BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN

16. Dezember 2005

07 2501/4-IV/7/01

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern
Zollämter
Großbetriebsprüfungen
Bundespensionsamt und Finanzprokuratur
unabhängigen Finanzsenat

Lohnsteuerrichtlinien 2002

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 stellen einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz 1988 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Die Lohnsteuerrichtlinien sind als Zusammenfassung des geltenden Lohnsteuerrechts und somit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. Sie basieren auf den Lohnsteuerrichtlinien 1999.

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 stellen einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der geltenden Fassung, dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Die überarbeiteten Lohnsteuerrichtlinien sind als Zusammenfassung des geltenden Lohnsteuerrechts und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. Sie basieren auf den Lohnsteuerrichtlinien 1999 und berücksichtigen die in der Zwischenzeit erfolgten Änderungen durch Gesetze, Verordnungen, Judikatur und Erlässe.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 sind ab 1. Jänner 2002 generell anzuwenden. Bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 2001) sind die Lohnsteuerrichtlinien 2002 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit hatten oder die Lohnsteuerrichtlinien 1999 bzw. die diese ergänzenden Erlässe günstigere Regelungen vorsahen.

© Bundesministerium für Finanzen

Im Zuge der Überarbeitung der Lohnsteuerrichtlinien werden sämtliche Beträge, die für Lohnzahlungszeiträume 2002 von Bedeutung sind, in Euro ausgedrückt.

Im Folgenden werden stichwortartig die wichtigsten Erweiterungen (Änderungen) der Lohnsteuerrichtlinien 2002 im Vergleich zu den Lohnsteuerrichtlinien 1999 (in der im Jahr 2001 geltenden Fassung) dargestellt:

Steuerbefreiungen (§ 3 EStG 1988)

Annahme der Hilfsbedürftigkeit bei Opfern von Naturkatastrophen (Rz 30)

Anführung der Steuerfreiheit von Stipendien im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 Kunstförderungsgesetz und Preise im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 7 Kunstförderungsgesetz sowie vergleichbarer Leistungen nach § 3 Abs. 3 Kunstförderungsgesetz (Rz 38)

Im Rahmen der begünstigten Auslandstätigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) ist von der Errichtung einer Anlage auch dann auszugehen, wenn der Auftrag die Bauleitung umfasst, die unmittelbare Bauausführung aber durch ein ausländisches Unternehmen erfolgt (Rz 56).

Steuerfreie Bezugsbestandteile im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, die im Rahmen der Altersteilzeitregelung erst später zur Auszahlung kommen, behalten die Steuerfreiheit (Rz 70a).

Sparprodukte (Erlebensversicherungen mit fünfjähriger Laufzeit) stellen keine Zukunftsicherung dar. Reine Erlebensversicherungen sind nur dann abzugsfähig, wenn sie auf das gesetzliche Pensionsantrittsalter abstellen. Diese Regelung ist auf vor dem 1. September 2001 bereits abgeschlossene Verträge nicht anzuwenden (Rz 81).

Mitarbeiterbeteiligung und Stock Options gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b und c EStG 1988 – Aufnahme der Neuregelungen durch das Kapitalmarkt-Offensivegesetz (Rz 85 bis 90m)

Anführung von Einzelfällen betreffend privilegierte Institutionen, Anführung der wichtigsten Rechtsgrundlagen für Steuerbefreiungen auf Grund völkerrechtlicher Privilegien in Abschnitt 3.8 (Rz 137a; bisher im Anhang zu den LStR 1999)

Werbungskosten (§ 16 EStG 1988)

Klarstellung der Beurteilung von Aufwendungen als Werbungskosten bei einer Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses und gleichzeitiger Ausübung einer Funktion (Abzugsfähigkeit nur bei Vorliegen einer Einkunftsquelle aus der Funktion); Anführung neuerer Erkenntnisse (Rz 225a)

Kostenersätze, die der Lohnsteuer unterworfen wurden, sind – sofern abzugsfähige Aufwendungen vorliegen – als Werbungskosten zu berücksichtigen (Rz 225b).

Aufwendungen für ein allgemeines Karriereberatungsprogramm stellen keine Werbungskosten dar (Rz 230a).

Die vom Arbeitgeber übernommenen Sozialversicherungsbeiträge (des Arbeitnehmers) erhöhen den Bruttolohn und sind beim Arbeitnehmer als Werbungskosten zu berücksichtigen (Rz 247a).

Gewährung des Pendlerpauschales bei Ersatzleistungen für Urlaubsentgelt und Bezüge gemäß § 67 Abs. 8 lit. a bis c EStG 1988 (Rz 261)

Aufwendungen für eine beruflich veranlasste Verwendung eines Internetanschlusses sind als Werbungskosten absetzbar (kein Aufteilungsverbot; Rz 367).

Kilometergelder können für die Verwendung eines privaten Kraftfahrzeuges geltend gemacht werden, auch wenn es sich nicht um das eigene Kraftfahrzeug handelt (Rz 372).

Durchschnittssätze (§ 17 EStG 1988)

Neues Werbungskostenpauschale für Gemeindemandatare laut Verordnung (Rz 406a)

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)

Die bisherigen Ausführungen zu Renten und dauernden Lasten wurden gestrichen; es wird in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in den EStR 2000 verwiesen (Rz 442 bis 457).

Werden rückgezahlte Pensionskassenbeiträge einer anderen Pensionskasse übertragen, unterbleibt eine Nachversteuerung (Rz 610).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988)

Zusammenfassende Darstellung von Pensionszusagen als Arbeitslohn (Rz 648a)

Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen (§ 26 EStG 1988)

Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 lit. c EStG 1988 zählen bis zu einem Betrag von 1.460 Euro nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Rz 766a).

Steuersätze und Steuerabsetzbeträge (§ 33 EStG 1988)

Der Kinderabsetzbetrag wird auch an im Inland beschäftigte EU/EWR-Bürger ausbezahlt, deren Kinder sich ständig in einem Mitgliedstaat der EU/EWR aufhalten (Rz 792a).

Die Lohnsteuerberechnung wird sowohl anhand der Bestimmungen des § 33 EStG 1988 als auch anhand des so genannten "Effektiv-Tarifs", der im Anhang zu den LStR angeführt ist, dargestellt (Rz 813a bis 813c).

Außergewöhnliche Belastungen (§§ 34 und 35 EStG 1988)

Die Bürgschaftsübernahme zur Erhaltung der Arbeitsplätze oder die Abwendung der Insolvenzgefahr sind nicht zwangsläufig (Rz 828).

Definition des Begriffes "Katastrophenschaden"; zu einer außergewöhnlichen Belastung führen Katastrophenschäden, die den in- oder ausländischen Hauptwohnsitz betreffen, nicht jedoch einen Zweitwohnsitz (Rz 838).

Zeitpunkt des Bestehens einer Behinderung bzw. der Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung im Zusammenhang mit dem Zeitpunkt der Ausstellung einer amtlichen Bescheinigung (Rz 839)

Anpassung der LStR an die Novelle zur Verordnung betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes; der Nachweis einer mehr als einstündigen Fahrzeit ist auch dann zulässig, wenn der Ort in einer Verordnung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 genannt ist (Rz 881).

Klarstellung, dass Begräbniskosten nur dann eine außergewöhnliche Belastung sein können, wenn sie nicht in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung finden (Rz 890)

Arbeitgeber, Arbeitnehmer (§ 47 EStG 1988)

Hat ein ausländischer Arbeitgeber im Inland keine Betriebsstätte, so kann für dessen im Inland tätige Arbeitnehmer der Lohnsteuerabzug von einem befugten Vertreter, der im Inland die Lohnkonten für diesen Arbeitgeber führt, vorgenommen werden (Rz 927).

Einbeziehung von Bezügen und Vorteilen aus einem früheren Dienstverhältnis zu einem Bundesland und zur Gemeinde Wien sowie von Bezügen aus Pensionskassen in die gemeinsame Versteuerung entsprechend der Verordnung über die gemeinsame Versteuerung. Pensionskassen melden ihre Bezüge nur zur gemeinsamen Versteuerung, haben eine solche aber nicht durchzuführen, wenn sie den höheren Bezug auszahlen. Wenn die insgesamt zu entrichtende Lohnsteuer im anderen Pensionsbezug keine Deckung findet, unterbleibt eine gemeinsame Versteuerung (Rz 1022 und 1023).

Sonstige Bezüge (§ 67 EStG 1988)

Bei Ausgliederungen von Abfertigungsansprüchen an eine Versicherung liegt im Falle der Abfertigungszahlung durch die Versicherung direkt an den Arbeitnehmer eine Abkürzungszahlung vor; die Versteuerung hat durch den Arbeitgeber zu erfolgen (Rz 1078a).

Aufnahme von Regelungen für Abfertigungen im Zusammenhang mit Altersteilzeit (Rz 1070)

Verbesserungsvorschläge müssen nach der Rechtsprechung des VwGH Sonderleistungen sein, die über die Dienstpflichten des Vorschlagenden hinausgehen und keine Selbstverständlichkeiten zum Inhalt haben (Rz 1093a).

Zahlungen im Zusammenhang mit einer Kündigungsanfechtungsklage sind als Vergleichssumme zu versteuern (Rz 1103)

Die Regelungen zu § 67 Abs. 8 bis 10 EStG 1988 wurden neu gegliedert (die neue Randzahlenanordnung stimmt mit der bisherigen nicht überein; Rz 1100 bis 1125).

Lohnsteuerabzug in besonderen Fällen (§ 69 EStG 1988)

Klarstellung, dass ein Lohnzettel bei Rückzahlung von Pflichtbeträgen für eine selbständige Tätigkeit auch dann auszustellen ist, wenn die Rückzahlung (auch nur teilweise) auf Grund der nichtselbständigen Tätigkeit erfolgt (zB Rückzahlung von Pflichtbeiträgen durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern auf Grund der nichtselbständigen Tätigkeit des Nebenerwerbslandwirtes; Rz 1177)

Rückzahlung von Pflichtbeträgen an Ärzte (Rz 1177)

Die Zahlungen durch den Insolvenzausfallgeldfonds sind nicht in die Hochrechnung einzubeziehen (Rz 1177a).

Alle Erlässe zu Paragraphen des EStG 1988, die in den Lohnsteuerrichtlinien behandelt werden, werden für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2001 enden, außer Kraft gesetzt. Dies betrifft insbesondere folgende Erlässe, die neben den Lohnsteuerrichtlinien 1999 weiter in Geltung waren:

§	Stichwort	Est	Datum	GZ	AÖF Nr.
Div. §§	Lohnverrechnung StruktAnpG	010	28.10.96	07 0104/5-IV/7/96	183/1996
§ 16	WK politische Funktionäre	280	30.04.97	07 0301/1-IV/7/97	124/1997
§ 18	Vinkulierung Lebensvers.	300	16.09.96	07 0503/3-IV/7/96	175/1996
§ 25	Bauernpension - Ehegatten	340	15.12.94	07 0104/2-IV/7/94	2/1995
§ 26	Bezügebegrenzungsgesetz	340	17.02.98	07 0601/16-IV/7/97	72/1998
§ 26	Ersätze an Expatriates	345	15.12.97	07 0701/1-IV/7/97	36/1998
§ 33	Rückf. Kinderabsetzbeträge	420	03.06.93	07 1114/1-IV/7/93	236/1993
§ 33	Rückf. Kinderabsetzbeträge	420	05.11.97	07 1105/1-IV/7/97	---
§ 34	Pflegegeld und Pflegetätigkeit	340	29.04.94	07 0801/2-IV/7/94	191/1994

§ 67	Vorschusszahlung	635	03.01.97	07 0903/1-IV/7/97	---
§ 84	Lohnzettel ab 1.1.1994	620	22.09.94	07 1513/2-IV/7/94	346/1994
§ 89	Zusammenarbeit SV - FV	650	12.08.98	07 1601/2-IV/7/98	158/1998

Die in den jährlich erscheinenden Protokollen über die Lohnsteuerbesprechungen getroffenen Aussagen wurden - sofern sie von allgemeiner Bedeutung sind - in die Lohnsteuerrichtlinien aufgenommen. Regelungen zu Detailproblemen dienen weiterhin als Auslegungsbehelf, ausgenommen sie sind durch die Lohnsteuerrichtlinien als überholt anzusehen. Die mit Erlass bekannt gegebenen Regelbedarfsätze behalten für die betreffenden Jahre ihre Gültigkeit.

Anlässlich der Umrechnung der amtlichen Kilometergelder gemäß § 10 Abs. 3 und 4 Reisegebührenvorschrift auf Eurobeträge wird auf folgende Vereinfachungsmöglichkeit hingewiesen:

Wird vom Arbeitgeber für die Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges als Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 das amtliche Kilometergeld verrechnet, können zur Vermeidung zusätzlicher Administrationskosten bei der Lohnverrechnung die Beträge gemäß § 10 Abs. 3 und 4 Reisegebührenvorschrift auf volle Cent aufgerundet werden. Zum Beispiel kann daher für die Verwendung eines arbeitnehmereigenen PKW ein steuerfreier Kostenersatz in Höhe von 0,36 Euro pro Kilometer ausgezahlt werden. Die Rundungsmöglichkeit gilt nicht für die Geltendmachung von Werbungskosten.

Dieser Erlass wird gemeinsam mit den geltenden Lohnsteuerrichtlinien 2002 im AÖF verlautbart.

Bundesministerium für Finanzen, 16. Dezember 2005

1 PERSÖNLICHE STEUERPFLICHT (§ 1 EStG 1988)

1.1 Natürliche Personen

1

Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Die Einkommensteuerpflicht beginnt mit Geburt der natürlichen Person und endet mit dem Tod (Todeserklärung). Die Besteuerung von Bezügen nach einem verstorbenen Arbeitnehmer beim Rechtsnachfolger hat - wenn an den Rechtsnachfolger kein laufender Bezug bezahlt wird - auf Grund der vom Arbeitgeber beim verstorbenen Arbeitnehmer zu beachtenden Besteuerungsmerkmale zu erfolgen. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung einzubeziehen sind, sind sie bei der Veranlagung der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen (§ 32 Z 2 EStG 1988).

1.2 Unbeschränkte Steuerpflicht

1.2.1 Umfang

2

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen. Einkünfte, die im Ausland vor der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich bezogen worden sind, scheiden für die Bemessung der unbeschränkten Einkommensteuer in Österreich aus (VwGH 10.2.1950, 1864/48; siehe EStR 2000 Rz 15 bis Rz 20).

1.2.2 Wohnsitz

3

Für die Auslegung der Begriffe "Wohnsitz" und "gewöhnlicher Aufenthalt" sind § 26 BAO und die hiezu ergangene Rechtsprechung maßgeblich. Dies gilt auch in Fällen, in denen ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden ist. Der Begriff "Wohnsitz" nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hat nur für die Annahme der Ansässigkeit im Sinne des zwischenstaatlichen Steuerrechts, nicht hingegen im Bereich des § 1 EStG 1988 Bedeutung (VwGH 10.3.1961, 1942/60; VwGH 7.4.1961, 1744/60; siehe EStR 2000 Rz 21 bis Rz 26).

Wohnsitz heißt, eine Wohnung innezuhaben, also über Räumlichkeiten tatsächlich und/oder rechtlich verfügen zu können, dh. sie jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Dabei kann es sich beispielsweise auch um angemietete Wohnungen oder um Untermietzimmer handeln, die jederzeit für den eigenen Wohnbedarf verwendet werden können. Die polizeiliche Anmeldung ist für den Wohnsitzbegriff im Sinn einer faktischen

Wohnmöglichkeit nicht ausschlaggebend, doch kann sie ein Indiz für die Annahme eines Wohnsitzes sein.

Ein Wohnsitz wird nicht begründet, wenn der Arbeitgeber lediglich eine Schlafstelle (entgeltlich oder unentgeltlich) zur Verfügung stellt, die der Arbeitnehmer mit anderen Personen teilen muss.

1.2.3 Gewöhnlicher Aufenthalt ausländischer ArbeitnehmerInnen

4

Ausländische Arbeitnehmer, die eine Arbeitserlaubnis oder einen Arbeitsvertrag für die Dauer von mehr als sechs Monaten besitzen, haben ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und sind daher bereits ab Beginn des Inlandsaufenthaltes unbeschränkt steuerpflichtig (§ 26 BAO). Sie unterliegen daher auch ohne inländischen Wohnsitz ab der Aufnahme der Arbeitstätigkeit im Inland den für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Vorschriften des EStG 1988.

> *Beispiel:*
>
> *Eine Arbeitnehmerin geht ein Dienstverhältnis für einen Zeitraum von einem Jahr ein. Da dieser Umstand nicht nur auf ein vorübergehendes Verweilen schließen lässt, wird der gewöhnliche Aufenthalt und somit die unbeschränkte Steuerpflicht mit dem ersten Tag des Aufenthaltes in Österreich begründet. Die unbeschränkte Steuerpflicht bleibt auch dann bestehen, wenn das Dienstverhältnis vorzeitig zB nach drei Monaten beendet wird.*

Rechtsgrundlage für die Erteilung von Beschäftigungsbewilligungen ist derzeit das am 1. Jänner 1976 in Kraft getretene Ausländerbeschäftigungsgesetz, BGBl. Nr. 218/1975. Gemäß § 7 des Ausländerbeschäftigungsgesetzes, BGBl. Nr. 218/1975, ist die Beschäftigungsbewilligung zu befristen und darf jeweils längstens für die Dauer eines Jahres erteilt werden. Eine kürzere Bewilligungsdauer ergibt sich neben den Fällen der gesetzlichen Einschränkungen nur in Einzelfällen, wie zB bei Volontären, Ausländern, für die bei Beschäftigungen über vier Monate eine Beschäftigungsbewilligung erforderlich ist und insbesondere dann, wenn die Beschäftigungsbewilligung nur für einen kürzeren Zeitraum als ein Jahr, wie dies zB bei Aushilfskräften der Fall ist, beantragt wird (siehe EStR 2000 Rz 25).

1.2.4 Ausländische Saisonarbeiter

5

Bei kurzfristig beschäftigten ausländischen Saisonarbeitern liegt der gewöhnliche Aufenthalt im Inland nicht vor, weil sich diese Personen nur vorübergehend im Inland aufhalten. Es kommt daher nur der Subsidiartatbestand nach § 26 Abs. 2 BAO des Aufenthaltes von mehr

als sechs Monaten im Inland zum Zug, wobei sich die Sechsmonatsfrist auch über mehrere Veranlagungszeiträume erstrecken kann.

Beispiel:

Der gewöhnliche Aufenthalt eines Saisonarbeiters dauert von 1.10.2006 bis 20.4.2007, also mehr als sechs Monate. Er ist somit ab dem ersten Tag des Aufenthaltes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, was bei den (Arbeitnehmer-)Veranlagungen der Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 zu beachten ist. Zum Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht (und umgekehrt) siehe Rz 1241c.

Kurzfristige Auslandsaufenthalte hemmen den sechsmonatigen Fristenlauf, wenn die Umstände darauf schließen lassen, dass die Person nach Beendigung des Auslandsaufenthaltes wiederum in das Inland zurückkehrt. Dies ist beispielsweise bei Urlauben, Geschäftsreisen oder Familienheimfahrten der Fall. Auch im Fall der Aussetzung eines Beschäftigungsverhältnisses (zB vorübergehende Karenzierung oder Beurlaubung) kann von einer Hemmung des Fristenlaufes ausgegangen werden. Die Dauer der kurzfristigen Unterbrechung oder Aussetzung wird bei Berechnung der Sechsmonatsfrist nicht mitgezählt.

Beispiel:

Eine Arbeitnehmerin ohne Wohnsitz in Österreich befindet sich ab 10.9.2006 im Inland.

- *Sollte sie ununterbrochen im Inland verweilen, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht jedenfalls am 11.3.2007 (= mehr als sechs Monate) ein.*
- *Sollte sie dazwischen zB insgesamt 15 Tage im Ausland verbringen, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht ein, wenn die Arbeitnehmerin mindestens bis 26.3.2007 in Österreich bleibt.*

Ist der ausländische Saisonarbeiter in vergangenen Jahren wiederholt nach Österreich gekommen, rechtfertigt dies noch nicht die Annahme, dass er nicht nur vorübergehend in Österreich verbleiben wollte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass sein Aufenthalt in Österreich nur vorübergehend - nämlich für die Zeit der Saisonarbeit - gedacht war (VwGH 28.9.1965, 2232/64).

Werden daher (saisonale) Dienstverhältnisse vollständig abgewickelt (zB durch Auszahlung der aliquoten Sonderzahlungen und der Urlaubsersatzleistung), handelt es sich um Beendigungen dieser Dienstverhältnisse, die im Fall des Wegzugs des Arbeitnehmers ins Ausland auch die Sechsmonatsfrist gemäß § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO beenden. Weitere Indizien für die Auflösung (Beendigung) des Dienstverhältnisses sind beispielsweise die Auszahlung von Abfertigungen und die Abmeldung bei der Sozialversicherung.

Bei einer solchen Beendigung eines (saisonalen) Dienstverhältnisses ist von einem Neubeginn des Sechs-Monate-Zeitraumes im Fall einer allfälligen späteren Wiederkehr und Neuaufnahme einer (saisonalen) Beschäftigung im Inland auszugehen.

Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt daher bei ausländischen Saisonarbeitern, die im Inland über keinen Wohnsitz verfügen, nur dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. Sie besteht in diesem Fall vom ersten Tag an.

1.2.5 Ausländische Grenzgänger bzw. Tagespendler

6

Ausländische Arbeitnehmer ohne inländischen Wohnsitz, die Arbeitsleistungen im Inland verrichten und täglich zu ihrem ausländischen Wohnsitz zurückkehren, unterliegen der beschränkten Steuerpflicht. Dies gilt auch dann, wenn die inländische Arbeitsverrichtung länger als sechs Monate dauert. Sieht ein DBA eine Grenzgängerregelung vor (DBA mit Italien, Deutschland und Liechtenstein), kommt es für die davon betroffenen Arbeitnehmer zu keiner Besteuerung im Inland.

1.2.6 Staatsangehörige aus EU- oder EWR-Ländern mit inländischen Einkünften

7

Inländische Einkünfte erzielenden Staatsangehörigen eines EU-Mitgliedstaates oder eines (anderen) EWR-Staates sind auf Antrag unter folgenden Voraussetzungen als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln:

- Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der EU oder des EWR,
- kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland,
- Vorliegen inländischer Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988,
- Haupteinkünfte in Österreich und
- Nachweis der Auslandseinkünfte durch eine Bescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde (Formular E9 - Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums).

Die Antragsvoraussetzungen entsprechen der deutschen Rechtslage. Diese wurde vom EuGH als gemeinschaftskonform gewertet (EuGH 14.9.1999, Rs C-391/97).

