

Begünstigte Auslandstätigkeit

Mit Ende 2010 hat der VfGH die damals gültige Bestimmung für die begünstigte Auslandstätigkeit aufgehoben. Der Gesetzgeber reagierte und es wurde eine Übergangsregelung für 2011 und 2012 geschaffen, um ein sanftes Auslaufen der Bestimmung zu erreichen. Dann wurde eine Nachfolgeregelung geschaffen, welche ab 1.1.2012 ohne zeitliche Befristung anwendbar ist. Diese Neuregelung soll einerseits den Bedenken des VfGH Rechnung tragen, andererseits aber doch weiterhin Auslands(baustellen)einsätze steuerlich begünstigen. Die Anspruchsvoraussetzungen und die wesentlichen Änderungen für die Lohnverrechnung sind in diesem Artikel zusammengefasst.

Inhaltsübersicht

1	Gesetzestext 2012	2
2	Anspruchsvoraussetzungen	3
2.1	Arbeitgeber	3
2.2	Arbeitnehmer	3
2.3	400 Kilometer-Grenze	3
2.4	Keine Tätigkeit in Betriebsstätte des Arbeitgebers oder Beschäftigers	4
2.5	Vorübergehende Tätigkeit	4
2.6	Erschwerende Umstände	4
2.7	Monatsfrist	6
2.8	Familienheimfahrten	7
3	Lohnabrechnung	7
3.1	Ausmaß der Begünstigung	7
3.1.1	<i>Laufende Bezüge</i>	7
3.1.2	<i>Sonderzahlungen</i>	8
3.1.3	<i>Zulagen und Zuschläge gem. § 68 EStG</i>	8
3.2	Jahreslohnzettel	9
3.3	Lohnnebenkosten (DB(DZ/KommSt)	10
4	Steuererklärung durch den Mitarbeiter	10
5	Steuerzahlung im Ausland	11
5.1	DBA mit Befreiungsmethode	11
5.2	DBA mit Anrechnungsmethode	11
5.3	Einsatz in Nicht-DBA-Staat	12
6	Zusammenfassende Übersicht der Neuregelung	13
7	ANHANG - Länderliste	14



1 Gesetzestext 2012

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG

Steuerfrei sind:

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

- a) *Die Entsendung erfolgt von*
 - *einem Betrieb oder einer Betriebsstätte eines in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz ansässigen Arbeitgebers, oder*
 - *einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz gelegenen Betriebsstätte eines in einem Drittstaat ansässigen Arbeitgebers.*
- b) *Die Entsendung erfolgt an einen Einsatzort, der mehr als 400 Kilometer Luftlinie vom nächstgelegenen Punkt des österreichischen Staatsgebietes entfernt liegt.*
- c) *Die Entsendung erfolgt nicht in eine Betriebsstätte im Sinne des § 29 Abs. 2 lit. a und b der Bundesabgabenordnung des Arbeitgebers oder des Beschäftigten im Sinne des § 3 Abs. 3 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz.*
- d) *Die Tätigkeit des entsendeten Arbeitnehmers im Ausland ist – ungeachtet ihrer vorübergehenden Ausübung – ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt. Dies ist insbesondere bei Tätigkeiten der Fall, die mit der Erbringung einer Leistung gegenüber einem Auftraggeber abgeschlossen sind. Tätigkeiten, die Leistungen zum Gegenstand haben, die – losgelöst von den Umständen des konkreten Falles – regelmäßig ohne zeitliche Befristung erbracht werden, sind auch dann auf Dauer angelegt, wenn sie im konkreten Fall befristet ausgeübt werden oder mit der Erbringung einer Leistung abgeschlossen sind.*
- e) *Die Entsendung erfolgt ununterbrochen für einen Zeitraum von mindestens einem Monat.*
- f) *Die im Ausland zu leistenden Arbeiten sind überwiegend unter erschwerenden Umständen zu leisten. Solche Umstände liegen insbesondere vor, wenn die Arbeiten*
 - *in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung bewirken (§ 68 Abs. 5 erster Teilstrich), oder*
 - *im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen (§ 68 Abs. 5 zweiter Teilstrich), oder*
 - *infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen (§ 68 Abs. 5 dritter Teilstrich), oder*
 - *in einem Land erfolgen, in dem die Aufenthaltsbedingungen im Vergleich zum Inland eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder*
 - *in einer Region erfolgen, für die nachweislich am Beginn des jeweiligen Kalendermonats der Tätigkeit eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (insbesondere Kriegs- oder Terrorgefahr).*

Die Steuerfreiheit besteht nicht, wenn der Arbeitgeber während der Auslandsentsendung

- *die Kosten für mehr als eine Familienheimfahrt im Kalendermonat trägt oder*
- *Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 steuerfrei behandelt.*

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

§ 5 Abs. 2 lit. c KommStG bzw. § 41 Abs 4 lit. c FLAG

Zur Bemessungsgrundlage gehören nicht:

... 60% der in § 3 Abs. 1 Z 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten laufenden Bezüge;“



2 Anspruchsvoraussetzungen

Die folgenden Punkte 2.1 bis 2.8 müssen alle kumuliert vorliegen. Wenn auch nur ein Punkt nicht erfüllt ist, ist die Begünstigung zur Gänze nicht gegeben.

