

Wartungserlass zu den Lohnsteuerrichtlinien und Novelle zum EStG – baurelevante Neuerungen

Der aktuelle Wartungserlass des BMF zu den Lohnsteuerrichtlinien (LStR) betrifft auch Ansprüche, die nach dem Kollektivvertrag für Bauindustrie und Baugewerbe bestehen. Ergänzend dazu wurde im Parlament eine Novelle des Einkommensteuergesetzes (EStG) beschlossen und im Februar kundgemacht. Während die Novelle des EStG die Rechtslage materiell verändert, handelt es sich bei den Ausführungen im Wartungserlass „nur“ um die aktuelle Rechtsansicht des BMF.

Text: MMag. Dr. Christoph Wiesinger, Geschäftsstelle Bau

Steuerrechtliche Behandlung von Schmutzzulagen

Grundvoraussetzung für die lohnsteuerfreie Behandlung einer Schmutzzulage ist nach wie vor, dass ein entsprechender Anspruch nach dem Kollektivvertrag besteht (formelle Voraussetzung) und abgabenrechtlich eine erhebliche Verschmutzung vorliegen muss (materielle Voraussetzung). Überdies kann eine Schmutzzulage nach den LStR aber nur dann lohnsteuerfrei behandelt werden, wenn die Zulage „angemessen“ ist.

Dazu wurden in Randziffer (Rz) 1133 LStR folgende Ausführungen neu aufgenommen:

„Hierzu sind die Kosten für die Reinigung der Arbeitskleidung, der Sachmehraufwand für Körperpflege und der Zeitmehraufwand für die Reinigung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung, sofern diese nicht durch den Arbeitgeber getragen werden, zu ermitteln.

Im Rahmen der Schätzung des Sach- und Zeitmehraufwands können folgende Beträge monatlich angesetzt werden:

Sachmehraufwand für die Reinigung der Arbeitskleidung durch den Arbeitnehmer (sämtliche Kosten für die Reinigung zu Hause)	10 Euro
Sachmehraufwand für Körperpflege (Seife, Duschgel, Shampoo, etc.)	20 Euro
Zeitmehraufwand für die Reinigung der Kleidung	60 Euro
Zeitmehraufwand für die Reinigung des Körpers	60 Euro

Von einer erheblichen Abweichung der Schmutzzulage zum angemessenen Ausmaß wird im Regelfall dann auszugehen sein, wenn die Zulage das angemessene Ausmaß (den tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand) um ein Drittel übersteigt, was ausgehend von den Beträgen laut Tabelle einen monatlichen Maximalbetrag von 200 Euro ergibt.

Werden Kosten teilweise vom Arbeitgeber getragen, dürfen diese im Rahmen der Schätzung nicht mehr berücksichtigt werden.

Beispiel 1:

Der Arbeitgeber zahlt eine Schmutzzulage in Höhe von 180 Euro. Die materiellen Voraussetzungen für die steuerfreie Ge-

währung einer Schmutzzulage sind erfüllt. Die (Arbeits-)Kleidung wird auf Kosten des Arbeitgebers gereinigt. Der Arbeitnehmer wäscht sich seine erhebliche Verschmutzung zu Hause ab.

Als angemessene Kosten zur Beseitigung der zwangsläufigen erheblichen Verschmutzung des Arbeitnehmers können im Rahmen der Schätzung 80 Euro (Sachmehraufwand für Körperpflege in Höhe von 20 Euro zzgl. Zeitmehraufwand für die Reinigung des Körpers in Höhe von 60 Euro) angesetzt werden.

Da die Abweichung zum angemessenen Ausmaß einer steuerfreien Schmutzzulage erheblich ist, können nur 80 Euro steuerfrei berücksichtigt werden. Der Rest in Höhe von 100 Euro ist steuerpflichtig.

Beispiel 2:

Der Arbeitgeber zahlt eine Schmutzzulage in Höhe von 75 Euro. Die materiellen Voraussetzungen für die steuerfreie Gewährung einer Schmutzzulage sind erfüllt. Der Arbeitnehmer duscht sich auf Kosten des Arbeitgebers in der Arbeitszeit. Der Arbeitnehmer wäscht seine erheblich verschmutzte Arbeitskleidung zu Hause in der Waschmaschine.

Als angemessene Kosten zur Beseitigung der zwangsläufigen erheblichen Verschmutzung der Kleidung des Arbeitnehmers können im Rahmen der Schätzung 70 Euro (Sachmehraufwand für die Reinigung der Arbeitskleidung in Höhe von 10 Euro zzgl. Zeitmehraufwand für die Reinigung der Kleidung in Höhe von 60 Euro) angesetzt werden.