Das Antragsrecht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 steht auch allen Staatsangehörigen jener Staaten zu, mit denen Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, in dem ein dem Artikel 24 Abs. 1 OECD-Musterabkommens nachgebildetes Diskriminierungsverbot enthalten ist.

EU-Mitgliedstaaten sind:

Österreich, Deutschland, Frankreich, Spanien, Portugal, Italien, Malta, England, Irland, Schweden, Finnland, Dänemark, Holland, Belgien, Luxemburg, Griechenland, Zypern, Slowenien, Ungarn, Slowakei, Tschechien, Polen, Estland, Lettland, Litauen, sowie ab 1. Jänner 2007 Bulgarien und Rumänien.

EWR-Länder sind die EU-Länder zuzüglich Island, Liechtenstein und Norwegen.

8

Haupteinkünfte in Österreich liegen dann vor, wenn die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 10.000 Euro jährlich betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend.

9

Mit der Option auf die unbeschränkte Steuerpflicht sind bei Vorliegen der Voraussetzungen folgende Begünstigungen verbunden:

- Alleinverdienerabsetzbetrag,
- Alleinerzieherabsetzbetrag,
- Unterhaltsabsetzbetrag,
- die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nach den § 34 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 sowie einige weitere steuerliche Randbereiche (Tarifermäßigung für Erfindungen nach § 38 EStG 1988),
- Freibetrag nach § 105 EStG 1988, Bausparen nach § 108 EStG 1988, prämienbegünstigte Pensionsvorsorge nach § 108a EStG 1988, prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge nach § 108g EStG 1988.

10

Die mit § 1 Abs. 4 EStG 1988 fingierte unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf den Steuerpflichtigen selbst und nicht auch auf seine Angehörigen. Für die unter § 1 Abs. 4

EStG 1988 fallenden Arbeitnehmer gelten in den betroffenen Fällen die Veranlagungsbestimmungen des § 41 EStG 1988, im Übrigen gilt § 39 EStG 1988.

Inhaltlich umfasst die fingierte unbeschränkte Steuerpflicht nur Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 (inländische Einkünfte). Nicht von § 98 EStG 1988 erfasste ausländische Einkünfte sind weder bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage noch mangels eines diesbezüglichen innerstaatlichen Besteuerungsrechtes im Rahmen eines Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen. Gemäß § 1 Abs. 4 vorletzter Satz EStG 1988 gelten in diesem Zusammenhang inländische Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend.

11

Der formlose Antrag ist bei jenem FA einzubringen, das für den Vollzug der beschränkten Steuerpflicht zuständig wäre (Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers). Bei Pensionisten ist das FA mit allgemeinem Aufgabenkreis am Sitz des Pensionsversicherungsträgers (der auszahlenden Stelle) zuständig; sofern der Pensionsversicherungsträger (die auszahlende Stelle) ihren Sitz in Wien hat, das FA Wien 1/23, sofern mit der Einkommensteuer nicht bereits ein anderes FA befasst ist.

Die Antragstellung ist nur bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich. Ein später gestellter Antrag ist auf Grund der Spezialbestimmung des § 1 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO.

12

Keine Auswirkungen ergeben sich für Grenzgänger, die nach Österreich einpendeln und deren Einkünfte auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung zugewiesen sind.

Da die beantragte unbeschränkte Steuerpflicht weder an einen inländischen Wohnsitz noch an einen inländischen gewöhnlichen Aufenthalt noch an ein anderes "ähnliches Merkmal" anknüpft, bewirkt sie für sich allein keine inländische Ansässigkeit iSd österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen.

1.2.7 Wechsel unbeschränkte/beschränkte Steuerpflicht

13

Siehe EStR 2000 Rz 20. Bei unterjährigem Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht sowie in umgekehrten Fällen erstreckt sich die Durchführung der (Arbeitnehmer-)Veranlagung nur auf die im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht bezogenen Einkünfte. Bei einem Wechsel von der unbeschränkten Steuerpflicht in die

beschränkte Steuerpflicht ist für steuerliche Belange aus der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht das seinerzeitige Wohnsitzfinanzamt zuständig.

1.2.8 Lohnsteuerabzug im Inland

14

Voraussetzung für einen inländischen Lohnsteuerabzug ist, dass der Arbeitgeber über eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 verfügt. Es bestehen aber keine Bedenken, wenn ein befugter Vertreter im Inland die Lohnkonten für den ausländischen Arbeitgeber führt, die Einkommensteuer im Abzugsweg einbehält und an das Betriebsstättenfinanzamt des befugten Vertreters auf das Abgabenkonto des ausländischen Arbeitgebers abführt sowie einen Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 ausstellt (siehe auch Rz 927).

Bei inländischen Grenzgängern, die in einem an Österreich angrenzenden Staat bei einem ausländischen Arbeitgeber tätig sind, ist kein inländisches Lohnsteuerabzugsverfahren möglich (VfGH 27.11.1964, B 78/64). Die bei ausländischen Vertretungen in Österreich beschäftigten österreichischen Staatsbürger können aus völkerrechtlichen Gründen nicht im Wege des Steuerabzuges vom Arbeitslohn erfasst werden. Eine Besteuerung ist nur im Wege der Veranlagung zur Einkommensteuer möglich (VwGH 17.11.1967, 1395/66).

14a

Auswirkungen des Umfangs der Steuerpflicht auf die Absetz- und Freibeträge:

	unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988	beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 EStG 1988	beantragte unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988
Werbungskosten	Ja	Ja	Ja
Sonderausgaben	Ja	Ja, sofern sie sich auf das Inland beziehen	Ja
außergewöhnliche Belastungen	Ja	Nein	Ja
Hinzurechnung gem. § 102 Abs. 3 EStG 1988	Nein	Ja, im Falle einer Veranlagung	Nein

AVAB/AEAB (Ehe)Partner unbeschränkt steuerpflichtig	Ja	Nein	Ja
AVAB/AEAB (Ehe)Partner nicht unbeschränkt steuerpflichtig	Nein	Nein	Ja
Unterhaltsabsetzbetrag	Ja	Nein	Ja

2 EINKÜNFTE (§ 2 EStG 1988)

15

Einkünfte, die in der Aufzählung des § 2 Abs. 3 EStG 1988 nicht enthalten sind, unterliegen nicht der Einkommensteuer (siehe EStR 2000 Rz 101).

16

Zu den Einkünften zählen aber rückgezahlte Werbungskosten wie zB rückerstattete Arbeitnehmerbeiträge aus der gesetzlichen Sozialversicherung gemäß den § 269 ASVG und § 529 Abs. 5 ASVG (VwGH 23.10.1990, 89/14/0178). Vom Arbeitgeber rückgezahlte Werbungskosten unterliegen dem Lohnsteuerabzug. Erfolgt die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen durch einen Sozialversicherungsträger, siehe Rz 1177.

3 STEUERBEFREIUNGEN (§ 3 EStG 1988)

3.1 Gliederung

17

In § 3 Abs. 1 EStG 1988 werden sachliche Steuerbefreiungen aufgezählt. § 3 Abs. 2 EStG 1988 ordnet an, welche Bezüge oder Bezugsteile (zB Arbeitslosengeld, bestimmte Bezüge der Soldaten und Zivildiener) zwar steuerfrei sind, aber zu einem besonderen Progressionsvorbehalt führen. § 3 Abs. 3 EStG 1988 regelt, dass im Falle einer Veranlagung die steuerfreien Einkünfte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Arbeitnehmers zu berücksichtigen sind (allgemeiner Progressionsvorbehalt). Siehe auch Rz 113 ff.

3.2 Allgemeines zu den einzelnen Steuerbefreiungen

18

§ 3 Abs. 1 EStG 1988 regelt, welche von den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 steuerfrei sind. Vermögenszugänge, die sich unter § 2 Abs. 3 EStG 1988 nicht einreihen lassen, scheiden von vornherein von der Einkommensbesteuerung aus (vgl. VwGH 23.9.1981, 2505/79); sie sind nicht steuerbar.

19

Im Einkommensteuergesetz sind außerhalb des § 3 Abs. 1 EStG 1988 noch zusätzliche Steuerbefreiungen vorgesehen (zB § 27 Abs. 3, § 30 Abs. 4, § 67 Abs. 1 und § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988).

Außerhalb des Einkommensteuergesetzes bestehen Steuerbefreiungen noch in anderen Regelungen (zB in § 33 des Bundesbehindertengesetzes, BGBl. Nr. 283/1990 idF BGBl. I. Nr. 60/2001, in § 3 Abs. 3 Kunstförderungsgesetz BGBl. Nr. 146/1980 idF BGBl. I Nr. 95/1997, in § 17 Abs. 2 Filmförderungsgesetz BGBl. Nr. 557/1980 idF BGBl. I Nr. 34/1998; in internationalen Abkommen insbesondere Doppelbesteuerungsabkommen). Von den Steuerbefreiungen im Sinne des § 3 Abs. 1 EStG 1988 sind die von der Bemessungsgrundlage abzuziehenden Freibeträge (nach den §§ 16, 17, 18, 34, 35, 104 und 105 EStG 1988) zu unterscheiden.

20

Die Steuerbefreiungen des § 3 Abs. 1 EStG 1988 gelten für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige (§ 70 EStG 1988). Soweit eine Befreiungsbestimmung auf Arbeitnehmer Bezug nimmt, gilt sie nur für Arbeitnehmer im steuerlichen Sinne.

21

Die Steuerbefreiungen für bestimmte Leistungen des Arbeitgebers bleiben auch dann erhalten, wenn diese Leistungen vom Betriebsratsfonds erbracht werden.

22

Soweit Werbungskosten in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, sind sie gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig (zB Familienheimfahrten im Rahmen einer steuerfreien Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 oder in Zusammenhang mit Auslandszulagen gemäß § 3 Abs. 1 Z 24 EStG 1988).

3.3 Die einzelnen Steuerbefreiungen

3.3.1 Kriegsopfer- und Heeresversorgung (§ 3 Abs. 1 Z 1 EStG 1988)

23

Es sind sowohl Geld- als auch Sachleistungen steuerbefreit. Die Befreiung kommt für Versorgungsberechtigte nach dem Kriegsopferversorgungsgesetz, BGBl. Nr. 152/1957, und nach dem Heeresversorgungsgesetz, BGBl. Nr. 27/1964, in Frage.

24

Entschädigungen an versorgungsberechtigte Personen auf Grund des Heeresversorgungsgesetzes fallen dann unter die Steuerbefreiung, wenn die Gesundheitsschädigung auf die Ableistung des ordentlichen oder außerordentlichen Präsenzdienstes zurückzuführen ist. Führt das schädigende Ereignis zum Tod des Präsenzdieners, sind die Hinterbliebenen versorgungsberechtigt und die an sie ausgezahlten Entschädigungen daher steuerfrei.

25

§ 35 EStG 1988 ist neben den steuerfrei gewährten Entschädigungen anzuwenden, sofern die dort genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

3.3.2 Politische Opfer (§ 3 Abs. 1 Z 2 EStG 1988)

26

Steuerfrei sind nicht nur Entschädigungen für entstandene Haft- und Gerichtskosten, sondern auch andere Entschädigungen nach dem Opferfürsorgegesetz, BGBl. Nr. 183/1947 (zB für erlittene Berufsschäden).

27

Inhabern einer Amtsbescheinigung oder eines Opferausweises gebührt überdies der besondere Freibetrag nach § 105 EStG 1988.

3.3.3 Beihilfen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988)

28

"Öffentliche Mittel" sind solche, die von Körperschaften öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer öffentlich-rechtlichen Funktion gezahlt werden. Als "öffentliche Mittel" im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 kommen darüber hinaus solche Mittel in Betracht, die von Institutionen der EU aus den im Gesetz genannten Gründen gewährt werden. Ausländische Mittel von Drittstaaten sind keine öffentlichen Mittel im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

29

Eine öffentliche Stiftung liegt vor, wenn diese entweder im Eigentum oder unter der Verwaltung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft steht. Zur Auslegung des Begriffes "öffentliche Stiftung" können das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz, BGBl. Nr. 11/1975 und - sofern die Stiftung nicht über den Interessensbereich eines Bundeslandes hinausgeht - die in Betracht kommenden, das Stiftungswesen regelnden Landesgesetze herangezogen werden.

Hinsichtlich der Zuwendungen von Privatstiftungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit siehe Rz 683.

30

Der Begriff "Hilfsbedürftigkeit" ist so auszulegen, dass Unterstützungen an tatsächlich Hilfsbedürftige steuerfrei sind (VwGH 18.5.1960, 2318/59). Eine Person ist hilfsbedürftig im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988, wenn weder ihr Einkommen noch ihr Vermögen, noch beides zusammen ausreichen, um den notwendigen Lebensunterhalt zu Gewähr leisten (VwGH 18.6.1979, 0095/78). Die Frage, ob Hilfsbedürftigkeit vorliegt, ist als eine Frage des Steuerrechts von der Abgabenbehörde nach Art der Verhältnisse beim Empfänger zu beurteilen (VwGH 23.3.1970, 1859/69; VwGH 17.9.1997, 95/13/0034). Bei Opfern von Naturkatastrophen (zB Überschwemmungen, Dürre) ist Hilfsbedürftigkeit unabhängig von der Einkommenssituation und Vermögenssituation auf Grund der Natur des Katastrophenereignisses anzunehmen. Leistungen aus dem Katastrophenfonds sind daher regelmäßig steuerfrei (VwGH 10.9.1998, 96/15/0272).

Wenn ein Bundesland bei Leistung eines Sozialaufwandes an seine Bediensteten die Hilfsbedürftigkeit der Empfänger zur Voraussetzung macht, bestehen gegen die steuerfreie Behandlung keine Bedenken. Auch Blindenbeihilfen, Sonderunterstützungen nach dem Sonderunterstützungsgesetz, BGBl. Nr. 642/1973, usw. auf Grund gesetzlicher Anordnung sowie sonstige außerordentliche Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln aus dem Titel der Hilflosigkeit erfüllen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung. Unter diese

Steuerbefreiung fallen weiters Ausgleichszulagen oder Ergänzungszulagen, die auf Grund der sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften bzw. auf Grund der pensionsgesetzlichen Vorschriften für öffentlich Bedienstete gewährt werden. Fahrtkostenzuschüsse einer Gebietskörperschaft, die an eine, an die Hilfsbedürftigkeit anknüpfende Einkunftsgrenze gebunden sind, stellen eine Sozialhilfeleistung dar und sind ebenfalls steuerbefreit.

31

Das Pflegegeld nach dem Bundespflegegeldgesetz sowie vergleichbare Leistungen auf Grund der entsprechenden Landesgesetze (Landespflegegelder) stellen hingegen nicht steuerbare Transferleistungen dar (§ 21 Abs. 1 Bundespflegegeldgesetz, BGBl. Nr. 110/1993). Ebenso unterliegen Leistungen nach dem Bundesgesetz, mit dem eine Entschädigung für Kriegsgefangene eingeführt wird (Kriegsgefangenenentschädigungsgesetz), Budgetbegleitgesetz 2001, Art. 70, BGBl. I Nr. 142/2000, nicht der Einkommensteuer.

32

Eine unmittelbare Förderung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. b und c EStG 1988 liegt nur dann vor, wenn die sachlichen Voraussetzungen für eine wissenschaftliche, künstlerische oder für eine Forschungstätigkeit durch die Beihilfe geschaffen werden (zB VwGH 17.6.1992, 91/13/0164) und im Wesentlichen nur der damit verbundene Aufwand abgegolten wird. Darunter sind zB die Beschaffung der erforderlichen Geräte, Anschaffung von Rohstoffen, Bezahlung der Miete der erforderlichen Räume, Materialien oder Bücher, die Bezahlung erforderlicher Hilfskräfte und der Ersatz der durch diese Tätigkeit verursachten Reisekosten zu verstehen. Diese Aufwendungen sind gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Ein Entgelt für Mühewaltung (Arbeitsleistung) darf die Förderung nicht umfassen. Die Förderungsmittel müssen aus den im Gesetz genannten Quellen stammen, nämlich aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer Privatstiftung (vgl. Rz 28 und 29). Für den Bereich der Wissenschaft und Forschung sind gleichartige Mittel aus den im § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 genannten Institutionen und Fonds begünstigt. Pauschale Aufwandsabgeltungen sind steuerpflichtig, allerdings sind die vom Empfänger getätigten Aufwendungen für seine Forschungstätigkeit als Werbungskosten bzw. als Betriebsausgaben abzugsfähig. Für Kunststipendien und Kunstpreise ist eine Befreiung von der Einkommensteuer im Kunstförderungsgesetz, BGBl. Nr. 146/1988 in der geltenden Fassung, vorgesehen.

32a

Bezüge und Beihilfen, die auf Grund des Studienförderungsgesetzes 1992 geleistet werden, sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 steuerfrei. § 1 Abs. 1 Studienförderungsgesetz 1992 regelt die Ansprüche von Studierenden, die ein Vollzeitstudium betreiben, auf

Studienbeihilfen, Versicherungskostenbeiträge, Studienzuschüsse und Beihilfen für Auslandsstudien. Gemäß § 1 Abs. 2 leg. cit. können weiters auf Grund dieses Bundesgesetzes Fahrtkostenzuschüsse, Studienabschluss-Stipendien, Reisekostenzuschüsse, Sprachstipendien, Leistungsstipendien, Förderungsstipendien und Studienunterstützungen zuerkannt werden. Damit sind insbesondere auch Studienabschluss-Stipendien steuerfrei; die Höhe dieser Stipendien beträgt zwischen 500 Euro und 1.090 Euro monatlich (§ 52b Studienförderungsgesetz 1992).

33

Stipendien, die im Rahmen einer Schulausbildung oder Studienausbildung gewährt werden (insbesondere Dissertationsstipendien und Diplomarbeitsstipendien) fließen außerhalb der Einkunftsarten des EStG zu, sofern

- es sich um Zuschüsse zu wissenschaftlichen Arbeiten handelt, die nicht wirtschaftlich verwertet werden,
- die Arbeiten nicht im Rahmen eines Dienstvertrages oder eines Werkvertrages oder ergänzend zu einem Dienstvertrag oder Werkvertrag durchgeführt werden und
- die Höhe der Zuschüsse darauf schließen lässt, dass der Charakter eines Ausbildungszuschusses und nicht eines Einkommensersatzes im Vordergrund steht. Dies ist der Fall, wenn die Zuschüsse jährlich insgesamt nicht höher sind als die Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter nach dem Studienförderungsgesetz 1992. Bei der Beurteilung ist es allerdings unerheblich, ob der Betreffende neben dem Stipendium auch eine Beihilfe nach dem Studienförderungsgesetz 1992 oder Familienbeihilfe bezieht. Werden höhere Beträge ausbezahlt, ist grundsätzlich von einer Erwerbstätigkeit auszugehen.

34

Stipendien, die nach Abschluss einer Ausbildung (Hochschulausbildung oder Universitätsausbildung) ausgezahlt werden (Postgraduate Stipendien, Forschungsstipendien und Habilitationsstipendien) sind grundsätzlich als Einkommensersatz anzusehen. Es ist daher immer von einem Erwerbseinkommen (Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. im Falle eines Dienstverhältnisses Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) auszugehen.

35

Stipendien, die im Rahmen des Mobilitätsprogrammes der EU (4. Forschungs-Rahmenprogramm: TMR/Training and Mobility of Researchers, 5. FRP: IHP/Improving Human Research Potential, 6. FRP: HRM/Human Resources and Mobility, 7. FRP: People) gewährt werden, stellen infolge der Weisungsgebundenheit, der organisatorischen

Eingliederung sowie der Pflicht zur persönlichen Dienstleistung des Stipendiaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, sofern die Vergabe des Stipendiums an einen Ausbildungsauftrag an das gastgebende Institut anknüpft. Sofern die Vergaberichtlinien die Zuerkennung von pauschalen Kostenersätzen für Reisen (Travel Allowance) sowie für andere im Zusammenhang mit der Ortsveränderung verbundene Aufwendungen vorsehen (Mobility Allowance), sind diese als Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten anzuerkennen.

Werden an ausländische Studierende (inkl. postgraduate Studierende) in Österreich aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 lit. b EStG 1988 Stipendien vergeben und sieht die Vergabe die Zuerkennung von pauschalen Kostenersätzen für Reisen (Travel Allowance) sowie für andere im Zusammenhang mit der Ortsveränderung verbundene Aufwendungen (Mobility Allowance) vor, sind diese ebenfalls als Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten anzuerkennen, soweit sie die Sätze des jeweiligen EU-Mobilitätsprogrammes nicht übersteigen.

Allfällige Werbungskosten stehen nur insoweit zu, als sie die diesbezüglichen Kostenersätze übersteigen.

Randzahl 36: *entfällt*

37

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 sind Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 lit. b EStG 1988 für eine Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder der Forschung dient, von der Einkommensteuer befreit. Die Steuerfreiheit trifft nur dann zu, wenn das Stipendium mit der Auflage verbunden ist, die Tätigkeit im Ausland auszuüben. Sind mit einer Forschungstätigkeit (für die ein Stipendium bezogen wird) lediglich Auslandsaufenthalte verbunden, so sind zwar die diesbezüglichen Aufwendungen (zB Reisekosten oder Tagesgelder) abzugsfähig, das Stipendium selbst fällt aber nicht unter die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988. Eine Trennung des Stipendiums in einen (steuerpflichtigen) Inlandsteil und einen (steuerfreien) Auslandsteil ist grundsätzlich nicht zulässig. Anders ist vorzugehen, wenn die Richtlinien der Körperschaften öffentlichen Rechts oder der EU vorschreiben, dass bei einem Mobilitäts-Stipendium ein bestimmter und überdies überwiegender Zeitabschnitt im Ausland zuzubringen ist. In diesem Fall ist der für den Auslandsaufenthalt bestimmte Teil des Stipendiums steuerfrei, der Anteil für den Inlandszeitraum jedoch steuerpflichtig (zB die Marie Curie Outgoing International Fellowships - OIF - der EU, grundsätzlich 2/3 der Gesamtzeit im Ausland, 1/3 im Herkunftsland).

Zuschüsse zu einer Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder Forschung dienen, sind auch dann steuerfrei, wenn die Zuschüsse zur Bestreitung des Lebensunterhaltes des Zuschussempfängers am ausländischen Tätigkeitsort dienen. Bei einer Forschungstätigkeit im Ausland kann - je nach Doppelbesteuerungsabkommen - dem anderen Staat ein Besteuerungsrecht zukommen.

38

Steuerfrei sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 Studienbeihilfen und Begabtenstipendien nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305/1992, sowie Beihilfen nach dem Schülerbeihilfengesetz, BGBl. Nr. 455/1983. Stipendien im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 Kunstförderungsgesetz, BGBl. Nr. 146/1988 idF BGBl. I. Nr. 95/1997, und Preise im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 7 Kunstförderungsgesetz sind nach § 3 Abs. 3 Kunstförderungsgesetz steuerfrei. Dies gilt nach der zuletzt genannten Bestimmung auch für im Grunde und der Höhe nach vergleichbare Leistungen auf Grund von landesgesetzlichen Vorschriften sowie für Stipendien und Preise, die unter vergleichbaren Voraussetzungen von nationalen und internationalen Förderungsinstituten vergeben werden.