2.1 Arbeitgeber

Arbeitgeber muss ein in der EU/EWR/Schweiz ansässiges Unternehmen oder eine in diesen Ländern gelegene Betriebsstätte eines in einem Drittstaat ansässigen Arbeitgebers sein.

2.2 Arbeitnehmer

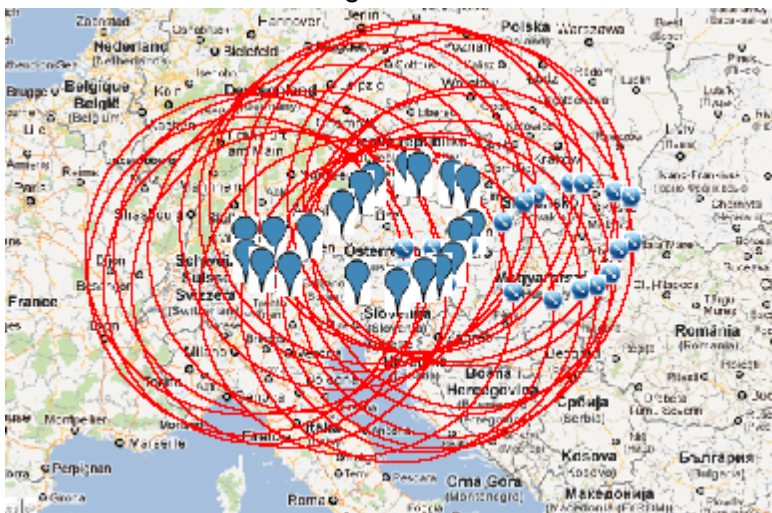
Grundvoraussetzung ist wie bisher, dass Dienstnehmereigenschaft vorliegt. Neu hinzugekommen ist, dass dies Bestimmung nur für **unbeschränkt Steuerpflichtige** gilt. Dies spielt vor allem bei im Ausland wohnhaften Arbeitnehmern eine Rolle. Diese sind zwar mangels Ausübung bzw. Verwertung der Tätigkeit in Österreich sowie aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich idR nicht lohnsteuerpflichtig, es ist allerdings zu beachten, dass für beschränkt steuerpflichtige Mitarbeiter damit die Lohnnebenkosten grundsätzlich in voller Höhe anfallen, wenn nicht eine andere Befreiungsbestimmung bei den Lohnnebenkosten anwendbar ist (siehe Punkt 3.3).

2.3 400 Kilometer-Grenze

Seit 2012 sind nach der neuen Bestimmung nur mehr Einsätze an Orten begünstigt, die Luftlinie mehr als 400 km von der österreichischen Staatsgrenze entfernt sind.

Zur genauen Bestimmung der 400 km-Grenze sollte der **Einsatzort** (genaue Baustellenadresse) eingegeben werden und von diesem die 400 km-Grenze errechnet werden. Bei fortschreitenden Baustellen ist die Adresse des „Stützpunktes“ heranzuziehen. Als Hilfsmittel dazu kann im Internet die Seite www.freemaptools.com/radius-around-point.htm verwendet werden. Zur Gänze innerhalb der 400 km-Grenze liegen die Schweiz, Liechtenstein, Luxemburg, Slowenien und Tschechien. Fast zur Gänze innerhalb der 400 km sind Kroatien, Bosnien, Slowakei und Ungarn.

Auf folgender Karte ist eine grobe Übersicht der 400 km-Grenze dargestellt. Alle Orte innerhalb der roten Kreise sind weniger als 400 km Luftlinie von Österreich entfernt.





Einsätze innerhalb der 400 km-Grenze sind wie Inlandstätigkeiten zu werten und unterbrechen somit auch eine Tätigkeit, die über 400 km erfolgt (ausgenommen Dienstreisen für den Einsatz über 400 km – siehe bei Punkt 2.7.). Wird die Monatsfrist nämlich nur dann erfüllt, wenn teilweise innerhalb und teilweise außerhalb der 400 km gearbeitet wird (zB 2 Wochen München, 3 Wochen Paris), dann greift überhaupt keine Steuerbefreiung. Denn im Jahr 2012 bestehen die beiden Steuerbefreiungen (Übergangsregelung) und Neuregelung für sich separat und es müssen für jede Regelung die jeweiligen Voraussetzungen (u.a. Monatsfrist) erfüllt werden.

2.4 Keine Tätigkeit in Betriebsstätte des Arbeitgebers oder Beschäftigers

Mit der Nennung des Beschäftigers wird klargestellt, dass auch die Arbeitskräfteüberlassung von dieser Bestimmung nicht ausgeschlossen ist.

Die Tätigkeit darf also nicht in einer Betriebsstätte des Arbeitgebers oder Beschäftigers gem. § 29 Abs. 2 lit. a und b der BAO ausgeübt werden. Als Betriebsstätten im Sinne dieser Bestimmung gelten:

- Geschäftsleitung des Unternehmens
- Zweigniederlassung, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Geschäftsstellen, sonstige Einrichtungen zur Betriebsausübung

Da § 29 Abs 2 lit. c der BAO nicht angeführt ist, ist eine **Baustellenbetriebsstätte** hier also **nicht schädlich**.

