgende Ausgestaltungsmerkmale aufweisen:

²⁰⁰ Vgl. *Haunold*, Die steuerliche Behandlung von Stock Options beim Dienstnehmer, SWK 3/2001 88; *Postl*, Der Besteuerungszeitpunkt von Stock Options, *ecolex* 2002 837 f; *LStR* 2002 Rz 212, 213.

²⁰¹ Diese Gesetzesstelle wurde durch Art. I des KMOG neu angefügt und gilt für Optionen, die nach dem 31.12.2000 eingeräumt wurden; vgl. *Kohler/Gebhart/Lenneis*, Das Einkommensteuergesetz (2007) 38.

- Es muss sich um eine nicht übertragbare Option handeln.
- Der Arbeitgeber muss den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewähren.
- Es muss ein bestimmter Zeitraum zur Ausübung der Option vorgegeben sein.
- Der Vorteil ist nur insoweit steuerbegünstigt, als der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option den Betrag von „36.400 Euro“ nicht übersteigt.
- Der Vorteil ist höchstens im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option und dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Ausübung der Option steuerbegünstigt.
- Der steuerbegünstigte Vorteil ist im Zeitpunkt der Ausübung der Option im Ausmaß von 10 % für jedes abgelaufene Jahr nach dem Zeitpunkt der Einräumung der Option, höchstens jedoch im Ausmaß von 50 % steuerfrei.

Diese Befreiungsbestimmung gilt nur für Optionen, die während der Laufzeit nicht übertragbar sind. Bei übertragbaren Optionen, die Wirtschaftsgüter darstellen, ist die Bewertung und Versteuerung im Zeitpunkt der Einräumung gemäß § 7 der Sachbezugs-VO vorzunehmen²⁰². Im Fall von frei werdenden Optionen gilt diese Befreiung nur für solche, die nach Ablauf der Vesting Period weiterhin nicht übertragbar sind.

Weiters kommt diese Befreiung nur dann zur Anwendung, wenn die Stock Options allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern

²⁰² Vgl. LStR 2002 Rz 90 b.

eingerräumt werden. Die Gruppenbildung hat nach betrieblichen Merkmalen zu erfolgen und muss sachlich begründbar sein und nicht willkürlich geschehen.²⁰³ Obwohl die Finanzverwaltung in den Lohnsteuerrichtlinien²⁰⁴ eine eigene Gruppe der leitenden Angestellten negiert, ist die Bildung einer solchen durchaus argumentierbar. Ziel von Stock Options ist die Steigerung des Shareholder Value, und das ist nur dann erreichbar, wenn die Optionsgewährung sich auf diejenigen Unternehmensangehörigen erstreckt in deren Einflussbereich der Unternehmenswert liegt²⁰⁵.

Der Vorteil ist nur steuerfrei, wenn der Wert der Beteiligung, auf die die Option eingeräumt wird, den Betrag von 36.400 € pro Kalenderjahr nicht übersteigt. Ist der Wert der Beteiligung höher, steht die Steuerbegünstigung nur für den auf 36.400 € entfallenden Teil zu. Für die den begünstigten Teil von 36.400 € übersteigenden Teile des Vorteils kann, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, der Freibetrag gemäß § 3 Abs 1 Z 15 lit b EStG geltend gemacht werden. Eine weitere Begrenzung findet sich in der Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Optionsgewährung und dem Wert im Zeitpunkt der Ausübung. Dadurch wird sichergestellt, dass nur jener Wertsteigerung der Kapitalanteile eine Begünstigung widerfährt, die während der Optionslaufzeit eingetreten ist und der Vorteil aus einem unter dem Börsenkurs der Beteiligung im Zeitpunkt der Optionsgewährung liegenden Ausübungspreis keine Berücksichtigung findet. Die letzte Beschränkung besteht darin, dass jedes Jahr nur 10 % des steuerbegünstigten Vorteils steuerfrei sind, höchstens jedoch 50 %²⁰⁶.

Beispiel:

Der Arbeitgeber räumt einer Gruppe von Führungskräften am 1.1.2001 eine nicht übertragbare und an ein aufrechtes Dienstverhältnis geknüpfte Option auf den Erwerb von jeweils 1.000 Aktien am Arbeitgeberunternehmen ein. Der

²⁰³ Vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0062.

²⁰⁴ Vgl. LStR 2002 Rz 76.