Kinderzulagen, die Bedienstete von Gebietskörperschaften auf Grund gehaltsrechtlicher Vorschriften erhalten, fallen nicht unter § 3 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 (VwGH 7.7.1964, 0914/63).

Hinsichtlich der vom Arbeitgeber getragenen Ausbildungskosten und Fortbildungskosten siehe Rz 696 ff.

3.3.4 Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung (§ 3 Abs. 1 Z 4 EStG 1988)

3.3.4.1 Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung

39

Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungseinrichtungen und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind generell steuerfrei.

Renten aus einer privaten Unfallversicherung sind steuerpflichtig (wenn der Leistungsempfänger auch die Versicherungsprämien gezahlt hat, liegt eine Gegenleistungsrente vor; bei Schadensrenten - bei denen vom Leistungsempfänger keine Versicherungsprämien gezahlt wurden - beginnt die Steuerpflicht ab dem ersten Rentenbezug - siehe auch EStR 2000 Rz 7015 und 7018).

3.3.4.2 Bezüge aus der gesetzlichen Krankenversicherung

40

Für Leistungen aus der gesetzlichen Krankenversorgung besteht keine generelle Steuerbefreiung. Insbesondere unterliegen bloße "Transferleistungen", die Einkommensersätze darstellen, der Steuerpflicht (zB Krankengeld gemäß §§ 138 bis 143 ASVG).

41

Steuerfrei sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 das Wochengeld nach dem Mutterschutzgesetz, BGBl. Nr. 221/1979, vergleichbare Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung und dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Zuwendungen aus den Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sowie das durch BGBl. I Nr. 10/1999 (Vertragsbedienstetenreformgesetz - Änderung des B-KUVG) auf Sonderwochengeld umbenannte Wochengeld bestimmter Vertragsbediensteter. Unter diese Einrichtungen fällt auch die Pharmazeutische Gehaltskasse als besondere Einrichtung der Apothekerkammer. Steuerfrei ist auch das Krankengeld (Familien- und Tagesgeld), das während des Ruhens des Wochengeldanspruches gewährt wird.

Leistungen nach §§ 24 Abs. 8, 36d Abs. 3 und 46 Abs. 7 Vertragsbedienstetengesetz (Differenzzahlung von Wochengeld auf vollen Bezug bzw. Ausbildungsbeitrag) sowie Entgeltweiterzahlungen für Beamtinnen während der Zeit des Mutterschutzes sind nicht steuerfrei.

Ausländische Leistungen, die dem österreichischen Wochengeld vergleichbar sind und nach dem Nettoarbeitsverdienst bemessen werden, sind ebenfalls steuerfrei (VwGH 01.03.2007, 2005/15/0166).

42

Zu den Erstattungsbeträgen aus der gesetzlichen Sozialversicherung gehören Kostenersätze für Fahrtauslagen, Heilbehandlungen, Heilmittel, Kosten der Krankenbehandlung und der Rehabilitation (§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. b EStG 1988).

43

Unter Sachleistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung und vergleichbarer ausländischer gesetzlicher Sozialversicherungsträger sind Heilmittel, Heilbehelfe und dgl. zu verstehen, weiters die Kosten für Krankenhausbehandlung und Kuraufenthalte (§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. d EStG 1988).

44

Das von den Trägern der gesetzlichen Sozialversicherung gewährte Übergangsgeld sowie das aus der Pensionsversicherung gebührende Übergangsgeld, das denselben Zwecken dient, ist ebenfalls steuerfrei (§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988).

3.3.5 Arbeitslosengeld, Notstandshilfe usw. (§ 3 Abs. 1 Z 5 EStG 1988)

45

Steuerfrei sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe nach dem Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977, BGBl. Nr. 609/1977, oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen (zB Krankengeld während Arbeitslosigkeit, Weiterbildungsgeld bei Bildungskarenz und bei Freistellung gegen Entfall des Arbeitsentgelts; § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988). Hinsichtlich der Hochrechnung dieser Bezüge bei der Veranlagung siehe Rz 113 ff. Steuerfrei sind weiters die nach den Bundesgesetzen über die Gewährung von Karenzurlaub, Karenzurlaubshilfe und Überbrückungshilfe bzw. nach landesgesetzlichen Vorschriften gewährten Aushilfen (§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. b und c EStG 1988), sowie das Kinderbetreuungsgeld gemäß Kinderbetreuungsgeldgesetz, BGBl. I. Nr. 103/2001. Die Schlechtwetterentschädigung nach dem Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigungsgesetz, BGBl. Nr. 129/1957, stellt hingegen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

46

Die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 erstreckt sich weiters auf Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz, BGBl. Nr. 31/1969, zur Förderung der Erlangung von Arbeits- oder Ausbildungsplätzen oder zur Sicherung einer Beschäftigung, auf Beihilfen nach dem Arbeitsmarktservicegesetz, BGBl. Nr. 313/1994 sowie das Altersteilzeitgeld gemäß § 27 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 609/1977.

Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz können sowohl dem Arbeitnehmer als auch dem Arbeitgeber gewährt werden. Erfolgt die Zahlung direkt an den Arbeitnehmer, ist sie nach § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 steuerfrei.

Steuerfrei ist nur das dem Arbeitgeber gezahlte Altersteilzeitgeld. Der vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gezahlte Lohnausgleich ist steuerpflichtig.

46a

Mit dem Beschäftigungsförderungsgesetz (BeFG), BGBl I 114/2005, vom 27.10.2005 wurde § 34a Arbeitsmarktservicegesetz (AMSG) geändert. Zur Förderung der Beschäftigungsaufnahme von länger als ein Jahr langzeitbeschäftigungslosen Personen unter 25 sowie über 45 Jahren im Niedriglohnsektor können Beihilfen im Sinne des § 34 AMSG an und für diese Personen als Kombilohn gewährt werden. Die Beihilfe beträgt maximal 50% des zuletzt gebührenden Arbeitslosengeldes bzw. der zuletzt gebührenden Notstandsbeihilfe,

höchstens jedoch die Differenz zwischen dem monatlichen Bruttoentgelt und einer Entgeltobergrenze von 1.000 Euro. Eine nach diesen Bestimmungen bezahlte Beihilfe ist steuerfrei im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988.

Wird eine derartige Beihilfe direkt an den Arbeitnehmer gezahlt, ist sie bei diesem steuerfrei und fällt nicht unter die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (Hochrechnung).

Eine an den Arbeitgeber gewährte derartige Beihilfe ist bei diesem steuerfrei und führt zu keiner Aufwandskürzung (siehe EStR 2000 Rz 4857a). Daraus resultierende Zahlungen an den Arbeitnehmer führen beim Arbeitnehmer aber zu steuerpflichtigem Arbeitslohn (siehe auch Rz 48).

47

Steuerfrei bleiben auch Leistungen nach dem Behinderteneinstellungsgesetz, BGBl. Nr. 721/1988.

48

Erhält der Arbeitgeber steuerfreie Beihilfen, die er für Arbeitnehmer verwendet bzw. verwenden muss, liegt bei den Arbeitnehmern zur Gänze steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

3.3.6 Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988)

49

Diese Bestimmung hat für den Bereich der Lohnsteuer keine Bedeutung.

3.3.7 Familienbeihilfen (§ 3 Abs. 1 Z 7 EStG 1988)

50

Kinderzulagen, Kinderbeihilfen und Kinderzuschläge, die als Lohnzuschläge vom Arbeitgeber bezahlt werden, fallen nicht unter diese Befreiungsbestimmung.

3.3.8 Kaufkraftausgleichszulage, Auslandsverwendungszulage und Auslandsaufenthaltszulage (§ 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988; siehe Rz 188)

51

In einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechts stehende österreichische Staatsbürger, die ihren Dienstort und ihren Wohnsitz nicht im Inland haben (Auslandsbeamte), sind in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig (§ 26 Abs. 3 BAO).

52

Eine nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfreie Kaufkraftausgleichszulage (§ 21b Gehaltsgesetz 1956) gebührt, wenn die Kaufkraft des Euro in diesem Gebiet geringer ist als in Österreich. Erwachsen dem Auslandsbeamten zusätzliche Kosten, gebührt diesem Beamten zum Monatsbezug eine so genannte Auslandsverwendungszulage gemäß § 21a

Gehaltsgesetz 1956 in Verbindung mit der Auslandsverwendungsverordnung (BGBl. II Nr. 107/2005 und BGBl. II Nr. 89/2006), die ebenfalls steuerbefreit ist.

53

§ 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ist auch auf gleichartige Zulagen von anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts anzuwenden. Entschädigungen für den Heimaturlaub wie zB nach § 6 der Heimaturlaubsverordnung 1985, BGBl. Nr. 120/1985, sind ebenfalls nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfrei.

3.3.9 Einkünfte von Auslandsbeamten (§ 3 Abs. 1 Z 9 EStG 1988)

54

Zum Begriff Auslandsbeamte siehe Rz 51.

3.3.10 Begünstigte Auslandstätigkeiten (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988)

55

Diese Bestimmung bewirkt ungeachtet bestehender Doppelbesteuerungsabkommen eine (inländische) Steuerbefreiung für alle Fälle einer Auslandstätigkeit von inländischen Arbeitnehmern, die mit der Errichtung von Anlagen im Ausland (begünstigte ausländische Vorhaben) im Zusammenhang stehen und deren Dauer jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Zur Veranlagung bei Bezug von derartigen Einkünften siehe Rz 119 bei § 3 Abs. 3 EStG 1988.

3.3.10.1 Art der begünstigten Tätigkeiten (Bauausführungen, Montagen usw.)

56

Die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung, Wartung von Anlagen, Planung, Beratung und Schulung ist dann begünstigt, wenn ein inländisches Unternehmen diese Tätigkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen im Ausland ausführt und zu diesem Zweck eigene Arbeitnehmer im Ausland einsetzt (siehe auch VwGH 17.11.2004, 2000/14/0105). Der inländische Arbeitgeber muss nicht gleichzeitig Errichter der ausländischen Anlage sein; diese Errichtung kann auch durch ein ausländisches Unternehmen erfolgen. Es ist ausreichend, wenn sich der Arbeitgeber an der Anlagenerrichtung bloß beteiligt, indem er eine der im Gesetz aufgezählten begünstigten Tätigkeiten (zB Planung und Montageüberwachung) zur Errichtung der Anlage beisteuert (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0068; VwGH 3.11.2005, 2004/15/0124). Es macht daher keinen Unterschied, ob der inländische Arbeitgeber als Bauherr, Generalunternehmer, Subunternehmer oder etwa in anderer Form unternehmerischer Kooperation an der Anlagenerrichtung mitwirkt (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0105).

Die Personalgestellung durch einen inländischen Arbeitgeber ist ab 1. Jänner 2006 nur dann eine begünstigte Tätigkeit, wenn die Gestellung an einen inländischen Betrieb erfolgt, der eine begünstigte Tätigkeit im Ausland ausführt.

Unter Bauausführung im weitesten Sinne sind alle Maßnahmen zu verstehen, die mit der Errichtung oder Erweiterung von Bauwerken (Hoch- und Tiefbauten) im Zusammenhang stehen. Dies ist auch dann der Fall, wenn der Auftragnehmer (Generalunternehmer) sich zur Erfüllung des Vertrages eines inländischen Unternehmers (Subunternehmers) bedient, weiters bei der Personalgestellung an ein inländisches Unternehmen anlässlich der Errichtung begünstigter Vorhaben.

Wird von einem inländischen Subunternehmer für einen ausländischen Generalunternehmer ein Teil eines Gesamtprojektes ausgeführt und stellt dieses Teilprojekt für sich gesehen eine begünstigte Anlage dar, steht die Begünstigung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu. Zu den begünstigten Tätigkeiten im Zusammenhang mit Bauausführungen im Ausland zählen auch die Vorbereitungshandlungen wie das Aufsuchen des entsprechenden Standortes sowie Vermessungen auf Grund eines bereits erteilten Auftrages und daran anschließende Tätigkeiten (Projektierung und bauliche Planung). Die bloße Einrichtung fertig gestellter Baulichkeiten mit beweglichem Mobiliar und ähnlichem zählt nicht zu den begünstigten Tätigkeiten (zB Aufstellen von Regalen, Büromöbel und sonstiger Einrichtungsgegenstände).

57

Begünstigte Montagen liegen sowohl bei der Aufstellung von ortsfesten Anlagen als auch bei der Aufstellung von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten vor, die wegen ihres Umfanges an Ort und Stelle montiert werden müssen (zB Straßenbaumaschinen, Kräne, Rechenanlagen, aus Hard- und/oder Software bestehende EDV-Anlagen). Der Zusammenbau von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten (zB Triebwägen) ist keine begünstigte Anlagenerrichtung, wenn die Maschine (das Arbeitsgerät) auch in Österreich zusammengebaut und das fertige Produkt ins Ausland transportiert werden kann.

EDV-Softwareprodukte (Gesamtsystemlösungen) sind dann als begünstigte Anlage zu qualifizieren, wenn sie auf Grund ihrer Komplexität einer Installierung im Ausland bedürfen. Eine Gesamtsystemlösung liegt vor, wenn verschiedene Teilprodukte (selbst entwickelte, aber auch angekaufte Software-Produkte) zu einem funktionierenden Gesamtsystem verbunden werden. Die bloße Einschulung für nicht selbst entwickelte Software-Produkte stellt keine begünstigte Tätigkeit dar. Gleichgültig ist, ob Anlagen als unbeweglich (wie maschinelle Einrichtungen und ähnliche Anlagen, die Bestandteil eines Bauwerkes geworden

sind, zB Aufzüge, Schilifte, Sprungschanzen, Seilbahnen, Eisenbahnstränge) oder als beweglich anzusehen sind. Begünstigt ist auch der Transport solcher Anlagen oder Anlagenbestandteile, soweit er im Ausland ausgeführt wird.

Der nachträgliche Einbau elektronischer Steuerungen von Maschinen und Produktionsabläufen durch ein inländisches Unternehmen ist begünstigt; nicht begünstigt sind laufende Reparaturen und Servicearbeiten, soweit sie nicht im Zusammenhang mit der Errichtung vorgenommen werden.

58

Begünstigt ist nicht nur die Montage, sondern auch die Montageüberwachung sowie die Inbetriebnahme solcher Anlagen. Eine begünstigte Inbetriebnahme liegt auch dann vor, wenn ein zeitlich begrenzter Probebetrieb durchgeführt wird. Die Bedienung der Anlage nach Abschluss des Probebetriebes ist nicht begünstigt, wohl aber das Anlernen von Bedienungskräften und deren Unterweisung (Beratung und Schulung).

59

Von einer Errichtung von Anlagen (Bauausführung, Montage, usw.) kann nur dann ausgegangen werden, wenn zumindest ein Auftrag für das (Teil-)Projekt erteilt worden ist. Vorbereitende Arbeiten zur Erlangung eines Auftrages (Arbeiten für eine Anbotserstellung) fallen nicht unter die Begünstigung, und zwar auch dann nicht, wenn im Nachhinein ein Auftrag für dieses Projekt erteilt wird.

60

Begünstigt ist ferner das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland. Ein begünstigtes Vorhaben liegt in diesem Zusammenhang dann vor, wenn einem inländischen Unternehmen Rechte zur Aufsuchung und Gewinnung von Bodenschätzen verliehen werden. Mit einer solchen Erlaubnis muss allerdings auch die Verpflichtung zum Tätigwerden verbunden sein.

61

Allen begünstigten Vorhaben ist gemeinsam, dass nicht nur eine unmittelbare, sondern auch eine mittelbare Mitwirkung am begünstigten Vorhaben des Arbeitgebers unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 fällt. Somit liegt auch bei den als Hilfspersonen im Ausland eingesetzten Arbeitnehmern (zB Bürokräfte, Krankenpersonal) eine begünstigte Auslandstätigkeit vor.

3.3.10.2 Monatsfrist

62

Die Dauer der begünstigten Tätigkeiten muss jeweils ununterbrochen über den Zeitraum eines Monats hinausgehen. Ein Monat ist immer dann vollendet, wenn im Folgemonat der von der Bezeichnung betroffene nächstfolgende Tag durch die Auslandstätigkeit (Auslandsaufenthalt) noch angebrochen wird (vgl. § 108 BAO).

Beispiel:

Beginn der Auslandstätigkeit 10. Februar, Ende der Monatsfrist 11. März.

63

Für die Berechnung der Monatsfrist ist auch die Reisezeit im Ausland heranzuziehen. Eine länger als einen Monat dauernde Tätigkeit kann auch dann vorliegen, wenn die Tätigkeit nicht beim selben Vorhaben, sondern bei verschiedenen begünstigten Vorhaben desselben inländischen Unternehmens verbracht wird. Ein Wechsel des Arbeitgebers während eines Auslandsaufenthaltes unterbricht diesen begünstigten Auslandsaufenthalt, ausgenommen es kommen die Bestimmungen der §§ 3 ff AVRAG, BGBl. Nr. 459/1993, zum Tragen.

64

Eine begünstigte Auslandstätigkeit liegt grundsätzlich nur dann vor, wenn der Monatszeitraum bei dem einzelnen Tätigkeitsabschnitt überschritten wird. Während dieses Monats darf die ausländische Tätigkeit nur

- an Wochenenden,
- an (ausländischen) gesetzlichen Feiertagen,
- an verlängerten Wochenenden, wenn keine Arbeitszeit verkürzt wird (zB Dekadenarbeit, Zeitausgleich, der sich auf im Rahmen der Auslandstätigkeit geleistete Überstunden bezieht),
- bei (kurzfristigen) Krankenständen, wenn der Arbeitnehmer nicht in das Inland zurückkehrt,
- bei betriebsbedingten (kurzfristigen) Einstellungen der Arbeiten (zB Schlechtwetter, Reparaturen),
- bei Dienstfreistellungen bzw. bezahlter Freizeit, worunter jene gesetzlich oder kollektivvertraglich vorgesehenen Freizeitansprüche zu verstehen sind, die sich aus bestimmten Anlässen wie zB Todesfall, Heirat ergeben, unterbrochen werden. Dabei ist es nicht schädlich, wenn der Arbeitgeber die Kosten für (Familien-)Heimfahrten übernimmt. Ebenso ist es bei grenznahen Bau- oder Montagestellen nicht schädlich, wenn die Arbeitnehmer ihren inländischen Wohnort zur Nächtigung aufsuchen.

65

Hat die ununterbrochene Tätigkeit im Ausland bereits länger als einen Monat gedauert, sind auch Urlaube oder Krankenstände der ausländischen Tätigkeit zuzurechnen, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar nach dem Urlaub oder Krankenstand die Tätigkeit auf einer ausländischen Arbeitsstelle wieder aufnimmt.

65a

Werden Überstunden während oder unmittelbar im Anschluss an die begünstigte Auslandstätigkeit durch Zeitausgleich (im Aus- oder Inland) abgegolten, sind sie steuerfrei. Wird der Zeitausgleich hingegen nach einer Tätigkeit im Inland konsumiert, ist das Entgelt für den Zeitraum, in dem der Zeitausgleich konsumiert wird, steuerpflichtig.

66

Arbeiten im Inland unterbrechen grundsätzlich die begünstigte Auslandstätigkeit.

67

Dienstreisen während der begünstigten Auslandsbeschäftigung unterbrechen die Auslandsbeschäftigung aber dann nicht, wenn sie ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens unternommen werden. Dies gilt auch dann, wenn sie zwar in den inländischen Stammbetrieb führen, aber nur von kurzer Dauer sind (höchstens drei Tage). Wird im Anschluss an eine nicht schädliche Dienstreise ein Kurzurlaub konsumiert, so wirkt sich dieser Kurzurlaub auf die begünstigte Auslandstätigkeit unterbrechend aus, es sei denn, dass dieser Kurzurlaub nur arbeitsfreie Tage im Montageland (zB Wochenende) erfasst. Dienen aber Dienstreisen auch oder nur der Verwirklichung anderer nicht begünstigter Vorhaben oder überschreiten Inlandsreisen den Zeitraum von drei Tagen, so unterbrechen solche Reisetätigkeiten die begünstigte Auslandsbeschäftigung. Wird ein Arbeitnehmer bei einem begünstigten ausländischen Vorhaben beschäftigt und unmittelbar zu einer Arbeitsverrichtung bei einem anderen ausländischen begünstigten Vorhaben abberufen, wird der Fristenlauf nicht unterbrochen, auch wenn ihn seine nicht durch eine schädliche Inlandstätigkeit unterbrochene Reise über das Inland führt.

68

Nach einer schädlichen Unterbrechung liegt die Voraussetzung für die Steuerfreiheit erst dann wieder vor, wenn die Auslandstätigkeit erneut ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

3.3.10.3 Lohnverrechnung

69

Bei Auslandsentsendungen im Laufe eines Lohnzahlungszeitraumes (Kalendermonat) bzw. bei Rückkehr eines Arbeitnehmers von einer ausländischen Baustelle während eines

Lohnzahlungszeitraumes hat für die nicht begünstigten Inlandsbezüge hinsichtlich der Rumpflohnzahlungszeiträume die Lohnsteuerberechnung tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des § 66 EStG 1988 zu erfolgen. Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall-, Pensions- oder Arbeitslosenversicherung usw. im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 bzw. die allfällige Gewährung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind ebenfalls nur tageweise zu berücksichtigen.

Das Service-Entgelt für die e-card gemäß § 31c ASVG ist in jenem Monat als Werbungskosten zu berücksichtigen, in dem es vom Arbeitgeber einbehalten wird. Hat der Arbeitnehmer in diesem Monat sowohl begünstigte Auslandsbezüge als auch nichtbegünstigte Inlandsbezüge erhalten, dann bestehen keine Bedenken, wenn das Service-Entgelt zur Gänze bei den nichtbegünstigten Inlandsbezügen abgezogen wird (siehe Rz 243).

70

Steuerfrei sind während einer begünstigten Periode ausgezahlte sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, sofern der Auszahlungszeitpunkt nicht willkürlich in die begünstigte Periode verschoben wird. Während einer begünstigten Periode steuerfrei ausgezahlte sonstige Bezüge sind auf den Freibetrag bzw. die Freigrenze gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 anzurechnen und in die Sechstelberechnung (§ 67 Abs. 2 EStG 1988) einzubeziehen. Solche sonstige Bezüge verbrauchen somit grundsätzlich den Freibetrag bzw. die Freigrenze für sonstige Bezüge und das Jahressechstel. Während des Zeitraumes eines begünstigten Vorhabens (steuerfrei) gezahlte laufende Bezüge erhöhen ebenso das Jahressechstel wie die als laufende Bezüge zu wertenden Zulagen und Zuschläge im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988. Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6, 7 und 8 lit. a bis g EStG 1988 sind hingegen immer als Inlandsbezüge zu behandeln, ausgenommen Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen (auch in einem Insolvenzverfahren) sowie Vergleichssummen, die sich ausschließlich auf eine begünstigte Auslandstätigkeit beziehen.