2.5 Vorübergehende Tätigkeit

Tätigkeit darf ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt sein. Zur Beurteilung ist das abstrakte Tätigkeitsbild der **im Ausland ausgeübten Tätigkeit** heranzuziehen. Das Kriterium der vorübergehenden Tätigkeit erfüllen Tätigkeiten, die mit der **Erbringung einer Leistung oder der Herstellung eines Werkes beendet sind**, wie zB die Tätigkeit eines Maurers, Monteurs, Überwacher, Inbetriebnehmer, Bauleiter sowie die Erfüllung von spezifischen Beratungsaufträgen oder die Lieferung und Montage von Investitionsgütern.

Als auf Dauer angelegte Tätigkeiten gelten hingegen beispielsweise die Tätigkeit eines **Geschäftsführers**, eines **Controllers** oder eines **Bürokaufmannes** (auch Baustellenkaufmann), weil diese Tätigkeiten – unabhängig von den Umständen des konkreten Falles – eine nicht befristete Ausübung zum Gegenstand haben. Auch ein befristeter Einsatz dieser Personen (zB für die Dauer der Baustelle bei einem Bürokaufmann) ggf. mit Zielerreichung ändert nichts an dieser Qualifikation. Ebenso sind Beratungsaufträge im Rahmen einer laufenden Klientenbeziehung, wie beispielsweise bei Rechtsanwälten oder Steuerberatern, auf Dauer angelegt, da der einzelne Beratungsauftrag im Ausland Teil der bestehenden Klientenbeziehung ist.

2.6 Erschwerende Umstände

Erschwerende Umstände liegen immer dann vor, wenn eine der folgenden Voraussetzungen zutrifft:

- a) eine SEG-Zulage gem. § 68 Abs 5 EStG steht zu, **oder**
- b) die Aufenthaltsbedingungen im Vergleich zum Inland sind eine außerordentliche Erschwernis, **oder**
- c) die Tätigkeit wird in einem Land mit erhöhter Sicherheitsgefährdung ausgeübt.



Die erschwerenden Umstände müssen im Lohnzahlungszeitraum (= Kalendermonat) überwiegen (ausgenommen Punkt c, siehe unten). Bei Beginn oder Ende während einem Monat ist auf das Überwiegen bei der Auslandstätigkeit abzustellen. Wird die Tätigkeit bei mehreren verschiedenen Vorhaben ausgeübt, muss die Erschwernis bei jedem Vorhaben vorliegen, ein Überwiegen ist hier nach Ansicht des BMF nicht ausreichend.

Ad a)

Eine SEG-Zulage gem. § 68 Abs 5 EStG steht grundsätzlich zu, wenn die Tätigkeit eine

- erhebliche Verschmutzung verursacht (Schmutzzulage);
- außerordentliche Erschwernis im Vergleich zu allgemein üblichen Arbeitsbedingungen darstellt (Erschwerniszulage)
- Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringt (Gefahrenzulage)

Als Auslegungshilfe sind die Lohnsteuerrichtlinien zu dieser Bestimmung (Rz. 1129 ff) heranzuziehen. Auf jeden Fall ist eine genaue Tätigkeits- bzw. Arbeitsplatzbeschreibungen als Dokumentation zum Lohnkonto zu nehmen.

Erfreulicherweise hat die Finanzverwaltung in den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 70 p) festgehalten, dass für Zwecke der begünstigten Auslandstätigkeit in typisierender Betrachtungsweise Bauarbeiten im engeren Sinne immer das Kriterium der Erschwernis erfüllen.

Als **Bauarbeiten im engeren Sinne** gelten:

- Errichtung, Aufstellung, Inbetriebnahme, Instandsetzung, Instandhaltung, Wartung oder Umbau von Bauwerken (incl. Fertigungsbauten) und ortsfesten und nicht-ortsfesten Anlagen (ausgenommen EDV-Anlagen)
- Demontage, Abbauarbeiten sowie Abbrucharbeiten
- Aufsuchen von Bodenschätzen

Beaufsichtigende Tätigkeiten hingegen gelten nicht als erschwerend. Die **Überwachung** eines Umbaus ist also nur dann begünstigt, wenn beispielsweise überwiegend Verschmutzung gegeben ist.

Die Abgrenzung zwischen Bauarbeiten und Beaufsichtigung ist naturgemäß schwierig. Leider gibt es dazu keinerlei Aussagen in den Lohnsteuerrichtlinien. Wenn aber dokumentiert werden kann, dass selbst Leitungspersonal (Polier, Bauleiter, Überwacher ...) oben genannte Bauarbeiten im engeren Sinn überwiegend im Lohnzahlungszeitraum durchführt (zB Bauleiter montiert überwiegend auch selbst), dann steht auch hier die Begünstigung zu. Das wichtigste dabei ist eine entsprechende Dokumentation (Tätigkeitsbeschreibung mit Zeitausmaß etc).

Ad b)

Zur Beurteilung, ob die Aufenthaltsbedingungen im Vergleich zum Inland erschwert sind oder nicht, ist unter anderem anhand folgender Kriterium zu beurteilen:

- extreme klimatische Verhältnisse (Hitze, Kälte)
- Schlechte Infrastruktur
 - » kaum befestigte Straßen
 - » schlechte Erreichbarkeit
 - » kein funktionierendes öffentliches Verkehrsnetz



- wesentlich geringerer Stand an medizinischer Versorgung
- geringe persönliche Sicherheit

In der EU/EWR/Schweiz sind die Aufenthaltsbedingungen in der Regel nicht erschwert. Hingegen gelten Aufenthalte in Ländern, welche in der **Spalte 1 bis 3 der OECD-Liste der Entwicklungsländer** (DAC-List of ODA Recipients) stehen, immer als erschwerend. Die derzeit gültige Liste der Länder mit erschweren Aufenthaltsbedingungen ist unter Punkt 8 zu finden. Für die übrigen Länder ist eine Erschwernis in der jeweiligen Region anhand geeigneter Unterlagen zu dokumentieren (Fotos, Medienberichte, Beschreibung der Situation ...).