Da die Abweichung zum angemessenen Ausmaß einer Schmutzzulage nicht erheblich ist, kann die Schmutzzulage – bei Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen – zur Gänze steuerfrei gewährt werden.

Zu berücksichtigen sind nur jene Kosten, die für den Arbeitnehmer auch einen Mehraufwand darstellen, nicht hingegen der Grundaufwand. Ein Grundaufwand kann nur dann berücksichtigt werden, wenn dieser ausschließlich durch die zwangsläufig erheblich verschmutzende Tätigkeit begründet wird.

Alternativ zu den vorgenannten Beträgen können bei entsprechendem Nachweis da-

von abweichende Kosten angesetzt werden (z.B. der Arbeitnehmer weist seine Kosten für eine Fremdreinigung oder seine tatsächlichen Mehrkosten für Hygieneartikel nach).“

Zusammenfassend kann daher nach Rechtsmeinung des BMF eine Schmutzzulage nur dann lohnsteuerfrei behandelt werden,

- wenn arbeitsrechtlich ein Anspruch nach dem Kollektivvertrag besteht,
- die materiellen Voraussetzungen für die Abgabefreiheit vorliegen
- und die Zulage iSd LStR auch „angemessen“ (im Hinblick auf die Beseitigung der Verschmutzung) ist.

Für die Frage der Nachweisführung wurde in Rz 1131 LStR folgende Ergänzung angefügt:

„Zur Dokumentation der Voraussetzungen sind beispielsweise folgende Angaben geeignet:

- Bezeichnung des Arbeitsplatzes, Bereichs oder der Funktion
- Beschreibung der typischen Arbeitsumgebung und Tätigkeiten
- Darstellung der relevanten Belastungen oder Umstände (z.B. durch Beschreibung oder durch Fotodokumentation)
- Aufzeichnungen betreffend das zeitliche Ausmaß der Tätigkeiten, die eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr bewirken.“

Für das im Jahr 2022 eingeführte Zulagenpauschale (§ 6 Abschn III KollIV Kollektivvertrag Bauindustrie/Baugewerbe) haben die Änderungen keine praktische Bedeutung, weil diese Pauschalierung von vornherein als steuerpflichtige Zulage konzipiert wurde und damit ohnehin keine Dokumentation erforderlich war bzw. ist.

Sachbezug für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte (Rz 175 und 744 LStR)

Zu den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist zunächst festzuhalten, dass der Kollektivvertrag für Bauindustrie und Baugewerbe keinen Anspruch auf eine Personenbeförderung durch den Arbeitge-

ber vorsieht. Nach der Grundkonzeption des Kollektivvertrags besteht lediglich ein Anspruch des Arbeitnehmers auf Vergütung von (zumindest fiktiven) Fahrtkosten für ein öffentliches Verkehrsmittel zum billigsten Tarif. Dieser Anspruch entfällt allerdings, wenn der Arbeitgeber ein Transportmittel zur Verfügung stellt. Hier hat es in jüngerer Vergangenheit unterschiedliche Auffassungen gegeben, ob dem Lenker dann ein Sachbezug zu verrechnen ist, wenn er mit dem Fahrzeug nach Hause fahren darf.

Im Wartungserlass wurde nunmehr eine Bestimmung in Rz 175 LStR verankert, wonach ab 1. Jänner 2026 kein Sachbezugswert anzusetzen ist, „wenn es sich um Kraftfahrzeuge handelt, die nicht zur überwiegenden Personenbeförderung gebaut sind und nach der ab 1. Juli 2025 geltenden Rechtslage nicht der Normverbrauchsabgabe unterlie-

gen würden (z.B. Kastenwagen, Pritschenwagen). [...] Von einer privaten Nutzung ist nicht auszugehen, wenn diese seitens des Arbeitgebers nachweislich untersagt wurde.“

Die genannten Bestimmungen gelten gemäß Rz 744 LStR auch für den sogenannten Werkverkehr (Beförderung bzw. Mitnahme von Arbeitskollegen).

Feiertagsarbeitsentgelt (§ 68 Abs 1 EStG novelliert)

In Rz 1142a LStR wurde die jüngste Judikatur zur lohnsteuerrechtlichen Behandlung des Feiertagsarbeitsentgelts eingearbeitet. Allerdings sind diese Ausführungen nicht mehr aktuell, weil nach der Publikation des Wartungserlasses das EStG abgeändert wurde. Im Wortlaut des neuen § 68 Abs 1

EStG ist nunmehr auch ausdrücklich das Feiertagsarbeitsentgelt erwähnt, sodass sowohl dieses als auch die dafür nach dem Kollektivvertrag gebührenden Zuschläge lohnsteuerfrei sind.