3.3.10.4 Auslandstätigkeit im Rahmen einer Altersteilzeitregelung

70a

Bezieht ein Arbeitnehmer während einer vereinbarten Altersteilzeit Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit und wird während der "vollen Leistungsphase" nur ein Teil des Entgelts ausgezahlt, behalten die später ausgezahlten Bezüge (während der "Nichtleistungsphase") die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 lit. 10 EStG 1988. Es bestehen keine Bedenken, wenn dabei der Bezug während der gesamten "Nichtleistungsphase" prozentuell im Verhältnis der steuerfreien Bezüge für die Auslandstätigkeit und der steuerpflichtigen Bezüge für die Inlandstätigkeit während der "vollen Leistungsphase" aufgeteilt wird.

3.3.11 Fachkräfte der Entwicklungshilfe (§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988)

71

Der für die Steuerbefreiung in Betracht kommende Personenkreis ergibt sich aus den Bestimmungen des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes, BGBl. I Nr. 49/2002. Die Einkünfte sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 steuerfrei, wenn sie für Tätigkeiten bezogen werden, die in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten Entwicklungshilfevorhaben stehen, die dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik entsprechen. Diese Steuerfreiheit gilt jedoch nur insoweit, als die Bezüge für einen dienstlichen Aufenthalt im Einsatzland gezahlt werden. Die Rz 65 bis 67 betreffend die Behandlung von Urlauben, Krankenständen und Dienstreisen sind sinngemäß anzuwenden.

Zu den "Entwicklungsländern" im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 zählen alle Staaten, die im Sinne des § 3 Abs. 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz "Entwicklungs"-Länder sind. Dazu zählen die Länder gemäß Part I der DAC List of Aid Recipients (developing countries and territories), jedoch nicht jene des Part II. Bezüge für Tätigkeiten, die in Ländern ausgeübt werden, die nicht zu den Entwicklungsländern im Sinne des § 3 Abs. 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz zählen, sind nicht steuerbefreit.

Für die Steuerbefreiung aus dem Titel des § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 ist eine Mindestaufenthaltsdauer nicht erforderlich, dh. sie kann bereits bei einem eintätigen Einsatz gegeben sein, sofern alle weiteren Voraussetzungen (Entwicklungshelfer bzw. Experte, konkretes Entwicklungshilfevorhaben usw.) vorliegen.

Von der Befreiung von Einkünften aus der Auslandstätigkeit für Entwicklungshilfe werden nur Tätigkeiten erfasst, die von den betreffenden Fachkräften als Arbeitnehmer erzielt werden (VwGH 26.3.2003, 97/13/0114).

3.3.12 Ausländische Studenten als Ferialpraktikanten (§ 3 Abs. 1 Z 12 EStG 1988)

72

Der Begriff Studenten umfasst nicht nur Hochschüler, sondern auch alle in schulischer Ausbildung befindlichen Personen (vgl. VwGH 9.3.1979, 2850/78, 3004/78, 3005/78).

Unter dem Begriff "ausländische" Studenten können nur solche Studenten verstanden werden, die an einer ausländischen (Hoch-)Schule ihrem Studium nachgehen, im Ausland ihren Wohnsitz haben und nur vorübergehend, zB zur Erwerbung einer Praxis während ihrer Hochschulferien, bei einem inländischen Unternehmen tätig sind. Für ausländische

Studenten, die an einer österreichischen Hochschule studieren, gilt diese Befreiungsbestimmung nicht.

73

Unter einer Ferialpraxis ist eine solche zu verstehen, die entweder in der Studienordnung vorgeschrieben ist oder in erster Linie der praktischen Ergänzung des Studiums dient. Einkünfte aus einer mit dem Ausbildungsziel nicht zusammenhängenden nichtselbständigen Tätigkeit fallen nicht unter diese Befreiungsvorschrift (VwGH 22.1.1986, 84/13/0013).

74

Die Steuerfreiheit steht nur insoweit zu, als vom Ausland Gegenseitigkeit gewährt wird. Diese Gegenseitigkeit kann eine unbeschränkte oder eine beschränkte sein. Feststellungen über die reziproke Behandlung österreichischer Ferialpraktikanten enthalten die Ausführungen in AÖF Nr. 153/1990, AÖF Nr. 88/1991 und AÖF Nr. 107/1996 (Gegenseitigkeit im Verhältnis zur BRD). Die BRD gewährt österreichischen Ferialpraktikanten nur dann Steuerfreiheit, wenn die praktische Ausbildung objektiv notwendig ist. Im reziproken Fall ist die Steuerfreiheit von Bezügen deutscher Ferialpraktikanten davon abhängig zu machen, dass die praktische Ausbildung ausdrücklich in der jeweiligen Studien- oder Prüfungsordnung vorgesehen ist. Soweit sich die Gewährung der Gegenseitigkeit aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergibt, wird dort der betreffende Art. angeführt. In den übrigen Fällen ergibt sich die tatsächlich gewährte Gegenseitigkeit aus den Äußerungen der einzelnen Länder.

3.3.13 Arbeitnehmer und Gruppen von Arbeitnehmern im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 ff EStG 1988

75

Arbeitnehmer im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 ff EStG 1988 sind Personen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, also auch in den Ruhestand getretene ehemalige Mitarbeiter.

76

Unter Gruppen von Arbeitnehmern sind zB Großgruppen wie alle Arbeiter, alle Angestellten, Schichtarbeiter oder abgegrenzte Berufsgruppen wie zB Chauffeure, Monteure, Innendienst- bzw. Außendienstmitarbeiter, gesamtes kaufmännisches oder technisches Personal, Verkaufspersonal, alle Arbeitnehmer mit einer Betriebszugehörigkeit von einer bestimmten Anzahl von Jahren zu verstehen. Trifft ein Gruppenmerkmal nur auf einen Arbeitnehmer zu, stellt auch dieser einen Arbeitnehmer einer Gruppe im obigen Sinne dar. Die Gruppenmerkmale müssen betriebsbezogen sein (vgl. VwGH 5.5.1982, 3003/80; VwGH 18.10.1995, 95/13/0062). Die leitenden Angestellten eines Unternehmens sind daher keine Gruppe.

Auch ehemalige Arbeitnehmer (zB Firmenpensionisten) stellen eine eigene Gruppe dar. Nicht begünstigt sind Maßnahmen, die sich auf Personen einer bestimmten Altersgruppe beziehen. Dies schließt allerdings nicht aus, dass der Arbeitgeber die Aufwendungen allein oder zusätzlich für Arbeitnehmer auf Grund der Beschäftigungsdauer im Betrieb abhängig machen kann. Der Umstand, dass einer Anzahl von Personen eine Belohnung zugesprochen wird, führt noch nicht dazu, dass diese Personen als Gruppe anzusehen sind. Sofern der Arbeitgeber zwar allen Arbeitnehmern oder allen Arbeitnehmern einer bestimmten Gruppe eine Begünstigung anbietet, aber nicht alle Arbeitnehmer oder alle Arbeitnehmer einer bestimmten Gruppe von diesem Angebot Gebrauch machen, geht die Begünstigung hinsichtlich der annehmenden Arbeitnehmer nicht verloren (vgl. VwGH 4.7.1985, 84/08/0006).

Ein unterscheidendes Merkmal in Form der Erreichung einer Zielvorgabe ist für die Zuordnung bestimmter Arbeitnehmer zu einer Gruppe nicht geeignet. Werden vom Arbeitgeber besondere Maßnahmen für die Zukunftssicherung individuell bei Erfüllung bestimmter Zielvorgaben zugesichert, handelt es sich um Leistungsbelohnungen, die gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern sind.

Scheiden Arbeitnehmer aus einer Gruppe aus oder wechseln sie in eine andere Gruppe, hat das auf die bis zum Ausscheiden aus der Gruppe bzw. bis zum Wechsel in eine andere Gruppe gewährten steuerbefreiten Bezüge keinen Einfluss. Nach dem Wechsel in eine andere Gruppe steht die Steuerbefreiung für diesen Arbeitnehmer aber nur dann zu, wenn das Gruppenmerkmal für die neue Gruppe wieder erfüllt ist.

3.3.14 Benützung von Einrichtungen und Anlagen (§ 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988)

77

Begünstigt ist nur der geldwerte Vorteil aus der Benützung von arbeitgebereigenen oder angemieteten Einrichtungen und Anlagen. Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer hingegen einen Geldbetrag, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, da sich diese Befreiungsbestimmung nur auf den Sachbezug bezieht (vgl. VwGH 29.5.1985, 83/13/0201). Zahlt zB der Arbeitgeber dem Betreiber eines Fitnesscenters ein (günstiges) Jahrespauschale, damit die Arbeitnehmer das Fitnesscenter jederzeit benützen können, handelt es sich nicht um eine steuerbefreite Zurverfügungstellung einer Einrichtung oder Anlage, sondern um einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis, der mit dem ortsüblichen Mittelpreis zu bewerten ist. Ebenfalls nicht unter den Begriff von Einrichtungen und Anlagen fallen Garagen- und Autoabstellplätze.

77a

Der betriebsärztliche Dienst bzw. – in Ermangelung eines solchen – die Zurverfügungstellung einer ärztlichen Leistung im Betrieb, die üblicherweise durch den betriebsärztlichen Dienst erbracht wird, ist eine Einrichtung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988.

Maßnahmen der betrieblichen Gesundheitsvorsorge, die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt anbietet (zB Grippeschutzimpfungen), stellen daher einen steuerfreien Vorteil dar.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist die Gewährung des Vorteils an alle Arbeitnehmer oder einer Gruppe von Arbeitnehmern. Siehe dazu Rz 75 f.

Kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis – und somit keine steuerbare Leistung – liegt vor, wenn der Arbeitgeber im weit überwiegend eigenen Interesse Untersuchungs- oder Impfkosten trägt. Dies ist beispielsweise bei vorgeschriebenen ärztlichen Untersuchungen (zB von Fluglotsen) oder bei Impfungen zur Vermeidung einer Berufskrankheit im Sinne des § 177 ASVG der Fall. Als Berufskrankheit gelten demnach Krankheiten, die in der Anlage 1 zu § 177 ASVG genannt sind, wenn sie durch die Ausübung einer entsprechenden Beschäftigung in einem ebenfalls in der Anlage 1 bezeichneten Unternehmen verursacht sind.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber bietet eine kostenlose FSME-Impfung durch einen Betriebsarzt

a) allen Arbeitnehmern an,

b) einem Arbeitnehmer an, der für das Unternehmer als Forstarbeiter tätig ist,

c) einem einzelnen Arbeitnehmer an (Gruppenmerkmal nicht erfüllt).

Lösung:

a) Die Impfleistung ist ein gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 EStG steuerfreier Vorteil aus dem Dienstverhältnis.

b) Die Impfleistung ist nicht steuerbar, da laut Anhang 1 zu § 177 ASVG durch Zeckenbiss übertragbare Krankheiten bei land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten zu den Berufskrankheiten zählen und daher kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis gegeben ist.

c) Es liegt ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, da der Arbeitgeber die Impfleistung nicht einer Gruppe von Arbeitnehmern, sondern nur einem einzelnen ausgewählten Arbeitnehmer anbietet.

3.3.15 Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988)

78

Der Vorteil aus der Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung (zB Betriebsausflug) ist bis zu einem Betrag von höchstens 365 Euro jährlich steuerfrei. Für empfangene Sachzuwendungen können zusätzlich 186 Euro jährlich steuerfrei bleiben.

79

Sachzuwendungen sind Sachbezüge aller Art, nicht nur die Bewirtung. Es darf sich um keine individuelle Entlohnung handeln. Die Abhaltung einer besonderen Betriebsfeier ist nicht Voraussetzung dafür, dass Sachzuwendungen steuerfrei sind. Auch ohne besondere Betriebsfeier wird zB die Verteilung von Weihnachtsgeschenken als Betriebsveranstaltung anzusehen sein. Es genügt bereits, wenn die Übergabe der Geschenke der eigentliche Anlass und Inhalt der Veranstaltung ist.

80

Zu den Sachzuwendungen gehören beispielsweise Autobahnvignetten sowie Gutscheine und Geschenkmünzen, die nicht in Bargeld abgelöst werden können. Goldmünzen bzw. Golddukaten, bei denen der Goldwert im Vordergrund steht, können als Sachzuwendungen anerkannt werden.

3.3.16 Zukunftsicherungsmaßnahmen (§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988)

81

Unter Zukunftssicherung sind Ausgaben des Arbeitgebers für Versicherungs- oder Versorgungseinrichtungen zu verstehen, die dazu dienen, Arbeitnehmer (§ 47 Abs. 1 EStG 1988) oder diesen nahe stehende Personen für den Fall der Krankheit, der Invalidität, des Alters oder des Todes des Arbeitnehmers abzusichern (VwGH 26.11.1971, 2003/70). Das gilt auch für andere freiwillige soziale Zuwendungen, die der Arbeitgeber für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen zur Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer aufwendet. Der Anwendung der Befreiungsvorschrift steht auch nicht der Umstand entgegen, dass der begünstigte Arbeitnehmer der einzige Arbeitnehmer des Unternehmens ist. Das Gesetz verlangt nicht, dass für alle Arbeitnehmer oder alle Arbeitnehmer einer bestimmten Berufsgruppe die gleiche Form der Zukunftssicherung gewählt wird. Es ist daher ohne weiteres möglich, dass für einen Teil der in Betracht kommenden Arbeitnehmer eine Lebensversicherung und für einen anderen Teil eine Unfall- oder Krankenversicherung gewählt wird, oder - sofern dies sachlich gerechtfertigt ist - betragsmäßig unterschiedliche Versicherungsleistungen für den einzelnen Arbeitnehmer erbracht werden.

Auch für Versicherungsverträge, bei denen der Arbeitnehmer sowohl Versicherungsnehmer als auch Begünstigter in einer Person ist, können die Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 angewendet werden. Die Hinterlegungsvorschriften (Rz 81c) sind dabei jedenfalls zu beachten.

Der Freibetrag von 300 Euro steht bei jedem Arbeitgeber zu und kann gegebenenfalls von mehreren Arbeitgebern berücksichtigt werden. Es kommt zu keiner Rückführung auf das einfache Ausmaß im Zuge einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung.

Prämien für eine Zukunftsvorsorge können monatlich aber auch innerhalb eines Kalenderjahres in größeren Zeitabständen geleistet werden (siehe dazu Rz 84). Der Arbeitgeber hat die gesamten Beiträge für die Zukunftsvorsorge solange steuerfrei zu behandeln, bis der Jahreshöchstbetrag von 300 Euro erreicht ist. Darüber hinausgehende Zahlungen sind zur Gänze lohnsteuerpflichtig.

81a

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 geht von einer "Zukunftssicherung" der Arbeitnehmer aus. Sparprodukte stellen keine Zukunftssicherung dar. Voraussetzung für eine Zukunftssicherung ist eine entsprechende Risikokomponente (für den Fall der Krankheit, Invalidität oder des Todes des Arbeitnehmers) oder eine entsprechende Altersvorsorge. Reine Risikoversicherungen stellen daher immer eine Zukunftssicherung dar. Beiträge zu Er- und Ablebensversicherungen sind nur dann steuerfrei, wenn für den Fall des Ablebens des Versicherten mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung gelangt. Die Mindestlaufzeit einer derartigen Versicherung muss entweder 10 Jahre oder bis zum Antritt einer gesetzlichen Alterspension (in Fällen, in denen eine gesetzliche Alterspension zu einem früheren Zeitpunkt bezogen wird) betragen.

Beiträge zu Er- und Ablebensversicherungen, bei denen für den Fall des Ablebens des Versicherten nicht mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung gelangt, und Beiträge zu Erlebensversicherungen sind nur dann steuerfrei, wenn die Laufzeit der Versicherung nicht vor dem Beginn des Bezuges einer gesetzlichen Alterspension endet. Dabei ist auf das zur Zeit des Abschlusses der Versicherung gültige gesetzliche Pensionsantrittsalter abzustellen. Bei früherer Beendigung des Dienstverhältnisses kann der Versicherungsvertrag ohne Nachversteuerung aufgelöst werden. Bei späterer Beendigung des Dienstverhältnisses kann der Vertrag steuerbegünstigt bis zum tatsächlichen Pensionsantritt verlängert werden (keine steuerschädliche Novation).

Fondsgebundene Lebensversicherungen sind unter den gleichen Voraussetzungen wie Er- und Ablebensversicherungen zulässig. Hinsichtlich des gleichteiligen Risikos siehe Rz 474.

Wird zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbart, dass der Arbeitgeber Beiträge in eine bereits durch den Arbeitnehmer abgeschlossene Versicherung (zB Kranken- oder Er- und Ablebensversicherung) einzahlt, liegen keine Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 vor,

weil die Betriebsbezogenheit (zB Gruppenmerkmal, Hinterlegung, Fristen und Kontrolle und Vollziehung durch den Arbeitgeber) nicht gegeben ist. Außerdem liegt keine Zukunftssicherung des Arbeitgebers vor, wenn bisher regelmäßig vom Arbeitnehmer geleistete Beiträge zukünftig durch den Arbeitgeber übernommen werden (siehe Rz 83).

Wurde bei bestehenden Versicherungen entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis (Rz 81 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2003) auf ein Pensionsantrittsalter von 56,5 bzw. 61,5 Jahren abgestellt, bestehen keine Bedenken, wenn über dieses Alter hinaus Beiträge bis zur tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses geleistet werden.

Die Mindestlaufzeiten des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 gelten erst für Verträge, die seit dem 1. September 2001 abgeschlossen wurden (siehe Einführungserlass zu den LStR 2002, AÖF 255/2001).

Bei Beendigung eines Dienstverhältnisses endet auch die Zukunftssicherungsmaßnahme im Zusammenhang mit diesem Dienstverhältnis. Eine Übernahme von bestehenden Versicherungsverträgen in eine Zukunftssicherungsmaßnahme des neuen Dienstgebers ist nicht zulässig; zur Übertragung der Ansprüche siehe Rz 84. Beim neuen Arbeitgeber beginnen die Fristen für derartige Zukunftssicherungsmaßnahmen neu zu laufen.

Für Pensionisten kann die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 für reine Risikoversicherungen (zB Kranken- oder Unfallversicherung) in Anspruch genommen werden; dies gilt auch für jene öffentlich Bediensteten, die nicht in Pension gehen, sondern in den Ruhestand versetzt werden. Es bestehen keine Bedenken, Kapitalversicherungen, bei denen für den Fall des Ablebens des Versicherten mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung gelangt, in diesem Zusammenhang als Risikoversicherungen anzusehen. Kapitalversicherungen, bei denen im Falle des Ablebens des Versicherten nicht mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung gelangt, und Erlebensversicherungen sind hingegen nicht begünstigt, weil § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 hinsichtlich der Laufzeit derartiger Versicherungen nur auf das gesetzliche Pensionsantrittsalter abstellt, dieses Ereignis jedoch bereits eingetreten ist. Außerdem ist eine Pensions-"Vorsorge" nach Anfall des Vorsorgetatbestandes in sich widersprüchlich.

81b

Werden Versicherungsprämien vor Ablauf der Mindestlaufzeiten (Rz 81a) rückgekauft oder sonst rückvergütet, hat der Arbeitgeber die steuerfrei belassenen Beiträge als sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern. Die Versteuerung unterbleibt, wenn der Rückkauf oder die Rückvergütung bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgt.

Beispiel:

Der Arbeitgeber leistet als zukunftssichernde Maßnahme ab Oktober 2001 für einen Arbeitnehmer eine jährliche Prämie zu einer Erlebensversicherung im Ausmaß des jährlichen Höchstbetrages gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988. Im Dezember 2006 wird die Versicherung vom Arbeitnehmer aufgelöst und rückgekauft. Der Arbeitnehmer hat das Dienstverhältnis nicht beendet und bezieht auch keine gesetzliche Alterspension. Es hat eine Versteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu erfolgen. Für den Zeitraum bis Dezember 2001 wurden 4.000 S steuerfrei belassen (290,69 Euro). Für den Zeitraum 2002 bis 2006 wurden fünfmal 300 Euro steuerfrei belassen (1.500 Euro). Im Kalendermonat der Rückzahlung bzw. im Kalendermonat der Verständigung des Arbeitgebers von der Rückzahlung hat der Arbeitgeber den bis zum Rückkauf steuerfrei belassenen Betrag in Höhe von 1.790,69 Euro gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern.

81c

Zur Sicherstellung einer widmungsgemäßen Verwendung der vom Arbeitgeber für Er- und Ablebensversicherungen geleisteten Beiträge sowie zur Sicherstellung der Mindestlaufzeiten ist die Versicherungspolizze beim Arbeitgeber oder einem vom Arbeitgeber und der Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger zu hinterlegen. Diese Bestimmung gilt sowohl für zum 1. September 2003 bereits bestehende als auch für danach abgeschlossene Verträge.

Der Rechtsträger kann auch die Versicherungsgesellschaft selbst sein. Auch im Falle der Hinterlegung bei einem Rechtsträger muss gewährleistet sein, dass der Arbeitgeber unmittelbar über Rückkäufe, Rückvergütungen und Vertragsauflösungen Kenntnis erlangt.

Erfolgt keine entsprechende Hinterlegung, liegt keine zukunftssichernde Maßnahme vor und es treten dieselben Konsequenzen wie bei einem vorzeitigen Rückkauf bzw. einer Rückvergütung ein (siehe Rz 81b).

Kommt es bei zum 1. September 2003 bereits bestehenden Verträgen zu keinem Rückkauf, zu keiner Rückvergütung und zu keiner Auszahlung der Versicherungssumme, bestehen keine Bedenken, wenn die Hinterlegung dieser Versicherungspolizzen bis spätestens 31. Dezember 2004 erfolgt. In diesen Fällen bestehen auch keine Bedenken, anstelle von Versicherungspolizzen Versicherungsbestätigungen zu hinterlegen, in denen die Versicherungsgesellschaft zusätzlich erklärt, den Arbeitgeber über Rückkäufe, Rückvergütungen und Vertragsauflösungen zu verständigen.

Erfolgt bis zum 31. Dezember 2004 für vor dem 1. September 2003 abgeschlossene Verträge keine Hinterlegung der Versicherungspolizze oder der Versicherungsbestätigung, hat eine Versteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 bei der Lohnverrechnung für den Kalendermonat Dezember 2004 zu erfolgen.