Ad c)

Eine erhöhte Sicherheitsgefährdung ist gleichzusetzen mit Terror- oder Kriegsgefahr in der Region. Länder mit Reisewarnung (Liste unter www.bmeia.gv.at abrufbar) erfüllen dieses Kriterium. Die Aussage unter den Reiseinformationen auf der Homepage des Außenministeriums, dass allgemein eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt, ist für sich alleine jedoch nicht ausreichend. Es muss hier für die jeweilige Region eine spezifische Gefährdung vorliegen (zu dokumentieren mit Ausdrucken aus der Homepage des BMEIA, Medienberichten etc). Anders als bei den anderen Kriterien muss die Gefährdung seit 2013 am Beginn eines Kalendermonats gegeben sein.

2.7 Monatsfrist

In der Neufassung wurde die Monatsfrist **um einen Tag verkürzt**, da jetzt die Auslandstätigkeit **mindestens einen Monat** dauern muss, früher musste diese länger als einen Monat dauern. Die Monatsfrist ist also dann erfüllt, wenn im Folgemonat derselbe Tag noch angebrochen wird (z.B. 3. März bis 3. April ist ausreichend). Ansonsten gibt es keine Änderung zur Altregelung.

Reisezeiten im Ausland (maßgeblich ist der Grenzübertritt) sind weiterhin bereits Auslandstage, d.h. bei Grenzübertritt am Abend ist dieser Tag ein voller Auslandstag. Auch kann die Tätigkeit bei verschiedenen Vorhaben desselben Arbeitgebers in verschiedenen Staaten ausgeübt werden. Schädlich ist lediglich ein Arbeitgeberwechsel mit Ausnahme jener Fälle, in denen das AVRAG anwendbar ist.

Der Gesetzestext sieht zwar eine ununterbrochene Tätigkeit von einem Monat vor, doch gibt es auch – wie bisher – nicht schädliche Unterbrechungen.

Generell nicht schädliche Unterbrechungen:

- Wochenenden und (ausländische) gesetzliche Feiertage
- Zeitausgleich, welcher im Rahmen der begünstigten Auslandstätigkeit erworben wurde (auch wenn dieser unmittelbar im Anschluss an eine begünstigte Auslandstätigkeit verbraucht wird)
- Im Ausland verbrachte kurzfristige Krankenstände
- Betriebsbedingte kurzfristige Arbeitseinstellungen (Schlechtwetter, Reparatur)
- Dienstfreistellungen gem. Kollektivvertrag
- **Dienstreisen** ins Inland oder innerhalb von 400 km im Interesse des ausländischen Vorhabens von maximal 3 Arbeitstagen. Ebenso sind 2012 noch max. 3-tägige Tätigkeiten außerhalb von 400 km Luftlinie für Vorhaben innerhalb von 400 km nicht unterbrechend.

Nicht schädlich nach Ablauf des ersten Monats ist:

- Urlaub oder Krankenstand, wenn im Anschluss daran die begünstigte Auslandstätigkeit wieder fortgesetzt wird.



2.8 Familienheimfahrten

Die Begünstigung steht nur dann zu, wenn der Arbeitgeber **maximal 1 x pro Monat** eine Heimreise bezahlt. Auf eigene Kosten kann der Arbeitnehmer natürlich öfter heimreisen. Wird im Zusammenhang mit einer nicht schädlichen Dienstreise ein Wochenende bei der Familie verbracht, handelt es sich dabei um keine zusätzliche Familienheimfahrt, sondern um eine Dienstreise (die bezahlte Familienheimfahrt steht also zusätzlich zu). Zahlt der Arbeitgeber mehr als eine Heimfahrt p.m. und setzt dafür einen Sachbezug für die „schädlichen“ Heimfahrten an, gilt die Heimfahrt trotzdem nicht als vom Arbeitnehmer getragen und ist schädlich. Wenn die Kosten für die Heimreise vom Bezug abgezogen werden (= Auslagenersatz), gilt diese Heimreise als Privatreise und ist somit nicht schädlich.

Heimfahrten mit einem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mannschaftstransporter (Werkverkehr) dürfen ebenfalls nur ein Mal pro Monat erfolgen (ein Auslagenersatz kann hier generell nicht angewandt werden). Hat der Arbeitnehmer hingegen einen Dienst-PKW, welchen er auch generell privat nutzen darf (Sachbezug wird versteuert), kann er mit diesem auch öfter als ein mal pro Monat nach Hause fahren, da die Heimreise als Privatfahrt gilt und daher nicht schädlich ist. Von Dritten (Kunden) beigestellte Heimreisen sind wie Arbeitgeberheimreisen zu werten.

Ersetzt der Arbeitgeber in einem Kalendermonat mehr als eine Heimreise, dann fällt nur dieser eine Monat aus der Begünstigung. Die übrigen Monate (auch Rumpfmomente) sind davon nicht betroffen.