²⁰⁵ Vgl. Kühbacher, Aktienoptionen für Führungskräfte (2007) 219.

²⁰⁶ Vgl. LStR 2002 Rz 90d; Kühbacher, Aktienoptionen für Führungskräfte (2007) 220; Haunold, Die steuerliche Behandlung von Stock Options beim Dienstnehmer, SWK 3/2001 89 f.

Basispreis einer Option beträgt 70 €, der Verkehrswert der Aktie beträgt zu diesem Zeitpunkt 80 €. Der Arbeitnehmer übt seine Option am 21.7.2004 aus. Der Verkehrswert der Aktie beträgt zu diesem Zeitpunkt 100 €.

Der Vorteil aus dem Dienstverhältnis beträgt 30.000 € $((100 \text{ €} - 70 \text{ €}) \times 1.000)$. Der steuerfreie Teil errechnet sich nach folgendem Schema: Zunächst ist der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung zu ermitteln. Dieser Wert beträgt 80.000 € (1.000×80) . Da dieser Wert den Wert von 36.400 um 54 % übersteigt sind nur 46 % des Vorteils aus dem Dienstverhältnis steuerbegünstigt. (das sind 13.800 €). Da der Basispreis unter dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Einräumung liegt, ergibt sich eine weitere Beschränkung. 46 % des Vorteils sind nur in Höhe der Differenz zwischen Verkehrswert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung und im Zeitpunkt der Ausübung begünstigt, das sind 9.200 € $((100 - 80) \times 1.000 \times 0,46)$. Eine dritte Beschränkung ergibt sich aus der Laufzeit der Option. Diese wird nach drei abgelaufenen Jahren ausgeübt. Demnach sind 30 % des steuerbegünstigten Teils steuerfrei, das sind 2.760 € $(9.200 \times 0,3)$. Vom Gesamtvorteil von 30.000 € sind somit nur 9,2 % steuerfrei²⁰⁷.

9.8 Erhebung der Einkommensteuer bei Stock Options

9.8.1 Sonstige Bezüge

Bei geldwerten Vorteilen im Zusammenhang mit der Gewährung von Stock Options liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG) vor. Bei diesen Einkünften erfolgt die Erhebung der Einkommensteuer grundsätzlich nicht im Wege der Veranlagung (§ 41 EStG), sondern wird durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (§ 47 EStG). Da es sich bei Vorteilen aus der Gewährung von Stock Options um nicht regelmäßige Bezüge handelt, werden diese auch nicht den „normalen“ Steuersätzen des § 33 EStG unterworfen, sondern fallen unter den Anwendungsbereich der sonstigen Bezüge (§ 67 EStG). Unter

²⁰⁷ Vgl. *Haunold*, Die steuerliche Behandlung von Stock Options beim Dienstnehmer, SWK 3/2001 90.

sonstigen Bezügen versteht man einmalige Bezüge, die der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber erhält. Es kommt darauf an, dass diese Bezüge durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sind. Der sonstige Bezug muss nebenbei, also zusätzlich zum laufenden Bezug, bezahlt werden und dies muss aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein²⁰⁸.

Beispiele für sonstige Bezüge sind der 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen, Prämien usw. Steuerlich sind sie gemäß § 67 Abs 1 EStG wie folgt begünstigt:

- bis zum Betrag von 620 € bleiben sonstige Bezüge steuerfrei
- und darüber hinaus sind sonstige Bezüge mit 6 % zu versteuern²⁰⁹.

Die Besteuerung der sonstigen Bezüge unterbleibt, wenn das Jahressechstel (§ 67 Abs 2 EStG) weniger als 2.000 € beträgt (Freigrenze). Betragen die sonstigen Bezüge mehr als das Sechstel der laufenden Bezüge wird dieser Mehrbetrag den laufenden Bezügen des Lohnzahlungszeitraums hinzugerechnet. Dies ist sehr häufig der Fall, da die begünstigte Besteuerung des Jahressechstels meistens schon mit dem 13. und 14. Monatsbezug ausgeschöpft ist.

9.8.2 Lohnsteuerabzug

Verantwortlich für die Einbehaltung der Lohnsteuer ist der Arbeitgeber (§ 78 EStG), wenn im Inland eine Betriebsstätte besteht (§ 81 EStG). Er ist auch derjenige, der für die Abfuhr der Steuer haftet (§ 82 EStG). Gibt ein Arbeitgeber selbst Aktienoptionen an seine Mitarbeiter aus, ist die Lösung der Frage der Einbehaltung der Lohnsteuer kein Problem. In diesem Fall behält der Arbeitgeber bei Zufließen des Vorteils die Lohnsteuer ein.