81d

Die Übertragung von Wertpapieren, auch wenn diese mit einer bestimmten Sperrfrist behaftet sind, stellt im Hinblick auf das Erkenntnis VwGH 2.7.1991, 89/08/0111, als vermögensbildende Maßnahme keine Zukunftssicherung dar. Die Übernahme des Arbeitnehmeranteils an Pflichtbeiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung ist keine Maßnahme nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988, der Lohnsteuervorteil ist im Rahmen der Werbungskosten abzuziehen (vgl. VwGH 29.5.1985, 83/13/0201).

Überzahlungen (nicht unter § 26 Z 7 EStG 1988 fallende Zahlungen) des Arbeitgebers an eine Mitarbeitervorsorgekasse stellen keine Zukunftssicherungsmaßnahme im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 dar. Beiträge an eine Zukunftsvorsorgeeinrichtung im Sinne des § 108g EStG 1988 sind keine Zuwendungen für die Zukunftssicherung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 (siehe hiezu Rz 1395).

81e

Die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 kommt - bei Zutreffen aller anderen Voraussetzungen - auch dann zum Tragen, wenn vom Arbeitgeber bestehende Bezugsansprüche des Arbeitnehmers durch Maßnahmen zur Zukunftssicherung abgegolten werden. Werden daher vom Arbeitgeber auf Grund einer mit dem Arbeitnehmer vereinbarten Bezugsumwandlung Bezugsansprüche nicht bar ausgezahlt, sondern als Zuwendung für die Zukunftssicherung im Sinne der obigen Bestimmungen geleistet, sind sie ebenfalls bis zum Höchstbetrag steuerfrei. Das Erkenntnis VwGH 16.6.2004, 2001/08/0028, wonach im Falle einer Bezugsumwandlung eine Einkommensverwendung durch den Arbeitnehmer und kein Beitrag des Arbeitgebers vorliegt, sodass sich an der Beitragspflicht für jenen Entgeltteil, der in die Pensionsvorsorge einbezahlt wird, nichts ändert, ist für die Beurteilung der Lohnsteuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 nicht anzuwenden.

Die Begünstigung steht auch dann zu, wenn durch die Bezugsumwandlung der kollektivvertragliche Mindestlohn unterschritten wird. Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber diese Zukunftssicherung allen Arbeitnehmern oder Gruppen von Arbeitnehmern anbietet. Nehmen nicht alle Arbeitnehmer oder alle Arbeitnehmer der Gruppe von diesem Angebot Gebrauch, ist das für die Steuerbefreiung der Zukunftssicherung der teilnehmenden Arbeitnehmer nicht schädlich.

82

Als Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 gelten auch Beiträge, die der Arbeitgeber an Pensionsinvestmentfonds oder Pensionszusatzversicherungen gemäß § 108a EStG 1988 für seine Arbeitnehmer einzahlt. Hinsichtlich der Prämienbegünstigung siehe Rz 1343 ff. Beiträge

an eine Zukunftsvorsorgeeinrichtung im Sinne des § 108g EStG 1988 sind keine Zuwendungen für die Zukunftssicherung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 (siehe hiezu Rz 81d).

83

Ebenso als Zukunftsicherungsmaßnahmen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 gelten Beiträge an Pensionskassen, die der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer als Arbeitnehmerbeiträge direkt an Pensionskassen zahlt. Dies trifft auch dann zu, wenn vom Arbeitgeber an eine Pensionskasse geleistete Beiträge nach einer Bezugsumwandlung als Arbeitnehmerbeiträge zu behandeln sind (siehe Rz 759). Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Beiträge unmittelbar vom Arbeitgeber als so genannte Arbeitnehmerbeiträge an die Pensionskasse gezahlt werden. Keine Steuerfreiheit liegt vor, wenn dem Arbeitgeber Beträge mit der Auflage, sie als Arbeitnehmerbeiträge an die Pensionskasse zu überweisen, gezahlt werden oder bisher regelmäßig vom Arbeitnehmer geleistete Beiträge zukünftig durch den Arbeitgeber übernommen werden.

84

Vom Arbeitnehmer kann der den Freibetrag von 300 Euro übersteigende (steuerpflichtige) Betrag bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Eine kumulative Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 und § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 innerhalb des Freibetrages von 300 Euro ist nicht zulässig (VwGH 7.5.1979, 3513/78).

Beitragszahlungen des Arbeitnehmers zu einer Zukunftsvorsorgemaßnahme des Arbeitgebers sind für die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 des Arbeitgeberbeitrages nicht schädlich; sie sind als Leistungen des Arbeitnehmers in den Freibetrag von 300 Euro nicht einzubeziehen.

Ebenso ist es zulässig, dass Ansprüche aus einer Zukunftsvorsorgemaßnahme des alten Arbeitgebers auf eine Zukunftsvorsorgemaßnahme des neuen Arbeitgebers übertragen werden.

Werden Beiträge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 in größeren Zeiträumen als den Lohnabrechnungszeiträumen geleistet (jährlich oder vierteljährlich), sind diese Beträge als sonstiger Bezug zu werten und erhöhen daher nicht das Jahressechstel (VwGH 19.3.1997, 95/13/0070).

Diese Beitragszahlungen sind aber auch nicht auf das Jahressechstel anzurechnen, sodass die begünstigte Besteuerung für den 13. und 14. Bezug in vollem Umfang erhalten bleibt.

Über den steuerfreien Betrag von 300 Euro jährlich hinaus geleistete Beiträge des Arbeitgebers sind nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern.

3.3.17 Mitarbeiterbeteiligungen (§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988)

85

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 sieht einen eigenen Freibetrag von 1.460 Euro für den Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Beteiligungen

- am Unternehmen des Arbeitgebers oder
- an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen (Muttergesellschaft, Tochtergesellschaft) oder
- an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind oder die sich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers in einem Haftungsverbund gemäß § 30 Abs. 2a Bankwesengesetz (BWG) befinden,

vor.

Sektoren sind die Sektoren des Bankenbereiches (Sparkassen, Volksbanken, Raiffeisenbanken, Hypothekenbanken und Aktienbanken). Eine gesellschaftsrechtliche Verbindung ist gegeben, wenn die Beteiligung zwischen den Instituten des gleichen Sektors innerhalb der letzten fünf Jahren mindestens ein Prozent betragen hat (siehe § 31 Abs. 1 EStG 1988).

Dieser Vorteil ist nur dann steuerfrei, wenn er vom Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewährt wird. Die Beteiligung am Unternehmen muss eine unmittelbare sein. Eine Mitarbeiterbeteiligung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 liegt nicht vor, wenn der Mitarbeiter an einem Fonds beteiligt ist und dieser Fonds (wenn auch ausschließlich) eine Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers hält.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist die Gewährung des Vorteils an alle Arbeitnehmer oder Gruppen von Arbeitnehmern (vgl. Rz 76). Innerhalb aller Arbeitnehmer oder einer Gruppe von Arbeitnehmern kann die Höhe des gewährten Vorteils nach objektiven Merkmalen unterschiedlich gestaffelt sein (zB im Ausmaß eines Prozentsatzes des Bruttobezuges). Anders als bei den Befreiungsbestimmungen im § 3 Abs. 1 Z 13 und 15 lit. a EStG 1988 ist die Steuerbefreiung für die Gewährung einer Mitarbeiterbeteiligung (§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988) nur bei einem aufrechten Dienstverhältnis zulässig (dies geht unter anderem daraus hervor, dass bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses die

Meldverpflichtung bzw. eine Nachversteuerung entfällt). Die Gewährung einer Mitarbeiterbeteiligung an ehemalige Arbeitnehmer ist daher nicht steuerbefreit.

86

Eine Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 ist dem Grunde nach als sonstiger Bezug zu werten und erhöht daher nicht das Jahressechstel. Dieser Bezug wird aber auch nicht auf das Jahressechstel angerechnet, sodass die begünstigte Besteuerung für den 13. und 14. Bezug in vollem Umfang erhalten bleibt.

87

Folgende Beteiligungsformen am Unternehmen des Arbeitgebers können vom Arbeitnehmer steuerbegünstigt erworben werden:

- Aktien, Partizipationsscheine und Substanzgenussrechte am Unternehmen des Arbeitgebers oder an einem mit diesem Unternehmen verbundenen Konzernunternehmen im Sinne des § 15 AktG, BGBl. Nr. 98/1965 bzw. § 115 GmbHG, RGBl. Nr. 58/1906;
- Anteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;
- Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;
- Echte stille Beteiligungen.

88

Optionen können nur dann Gegenstand der Begünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 sein, wenn sie innerhalb des Kalenderjahres der Einräumung auch ausgeübt werden. Dies ergibt sich daraus, dass § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 eine fünfjährige Behaltefrist für die Beteiligung (und nicht für die Option) vorsieht.

89

Beteiligungen als Mitunternehmer fallen nicht unter die Begünstigung, weil in diesem Fall gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 keine Dienstnehmereigenschaft gegeben ist. Auch Forderungswertpapiere können nicht steuerbegünstigt erworben werden, unabhängig davon, ob sie einen Anspruch auf eine Gewinnbeteiligung oder auf eine Verzinsung begründen. Unter Forderungswertpapieren sind alle Wertpapiere zu verstehen, die ein Forderungsrecht verbriefen. Darunter fallen zB Schuldverschreibungen, Teilschuldverschreibungen, Pfandbriefe, Kommunalschuldverschreibungen, Schatzscheine, Kassenobligationen.

90

Der Steuervorteil wird nur für eine längerfristige Mitarbeiterbeteiligung gewährt. Dies wird durch eine Behaltepflicht von fünf Jahren erreicht. Die Frist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, in dem die Beteiligung erworben wurde. Der Arbeitnehmer hat

dem Arbeitgeber jährlich die Behaltefrist durch Vorlage eines Depotauszuges (bei Aktien und Partizipationsscheinen) bis 31. März jeden Jahres nachzuweisen. Der Nachweis ist zum Lohnkonto zu nehmen. Ein vorzeitiger Verkauf ist dem Arbeitgeber unverzüglich zur Kenntnis zu bringen. In diesem Fall ist die seinerzeitige steuerfrei belassene Zuwendung zu jenem Zeitpunkt, in dem der Arbeitgeber von der Übertragung Kenntnis erlangt, als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern. Die Zurechnung der Zuwendung hat auch dann zu erfolgen, wenn dem Arbeitgeber bis zum 31. März jeden Jahres für im Depot hinterlegte Beteiligungen kein Depotauszug vorgelegt wird. Der Umtausch von Aktien bei Umgründungsvorgängen nach dem UmgrStG, BGBl. Nr. 699/1991, gilt nicht als Übertragung der Beteiligung und führt daher zu keiner Nachversteuerung. Die auf Grund eines derartigen Vorganges erhaltenen Aktien treten an die Stelle der ursprünglich erworbenen Aktien. Als Zeitpunkt der Anschaffung bzw. als Beginn der fünfjährigen Behaltefrist gilt daher jener Zeitpunkt, der für die ursprünglich erworbenen Aktien maßgeblich war.

Besteht die Beteiligung in Form von Wertpapieren, müssen diese vom Arbeitnehmer bei einem inländischen Kreditinstitut hinterlegt werden. Als inländische Kreditinstitute gelten, neben Kreditinstituten mit österreichischer Berechtigung (darunter fallen auch österreichische Zweigstellen von Drittlandinstituten, da diese eine österreichische Konzession haben) auch Kreditinstitute mit Sitz in einem EWR-Mitgliedsstaat. An Stelle der Hinterlegung bei einem inländischen Kreditinstitut können die vom Arbeitnehmer erworbenen Beteiligungen einem von Arbeitgeber und Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger zur (treuhändigen) Verwaltung übertragen werden. Die treuhändige Verwaltung kann neben der Depotführung auch die Ausübung des Stimmrechts für die Beteiligungen der Arbeitnehmer umfassen. Arbeitnehmervertretung ist der Betriebsrat. In jenen Fällen, in denen ein Betriebsrat nicht besteht, ist die Zustimmung der gesamten Belegschaft erforderlich.

3.3.17a Stock Options (§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988)

3.3.17a.1 Allgemeines

90a

Der Vorteil aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf Beteiligungen

- am Unternehmen des Arbeitgebers oder
- an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder
- an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind oder die sich mit dem Unternehmen des

Arbeitgebers in einem Haftungsverbund gemäß § 30 Abs. 2a Bankwesengesetz (BWG) befinden (siehe auch Rz 85),

führt zu keinem Zufluss eines Lohnvorteils im Zeitpunkt der Einräumung der Option. Erst bei Ausübung der Option (siehe Rz 211) wird ein lohnwerter Vorteil im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen den (verbilligten) Anschaffungskosten der Beteiligung und dem Verkehrswert der Beteiligung angesetzt.

90b

Die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 steht nur für Optionen zu, die nicht übertragbar (handelbar) sind. Für die Einräumung handelbarer Optionen, die Wirtschaftsgüter darstellen, ist die Bewertung und Versteuerung im Zeitpunkt der Einräumung gemäß § 7 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (BGBl. II. Nr. 416/2001) vorzunehmen (siehe Rz 210 ff).

90c

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist die Gewährung des Vorteils an alle Arbeitnehmer oder Gruppen von Arbeitnehmern. Innerhalb aller Arbeitnehmer oder einer Gruppe von Arbeitnehmern kann die Höhe der eingeräumten Option nach objektiven Merkmalen unterschiedlich gestaffelt sein (zB im Ausmaß eines Prozentsatzes des Bruttobezuges). Anders als bei den Befreiungsbestimmungen im § 3 Abs. 1 Z 13 und 15 lit. a EStG 1988 führt die Einräumung einer Option an ehemalige Arbeitnehmer nicht zur Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988. Dies geht unter anderem daraus hervor, dass spätestens bei Beendigung des Dienstverhältnisses die "aufgeschobene" Versteuerung zu erfolgen hat. Wurden während der Zeit der Aktivbeschäftigung Optionen eingeräumt, bleibt die Steuerbefreiung bei der Ausübung in vollem Umfang erhalten und zwar auch dann, wenn die Ausübung nach Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgt.

Bei Einräumung der Option ist ein bestimmter Ausübungszeitraum festzulegen. Der Ausübungszeitraum kann grundsätzlich frei vereinbart werden, darf jedoch zehn Jahre nicht übersteigen. Da eine "aufgeschobene Versteuerung" des nicht steuerbefreiten Teiles des steuerbegünstigten Vorteils (Einbehaltung der Steuer) spätestens am 31. Dezember des siebenten auf die Einräumung der Option folgenden Kalenderjahres zu erfolgen hat (siehe Rz 90k), ist bei Vereinbarung eines Ausübungszeitraumes über diesen Stichtag hinaus eine aufgeschobene Versteuerung nicht möglich; der nicht steuerbefreite Teil des (ansonsten) steuerbegünstigten Vorteils ist in diesen Fällen bei Ausübung der Option zu versteuern.

Wird die Option nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausgeübt, stellt dies einen Vorteil aus dem ehemaligen Dienstverhältnis dar. Der Arbeitgeber hat gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c

EStG 1988 die Versteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 vorzunehmen und allfällige Lohnnebenkosten (DB, DZ, KommSt) zu berechnen und abzuführen. Gemäß § 78 Abs. 4 EStG 1988 hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den zur Deckung der Lohnsteuer erforderlichen Betrag, soweit er nicht durch Barlohn gedeckt ist, zu zahlen. Der Arbeitgeber haftet jedenfalls für den einzubehaltenden Steuerbetrag.

90d

Der Vorteil ist insoweit steuerfrei, als der Wert der Beteiligung auf die die Option eingeräumt wird (und nicht der Wert der Option), im Zeitpunkt der Einräumung der Option den Betrag von 36.400 Euro pro Kalenderjahr je Arbeitnehmer nicht übersteigt. Wird eine Option auf eine höhere Beteiligung eingeräumt, steht die Steuerbegünstigung für den auf 36.400 Euro entfallenden Vorteil zu. Werden mehrere Optionen in einem Kalenderjahr eingeräumt, sind die Werte der Beteiligungen zusammenzurechnen. Auch in diesem Fall steht die Steuerbefreiung für Optionen auf Beteiligungen von insgesamt 36.400 Euro pro Kalenderjahr zu. Die Steuerbegünstigung ist im Falle einer gestaffelten Ausübung jenen Optionen des bezughabenden Kalenderjahres zuzuordnen, die zuerst ausgeübt werden.

Für die den begünstigten Rahmen von 36.400 Euro übersteigenden Teile des Vorteiles kann, sofern die Voraussetzungen erfüllt werden, der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 (siehe Rz 85 ff) zum Tragen kommen. Wird für die Anschaffung einer Beteiligung die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 in Anspruch genommen, steht für diesen Teil des Beteiligungserwerbes § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 nicht zu (ebenso umgekehrt).

Beispiel:

Es wird eine Option für 500 Aktien zum Ausübungspreis von 80 Euro (Tageskurs am Einräumungstag 15. Mai 2002) eingeräumt. Die Ausübung hat innerhalb von fünf Jahren zu erfolgen. Am 10. September 2006 wird die Option ausgeübt. Der Tageskurs beträgt am 10. September 2006 120 Euro. Für 455 Aktien (455 Aktien zum Kurs von 80 ergibt den begünstigten Teil im Ausmaß von 36.400 Euro) steht für den "Optionsgewinn" von 40 Euro pro Aktie (18.200 Euro) die Steuerfreiheit im Ausmaß von 40% zu (steuerfreier Teil 7.280 Euro, steuerpflichtiger Teil mit allfälliger "aufgeschobener Besteuerung" 10.920 Euro). Für die restlichen über den begünstigten Rahmen hinausgehenden erworbenen 45 Aktien kann die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 bis zum steuerfreien Betrag von 1.460 Euro in Anspruch genommen werden. Bei einem gegenüber dem Tageskurs verbilligten Ankauf von 40 Euro pro Aktie sind im gegenständlichen Fall 36 Aktien bis zum 31. Dezember 2011 zu hinterlegen (siehe Rz 90). Der darauf entfallende Vorteil (Optionsgewinn) in Höhe von 1.440 Euro bleibt steuerfrei, der Optionsgewinn für die restlichen 9 Aktien ist zum Zeitpunkt der Optionsausübung (10. September 2006) steuerpflichtig.

90e

Steuerbegünstigt ist jener Vorteil, der sich aus der Differenz zwischen dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option und dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Ausübung ergibt. Steuerbegünstigt ist somit nur die Wertsteigerung der Beteiligung während der Laufzeit der Option.

3.3.17a.2 Ausmaß der Steuerbefreiung

90f

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung und dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Ausübung ist als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu erfassen. Die Steuerbefreiung beträgt 10% des Differenzbetrages zwischen dem Wert der Beteiligung im Einräumungszeitpunkt und dem Wert der Beteiligung im Ausübungszeitpunkt für jedes abgelaufene Jahr (zwölf Monate nach der Einräumung) nach dem Zeitpunkt der Einräumung der Option, höchstens jedoch 50%.

Beispiel:

Einräumung einer Option am 15. März 2002 (bis 15. März 2006)

Börsenkurs bei Einräumung 50 Euro je Aktie

Einräumung für 100 Aktien

Ausübung nach 4 Jahren (15. März 2006)

Kurs bei Ausübung 80 Euro

Vorteil: 30 Euro pro Aktie, für 100 Aktien = 3.000 Euro

Steuerfreier Anteil 40% von 3.000 Euro = 1.200 Euro

Steuerpflichtiger Anteil 60% von 3.000 Euro = 1.800 Euro

90g

Optionen, die in mehreren Jahren eingeräumt wurden, können (zusammengeballt) in einem Kalenderjahr ausgeübt werden. Die Steuerbegünstigung steht entsprechend der Laufzeit jeder einzelnen Option bis zum jährlichen Höchstbetrag (bezogen auf das Kalenderjahr der Einräumung) zu.

Beispiel:

Innerhalb von drei Jahren werden Optionen auf jeweils 100 Aktien zum jeweiligen Tageskurs eingeräumt:

Am 15. März 2002 (Ausübung bis spätestens 15. März 2008), Tageskurs 50 Euro

Am 15. März 2003 (Ausübung bis spätestens 15. März 2008), Tageskurs 45 Euro

Am 15. März 2004 (Ausübung bis spätestens 15. März 2009), Tageskurs 60 Euro

Ausübung aller Optionen am 15. März 2006

Kurs bei Ausübung 80 Euro

Option 2002 Vorteil 3.000 Euro, steuerfrei 40% 1.200 Euro

Option 2003 Vorteil 3.500 Euro, steuerfrei 30% 1.050 Euro

Option 2004 Vorteil 2.000 Euro, steuerfrei 20% 400 Euro

90h

Es bestehen keine Bedenken, den Ausübungspreis mit einem durchschnittlichen Börsenkurs bezogen auf einen unmittelbar vor oder nach dem Einräumungsstichtag liegenden Zeitraum (jeweils maximal ein Monat vor und/oder nach dem Einräumungsstichtag) zu vereinbaren. Liegt keine derartige Vereinbarung vor, ist der Tageskurs zum Zeitpunkt der Einräumung der Option maßgeblich. Die Option ist schriftlich einzuräumen, eine Durchschrift ist zum Lohnkonto zu nehmen. Der Wert der Beteiligung zum Zeitpunkt der Ausübung richtet sich nach dem Börsenkurs am Tag der Ausübung der Option. Liegt ein Börsenkurswert nicht vor, ist eine geeignete (nachvollziehbare) Beteiligungsbewertung vorzunehmen.

90i

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist eine tatsächliche Optionsausübung, verbunden mit dem Erwerb der Beteiligung. Eine Abfindungszahlung des Arbeitgebers in Höhe des fiktiven Vorteils bei Ausübung der Option ist nicht steuerbegünstigt. Der Umstand, dass der Arbeitnehmer die erworbene Beteiligung unmittelbar nach dem Erwerb wieder veräußert, ist für die Steuerbegünstigung nicht schädlich.

90j

Wird eine Option zu einem Ausübungspreis eingeräumt, der unter dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option liegt, ist dieser Differenzbetrag (der innere Wert der Option) bei Ausübung der Option als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu versteuern. Für diesen Vorteil ist auch eine "aufgeschobene" Versteuerung nicht zulässig.