3 Lohnabrechnung

3.1 Ausmaß der Begünstigung

3.1.1 Laufende Bezüge

Steuerfrei sind **60 % der laufenden Bezüge** für die Auslandstätigkeit. Dieser steuerfreie Betrag ist mit Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung **gedeckt**. Beginnt oder endet die Auslandstätigkeit in einem Monat, ist für die Deckelung die tägliche Höchstbeitragsgrundlage heranzuziehen. Die Deckelung greift ab einem Monatsbruttobezug von gut 11.000 €.

Steuerfreie Tag/Nachtgelder nach § 26 oder § 3 Abs 1 Z 16b EStG sind nicht in Berechnungsgrundlage einzubeziehen. Die SV-Arbeitnehmerbeiträge können als Werbungskosten abgezogen werden.



Beispiel (Werte 2026):

Brutto:	5.000
Steuerfreies Tag/Nachtgeld:	<u>2.000</u>
Gesamtbezug:	7.000
Bezug:	5.000
SV:	- 903
Zwischensumme:	<u>4.097</u>
Davon steuerpflichtig (40 %):	1.639
Berechnung der Steuer von	59

Bei **Einsatzbeginn oder -ende während einem Kalendermonat** erfolgt die Abrechnung der laufenden Bezüge nicht wie in der Vergangenheit nach der Tagedabelle, sondern nach der Monatstabelle, da kein Progressionsvorbehalt anwendbar ist (außer es greift in diesem Monat eine DBA-Befreiung – siehe 6.1). Die Sozialversicherungsbeiträge sind nach In- und Auslandsbezügen zu aliquotieren. Die Pendlerpauschale ist nicht zu aliquotieren, sondern steht bei Überwiegen im Kalendermonat zur Gänze zu, sonst gar nicht. Die Freibeträge gem. § 68 EStG sowie die Gewerkschaftsbeiträge sind tageweise auf In- und Ausland aufzuteilen. Nur das Serviceentgelt für die e-card kann weiterhin zur Gänze bei den steuerpflichtigen Bezügen abgesetzt werden.

Beispiel (Beginn während Monat, mit Deckelung) – Werte 2026

	Brutto	SV	Bmgl
20 Tage Inland - Brutto	6.000	683	5.317
10 Tage Ausland – Brutto	<u>5.000</u>	<u>569</u>	<u>4.431</u>
Gesamtbezug	11.000	1.252	9.748
Ausland-Bmgl.			4.431
Steuerfrei: 60 %		2.659	
maximal SV-HBGL (231,-) für 10 Tage		2.310	<u>- 2.310</u>
Bmgl.-Ausland			2.121
zuzüglich Bmgl. Inland			<u>5.317</u>
Summe LST-Bmgl.			7.438
LST			2.342

Aufteilung LST auf L16: im Verhältnis Bmgl. In/Ausl: 1.674 / 668

3.1.2 Sonderzahlungen

Sonderzahlungen (13.+14. Bezug, Prämien ...) sind immer zur Gänze **steuerpflichtig**. Dies gilt auch dann, wenn eine Sonderzahlung aufgrund eines Sechstel-/Zwölftelüberhanges zum laufenden Tarif besteuert wird (§ 67 Abs 10 EStG).

3.1.3 Zulagen und Zuschläge gem. § 68 EStG

Es ist zwar die Begünstigung in manchen Fällen an den Anspruch steuerfreier SEG-Zulagen gebunden, jedoch dürfen bei Anwendung der Steuerbegünstigung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG die Zulagen und Zuschläge nicht gem. § 68 EStG steuerfrei ausbezahlt werden. D.h. SEG-Zulagen, Überstundenzuschläge, Sonn-/Feiertags-/Nachtarbeitszuschläge dürfen zwar ausbezahlt werden, sind jedoch steuerpflichtig zu stellen und werden dann zusammen mit den übrigen Bezügen „nur“ zu 60 % befreit. Für Zwecke der Sozialversicherung kann hingegen die Schmutzzulage weiterhin begünstigt ausbezahlt werden.



3.2 Jahreslohnzettel

Da im Jahr 2012 für die Übergangsfälle bzw. für Entwicklungshelfer auch darüber hinaus weiterhin die Lohnzettelart 2 notwendig ist, wurde die **neue Lohnzettelart 23** geschaffen. Das Erfordernis einer neuen Lohnzettelart war deswegen gegeben, da die Neuregelung keinen Progressionsvorbehalt mehr vorsieht und die sonstigen Bezüge zur Gänze im Inland steuerpflichtig sind.

Grundsätzlich ist Lohnzettelart 23 so auszufüllen, dass der Gesamtbezug (pflichtiger und freier Teil sowie die während des begünstigten Zeitraumes zufließenden Sonderzahlungen) auf diesem Jahreslohnzettel einzutragen. Bei mehreren begünstigten Tätigkeiten in einem Jahr ist nur ein Jahreslohnzettel der Lohnzettelart 23 bzw. der Lohnzettelart 2 auszustellen. Der am Lohnzettel anzuführende Zeitraum ist – analog wie am Inlandslohnzettel (Lohnzettelart 1) – bei Ganzjahresbeschäftigung: 1.1. – 31.12.