²⁰⁸ Vgl. LStR 2002 Rz 1050.

²⁰⁹ Vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁸ (2003) 292, Tz. 735.

Anders verhält es sich, wenn die Gewährung von Stock Options an Arbeitnehmer einer österreichischen Tochterunternehmung von einer (ausländischen) Muttergesellschaft vorgenommen wird und die Tochter möglicherweise von der Optionsgewährung keine Ahnung hat. In diesem Fall ist nicht so klar, wer jetzt zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet ist. Muss die österreichische Tochter die Steuer einbehalten und abführen oder erfolgt die Besteuerung im Wege der Veranlagung? Die Beantwortung dieser Frage ist entscheidend, da bei ungerechtfertigter Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer eine Haftung des Arbeitgebers (§ 82 EStG) besteht, andererseits können Schadenersatzansprüche für den Zinsverlust des Arbeitnehmers eingeklagt werden, wenn der Arbeitgeber entgegen der Gesetzeslage vorsätzlich oder fahrlässig Lohnsteuer zu Unrecht einbehält²¹⁰. Grundsätzlich besagt § 78 Abs 1 EStG, dass bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitgeber die Lohnsteuer einzubehalten ist.

Die österreichische Finanzverwaltung geht davon aus, dass bei Optionsgewährung durch die Konzernmutter eine Einbehaltungspflicht der Tochter besteht. Die Besteuerung hat vor allem im Rahmen des Lohnsteuerabzugs des österreichischen Arbeitgebers zu erfolgen, wenn der österreichische Arbeitgeber

- mit den Kosten der Stock-Option-Ausübung belastet wird (im Zuge einer konzerninternen Verrechnung) oder
- von der Ausübung der Option informiert wird oder
- in einer anderen Form in die Abwicklung des Optionsplanes involviert ist²¹¹.

In der Begründung wird darauf hingewiesen, dass eine Kenntnis des Arbeitgebers im Falle eines Konzerns unterstellt werden könne, da für den konzernangehörigen Arbeitgeber kein Hindernis bestehe, die Höhe des geldwerten Vorteils zu ermitteln. Besteht keine Konzernverflechtung, ist der

²¹⁰ Vgl. *Damböck*, Stock Options aus Arbeitnehmersicht, ÖStZ 2001/211 120.

²¹¹ Vgl. *Tumpel/Trenkwalder/Gruber* in *Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg.), SWK-Sonderheft Stock Options (2001) 55.

Arbeitgeber nur dann zum Lohnsteuerabzug verpflichtet, falls er über Höhe und Zeitpunkt des Zuflusses vom Arbeitslohn Kenntnis erlangen könnte²¹².

Anders wird die Situation in der Literatur gesehen. Hier geht *Damböck*²¹³ davon aus, dass österreichische Unternehmen keine Berechtigung für die Einbehaltung der Lohnsteuer von Vorteilen aus Stock Options, die von einer Konzernmutter gewährt werden, haben. Er sieht somit eine Pflicht des Arbeitnehmers zur Veranlagung. Die gleiche Meinung vertritt auch *Kühbacher*²¹⁴. Werden Stock Options von dritter Seite gewährt, so ist ein Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber nicht erforderlich, die steuerliche Berücksichtigung hat somit im Rahmen der Veranlagung zu erfolgen. Gestützt wird diese Ansicht von einem Urteil des VwGH²¹⁵.

²¹² Vgl. *Kühbacher*, Aktienoptionen für Führungskräfte (2007) 216 f.

²¹³ Vgl. *Damböck*, Stock Options aus Arbeitnehmersicht, ÖStZ 2001/211 120.

²¹⁴ Vgl. *Kühbacher*, Aktienoptionen für Führungskräfte (2007) 216 f.

²¹⁵ Vgl. VwGH 28.5.1998, 96/15/0215.