Beispiel:

Einräumung einer Option am 15. März 2002 (bis 15. März 2006)

Börsenkurs bei Einräumung 50 Euro, Ausübungspreis 30 Euro

Einräumung für 100 Aktien,

Ausübung nach 4 Jahren (15. März 2006),

Kurs bei Ausübung 80 Euro

Vorteil: 50 Euro pro Aktie, für 100 Aktien = 5.000 Euro

hievon steuerfrei 40% von 3.000 Euro = 1.200 Euro

aufgeschobene Besteuerung bei Hinterlegung für 1.800 Euro

sofortige Besteuerung auch bei Hinterlegung für den

"inneren Wert " der Option von 2.000 Euro

3.3.17a.3 Aufgeschobene Besteuerung

90k

Wird die durch die Ausübung der Option erworbene Beteiligung bei einem inländischen Kreditinstitut oder einem zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmervertretung vereinbarten Rechtsträger hinterlegt, ist der (auf den hinterlegten Teil entfallende) nicht steuerbefreite aber grundsätzlich steuerbegünstigte Vorteil, erst zu einem späteren Zeitpunkt als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern und in den Lohnzettel aufzunehmen. Sinkt der (Börsenkurs-)Wert der Beteiligung während der Zeit der Hinterlegung, hat dies keinen Einfluss auf den zu versteuernden Vorteil. Wird die anfallende Lohnsteuer durch einen entsprechenden Barlohn nicht abgedeckt, kommt § 78 Abs. 4 EStG 1988 zur Anwendung. Die Steuer ist aber in jedem Fall durch den Arbeitgeber einzubehalten und abzuführen.

Die Einbehaltung der Steuer hat spätestens

- bei Veräußerung der Beteiligung
- bei Beendigung des Dienstverhältnisses
- am 31. Dezember des siebenten auf die Einräumung der Option folgenden Kalenderjahres

zu erfolgen.

90l

Zusammenfassendes Beispiel:

Ein Arbeitgeber räumt am 15. März 2002 einer Gruppe von Arbeitnehmern eine nicht übertragbare Option auf den Erwerb von Aktien am Arbeitgeberunternehmen ein. Demnach kann jeder Arbeitnehmer der Gruppe bis 15. März 2006 1.000 Stück Aktien am Unternehmen des Arbeitgebers um 50 Euro erwerben. Die Option wird tatsächlich am 15. März 2006 ausgeübt. Der Börsenkurs am 15. März 2002 beträgt 80 Euro je Aktie. Der Börsenkurs am 15. März 2006 beträgt 200 Euro je Aktie.

Zunächst ist der "Begünstigungsrahmen" abzustecken. Der Wert der Beteiligung übersteigt den Rahmen von 36.400 Euro (1.000 Aktien zu 80 Euro = 80.000 Euro). Es ist unter diesem Aspekt zunächst nur dieser Teil des Aktienerwerbes begünstigt. Überdies können die Aktien zu einem günstigeren Kurs von 50 Euro erworben werden. Die Begünstigung wird also zweifach beschränkt.

Steuerbegünstigt erworben können nur Aktien zum Tageskurs von 80 Euro im Ausmaß von insgesamt 36.400 Euro, das sind 455 Aktien und von diesen ist nur der auf die "Wertsteigerung" der Aktien entfallende Betrag steuerbegünstigt.

Der Vorteil, der auf die "übersteigenden" 545 Aktien entfällt, ist zur Gänze im Zeitpunkt der Ausübung (15. März 2006) steuerpflichtig. Dieser Vorteil beträgt 150 Euro pro Aktie, das sind insgesamt 81.750 Euro. Für diesen Teil ist keine "aufgeschobene" Versteuerung möglich.

Der auf den inneren Wert der Option (Differenzbetrag zwischen dem Ausübungspreis und dem Wert der Beteiligung zum Zeitpunkt der Einräumung) entfallende Vorteil in Höhe von 30 Euro für die im steuerbegünstigten Ausmaß erworbenen 455 Aktien ist ebenfalls in vollem Umfang zum Zeitpunkt der Ausübung steuerpflichtig, das sind 13.650 Euro. Für diesen Teil ist keine "aufgeschobene" Versteuerung möglich.

Der steuerbegünstigte Teil der Option ermittelt sich wie folgt: 120 Euro (Börsenkurs bei Ausübung 200 Euro, bei Einräumung 80 Euro) für 455 Aktien, das sind 54.600 Euro. Die Steuerbefreiung beträgt 40% (4 Jahre Laufzeit der Option). Steuerfrei sind daher 21.840 Euro. 32.760 Euro sind steuerpflichtig. Im Falle der Hinterlegung ist die Lohnsteuer für diesen steuerpflichtigen Teil innerhalb des steuerbegünstigten Rahmens erst zum entsprechenden späteren Zeitpunkt vorzunehmen (spätestens am 31. Dezember 2009).

Insgesamt entsteht dem Arbeitnehmer bei Ausübung dieser Option am 15. März 2006 ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis in Höhe von 150.000 Euro. Davon sind 21.840 Euro steuerfrei, 128.160 Euro sind steuerpflichtig.

Für die über den begünstigten Rahmen hinausgehenden Aktien kann die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 bis zum steuerfreien Betrag von 1.460 Euro in Anspruch genommen werden. Der Ankauf um 50 Euro pro Aktie führt gegenüber dem Tageskurs von 200 Euro zu einem Vorteil von 150 Euro je Aktie. Es könnte daher für 9 Aktien die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 in Anspruch genommen werden. Diesfalls würde sich der sofort steuerpflichtige Betrag entsprechend vermindern.

3.3.17a.4 Spekulationsgewinn, Einkünfte gemäß § 31 EStG 1988

90m

Sollte die erworbene Beteiligung in weiterer Folge veräußert werden und damit der Tatbestand des § 30 EStG 1988 (bei Veräußerung innerhalb eines Jahres ab Ausübung der Option) oder der Tatbestand des § 31 EStG 1988 (bei Veräußerung nach Ablauf eines Jahres ab Ausübung der Option, sofern die Beteiligung mindestens 1% beträgt) verwirklicht werden, sind als Anschaffungskosten jeweils der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Optionsausübung einschließlich des (gänzlichen oder teilweisen) steuerpflichtigen Vorteiles anzusetzen.

Beispiel:

In Fortsetzung des obigen Beispieles wird angenommen, dass ein Arbeitnehmer sämtliche seiner am 15. März 2006 erworbenen Aktien am 30. September 2006 um 210 Euro je Aktie weiterveräußert. Es fällt dabei ein steuerpflichtiger Spekulationsüberschuss in Höhe von 10 Euro je Aktie an (Anschaffungskosten des Arbeitnehmers am 15. März 2006 in Höhe von 200 Euro, Veräußerung um 210 Euro).

3.3.18 Freiwillige soziale Zuwendungen (§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988)

91

Zuwendungen des Arbeitgebers an den Betriebsratsfonds stellen grundsätzlich keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Erst die Weitergabe an die Arbeitnehmer kann Steuerpflicht auslösen. Zuwendungen an den Betriebsratsfonds, die an individuell bestimmte oder bestimmbare Dienstnehmer weitergeleitet werden, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn (VwGH 20.9.2001, 98/15/0151).

92

Freiwillige Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere von Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden sowie von Schäden auf Grund von Sturmkatastrophen, stellen beim Spendenempfänger keine steuerpflichtigen Einnahmen dar. Unerheblich ist, ob es sich beim Empfänger um eine Privatperson, einen Unternehmer oder einen Arbeitnehmer eines Unternehmers handelt. Unter die Befreiungsbestimmung fallen sowohl Geldzuwendungen als auch Zuwendungen geldwerter Vorteile. Somit sind auch Sachbezüge im Zusammenhang mit Katastrophenschäden ohne betragliche Begrenzung steuerfrei (zB Arbeitgeber gewährt dem Arbeitnehmer ein zinsenloses oder zinsverbilligtes Darlehen). Ist der Spendenempfänger Arbeitnehmer des Spenders, fallen auch keine Lohnnebenkosten (keine Sozialversicherung, kein Dienstgeberbeitrag, keine Kommunalsteuer) an.

Steuerfrei sind nur Zuwendungen, die darauf gerichtet sind, unmittelbare Katastrophenschäden (Sachschäden, Kosten für Aufräumarbeiten usw.) zu beseitigen. Zuwendungen im Zusammenhang mit der Beseitigung oder Milderung mittelbarer Katastrophenfolgen (zB Verdienstentgang als mittelbare Folge einer Katastrophe) sind nicht begünstigt.

Die steuerfreien Zuwendungen sind im Lohnzettel einerseits bei den "Bruttobezügen" (Kennzahl 210) und andererseits bei den "sonstigen steuerfreien Bezügen" (Vorkolonne der Kennzahl 243) zu berücksichtigen.

3.3.18a Trinkgelder (§ 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988)

92a

Die Steuerfreiheit von Trinkgeldern ist nur bei Vorliegen sämtlicher nachstehend genannter Voraussetzungen gegeben:

- Das Trinkgeld muss ortsüblich sein (Rz 92b bis Rz 92d)

- Das Trinkgeld muss einem Arbeitnehmer anlässlich einer Arbeitsleistung von dritter Seite zugewendet werden (Rz 92e bis Rz 92g)
- Das Trinkgeld muss freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch darauf besteht sowie zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für die Arbeitsleistung zu zahlen ist (Rz 92h)
- Dem Arbeitnehmer darf die direkte Annahme des Trinkgeldes nicht auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen untersagt sein (Rz 92i).

92b

Ein Trinkgeld ist ortsüblich,

- wenn es zu den Gepflogenheiten des täglichen Lebens gehört, dem Ausführenden einer bestimmten Dienstleistung (in einer bestimmten Branche) ein Trinkgeld zuzuwenden (Branchenüblichkeit) und
- soweit das Trinkgeld am Ort der Leistung auch der Höhe nach den Gepflogenheiten des täglichen Lebens entspricht (Angemessenheit).

92c

Zu den Branchen, in denen Arbeitnehmer üblicherweise Trinkgelder erhalten, zählen insbesondere jene Gruppen von Beschäftigten, für die Pauschbeträge für Trinkgelder gemäß § 44 Abs. 3 ASVG festgesetzt sind.

Derartige Pauschbeträge sind durch die Gebietskrankenkassen verlautbart für

- Arbeitnehmer im Frisörgewerbe,
- Arbeitnehmer im Hotel- und Gastgewerbe (Servicepersonal, Personal im Zimmer- und Schankdienst, Rezeptionisten, Portiere, Animateure, Kinderbetreuer etc)
- Arbeitnehmer in Heilbadeanstalten, Kuranstalten, Heilquellenbetrieben und Bädern,
- Arbeitnehmer im Lohnfuhrwerkgewerbe (Taxi- und Mietwagenlenker),
- Arbeitnehmer im Gewerbe der Kosmetiker, Fußpfleger und Masseure.

Die Hingabe von Trinkgeldern ist aber auch in anderen Branchen als ortsüblich anzusehen. Dazu gehört insbesondere die anlassbezogene Hingabe in vielen Bereichen des täglichen Lebens (zB an Fahrpersonal im Ausflugsverkehr, an Monteure von Versorgungsunternehmen und andere Arbeitnehmer, die in der Wohnung des Auftraggebers tätig werden).

92d

Bei der Überprüfung der Ortsüblichkeit von Trinkgeldern ist nicht auf die Höhe des insgesamt hingegebenen Trinkgeldes abzustellen, sondern auf die Höhe des jedem einzelnen Arbeitnehmer tatsächlich zugeflossenen Trinkgeldes.

92e

Das Trinkgeld muss einem Arbeitnehmer im Sinn des § 47 Abs. 1 EStG 1988 zugewendet werden. Arbeitnehmer ist daher nur eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Zuwendungen an Personen, die Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart beziehen, stellen keine Trinkgelder im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 dar.

Beispiel :

In einem Restaurantbetrieb sind der Unternehmer selbst und ein als Arbeitnehmer beschäftigter Kellner im Service tätig. Nur das von Kunden dem Kellner zugewendete Trinkgeld kann steuerfrei sein, nicht auch der dem Unternehmer zugewendete Betrag.

92f

Das Trinkgeld muss dem Arbeitnehmer von dritter Seite zugewendet werden. Trinkgeld von dritter Seite liegt auch vor, wenn Trinkgeld von anderen Arbeitnehmern (zB Zahlkellnern) oder vom Arbeitgeber selbst entgegengenommen und an die Arbeitnehmer weitergegeben wird. Trinkgeld von dritter Seite liegt daher auch dann vor, wenn der Arbeitgeber Kreditkartentrinkgelder an die Arbeitnehmer weitergibt.

Vom Arbeitgeber entgegengenommene Trinkgelder, die von diesem nicht an Arbeitnehmer weitergeleitet werden, sind beim Arbeitgeber Betriebseinnahmen.

Beispiel:

Ein Kunde eines Restaurants, der mit dem Service durch den Kellner sehr zufrieden war, vermerkt auf dem Rechnungsbeleg ein Trinkgeld für den Kellner in bestimmter Höhe. Dieses Trinkgeld bezahlt er gemeinsam mit der Konsumation mit Kreditkarte. Der Gesamtbetrag wird auf ein Konto des Arbeitgebers des Kellners überwiesen. Dieser gibt das ausgewiesene Trinkgeld an den Kellner weiter. Da der Arbeitgeber das Trinkgeld in diesem Fall für den Kellner vereinnahmt hat, liegt bei ihm ein bloßer Durchlaufer vor. Das Trinkgeld ist bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen beim Kellner steuerfrei.

92g

Das Trinkgeld muss dem Arbeitnehmer anlässlich einer Arbeitsleistung zugewendet werden. Zuwendungen aus anderem Anlass, insbesondere für Lieferungen und andere Leistungen als Arbeitsleistungen (zB Provisionen) können nicht als Trinkgeld angesehen werden.

92h

Das Trinkgeld muss dem Arbeitnehmer freiwillig (dh. ohne Rechtsanspruch) sowie zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für die Arbeitsleistung zu zahlen ist. Entgelte für "zusätzliche Leistungen" stellen kein Trinkgeld im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 dar.

Beispiel:

Ein Masseur erklärt sich dem Kunden seines Arbeitgebers gegenüber bereit, gegen ein "Trinkgeld" anstatt einer Teilmassage eine Ganzkörpermassage durchzuführen. Der Kunde übergibt dem Masseur zusätzlich zu dem in Rechnung gestellten Entgelt für die Teilmassage ein Trinkgeld. In diesem Fall kann nur der Betrag, der das für die gesamte Arbeitsleistung (Ganzkörpermassage) zu zahlende Entgelt übersteigt, als Trinkgeld im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 angesehen werden.

92i

Die Annahme eines Trinkgeldes ist Arbeitnehmern auf Grund verschiedenster gesetzlicher Bestimmungen untersagt:

- Zuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist (Schmier- und Bestechungsgelder) stellen niemals Trinkgelder im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 dar. Verboten ist insbesondere
  - die Geschenkannahme durch Beamte (§ 304 StGB)
  - die Geschenkannahme durch leitende Angestellte eines öffentlichen Unternehmens (§ 305 StGB)
  - die Geschenkannahme durch Sachverständige (§ 306 StGB)
  - die Geschenkannahme durch Mitarbeiter und sachverständige Berater (§ 306a StGB)
- Zahlreiche Bundes- und Landesgesetze verbieten öffentlich Bediensteten die Annahme von Geldgeschenken (zB § 59 BDG).
- Gemäß § 27 des Glücksspielgesetzes, BGBl Nr. 620/1989, ist es den Arbeitnehmern des Konzessionärs (Betreiber einer Spielbank) untersagt, von den Spielern Zuwendungen, welcher Art auch immer, entgegenzunehmen.

Die Untersagung der Annahme von Trinkgeldern oder anderen Zuwendungen durch innerbetriebliche Vereinbarungen (zB durch "Anstaltsordnungen", "Heimordnungen" usw.) oder durch einzelvertragliche Vereinbarung hindert die steuerfreie Behandlung dennoch angenommener ortsüblicher Trinkgelder grundsätzlich nicht, die Annahme stellt jedoch eine Dienstpflichtverletzung durch den Arbeitnehmer dar.

3.3.19 Freie oder verbilligte Mahlzeiten (§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988)

93

§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 sieht eine Steuerbefreiung für die unentgeltliche oder verbilligte Verköstigung von Arbeitnehmern am Arbeitsplatz oder in einer nahe gelegenen Gaststätte vor. Dabei ist es grundsätzlich belanglos, ob die freien oder verbilligten Mahlzeiten im Betrieb des Arbeitgebers verabreicht werden (zB Werksküche, Kantine), ob sie von einem Betrieb außerhalb des Unternehmens (zB einer Großküche) zum Verbrauch im Betrieb geliefert werden oder ob die Einnahme der Mahlzeiten überhaupt außerhalb des Betriebes (zB in einem nahe gelegenen Gasthaus) erfolgt. Auch die Abgabe von Gutscheinen für Mahlzeiten (Essensbons, Essensmarken), die den Arbeitnehmer zur Einnahme von freien oder verbilligten Mahlzeiten im Betrieb oder außerhalb des Betriebes in nahe gelegenen Gaststätten berechtigen, fällt unter diese Befreiungsbestimmung. Es muss sich aber immer um freiwillige Sachzuwendungen des Arbeitgebers handeln; Barzuschüsse, die der Arbeitgeber leistet, um seinen Arbeitnehmern die Einnahme von Mahlzeiten zu erleichtern, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn. Hat der Arbeitnehmer auf die Verabreichung von freien oder verbilligten Mahlzeiten einen Rechtsanspruch (zB auf Grund eines Kollektivvertrages), dann gehört diese Sachzuwendung des Arbeitgebers zu dem dem Arbeitnehmer zustehenden Arbeitslohn und ist als Sachbezug nach § 15 Abs. 2 EStG 1988 zu versteuern.

94

Gutscheine für Mahlzeiten bleiben bis zu einem Wert von 4,40 Euro pro Arbeitstag steuerfrei, wenn die Gutscheine nur am Arbeitsplatz oder in einer nahe gelegenen Gaststätte zur dortigen Konsumation eingelöst werden. Können die Gutscheine auch zur Bezahlung von Lebensmitteln verwendet werden, sind sie bis zu einem Betrag von 1,10 Euro pro Arbeitstag steuerfrei.

Da die Steuerbefreiung die tatsächliche Einlösung zur Konsumation einer Mahlzeit im Betrieb oder in einer nahe gelegenen Gaststätte voraussetzt, kann der erhöhte Betrag von 4,40 Euro pro Arbeitstag grundsätzlich erst nach tatsächlicher Einlösung des Gutscheines steuerfrei gestellt werden. Bis zur tatsächlichen Einlösung kann nur der Betrag von 1,10 Euro pro Arbeitstag angesetzt werden.

Es bestehen jedoch keine Bedenken, bereits bei Ausgabe des Gutscheines den erhöhten Betrag von 4,40 Euro pro Arbeitstag steuerfrei zu behandeln, wenn sichergestellt ist, dass

- die Speisen nur in einem Gasthaus oder Restaurant am Arbeitsplatz (zB Kantine) oder in einer nahe gelegenen Gaststätte abgegeben und
- die abgegebenen Speisen nicht nach Hause mitgenommen und
- die Essensbons an arbeitsfreien Tagen nicht eingelöst

werden können.

Übersteigt der Wert der abgegebenen Essensbons 4,40 Euro pro Arbeitstag, liegt hinsichtlich des übersteigenden Betrages jedenfalls ein steuerpflichtiger Sachbezug vor.

95

Liegen die Voraussetzungen der Rz 94 für die Inanspruchnahme des erhöhten Freibetrages von 4,40 Euro pro Arbeitstag nicht vor, können die ausgegebenen Gutscheine für Mahlzeiten nur bis zu einem Betrag von 1,10 Euro pro Arbeitstag steuerfrei behandelt werden.

95a

Für einen Arbeitstag darf nur ein Gutschein ausgegeben werden. Die Gutscheine müssen nicht in Papierform bestehen, sondern können auch elektronisch gespeichert werden (Chipkarte, digitaler Essenbon).

95b

Zahlt der Arbeitgeber einen Zuschuss für die Konsumation einer Mahlzeit dem Arbeitnehmer im Nachhinein aus, liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger Bezug vor. Ausnahmsweise ist von einer unentgeltlichen oder verbilligten Verköstigung des Arbeitnehmers auszugehen, sofern alle folgenden Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt werden:

- Der Arbeitnehmer identifiziert sich bei der Einnahme der Mahlzeiten (beim Erwerb von Lebensmitteln) anhand einer elektronischen Karte (Chipkarte, digitaler Essenbons).
- Die elektronische Karte darf nur einmal pro Arbeitstag verwendet werden.
- Der Arbeitnehmer erwirbt mit der Verwendung der elektronischen Karte einen unwiderruflichen Anspruch auf einen (teilweisen) Zuschuss durch den Arbeitgeber.
- Die Zahlung des Arbeitnehmers für die Mahlzeit und der vom Arbeitgeber im Nachhinein geleistete Zuschuss müssen exakt zuordenbar sein. Bei Gutscheinen über 1,10 Euro (bis höchstens 4.40 Euro) muss nachgewiesen werden, dass die Mahlzeit im Betrieb oder in einer nahe gelegenen Gaststätte erfolgte.

96

Als Gaststätten gelten solche, die an den jeweiligen Arbeitstagen ein Vollmenü, das einem üblichen Kantinenessen (Suppe oder Vorspeise und Hauptspeise) entspricht, anbieten. Essensgutscheine, die für Lebensmittelgeschäfte, Konditoreien, Bäckereien, Fast-Food-Ketten, Würstelstände oder Fleischhauereien abgegeben werden, die ein derartiges Vollmenü nicht anbieten, berechtigen daher nicht zur Inanspruchnahme des erhöhten Freibetrages von 4,40 Euro pro Arbeitstag, sondern bleiben nur bis zu einem Betrag von 1,10 Euro pro Arbeitstag steuerfrei. Betreibt ein Lebensmittelgeschäft, eine Bäckerei oder Fleischhauerei

auch einen gastgewerblichen Betrieb, in dem ein Vollmenü abgegeben wird, ist die Anwendung des erhöhten Freibetrages von 4,40 Euro pro Arbeitstag nur dann zulässig, wenn der Restaurationsbetrieb vom Handelsbetrieb organisatorisch und durch einen eigenen Verrechnungskreis (eigene Kassa) getrennt ist, sodass die Einlösung beim Gaststättenbetrieb nachvollziehbar ist und die Einlösung der Essensbons im Handelsbetrieb nicht gestattet wird (vertragliche Vereinbarung).

97

Der Begriff "in einer nahe gelegenen Gaststätte" ist nicht an eine absolute Entfernung gebunden, sondern richtet sich nach den ortsüblichen Verhältnissen. Demzufolge gilt eine Gaststätte dann als in der Nähe des Arbeitsplatzes gelegen, wenn in dieser Gaststätte während der zur Verfügung stehenden Mittagspause unter Berücksichtigung der anfallenden Wegzeiten die Einnahme einer Mahlzeit möglich ist und die anfallenden Wegzeiten auf Grund der örtlichen Verhältnisse als üblich angesehen werden können. In Ballungszentren mit einem entsprechenden Angebot an Gaststätten sind Entfernungen bis zu 15 Minuten Fußweg nicht schädlich. Ebenfalls ist nicht schädlich, wenn auf Grund der besonderen Lage des Arbeitsplatzes zur Erreichung der Gaststätte ein Verkehrsmittel verwendet werden muss. Der Ansatz des erhöhten Freibetrages von 4,40 Euro pro Arbeitstag ist auch dann zulässig, wenn die Einlösung der Gutscheine bei mehreren verschiedenen in Nähe des Arbeitsplatzes gelegenen Gaststätten erfolgen kann. Schädlich für die Anwendung des erhöhten Freibetrages von 4,40 Euro pro Arbeitstag ist hingegen der Umstand, dass Essensbons auch in Gaststätten eingelöst werden können, die nicht in Nähe des Arbeitsplatzes liegen.