Die Lohnzettelart 23 im Detail

- KZ 210: Hier ist der Gesamtbezug einzutragen, den der Arbeitnehmer während der begünstigten Auslandstätigkeit erhalten hat. Der Gesamtbezug umfasst sowohl die steuerpflichtigen und steuerfreien laufenden Bezüge als auch die Sonderzahlungen.
- KZ 215: In dieser Kennzahl darf kein Betrag stehen, da steuerfreie Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 EStG die Begünstigung ausschließen.
- KZ 220: Hier sind die gesamten Sonderzahlungen einzutragen.
(Anmerkung: bei der Veranlagung wird dieser Betrag als pflichtiger Bezug berücksichtigt.)
- KZ 225: Hier ist der Gesamtbetrag der Sozialversicherung einzutragen, der auf die Sonderzahlung entfällt.
- KZ 230: Hier ist der Gesamtbetrag der Sozialversicherung einzutragen, der auf die laufenden Bezüge entfällt
- KZ 243: Hier ist ein Betrag iHv 60 % der zuvor fiktiv errechneten Zwischensumme einzutragen und zwar unter Berücksichtigung der Deckelung mit der SV-Höchstbeitragsgrundlage und nach Abzug allfälliger einbehaltener Beiträge nach § 16 Abs 1 Z 3b EStG (= Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen), die ebenfalls in der KZ 243 einzutragen sind
- KZ 245: Als steuerpflichtige laufende Bezüge verbleiben somit 40 % der Zwischensumme (bzw. mehr wenn die Deckelung greift). Dieser Betrag ist in der KZ 245 zu erfassen.
- KZ 260: Hier ist die gesamte Lohnsteuer einzutragen (= die Lohnsteuer auf die 40 % laufender Bezug und die volle Lohnsteuer auf die Sonderzahlung).

Beispiel begünstigte Auslandsbezüge für Mai bis Juli mit Sonderzahlungen

Arbeiter		LZ-Art 23 / KZ
Bruttobezug	16.125,00	210
steuerfrei § 68 EStG	-	215
Sonderzahlung	4.000,00	220
- Sozialversicherung Sonderzahlung (17,07%)	682,80	225
- Sozialversicherung laufende Bezüge (18,20%)	-2.190,99	230
- einbehaltene freiw. Beiträge § 16/1/3b EStG	-60,00	243
Zwischensumme	9.874,01	
- § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (= 60% der Zwischensumme)	-5.924,41	243
LSt-Bemessungsgrundl. (= 40% der Zwischensumme)	3.949,60	245
anrechenbare Lohnsteuer (0,- [Ifd] + 161,83 [SZ])	161,83	260



3.3 Lohnnebenkosten (DB(DZ/KommSt)

Es sind 60 % der laufenden Bezüge für die begünstigte Auslandstätigkeit befreit. Zu beachten ist hier, dass die **Deckelung mit der SV-Höchstbeitragsgrundlage allerdings nicht gilt**. Sonderzahlungen sind voll KommSt-pflichtig.

Die **KommSt** entfällt jedoch zur Gänze, wenn ein Dienstnehmer auf einer ausländischen Betriebsstätte i.S. des KommStG des Arbeitgebers eingesetzt wird. Baustellen gelten für die KommSt dann als Betriebsstätten, wenn die **Baustellendauer 6 Monate überstiegen hat** oder voraussichtlich übersteigen wird. Dies gilt auch für beschränkt steuerpflichtige Mitarbeiter!

Bei der **Arbeitskräfteüberlassung** begründet seit 2017 für den Überlasser als Arbeitgeber eine ausländische Baustelle über 6 Monate ebenfalls eine Betriebsstätte, weshalb ab dem 7. Monat die KommSt entfällt. Die ersten 6 Monate ist jedoch KommSt in Österreich zu entrichten.

Beispiel:

Dauer der Baustelle in Frankreich: 8 Monate; Unabhängig von einer etwaigen Lohnsteuerpflicht in Frankreich sind alle dieser KommSt-Betriebsstätte zuzuordnenden Mitarbeiter in Österreich zur Gänze von der KommSt befreit. Werden auf dieser Baustelle auch Leasingmitarbeiter eingesetzt, sind diese jedoch die ersten 6 Monate mit 40 % der Bezüge KommSt-pflichtig.

Beim DB/DZ ist eine derartige gänzliche Befreiung bei Baustelleneinsätzen normalerweise nicht möglich. Einzig bei ausländischer Sozialversicherungspflicht nach der EU-VO 883/2004 entfällt der DB/DZ.

4 Steuererklärung durch den Mitarbeiter

Wenn die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG in Anspruch genommen wird, kann der Mitarbeiter keine Aufwendungen iZm mit diesem Auslandseinsatz (im Wesentlichen doppelter Haushalt und Familienheimfahrten) mehr im Rahmen seiner Steuererklärung absetzen. Sollten Aufwendungen beantragt werden, entfällt 60%-Steuerbegünstigung zur Gänze, was jedoch in der Regel schlechter für den Mitarbeiter ist (denn es ist davon auszugehen, dass nicht 60 % Werbungskosten vorliegen werden).

Durch Entfall des Progressionsvorbehaltes wird es zu keiner Nachzahlung kommen – im Gegenteil, es ist sogar eine geringe Erstattung möglich. D.h. dass unter der Neuregelung die Mitarbeiter wieder „**Jahresausgleiche**“ machen können, ohne dass eine Nachzahlung durch den Progressionsvorbehalt droht.

Sollten im Zuge der Veranlagung (andere) Werbungskosten geltend gemacht werden, so werden diese jedoch nur anteilig im Verhältnis der steuerpflichtigen zu den steuerfreien Bezügen berücksichtigt.