IV Anhang

1 Zusammenfassung

Das Thema dieser Arbeit ist der geldwerte Vorteil im Dienstverhältnis mit ausgewählten Beispielen. Diese so genannten Sachbezüge sind Vorteile aus einem Dienstverhältnis, die nicht in (Bar)Geld bestehen, dem Arbeitnehmer zufließen und bewertbar sind. Sind diese Voraussetzungen gegeben und liegt ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis vor, sind diese geldwerten Vorteile genauso wie der (Bar)lohn der Besteuerung zu unterziehen. Der erste Teil der Arbeit beschäftigt sich mit den allgemeinen Grundlagen und der Systematik der Besteuerung von solchen Vorteilen, im zweiten Teil wird die praktische Anwendung anhand von drei Beispielen erläutert. Bei diesen Beispielen handelt es sich um Dienstautos, Dienstwohnungen und Stock Options als Mitarbeiterbeteiligung.

Zuerst ist die Steuerpflicht des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu klären. Bei Dienstnehmern ist diese meistens gegeben, da es sich um natürliche Personen handelt die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG) beziehen. Voraussetzung für das Vorliegen solcher Einkünfte ist ein Dienstverhältnis, welches im § 47 Abs 2 EStG definiert ist. Was alles unter den Einkommensbegriff fällt findet sich in § 15 EStG. Demnach liegen Einnahmen dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten zufließen. Um die Höhe der für die Steuerlast relevanten Bemessungsgrundlage zu ermitteln, müssen diese Einkünfte bewertet werden. Leicht fällt dies bei (Bar)Geld, etwas komplizierter ist es bei Sachbezügen. Diese sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Zu diesem Zweck hat der Gesetzgeber eine Verordnung erlassen, die die Sachbezugswerte für häufig vorkommende Sachbezüge bundeseinheitlich regelt (Sachbezugs-VO). Hinsichtlich der geldwerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis finden sich eine Reihe von Steuerbefreiungen im Gesetz. Diese sind in den §§ 3 und 26 EStG geregelt. Hat man nun unter Einhaltung all dieser Vorschriften den Arbeitslohn ermittelt

kommt es dann im Wege des Lohnsteuerverfahrens zur Abfuhr der Steuer. Grundsätzlich wird diese vom Arbeitgeber durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben und an das Finanzamt abgeführt. Die Steuerlast trägt dennoch der Arbeitnehmer.

Im zweiten Teil der Arbeit werden diese theoretischen Grundlagen anhand von ausgewählten Beispielen demonstriert. Den Beginn macht das Auto als geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Die Höhe des monatlichen Sachbezuges ist hier im § 4 der Sachbezugs-VO geregelt. Unterschieden wird zwischen unbeschränkter Privatnutzung und beschränkter Privatnutzung des firmeneigenen Kfz, wovon auch die Höhe des Sachbezugswertes abhängt. Die Abfuhr der Steuer erfolgt im Wege der Lohnsteuer, ebenfalls steuerpflichtig ist ein arbeitgebereigener Kfz-Abstellplatz, der dem Dienstnehmer zur Verfügung gestellt wird.

Etwas weniger häufig als Dienstautos treten Dienstwohnungen in der Praxis auf. Überlässt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer unentgeltlich eine Dienstwohnung kommt es beim Arbeitnehmer zu einem lohnsteuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Die Höhe dieses Vorteils ist ebenfalls in der Sachbezugs-VO (§ 2) geregelt und abhängig von Baujahr und Wohnungskategorie. Steht die Wohnung im Eigentum des Arbeitgebers ist ein niedrigerer Sachbezug anzusetzen als wenn diese nur angemietet wäre. Ein weiterer Vorteil ergibt sich daraus, dass die Lage der Wohnung und die Möblierung nicht auf die Höhe des Sachbezugswertes Einfluss nimmt.

Als letztes und umfangreichstes Beispiel sind Stock Options als Sachbezüge angeführt. Diese Optionen dienen als Motivationsfaktor für Mitarbeiter, da sie an einer möglichen Wertsteigerung des Unternehmens partizipieren würden. Mitarbeitern wird versprochen, zu einem bestimmten Zeitpunkt eine bestimmte Anzahl von Aktien vom Unternehmen zu beziehen. Die Eckpfeiler solcher Mitarbeiteroptions-Programme sind der Ausübungspreis (zu welchem Preis können die Aktien bezogen werden), die Laufzeit und Restriktionen hinsichtlich ihrer Ausübung und Übertragbarkeit. Steuerlich fallen Stock Options unter den Einnahmebegriff des § 15 EStG, interessant ist der Zeitpunkt des Zuflusses, da