98

Werden an Arbeitnehmer, die sich auf Dienstreisen befinden, Essensmarken für die Verpflegung außer Haus ausgegeben, sind diese Essensbons wie Tagesgeld zu behandeln. Übersteigt die Summe aus ausgezahltem Tagesgeld und dem Wert des Essensbons 26,40 Euro pro Tag bzw. den jeweils aliquoten Teil, liegt insoweit ein steuerpflichtiger Bezug vor.

99

In den Haushalt aufgenommen sind zB Arbeitnehmer in der Land- und Forstwirtschaft, die die volle freie Station erhalten. Diese Arbeitnehmer genießen die Steuerfreiheit für durch den Arbeitgeber gewährte Mahlzeiten nicht. Auch eine Hausgehilfin ist im Hinblick auf die neben dem Barlohn gewährte volle freie Station in den Haushalt des Arbeitgebers eingegliedert (vgl. VwGH 2.4.1971, 1931/70; VfGH 23.6.1970, B 357/69).

3.3.20 Getränke im Betrieb (§ 3 Abs. 1 Z 18 EStG 1988)

100

Getränke, die der Arbeitgeber zum Verbrauch im Betrieb unentgeltlich oder verbilligt abgibt, sind steuerfrei, wobei es gleichgültig ist, um welche Art von Getränken es sich handelt.

3.3.21 Haustrunk im Brauereigewerbe (§ 3 Abs. 1 Z 19 EStG 1988)

101

Bier kann auch zum Genuss außerhalb des Betriebes unentgeltlich verabreicht werden, während die übrigen Getränke jeglicher Art nur im Falle des Verbrauchs im Betrieb steuerfrei sind. Es darf allerdings nicht weiterverkauft und nur in solchen Mengen abgegeben werden, die einen Verkauf ausschließen.

3.3.22 Freitabak (§ 3 Abs. 1 Z 20 EStG 1988)

102

Die von tabakverarbeitenden Betrieben ihren Arbeitnehmern verabreichten Erzeugnisse stellen keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Sie dürfen nur in einer solchen Menge steuerfrei abgegeben werden, die dem Eigenverbrauch dienen. Ein Weiterverkauf darf nicht erfolgen.

3.3.23 Unentgeltliche oder verbilligte Beförderung durch Beförderungsunternehmen (§ 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988)

103

Die unentgeltliche oder verbilligte Beförderung der eigenen Arbeitnehmer von Beförderungsunternehmen sowie deren Angehörigen ist steuerfrei.

104

Unter Beförderungsunternehmen sind solche zu verstehen, die der gewerblichen Personenbeförderung dienen (zB Bundesbahn, Postbus AG, Straßenbahn, Autobusunternehmen, Luftverkehrsunternehmen).

3.3.24 Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz (§ 3 Abs. 1 Z 22 EStG 1988)

105

Nach dieser Bestimmung werden steuerbefreit:

- Die Bezüge der Soldaten nach dem 2. (Bezüge), 3. (Sachleistungen und Aufwandsersatz), 5. (Familienunterhalt und Wohnkostenbeihilfe) und 7. (Sonderbestimmungen) Hauptstück des Heeresgebührengesetzes (HGG) 2001, BGBl. I Nr. 31/2001, ausgenommen Leistungen eines Härteausgleiches, der sich auf das 6. Hauptstück (Entschädigung und Fortzahlung der Bezüge) bezieht,

- Geldleistungen nach § 4 Abs. 2 des BG über die Entsendung von Soldaten zur Hilfeleistung in das Ausland (Auslandseinsatzgesetz 2001, AuslEG), BGBl. I Nr. 55/2001.

3.3.25 Bezüge der Zivildiener (§ 3 Abs. 1 Z 23 EStG 1988)

106

Diese Gesetzesstelle enthält eine Steuerbefreiung der Bezüge von Zivildienern, ausgenommen die Entschädigungen in der Höhe des tatsächlichen Verdienstentganges im Sinne des § 34b des Zivildienstgesetzes (ZDG) 1986, BGBl. Nr. 679/1986.

3.3.26 Auslandszulage (§ 3 Abs. 1 Z 24 EStG 1988)

107

Auslandszulagen, die nach den Bestimmungen Auslandszulagengesetzes (AuslZG), BGBl. I Nr. 66/1999, gezahlt werden, sind ohne Einschränkung steuerfrei. Das Ausmaß dieser Auslandszulage wird dem Ort und den Umständen des Auslandseinsatzes entsprechend bemessen.

3.3.27 Gewährung von Hilfsleistungen an Opfer von Verbrechen (§ 3 Abs. 1 Z 25 EStG 1988)

108

Als steuerbefreite Leistungen nach dem Verbrechensopfergesetz (VOG), BGBl. Nr. 288/1972, kommen in der Regel Geldleistungen in Betracht, sie können aber auch in einer Heilvorsorge bestehen (zB ärztliche Hilfe, Heilmittel, Anstaltspflege). Die Steuerbefreiung gilt auch dann, wenn ein Arbeitnehmer im Rahmen seiner Dienstausübung Opfer eines Verbrechens wurde (zB Wachebeamte).

3.3.28 Entschädigungen nach dem Bewährungshilfegesetz (§ 3 Abs. 1 Z 26 EStG 1988)

109

Die den ehrenamtlich tätigen Bewährungshelfern für ihre Tätigkeit gebührende Entschädigung im Sinne der Bestimmungen des Bewährungshilfegesetzes, BGBl. Nr. 146/1969, ist von der Einkommensteuer befreit. Die Tätigkeit eines Sozialbegleiters ist unabhängig von deren Inhalt nicht unter diese Befreiungsbestimmung subsumierbar.

3.3.29 Ersatzleistungen nach dem Strafrechtlichen Entschädigungsgesetz (§ 3 Abs. 1 Z 27 EStG 1988)

110

Das Strafrechtliche Entschädigungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 125/2004, erlegt dem Bund eine Ersatzpflicht hinsichtlich der vermögensrechtlichen Nachteile auf, die dem Geschädigten

durch strafrechtliche Anhaltung oder Verurteilung entstanden sind. Ein solcher Ersatzanspruch entsteht, wenn zB die Anhaltung des Geschädigten gesetzwidrig angeordnet oder verlängert oder durch ein durch das Gericht gesetzwidriges Auslieferungsersuchen veranlasst wurde. Diese vom Bund zu leistende Entschädigung ist von der Einkommensteuer befreit.

3.3.30 Versorgungsleistungen nach dem Impfschadengesetz (§ 3 Abs. 1 Z 28 EStG 1988)

111

Das Impfschadengesetz, BGBl. Nr. 371/1973, sieht einen Ersatz von Impfschäden nicht nur für die gesetzlich vorgeschriebenen Schutzimpfungen, sondern auch für jene Fälle vor, in denen die Durchführung einer im Interesse der Volksgesundheit gelegenen Impfung eine Schädigung herbeigeführt hat (zB Tuberkulosenimpfung). Schutzimpfungen für Personen, die sich berufsmäßig mit der Krankenbehandlung, der Krankenpflege oder mit Verstorbenen beschäftigen, und für Hebammen fallen ebenfalls unter diese Befreiungsbestimmung.

3.3.31 Erwerb von Anteilsrechten (§ 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988)

112

Diese Bestimmung hat für den Bereich der Lohnsteuer keine Bedeutung.

3.3.32 Einkünfte von Ortskräften (§ 3 Abs. 1 Z 30 EStG 1988)

112a

Einkünfte von Ortskräften (§ 10 Abs. 2 des Bundesgesetzes über Aufgaben und Organisation des auswärtigen Dienstes - Statut, BGBl. I Nr. 129/1999) aus ihrer Verwendung an einem bestimmten Dienstort im Ausland sind steuerfrei. Die Regelung folgt der Systematik des OECD-Musterabkommens, wonach bei den so genannten Ortskräften ("sur-place - Personal") nicht der Kassenstaat, sondern der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hat. Die Steuerbefreiung betrifft somit nur Ortskräfte von österreichischen Vertretungsbehörden im Ausland. Ortskräfte ausländischer Vertretungsbehörden in Österreich sind davon nicht betroffen und entsprechend den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen im Regelfall in Österreich steuerpflichtig (siehe auch Rz 137a).

3.3.33 Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen an Strafgefangene

112b

Die an Strafgefangene ausgezahlten, lediglich der Arbeitslosenversicherung unterliegenden Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen sind Vergütungen, wovon ein wesentlicher Teil als Vollzugskostenbeitrag vom Bund einbehalten wird. Der Strafgefangene kann daher nur über einen geringfügigen Teil dieser Vergütungen frei disponieren.

3.4 Hochrechnung steuerfreier Bezugsteile bei der Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften (§ 3 Abs. 2 EStG 1988)

113

Bestimmte steuerfreie Bezüge lösen bei Durchführung der (Arbeitnehmer-)Veranlagung im Sinne des § 41 Abs. 1 oder 2 EStG 1988 eine besondere Berechnung aus. Es handelt sich dabei um folgende Transferleistungen:

- Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe (§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988),
- die Überbrückungshilfe nach § 3 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988,
- bestimmte Bezüge der Soldaten nach § 3 Abs. 1 Z 22 lit. a EStG 1988,
- Geldleistungen gemäß § 3 Abs. 1 des BG über die Entsendung von Soldaten zur Hilfeleistung in das Ausland (§ 3 Abs. 1 Z 22 lit. b EStG 1988),
- Bezüge der Zivildiener gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes (§ 3 Abs. 1 Z 23 EStG 1988).

114

Hochzurechnen sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen

- laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und
- die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988).

Die Hochrechnung betrifft aber nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der oben angeführten Transferleistungen bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr"). Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen (zB ganzjährig bezogene Pensionen, neben dem Arbeitslosengeld bezogene (geringfügige) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 20.7.1999, 94/13/0024)).

115

Die Berechnungsmethode hat den Effekt, dass bei Durchführung einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung jener Zeitraum, während dessen der Steuerpflichtige die angegebenen Transferleistungen bezieht, neutralisiert wird. Die (Arbeitnehmer-)Veranlagung ist somit in ihrer Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt, in dem Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt werden. Eine lediglich auf den

Bezug steuerfreier Transferleistungen zurückzuführende Progressionsmilderung ist damit ausgeschlossen. Andere Umstände (zB zeitweises Fehlen jeglicher Einkünfte, unterschiedliche Bezugshöhe, nachträgliche Geltendmachung besonderer Aufwendungen) bewirken hingegen eine entsprechende Progressionsmilderung.

116

Die Verkürzung des Veranlagungszeitraumes ergibt sich daraus, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge für die Dauer des Bezuges solcher Leistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Andere Einkünfte, die während des Bezugs derartiger Transferleistungen zufließen, sind immer in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. Umzurechnen sind nur die laufenden Einkünfte, nicht hingegen sonstige Bezüge. Zur Vermeidung einer Vervielfachung des Werbungskostenpauschales, das auch bei nicht ganzjähriger Beschäftigung jeweils in voller Höhe zusteht, werden die umzurechnenden Einkünfte noch nicht um das Werbungskostenpauschale gekürzt. Werbungskosten werden, wenn sie tatsächlich angefallen sind (auch wenn sie das Werbungskostenpauschale nicht überschreiten), bei der Ermittlung der umzurechnenden Einkünfte in Entsprechung des Nettoprinzips berücksichtigt. Das Werbungskostenpauschale wird (gegebenenfalls nur in dem Ausmaß, in dem es die tatsächlichen Werbungskosten übersteigt) erst nach der Hochrechnung von den Einkünften abgezogen (VwGH 26.5.1998, 97/14/0067, 98/14/0040; VwGH 27.5.1998, 98/13/0045).

Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und während der Transferleistung bezogene Einkünfte sind erst beim Gesamtbetrag der sich nach Umrechnung ergebenden Einkünfte zu berücksichtigen. Aus dieser Grundlage sind die Jahressteuer sowie die prozentuelle Durchschnittssteuerbelastung zu errechnen. Der Prozentsatz der Durchschnittssteuerbelastung wird auf das im Kalenderjahr tatsächlich erzielte zu versteuernde Einkommen angewendet. Die sich ergebende Steuer ist jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

117

Da die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf einen Durchschnittssteuersatz abstellt, kommt wie beim allgemeinen Progressionsvorbehalt die in § 33 Abs. 10 EStG 1988 zentral verankerte Berechnung zur Anwendung. Die in Frage kommenden Steuerabsetzbeträge werden daher bereits bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen (VwGH 26.5.1998, 97/14/0067, 98/14/0040; VwGH 27.5.1998, 98/13/0045).

118

Um dieses Verfahren zu ermöglichen, wird den die genannten Bezüge auszahlenden Stellen eine besondere Mitteilungspflicht auferlegt. Die VO, die das nähere Verfahren im Falle eines Datenträgeraustausches regelt, ist im BGBl. II Nr. 9/1997 kundgemacht.

118a

Beispiel (Rechtslage 2005):

Sachverhalt:

Steuerpflichtige Bezüge	*(1. Jänner – 21. November)*	*25.220,00 Euro*
Arbeitslosengeld (40 Tage)	*(22.November – 31. Dezember)*	*1.807,00 Euro*
Steuer für sonstige Bezüge (6%)		*217,29 Euro*
Anrechenbare Lohnsteuer		*6.380,20 Euro*

1. Hochrechnung:

Berechnung des Durchschnittssteuersatzes:

Steuerpflichtige Bezüge : Zeitraum des laufenden Bezuges in Tagen x Tage des Jahres = 25.220 Euro : 325 x 365 =	*28.324 Euro*
- Pauschbetrag für Werbungskosten	*- 132 Euro*
- Pauschbetrag für Sonderausgaben	*- 60 Euro*
Hochgerechnetes Einkommen	***28.132 Euro***

$\frac{(28.132 - 25.000) \times 11.335}{26.000} + 5.750$	*7.115,43 Euro*
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	*- 54,00 Euro*
- Verkehrsabsetzbetrag	*- 291,00 Euro*
Jahressteuer	***6.770,43 Euro***
Durchschnittssteuersatz: *Jahressteuer : Einkommen x 100 = 6.770,43 : 28.132 x 100*	*24,07%*

Berechnung der Einkommensteuer:

Steuerpflichtige Bezüge	*25.220 Euro*
- Pauschbetrag für Werbungskosten	*- 132 Euro*
- Pauschbetrag für Sonderausgaben	*- 60 Euro*
Einkommen	***25.028 Euro***

24,07% von 25.028 Euro	*6.024,24 Euro*
+ Steuer für sonstige Bezüge (6%)	*217,29 Euro*
- Anrechenbare Lohnsteuer	*- 6.380,20 Euro*
Gutschrift	***- 138,67 Euro***

2. Kontrollrechnung (= Behandlung des Arbeitslosengeldes als steuerpflichtig)

Steuerpflichtige Bezüge	*25.220 Euro*
+ Arbeitslosengeld	*1.807 Euro*
- Pauschbetrag für Werbungskosten	*- 132 Euro*
- Pauschbetrag für Sonderausgaben	*- 60 Euro*
Einkommen	***26.835 Euro***

$\frac{(26.835 - 25.000) \times 11.335}{26.000} + 5.750$	*6.549,99 Euro*
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	*- 54,00 Euro*
- Verkehrsabsetzbetrag	*- 291,00 Euro*
	6.204,99 Euro
+ Steuer für sonstige Bezüge (6%)	*217,29 Euro*
- Anrechenbare Lohnsteuer	*- 6.540,56 Euro*
Gutschrift	***- 118,28 Euro***

Nach dem Günstigkeitsvergleich gemäß § 3 Abs. 2, 2. Unterabsatz, 2. Halbsatz EStG 1988 ergibt die Einkommensteuerberechnung eine Gutschrift von 138,67 Euro.

118b

Die Rückzahlung steuerfreier Bezüge, die gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 eine besondere Berechnung auslösen, führt im Jahr der Rückzahlung weder zu Werbungskosten noch ist eine Art "umgekehrte" Hochrechnung für dieses Jahr durchzuführen. Die Rückzahlung stellt ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu einer Bescheidänderung gemäß § 295a BAO führt; es ist daher der Einkommensteuerbescheid des Jahres, in dem die Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 in die Hochrechnung einbezogen wurden, gemäß § 295a BAO abzuändern.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer hat im Kalenderjahr 2005 Arbeitslosengeld erhalten, das im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2005 in die Hochrechnung einbezogen wurde. Im Jahr 2006 muss er es zur Gänze zurückzuzahlen. Der Bescheid für das Jahr 2005 ist gemäß § 295a BAO abzuändern. Die Veranlagung ist ohne Berücksichtigung des Arbeitslosengeldes durchzuführen.

3.5 Progressionsvorbehalt (§ 3 Abs. 3 EStG 1988)

119

Auslandseinkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 und Einkünfte von Entwicklungshelfern gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 sind bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes im Sinne des § 33 Abs. 10 EStG 1988 heranzuziehen (allgemeiner Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 3 EStG 1988). Der Bezug von steuerfreien Einkünften gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 stellt für sich allein keinen Pflichtveranlagungstatbestand dar. Sofern eine Pflichtveranlagung nicht auf Grund eines anderen Tatbestandes durchzuführen ist, besteht daher die Möglichkeit, einen Antrag auf Veranlagung im Berufungswege zurückzuziehen. Liegt ein (anderer) Pflichtveranlagungstatbestand vor, ist automatisch auch eine Nachforderung, die sich auf Grund der Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 ergibt, vorzuschreiben.

3.6 Steuerbefreiungen im Zusammenhang mit diplomatischen Vertretungen und internationalen Organisationen

3.6.1 Völkerrechtlich privilegierte Personen

3.6.1.1 Einrichtungen

120

Zu den völkerrechtlich privilegierten Personen gehören die in Österreich akkreditierten diplomatischen und berufskonsularischen Vertretungsbehörden, die Vertretungen der Europäischen Union in Österreich, die internationalen Organisationen mit Amtssitz in Österreich und die ständigen Vertretungen bei den internationalen Organisationen mit Amtssitz in Österreich. Gewisse Steuerprivilegien können sich auch im Zusammenhang mit solchen Einrichtungen ergeben, die außerhalb Österreichs errichtet sind.

3.6.1.2 Natürliche Personen

121

Zu den völkerrechtlich privilegierten Personen gehören die in Österreich akkreditierten Diplomaten (ausgewiesen durch einen roten Lichtbildausweis des BMaA - "rote Legitimationskarte"), Berufskonsuln (ausgewiesen durch einen gelben Lichtbildausweis des BMaA - "gelbe Legitimationskarte"), gewisse zum technischen oder administrativen Personal

gehörende Personen (ausgewiesen durch einen blauen Lichtbildausweis des BMaA - "blaue Legitimationskarte") und gewisse Bedienstete bei den internationalen Organisationen mit Amtssitz in oder außerhalb Österreichs (teilweise ausgewiesen durch einen roten oder blauen Lichtbildausweis des BMaA. Gewisse Privilegien genießen auch die zu diesen Personen gehörenden haushaltszugehörigen Personen. Steuerbefreiung hinsichtlich der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis genießen die privaten Hausangestellten von Mitgliedern der Mission, mit Ausnahme österreichischer Staatsbürger und in Österreich ansässiger Personen. Spezielle Steuerbefreiungen können sich darüber hinaus auch noch aus sonstigen Rechtsgrundlagen ergeben, die entweder durch Staatsverträge, Übereinkommen oder Verordnungen eingeräumt wurden, wobei die rechtliche Grundlage für derartige Verordnungen das Bundesgesetz über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an internationale Organisationen, BGBl. Nr. 677/1977 in der geltenden Fassung, ist. Hinsichtlich der wichtigsten Rechtsgrundlagen für Steuerbefreiungen auf Grund völkerrechtlicher Privilegien siehe Rz 137b.

3.6.2 Völkerrechtlich privilegierte Arbeitgeber

122

Die völkerrechtlich privilegierten Personen können Arbeitgeber im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 sein. Allerdings sind sie (nach Maßgabe der jeweils zutreffenden Rechtsgrundlage) in dieser Funktion persönlich steuerbefreit, weshalb sie auch nicht der Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für ihre Arbeitnehmer unterliegen.

3.6.3 Völkerrechtlich privilegierte Arbeitnehmer

123

Die oben genannten natürlichen Personen können Arbeitnehmer im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 sein. Allerdings sind sie (nach Maßgabe der jeweils zutreffenden Rechtsgrundlage) in dieser Funktion persönlich steuerbefreit, weshalb ihre Arbeitslöhne weder durch Lohnsteuerabzug noch im Veranlagungsweg zu besteuern sind.

3.6.4 Sonstige Arbeitnehmer bei völkerrechtlich privilegierten Arbeitgebern (insbesondere Ortskräfte)

124

Bei völkerrechtlich privilegierten Arbeitgebern können neben völkerrechtlich privilegierten Arbeitnehmern auch völkerrechtlich nicht privilegierte Arbeitnehmer beschäftigt sein, wie zB die so genannten Ortskräfte ("sur-place-Personal"). Darunter sind Personen zu verstehen, die lokal, also insbesondere nach österreichischem Arbeitsrecht und zumeist für Tätigkeiten wie zB Fahrer, Portiere, Köche oder Sekretärinnen aufgenommen sind und denen das Kriterium

der Entsendung durch einen anderen Staat fehlt. Dem (historisch bedeutsamen) Element einer stundenweisen Entlohnung kommt im Lichte der geänderten arbeitsrechtlichen und tatsächlichen Gegebenheiten keine Bedeutung zu. Bei Arbeitnehmern einer internationalen Organisation kommt das Merkmal der Entsendung durch einen anderen Staat begrifflich nicht in Betracht.

125

Bei Ortskräften sind aber die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Österreich und dem Staat der jeweiligen Vertretungsbehörde zu beachten, wobei die Regelung zumeist in Art. 19 ("Öffentlicher Dienst") erfolgt. Der Bereich des öffentlichen Dienstes ist nicht personenbezogen zu verstehen, sodass zB eine Botschaft ihre öffentliche Funktion durch ihr gesamtes Personal, also auch durch selbst nicht in öffentlicher Funktion tätige Ortskräfte, ausübt (in diesem Sinne: Verständigungsprotokoll zu Art. 19 DBA - USA, BGBl. III Nr. 6/1998; anders: VwGH 22.2.1996, 93/15/0199, 93/15/200 und VwGH 21.3.1996, 94/15/0128). Demnach hat - je nach Gestaltung des konkret anzuwendenden DBA - Österreich in der Regel nur bei solchen Ortskräften das Besteuerungsrecht, die entweder österreichische Staatsbürger sind oder die nicht nur wegen dieser Arbeit in Österreich ansässig geworden sind (vgl. VwGH 20.2.1996, 92/13/0153). Dieser so genannte Staatsbürgerschaftsvorbehalt kann aber je nach DBA insbesondere bei Doppelstaatsbürgern und bei Staatsbürgern eines Drittstaates unterschiedlich gestaltet sein.