5 Steuerzahlung im Ausland

5.1 DBA mit Befreiungsmethode

Ist der Mitarbeiter in einem Staat tätig, mit dem ein DBA mit Befreiungsmethode besteht, dann besteht in Österreich **komplette Steuerfreiheit**, wenn im Ausland Steuerpflicht besteht. Bei Beginn oder Ende während einem Monat ist die Lohnsteuer auf die Inlandsbezüge nach der Tagestabelle zu rechnen (Eingabe über Auslandstage). Hier ist zu beachten, dass programmtechnisch nicht der gesamte steuerpflichtige Bezug (Inland + 40 % Ausland), sondern nur der Inlandsteil mit den Inlandssteuertagen abzurechnen ist (Tagestabelle auf Inlandsbezüge).

Hinsichtlich der **Sonderzahlungen** ist anzumerken, dass diese nach dem Kausalitätsprinzip im Ausland (anteilig) steuerpflichtig sind. D.h. für jeden Kalendermonat Steuerpflicht im Ausland ist auch 1/12 der Sonderzahlungen (Weihnachtsremuneration, Urlaubsgeld) im Ausland zu besteuern.

Sollte der Arbeitgeber bereits im Wege Lohnabrechnung die gänzliche Steuerfreistellung herbeiführen, so ist für den aufgrund des DBA steuerfrei zu stellenden Teil (das sind nur mehr die verbleibenden 40 % und ggf. die anteiligen Sonderzahlungen) ein separater Lohnzettel mit der **Lohnzettelart 8** (DBA-befreite Bezüge) auszustellen. In diesem Fall ist also ein Lohnzettel mit der Lohnzettelart 23 für die 60 % und einer mit der Lohnzettelart 8 für die 40 % auszustellen.

5.2 DBA mit Anrechnungsmethode

Ist ein DBA mit Anrechnungsmethode anwendbar, kann der Mitarbeiter während dem laufenden Kalenderjahr vom Arbeitgeber ohne österreichischen Steuerabzug abgerechnet werden, wenn die ausländische Steuer auch **bereits laufend im Ausland entrichtet** wird. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass die ausländische Steuer der Höhe nach der österreichischen Steuer vergleichbar ist. Dies sollte bei nur 40 % Bemessungsgrundlage jedoch normalerweise gegeben sein. Hinsichtlich Aufteilung der Sonderzahlungen gilt dasselbe wie bei DBA mit Befreiungsmethode.

Ab 2014 ist für diese Fälle die **Lohnzettelart 24** zusätzlich zur Lohnzettelart 23 zu verwenden. Wie beim DBA mit Befreiungsmethode sind auf dem Lohnzettel mit der Lohnzettelart 23 die 60 % zu erfassen, für restlichen 40 % ist die Lohnzettelart 24¹ zu verwenden (unabhängig davon, ob in Österreich die Steuer abgeführt wurde oder nicht²). Der Arbeitnehmer ist dann verpflichtet, eine Steuererklärung in Österreich abzugeben und die im Ausland bezahlte Steuer bei der Veranlagung anrechnen zu lassen.

¹ Bei Einsätzen in mehreren Ländern mit DBA-Anrechnungsmethode ist für jedes Land ein separater L24 zu erstellen. Mehrere Einsätze in einem Land sind jedoch zusammenzufassen.

² Wurde die Lohnsteuer in Österreich abgeführt, ist diese zur Gänze auf der Lohnzettelart 24 zu erfassen. Eine ausländische Steuer ist lediglich am Lohnkonto, jedoch nicht am Lohnzettel zu erfassen. Die ausländische Steuer ist vom Arbeitnehmer selbst in der Steuererklärung in der Beilage L1i einzutragen.



5.3 Einsatz in Nicht-DBA-Staat

Bei nachweislicher Steuerzahlung im Ausland kann eine Doppelbesteuerung in Österreich vermieden werden. Beträgt die ausländische Steuerbelastung mehr als 15 % (bezogen auf die österreichischen Einkünfte), dann kann der Bezug zur Gänze steuerfrei gestellt werden, bei einer geringeren Steuerbelastung kann die ausländische Steuer angerechnet werden. Es empfiehlt es in der Praxis bei begünstigten Auslandstätigkeiten, nicht auf die 15 % abzustellen, sondern immer nach der **Anrechnungsmethode** vorzugehen. Denn selbst bei der Anrechnung wird die Steuerbelastung in Österreich in der Regel null betragen, weil bei mehr als 15 % Steuer im Ausland auch bei der Anrechnungsmethode keine österreichische Steuer anfällt. Hinsichtlich Jahreslohnzettel gelten die Ausführungen zu DBA mit Befreiungs- und Anrechnungsmethode.



6 Zusammenfassende Übersicht der Neuregelung

In der Folge sind die Varianten dargestellt, die bei Entsendung von Mitarbeitern auf Baustellen eintreten können, wobei zwischen Bau- und Montageunternehmer selbst (also jene die Anlagenerrichter bzw. Subunternehmer sind) und Arbeitskräfteüberlassung unterschieden wird (Unterschied bei der Kommunalsteuer).