Überstundenzuschläge (§ 124b Z 440 EStG novelliert)

In den Übergangsbestimmungen wurde eine temporär geltende Regelung für Überstundenzuschläge eingefügt (§ 124b Z 440 lit c EStG). Demnach sind im Kalenderjahr 2026 Überstundenzuschläge für die ersten 15 Überstunden im Monat (mit 50 %igem Zuschlag) bis höchstens 170 € pro Monat lohnsteuerfrei. Sofern keine weitere Novellierung erfolgt, gilt dann ab 2027 das im Jahr 2023 beschlossene neue Dauerrecht gemäß § 68 Abs 2 EStG (zehn Überstunden, höchstens 120 €). ■

Betrugsbekämpfungsgesetz – Änderungen bei der Auftraggeberhaftung für SV-Beiträge und lohnabhängige Abgaben

Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2025 wurden unter anderem die Bestimmungen zur Auftraggeberhaftung (AGH) im ASVG (BGBl I 2025/107) und im EStG (BGBl I 2025/98) geändert. Wesentlichste Änderung ist die Anhebung des Haftungsbetrags für die Arbeitskräfteüberlassung von bisher 25 % auf 40 %.

Text: MMag. Dr. Christoph Wiesinger, Geschäftsstelle Bau

Die Auftraggeberhaftung sieht eine pauschale Haftung des Auftraggebers für Sozialversicherungsbeiträge seiner Auftragnehmer in Höhe von 20 % und für lohnabhängige Abgaben in Höhe von 5 % – zusammen also 25 % vor. Mit Jahresbeginn wurden die Haftungsprozentsätze für Fälle der Arbeitskräfteüberlassung angehoben. Der Grund dafür liegt darin, dass bei einer Arbeitskräfteüberlassung die bislang geltenden Prozentsätze regelmäßig die anfallenden SV-Beiträge bzw. Lohnsteueranteile nicht vollständig abgedeckt haben. Demgemäß erfolgte diese Anhebung auch ausschließlich für Fälle der Arbeitskräfteüberlassung, wohingegen die Prozentsätze für die sonstigen Bauleistungen nach § 19

Abs 1a UStG unverändert belassen wurden (siehe Tabelle).

Folgt man der Judikatur des OGH, ist wohl davon auszugehen, dass auch bei gemischten Leistungen (z.B. Arbeitskräfteüberlassung samt Vermietung eines Arbeitsgeräts) die höheren Prozentsätze zur Anwendung kommen werden. Ebenso wird der erhöhte Prozentsatz wohl auch bei der nicht-reglementierten Arbeitskräfteüberlassung (z.B. von Bauunternehmer zu Bauunternehmer) anzuwenden sein.

Diese Änderungen sind gemäß der Systematik der AGH nur dann relevant, wenn der Auftragnehmer (Arbeitskräfteüberlasser) nicht ohnedies haftungsbefreiend auf der HFU-Gesamtliste geführt wird.

Prozentsatz nach ...	Bauleistung nach § 19 Abs 1a UStG, sofern keine Arbeitskräfteüberlassung vorliegt	Bauleistung in Form einer Arbeitskräfteüberlassung
§ 67a ASVG	20 %	32 %
§ 82a EStG	5 %	8 %
Summe	25 %	40 %

Ist dies nicht der Fall, wirkt die Zahlung des Haftungsbetrags an das Dienstleistungszentrum (DLZ) nur dann

- gegenüber dem Sozialversicherungsträger haftungsbefreiend und
 - gegenüber dem Erbringer der Bauleistung schuldbefreiend,
- wenn der gesetzlich vorgesehene Haftungsbetrag in der richtigen Höhe abgeführt wird.

Überweist der Leistungsempfänger einen zu geringen Haftungsbetrag (25 % statt 40 %), bleibt die Haftung hinsichtlich der übrigen 15 % bestehen.

Bei Überweisung eines zu hohen Haftungsbetrags (40 % statt 25 %) tritt die schuldbefreiende Wirkung nur bis zu 25 % ein. Allerdings hat der Leistungsempfänger in diesem Fall Beitragsschulden seines Auftragnehmers getilgt, womit die Zahlung zumindest insoweit schuldbefreiend wirkt, als der Auftragnehmer mit seinen SV-Beiträgen bzw. Lohnabgaben im Rückstand ist. ■