dieser für die Höhe der Besteuerung relevant ist. Wie hoch dieser Vorteil aus der Optionsgewährung zu bewerten ist steht ebenfalls in der Sachbezugs-VO (§ 7). Die Methodik dieser Bewertung ist jedoch nicht unumstritten. Um ein Urteil über den Zeitpunkt des Zuflusses treffen zu können, werden die Mitarbeiteraktienoptionen häufig in drei Gruppen aufgeteilt. Das sind freie, gesperrte und frei werdenden Optionen. Je nach dem findet ein Zufluss und somit die Besteuerung entweder im Zeitpunkt der Gewährung der Option oder im Zeitpunkt der Ausübung statt. Auch hier finden sich in der Literatur immer wieder gegenläufige Meinungen zu den Ansichten der Finanzverwaltung. Weiters sieht das Steuerrecht eine Begünstigung für nicht übertragbare Optionen vor. Geregelt sind die Voraussetzungen dafür in § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG. Hat man die Höhe und den Zeitpunkt der Besteuerung ermittelt erfolgt die Besteuerung im Wege der Lohnsteuer als „sonstige Bezüge“. Ist das Jahressechstel noch nicht ausgeschöpft unterliegt der Vorteil aus der Optionsgewährung dem Steuersatz von 6 %. Hinsichtlich des Lohnsteuerabzugs gibt es auch kontroverse Meinungen. Einfach ist die Lösung, wenn ein Arbeitgeber eigene Aktien gewährt. Hier ist der Arbeitgeber zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet. Strittig ist die Situation wenn Optionen innerhalb eines Konzerns (Mutter gewährt Option an Arbeitnehmer der Tochter) eingeräumt werden. Auch hier gibt es abweichende Meinungen zur österreichischen Finanzverwaltung, welche eine Pflicht zum Steuerabzug des Tochterunternehmens im Konzern sieht.

2 Lebenslauf

Christoph Keusch

Geburtsdatum: 21. Juli 1981

Geburtsort: Wien

Nationalität: Österreich

Bildungsweg

Zeitraum/Jahr	Ausbildung
Jän. 07 bis Jun. 07	Auslandssemester in Dänemark/Kopenhagen Studium an der COPENHAGEN BUSINESS SCHOOL
ab 2006	Magisterstudium Wirtschaftsrecht, Universität Wien Schwerpunkt: Steuerrecht, Rechnungswesen, Revision
2003 bis 2006	Bakkalaureatsstudium Betriebswirtschaft, Universität Wien Vertiefung Wirtschaftsrecht Abschluss Bakkalaureat Feb. 06
Okt. 2001 bis 2003	Internationale Betriebswirtschaft, Universität Wien Umstieg auf Betriebswirtschaft/Wirtschaftsrecht, bis zum Umstieg gleicher Studienplan wie Internationale BW
1995 bis 2000	Handelsakademie Korneuburg
1991 bis 1995	Gymnasium DeLasalle, Strebersdorf, Wien

Module in der Vertiefung

Betriebswirtschaft	Recht
Revision und Treuhand: Theorie und Rechtsgrundlagen	Steuerrechtliche Aspekte der Vermögensanlage
Besonderheiten der Besteuerung/Rlg./Prüfung von FinanzdienstleistungsUN	Ausländisches und vertiefendes Privatrecht
Betriebswirtschaftliche Steuerlehre	Internationales Steuerrecht

Internationale Rechnungslegung	Wertpapierrecht
--------------------------------	-----------------

V Literaturverzeichnis

Aigner/Aigner, Bewertung von Stock Options – Ist der § 7 der Sachbezugs-VO verfassungskonform? ÖStZ 2003/1052 497 – 504.

Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel, Das Auto im Steuerrecht, 2. Auflage, Wien 2004.

Blasina, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger, Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, Wien 2007.

Brenner/Kowatsch/Senk/Wilhelm/Fembek/Trauttmansdorff/Jörg, So holen Sie jetzt mehr Netto aus Ihrem Brutto, Gewinn 01/08 74.

Damböck, Stock Options aus Arbeitnehmersicht, ÖStZ 2001/211 115 – 121.

Doralt, BAWAG-Penthaus – und was man daraus erfährt, SWK 22/2006 861 – 862.

Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band I, II und III, 4., 6., 7., 8., 9., 10. Lieferung, Wien 2006.

Doralt, Sachbezüge: Luxuswohnungen wie Substandard bewertet, RdW 12/2003 727.

Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umgründungssteuergesetz, Umsatzsteuer, Kommunalsteuer, Band I, 8. Auflage, Wien 2003 [Steuerrecht I⁸].

Freudhofmeier, Die Lohnsteuer (Teil 1), Einführung und Systemaspekte, FJ 12/2004 422 – 429.

Haslinger, Besteuerung von Arbeitnehmer-Aktien-Optionen, Stellt die Optionseinräumung oder erst der Aktienerwerb bei Optionsausübung einen geldwerten Vorteil dar? SWK 26/1995 563 – 567.

Haunold, Die steuerliche Behandlung von Stock Options beim Dienstnehmer, Neue steuerliche Impulse für die Gewährung von Stock Options durch das KMOG, SWK 2001, 83 – 91.

Hilber, Die private Nutzung eines Firmen-Kfz, Steuerrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Konsequenzen beim Arbeitnehmer, SWK 13/1998 363 – 366.

Kasperak, Dienstwohnungen, Wien 2003.

Kerschner, Wissenschaftliche Arbeitstechnik und –methodik für Juristen, 4. Auflage, Wien 1997.

Kirchhof, EStG KompaktKommentar Einkommensteuergesetz, Heidelberg 2001.

Kohler, Stock Options als Sachbezüge, Diplomarbeit, Wien 2004.

Kohler/Gebhart/Lenneis, Das Einkommensteuergesetz, mit den gesetzlichen Änderungen und Erläuterungen und Anmerkungen, Stand 6.6.2007, Wien 2007.

Krejci, Privatrecht, 4. Auflage, Wien 2000.

Kühbacher, Aktienoptionen für Führungskräfte, 1. Auflage, Wien 2007.

Langheinrich/Ryda, Das Auto und seine Bedeutung für die Abgabenerhebung, FJ 2007 94.

Ortner, Wilfried und Hannelore – Personalverrechnung in der Praxis, 11. Auflage, Wien 2000.

Postl, Der Besteuerungszeitpunkt von Stock Options, *ecolex* 2002 836 – 840.

Prodingler, Steuerfreie Trinkgelder – steuerpflichtige Sachbezüge von dritter Seite, *SWK* 22/2005 935 – 938.

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Einkommensteuergesetz 1988 samt Kommentierung und Durchführungsverordnung, Wien 1993.

Roither, Stock Options – Mitarbeiteraktienoptionen im Bilanz- und Steuerrecht, Wien 2003.

Ruppe/Achatz, Sachleistungen an Arbeitnehmer in umsatzsteuerlicher Sicht, in *Stoll* (Hrsg.), Aktuelle Beiträge zum österreichischen Abgabenrecht, Heft 11 (1985).

Sailer/Bernhold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Wien 2006.

Schmidt, EStG Einkommensteuergesetz Kommentar, 24. Auflage 2005.

Schuhmacher/Haybäck, Schuldverträge, 4. Auflage (2002).

Schuster/Aigner, Vielflieger und deren steuerliche Sorgen, *SWK* 14/2006 597 – 599.

Sedlacek, Geschäftsführer müssen nicht zwingend ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis (samt Lohnnebenabgaben und ASVG-Pflicht) haben, *SWK* 13/2007 610 – 612.

Trenkwalder/Gruber, I. Zielsetzungen und Gestaltungsmöglichkeiten von Mitarbeiterbeteiligungen, in *Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg.), *SWK-Sonderheft Stock Options, Die Möglichkeit der Mitarbeiterbeteiligung aus Sicht der Praxis*, Wien 2001 7 – 15.

Tumpel, *Steuern kompakt 2007, Einführung in die Steuerlehre* (2007).

Tumpel/Trenkwalder/Gruber, III. Steuerliche Optimierung von Stock-Option-Plänen unter der Berücksichtigung des Kapitalmarktoffensive-Gesetzes, in *Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg.), SWK-Sonderheft Stock Options, Die Möglichkeit der Mitarbeiterbeteiligung aus Sicht der Praxis, Wien 2001 30 - 58.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, Einkommensteuergesetz EStG 1988, mit ausführlichen Erläuterungen samt Verordnungen und wichtigen Nebengesetzen, unter Berücksichtigung der Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen, insbesondere der Einkommensteuerrichtlinien 2000 und der Lohnsteuerrichtlinien 2002, 5. Lieferung, Stand 1.10.2005, Wien 2005 [EStG⁵ (2005)].

Wolfs Steuer-Leitfäden, Lohnsteuer 2007.