Einsatzland ³	Baustellen-dauer	Aufenthalts-dauer Mitarb. ⁴	DB / DZ	KommSt	LST Ö	Lohnzettelart	Varianten ⁵
Bau- und Montageunternehmen							
DBA Befreiung	> 6 Monate	> 183 Tage oder BS	40 %	Keine	keine	L23 und L8	3
	< 6 Monate	> 183 Tage	40 %	40 %	Keine	L23 und L8	4
	> 6 Monate	< 183 Tage und keine BS	40 %	Keine	40 %	L23	2
	< 6 Monate	< 183 Tage und keine BS	40 %	40 %	40 %	L23	1
DBA Anrechnung	> 6 Monate	> 183 Tage oder BS	40 %	Keine	Keine ⁶	L23 und L24	5
	< 6 Monate	> 183 Tage	40 %	40 %	Keine ⁵	L23 und L24	6
	> 6 Monate	< 183 Tage und keine BS	40 %	Keine	40 %	L23	2
	< 6 Monate	< 183 Tage und keine BS	40 %	40 %	40 %	L23	1
Kein DBA + Steuerzahlung im Ausland	> 6 Monate	irrelevant	40 %	Keine	Keine ⁵	L23 und L24	5
	< 6 Monate	Irrelevant	40 %	40 %	Keine ⁵	L23 und L24	6
Kein DBA + keine Steuer im Ausland	> 6 Monate	irrelevant	40 %	Keine	40 %	L23	2
	< 6 Monate	Irrelevant	40 %	40 %	40 %	L23	1
Arbeitskräfteüberlasser							
DBA Befreiung	irrelevant	> 183 Tage	40 %	0 / 40 % ⁷	Keine	L23 und L8	4
		< 183 Tage	40 %	0 / 40 %	40 %	L23	1 / 2
DBA Anrechnung		> 183 Tage	40 %	0 / 40 %	Keine ⁵	L23 und L24	6
		< 183 Tage	40 %	0 / 40 %	40 %	L23	1 / 2
Kein DBA + Steuerzahlung Ausland		irrelevant	40 %	0 / 40 %	Keine ⁵	L23 und L24	6
Kein DBA + keine Steuer im Ausland		irrelevant	40 %	0 / 40 %	40 %	L23	1 / 2

³ Eine Liste der DBA-Staaten finden Sie unter <https://entsendung.at/wp-content/uploads/2025/02/DBA-Liste.xls>

⁴ Die Aufenthaltsdauer bezieht sich auf den jeweiligen Mitarbeiter. Die 183 Tage beziehen sich auf den jeweils im DBA vorgesehenen Zeitraum (Kalenderjahr, Steuerjahr, 12-Monatszeitraum). Die Abkürzung BS bedeutet Betriebsstätte.

⁵ Fortlaufende Nummer, um die verschiedenen Konstellationen darzustellen.

⁶ Es wird hier davon ausgegangen, dass die ausländische LST mindestens die österreichischen Steuer (auf die 40 %) beträgt. Sollte (trotz Steuerpflicht) im Ausland dort keine LST bezahlt werden, ist die österreichische Steuer einzubehalten. In diesem Fall ist die Variante Nr. 1 oder 2 (letzte Spalte) anwendbar.

⁷ Ab 2017 ist die ersten 6 Monate in der Überlassergemeinde die KommSt zu entrichten, ab dem 7. Monat in der Beschäftigergemeinde. Wenn die Beschäftigung in einer ausländischen Betriebsstätte erfolgt, entfällt die KommSt ab dem 7. Monat.



7 ANHANG - Länderliste

Länder der DAC-Liste – Spalte 1 bis 3, für die Jahre ab 2024

Afghanistan	Jemen	Papua Neu Guinea
Ägypten	Jordanien	Philippinen
Algerien	Kambodscha	Ruanda
Angola	Kamerun	Salomoninseln
Äquatorial-Guinea (bis 2023)	Kap Verde	Sambia
Armenien (bis 2021)	Kenia	Samoa (2014-17, ab 2022)
Äthiopien	Kirgisistan	São Tomé und Príncipe
Bangladesch	Kiribati	Senegal
Belize (bis 2023)	Komoren	Sierra Leone
Benin	Kongo, Rep.	Simbabwe
Bhutan	Korea - Nord	Somalia
Bolivien	Kosovo (bis 2021)	Sri Lanka
Burkina Faso	Laos	Sudan
Burundi	Lesotho	Swasiland (Eswatini)
Demokratische Rep. Kongo	Liberia	Syrien
Dschibuti	Madagaskar	Tadschikistan
El Salvador (bis 2023)	Malawi	Tansania
Elfenbeinküste	Mali	Togo
Eritrea	Marokko	Tokelau
Fiji (bis 2023)	Marshallinseln (bis 2023)	Tonga (bis 2023)
Gambia	Mauretanien	Tschad
Georgien (bis 2021)	Mikronesien	Tunesien
Ghana	Moldawien (bis 2021)	Turkmenistan (bis 2023)
Guatemala (bis 2021)	Mongolei	Tuvalu
Guinea	Mosambik	Uganda
Guinea-Bissau	Myanmar	Ukraine
Haiti	Nepal	Usbekistan
Honduras	Nicaragua	Vanuatu (ab 2021)
Indien	Niger	Vietnam
Indonesien (bis 2023)	Nigeria	Westbank und Gazastreifen (bis 2023)
Iran (ab 2022)	Osttimor	Zentral Afrikanische Rep.
Irak (bis 2023)	Pakistan	