126

Ergibt sich nach all dem ein Besteuerungsrecht Österreichs, so ist im Hinblick auf den völkerrechtlich privilegierten Status dieser Arbeitgeber ein Lohnsteuerabzug nicht möglich (siehe Rz 122), sodass diese völkerrechtlich nicht privilegierten Arbeitnehmer ihre Einkommensteuerpflicht im Veranlagungsweg zu erfüllen haben. Sollte ein völkerrechtlich privilegierter Arbeitgeber seinem solcherart einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer keinerlei Bescheinigungsmittel über die Höhe der ausbezahlten Arbeitslöhne ausstellen, so ist an das BMF zu berichten.

3.6.5 Bedienstete der Europäischen Union

3.6.5.1 Beamte und sonstige Bedienstete

127

Beamte und sonstige Bedienstete der EU (bzw. ihrer Organe) sowie jener Einrichtungen, auf die die einschlägigen Bestimmungen anzuwenden sind, unterliegen dem EU - Beamtenstatut bzw. den EU-Beschäftigungsbedingungen. Deren Bezüge und Pensionen sind in Österreich steuerfrei und dürfen auch nicht zum Progressionsvorbehalt herangezogen werden. Dies gilt auch für Hinterbliebenenpensionen. Von derartigen Einkünften wird von der EU eine Steuer

erhoben. Solche Personen stehen mit dieser Tätigkeit nicht in einem Dienstverhältnis zu einer österreichischen Körperschaft öffentlichen Rechts, sodass insoweit § 26 Abs. 3 BAO nicht anwendbar ist.

Die Entscheidung eines Gemeinschaftsorgans über den Status eines ihrer Bediensteten und die für ihn geltende Beschäftigungsregelung ist unter anderem für die österreichische Finanzverwaltung bindend, sodass diese keine eigenständige Beurteilung des Arbeitsverhältnisses vornehmen kann (EuGH 8.9.2005, C-288/04).

3.6.5.2 Ortskräfte

128

Ortskräfte, die an einer Vertretungsbehörde oder an einer Dienststelle der EU in Österreich tätig sind, unterliegen nicht der EU-Steuer. Deren Bezüge sind in Österreich steuerpflichtig, wobei ein Lohnsteuerabzug nicht in Betracht kommt und daher die Versteuerung im Veranlagungsweg zu erfolgen hat. Art. 19 DBA - Belgien ("Vergütungen und Ruhegehälter aus öffentlichen Kassen") kann jedenfalls nicht zur Anwendung kommen, da die EU weder Vertragsstaat dieses DBA noch Gebietskörperschaft oder eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts Belgiens ist.

3.6.5.3 Mit Werkvertrag beschäftigte Personen

129

Einkünfte von Personen, die auf Grund eines Werkvertrages von der EU bezogen werden (zB Einkünfte als Evaluator oder sonstiger Experte bei EU-Projekten und -Programmen; Einkünfte als freier Dolmetsch), unterliegen nicht der EU - Steuer und sind nach EU - Recht nicht in Österreich steuerfrei. Allerdings können derartige Einkünfte in Österreich DBA - mäßig freizustellen sein, nämlich bei Vorliegen einer Betriebsstätte (Art. 7 DBA - Belgien) bzw. einer festen Einrichtung (Art. 14 DBA - Belgien) in Belgien, sofern die Einkünfte in solchen belgischen Einrichtungen erzielt werden. Bei Ausüben der Tätigkeit in einem anderen Mitgliedsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte (feste Einrichtung) kommt die entsprechende Regelung des jeweils anzuwendenden DBA zur Anwendung.

3.6.5.4 "Stagiaire" und "Nationale Experten"

130

Allfällige Einkünfte vorübergehend (zB für drei Monate an die Kommission) entsandter Personen, die nicht in ein Dienstverhältnis mit der EU treten, sondern bei ihrem österreichischen Arbeitgeber eingegliedert bleiben, und nicht von der EU, sondern von Österreich aus entlohnt werden, unterliegen nicht der EU-Steuer. Derartige Einkünfte sind nach EU-Recht in Österreich nicht steuerfrei. Allerdings ist Art. 15 Abs. 2 DBA - Belgien zu

beachten, wonach das Besteuerungsrecht für jedes Kalenderjahr, in dem die Tätigkeit in Belgien länger als 183 Tage ausgeübt wird, nach Belgien wechselt. Bei Tätigkeitsort in einem anderen Mitgliedsstaat kommt die entsprechende Regelung des jeweils anzuwendenden DBA zur Anwendung, wobei die Regelungen abweichend sein können.

3.6.5.5 Abgeordnete zum Europäischen Parlament und deren Mitarbeiter

131

Die Bezüge, die Mitgliedern des Europäischen Parlaments auf Grund
Art. III a Bezügegesetzes zustehen, sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 zu versteuern.

132

Bei Kostenersätzen, die Mitglieder des Europäischen Parlaments gemäß der Kostenerstattungs- und Vergütungsregelung erhalten, ist auf Grund eines Urteils des Europäischen Gerichtshofes, EuGH vom 15.9.1981, Rs 208/80, davon auszugehen, dass diese Kostenersätze den tatsächlichen Aufwendungen entsprechen, wie sie das Europäische Parlament für die Ausübung der Tätigkeit des Mandatars für notwendig und zweckmäßig erachtet. Die Steuerbehörden können daher von einem Mitglied des Europäischen Parlaments keine Erklärungen oder Nachweise über die durch Reisen und Aufenthalte im Interesse des Parlaments entstandenen und von diesem erstatteten tatsächlichen Kosten verlangen, da ein solches Verlangen mit dem pauschalen Charakter dieser Erstattung unvereinbar ist. Auf Grund des zitierten Urteils sind Kostenersätze an Mitglieder des Europäischen Parlaments gemäß der Kostenerstattungs- und Vergütungsregelung unabhängig davon, ob es sich um Ersätze tatsächlicher Kosten oder um pauschale Kostenersätze handelt, hinsichtlich ihrer Verausgabung nicht zu überprüfen und steuerlich praktisch so wie nicht steuerbare Auslagenersätze zu behandeln.

133

Sofern Mitglieder des Europäischen Parlaments (zusätzliche) Werbungskosten geltend machen (ausgenommen Parteisteuern und Klubbeiträge), haben sie auch die Verwendung ihrer (pauschalen) Kostenersätze in den Nachweis zusätzlicher Werbungskosten miteinzubeziehen. Werden von den Mitgliedern des Europäischen Parlaments für den Zeitraum, für den sie als Mitglieder des Europäischen Parlaments Kostenersätze bezogen haben, hingegen nur Parteisteuern und Klubbeiträge und keine anderen (zusätzlichen) Werbungskosten geltend gemacht, hat nach innerstaatlichem Recht keine Prüfung der Verwendung der EU- Kostenersätze zu erfolgen.

134

Besteht die Mitgliedschaft zum Europäischen Parlament nicht ganzjährig, ist bei der zeitlichen Zuordnung auf einen Verwendungsnachweis der gesamten Kostenersätze zu verzichten, wenn für das restliche Kalenderjahr keine Werbungskosten auf Grund einer Tätigkeit als politischer Funktionär geltend gemacht werden (ausgenommen Parteisteuern und Klubbeiträge) oder die Werbungskosten, die für den restlichen Zeitraum als politischer Funktionär geltend gemacht werden, zeitlich eindeutig zugeordnet werden können (zB Reisekosten oder Kosten anlässlich bestimmter politischer Veranstaltungen). Bei Kosten, die zeitraumbezogen aufzuteilen wären (also teilweise die Zeit der Mitgliedschaft bzw. Nichtmitgliedschaft zum Europäischen Parlament betreffen), ist die Verwendung aller Kostenersätze auf Grund der Funktion als Mitglied des Europäischen Parlaments nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

135

Diese Ausführungen sind auf die Mitglieder des Ausschusses der Regionen sowie auf die ständigen Mitglieder des Wirtschafts- und Sozialausschusses sinngemäß anzuwenden.

136

Hinsichtlich der Mitarbeiter von Abgeordneten zum Europäischen Parlament ist der Abgeordnete Arbeitgeber und hat alle Pflichten des Arbeitgebers (Führung des Lohnkontos, Lohnsteuerabfuhr bzw. Ausstellung des Lohnzettels) wahrzunehmen. Als Arbeitsort ist grundsätzlich ein inländischer Arbeitsort anzunehmen. Erfolgt die Tätigkeit eines Mitarbeiters eines Abgeordneten zum Europäischen Parlament im Ausland (Brüssel, Strassburg), ist grundsätzlich von einer Dienstreise auszugehen, wobei die allgemeinen Vorschriften zu beachten sind.

137

DBA-mäßig ist zu bedenken, dass das Europäische Parlament zwei Sitze hat, nämlich sowohl in Brüssel wie auch in Strassburg. Somit wird sich die Tätigkeit dieser Personen auf Österreich, Belgien und Frankreich verteilen. Tätigkeiten in anderen Staaten, zB anlässlich der Reise einer Delegation von EU-Parlamentariern, werden zeitlich wohl nur kurzfristig sein und daher in der Regel das Besteuerungsrecht Österreichs nicht beschränken. Somit sind die Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien (BGBl. Nr. 415/1973 - DBA - Belgien) und Frankreich (BGBl. Nr. 613/1994 - DBA - Frankreich) zu beachten. Dabei ist zwischen den Parlamentariern einerseits und ihren Mitarbeitern andererseits zu unterscheiden:

Parlamentarier: Das Besteuerungsrecht an den Bezügen hat in der Regel Österreich (Art. 19 Abs. 1 DBA - Belgien; Art. 19 Abs. 1 lit. a DBA - Frankreich).

Mitarbeiter: Die Vergütungen der Mitarbeiter werden nicht von der Republik Österreich, einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen Körperschaft öffentlichen Rechts getragen,

sondern die Mitarbeiter sind Arbeitnehmer des jeweiligen Abgeordneten und fallen daher nicht unter Art. 19 der beiden DBAs. Auf sie ist Art. 15 der beiden DBAs, im Fall der Pensionen Art. 18, anzuwenden. In Bezug auf die Aktivbezüge ist Folgendes zu beachten: Österreich als Ansässigkeitsstaat verliert sein Besteuerungsrecht an jenen Staat, in dem die Tätigkeit mehr als 183 Tage ausgeübt wird. Die Zählung dieser 183 Tage ist OECD-konform nach dem Erlass des BMF vom 18. November 1991, 04 0610/169-IV/4/91, ZS-010, AÖF Nr. 331/1991, vorzunehmen. Allerdings besteht ein wesentlicher Unterschied zwischen Belgien und Frankreich: Im Verhältnis zu Belgien bezieht sich das Kriterium der 183 Tage auf das Kalenderjahr (Art. 15 Abs. 2 Z 1 DBA - Belgien), im Verhältnis zu Frankreich aber auf jeden Zeitraum von 12 aufeinander folgenden Monaten, also auch auf einen kalenderjahresüberschreitenden 12 Monate-Zeitraum (Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA - Frankreich).

3.7 Einzelfälle Privilegienübereinkommen

137a

Botschaftspersonal - Besteuerung sonstiger Bezüge

Soweit Bedienstete der in Österreich errichteten diplomatischen Missionen steuerpflichtig sind, erfolgt ihre Besteuerung nicht im Lohnsteuerabzugsweg, sondern im Wege der Veranlagung. Hiebei gelten in Bezug auf die Behandlung der sonstigen Bezüge die gleichen steuerlichen Begünstigungen wie im Lohnsteuerabzugsverfahren (§ 67 Abs. 11 EStG 1988). Ein fiktives Herausrechnen sonstiger Bezüge aus den laufenden Bezügen ist daher gesetzlich nicht gedeckt.

Europäische Freihandels - Assoziation

Gemäß Art. 13 lit. b des am 28. Juli 1960 unterzeichneten Protokolls über Rechtsfähigkeit, Privilegien und Immunitäten der Europäischen Freihandels - Assoziation , BGBl. Nr. 142/1961, sind Gehälter und Bezüge, die Angestellte der Organisation beziehen, in Österreich von der Besteuerung befreit. Diese Befreiung steht allerdings nur jenen Angestellten zu, die Kategorien angehören, die vom Rat der Europäischen Freihandels Assoziation gemäß Art. 12 des Protokolls als entsprechend begünstigt bestimmt werden. Gemäß Art. 17 lit. d steht die österreichische Staatsbürgerschaft dieser Steuerbefreiung nicht entgegen.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist unerheblich, ob der Angestellte der Europäischen Freihandels - Assoziation in einer Dienststelle dieser Gemeinschaft tätig ist oder von derselben zur Dienstableistung an eine EG - Institution entsandt wird; unerheblich ist auch, ob die Auszahlung der von der Europäischen Freihandels - Assoziation getragenen Gehälter

unmittelbar am Amtssitz der Gemeinschaft erfolgt oder in ihrem Auftrag von österreichischen Stellen besorgt wird.

Ortskräftevorbehalt

Übersiedelt ein US - Staatsbürger aus Japan nach Österreich, um hier einen Posten an der indonesischen Botschaft anzutreten, so sind die Botschaftseinkünfte in Österreich gemäß Art. 19 DBA - Indonesien von der Besteuerung freizustellen. Steuerpflicht würde in Österreich gemäß Art. 19 Abs. 2 lit. b DBA - Indonesien (Ortskräftevorbehalt) nur dann eintreten, wenn die Ansässigkeitsbegründung in Österreich nicht ausschließlich deshalb erfolgt wäre, um die Botschaftsdienste zu leisten.

Sur - place Personal inländischer Botschaften

In Österreich ansässige Arbeitnehmer von in Österreich bestehenden ausländischen diplomatischen Vertretungsbehörden unterliegen mit ihren Bezügen der österreichischen Besteuerung, sofern nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen etwas Anderes anordnet. Die Steuer kann im Hinblick auf den diplomatischen Status des Arbeitgebers nicht im Lohnsteuerabzugsweg erhoben werden, sodass die steuerliche Erfassung im Wege der Veranlagung durch das für den Arbeitnehmer zuständige Wohnsitzfinanzamt zu erfolgen hat. Bei der Abgabe der Steuererklärung wird darauf zu achten sein, dass eine seitens der Botschaft ausgestellte Bestätigung über die Höhe der im Veranlagungsjahr dem Arbeitnehmer tatsächlich zugeflossenen Einnahmen beigelegt wird. Sämtliche vom Arbeitnehmer aus seinen Bezügen zu tragende Sozialversicherungspflichtbeiträge (Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge) stellen für diesen abzugsfähige Werbungskosten dar.

UNO - Menschenrechtsbeobachter

Das Privilegienkonzept des Übereinkommens über die Privilegien und Immunitäten der Vereinten Nationen ist wie jenes der meisten Privilegienabkommen darauf ausgerichtet, nur für die Beamten der Vereinten Nationen eine vollständige Steuerbefreiung der Bezüge in den Mitgliedstaaten der Organisation vorzusehen. Für Sachverständige ("experts") bestehen keine Steuerprivilegien. Wird daher ein Österreicher von der UNO nach Zaire entsandt und ist die UNO nicht in der Lage zu bestätigen, dass dieser Österreicher Beamter ("official") dieser Organisation ist, kann aus dem UNO -- Privilegienabkommen keine Steuerfreiheit seiner Bezüge in Österreich abgeleitet werden. Gleiches gilt auch für den Fall, dass eine gemeinnützige GmbH als Arbeitgeber auftritt, die im Auftrag der Europäischen Gemeinschaft

auf der Grundlage eines zwischen der EG und dem UN - Hochkommissariat für Menschenfragen geschlossenen Vertrages auftritt.

UNO - Pensionen

Verlegt eine UNO - Bedienstete, die bei einer UNO - Teilorganisation in Genf tätig gewesen ist, aus Anlass ihrer Pensionierung ihren Wohnsitz nach Österreich, so wird ihre UNO - Pension in Österreich von der Besteuerung freigestellt. Es sind nämlich alle Pensionen, die vom UN - Joint Staff Pension Fund an ehemalige Angestellte der Vereinten Nationen oder deren Spezialorganisationen ausgezahlt werden, in Österreich von der Einkommensbesteuerung befreit.

UNO - Pensionen - kein Progressionsvorbehalt

Pensionen internationaler Organisationen, die auf Grund eines Privilegienabkommens von der Besteuerung in Österreich freizustellen sind, sind nur dann für die Ermittlung des Steuersatzes der auf die übrigen Einkünfte entfallenden Steuer anzusetzen, wenn in dem betreffenden Privilegienabkommen ausdrücklich ein derartiger "Progressionsvorbehalt" vorgesehen ist. Dies ist bei UN - Pensionen nicht der Fall.

Weltbankpensionen - Steuerfreiheit

Aktivbezüge und Ruhegenüsse, die die Weltbank an ihre Beamten bezahlt, sind in Österreich von der Besteuerung befreit. Die österreichische Staatsbürgerschaft steht der Steuerbefreiung nicht entgegen.

Witwenpension der Europäischen Union

Art. 13 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der europäischen Gemeinschaft vom 8. April 1965 bezieht sich auf die Bezüge der aktiven Bediensteten und sieht bei diesen einerseits die Erhebung einer Steuer durch die Europäische Union und andererseits die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Gewährung korrespondierender Steuerfreiheit vor. Wiewohl in dieser Regelung Pensionen nicht genannt sind, sind diese im Hinblick auf die Judikatur des Europäischen Gerichtshofes in Österreich von der Besteuerung freizustellen (ohne Progressionsvorbehalt).

3.8 Anhang

137b

Die wichtigsten Rechtsgrundlagen für Steuerbefreiungen auf Grund völkerrechtlicher Privilegien:

- Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen, BGBl. Nr. 66/1966,
- Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen, BGBl. Nr. 318/1969,
- Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften, BGBl. III Nr. 24/2000.

Amtssitzabkommen, zB:

- UNIDO (Organisation der Vereinten Nationen für Industrielle Entwicklung), BGBl. III Nr. 100/1998,
- UNO (Vereinte Nationen, Amtssitz Wien), BGBl. III Nr. 99/1998,
- CTBTO-PREPCOM (Vorbereitende Kommission für die Organisation des Vertrages über das umfassende Verbot von Nuklearversuchen), BGBl. III Nr. 188/1997,
- JVI (Joint Vienna Institute), BGBl. III Nr. 187/1997,
- Internationales Registeramt der Weltorganisation für geistiges Eigentum für audiovisuelle Werke, BGBl. Nr. 405/1992,
- OPEC-Fonds, BGBl. Nr. 248/1982,
- OPEC (auch "OEL" - Organisation der Erdöl exportierenden Länder), BGBl. Nr. 382/1974,
- IAEO (Internationale Atomenergiebehörde), BGBl. Nr. 82/1958.

Sonstige Staatsverträge (Abkommen, Übereinkommen), Bundesgesetze und Verordnungen (letztere beiden gestützt auf das Bundesgesetz über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an internationale Organisationen, BGBl. Nr. 677/1977 idgF), wie zB:

- ICMPD (Internationales Zentrum für Migrationspolitik), BGBl. III Nr. 145/2000,
- Wassenaar Arrangement, BGBl. Nr. 661/1996,
- Vorläufiges Sekretariat des Donauschutzübereinkommens, BGBl. Nr. 501/1995,
- Dienststelle Wien des Europäischen Patentamtes, BGBl. Nr. 672/1990,
- OSZE, BGBl. Nr. 511/1993,
- Amerikanische Internationale Schule, BGBl. Nr. 665/1991,
- Internationales Register audiovisueller Werke in Klosterneuburg der Weltorganisation für geistiges Eigentum, BGBl. Nr. 405/1992,

- Lycée Français, BGBl. Nr. 44/1983,
- Liga der Arabischen Staaten und deren Büro in Österreich, BGBl. Nr. 514/1982,
- ESA (Europäische Weltraumorganisation), BGBl. Nr. 95/1987,
- IIASA (Internationales Institut für angewandte Systemanalyse), BGBl. Nr. 152/1979,
- Konsularvertrag Ungarn, BGBl. Nr. 146/1977,
- Ständige Beobachtermissionen bei den internationalen Organisationen, BGBl. Nr. 614/1978,
- Konsularvertrag Polen, BGBl. Nr. 383/1975,
- Konsularvertrag Bulgarien, BGBl. Nr. 342/1975,
- IIASA (Internationales Institut für angewandte Systemanalyse), BGBl. Nr. 117/1973,
- Konsularvertrag Rumänien, BGBl. Nr. 317/1972,
- Konsularvertrag Großbritannien, BGBl. Nr. 19/1964,
- OECD (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung), BGBl. Nr. 248/1961,
- Europarat, BGBl. Nr. 127/1957,
- UNO-Übereinkommen, BGBl. Nr. 126/1957,
- UN-Spezialorganisationen, BGBl. Nr. 40/1955 idgF, in Verbindung mit dem Übereinkommen über die Spezialorganisationen, BGBl. Nr. 248/1950 idgF (das sind zB: Zivilluftfahrtsorganisation, Internationaler Währungsfonds, Internationale Bank für Wiederaufbau [=Weltbank], Weltgesundheitsorganisation, Weltpostverein, Internationale Entwicklungsorganisation, Weltorganisation für geistiges Eigentum),
- Kulturabkommen Frankreich, BGBl. Nr. 220/1947.

4 SACHBEZÜGE (§ 15 EStG 1988)

4.1 Begriff der Sachbezüge

138

Einnahmen im Sinne des § 15 EStG 1988 liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen. Lediglich nicht mehr messbare Aufmerksamkeiten (zB Blumenstrauß zum Geburtstag des Arbeitnehmers) stellen keine geldwerten Vorteile dar (VwGH 19.9.1995, 91/14/0240; VwGH 29.4.2003, 99/14/0240, wonach die laufende Abgabe von verbilligtem Treibstoff keine "nicht messbare Aufmerksamkeit" ist). Ebenfalls keine Einnahmen im Sinne des § 15 EStG 1988 liegen vor, wenn dem Arbeitnehmer Hilfsmittel zur Ausübung seines Berufes zur Verfügung gestellt werden (zB Arbeitsschutzausrüstungen wie Sehhilfen bei Bildschirmarbeit auf Grund des ArbeitnehmerInnenschutzgesetzes).

Geldwerte Vorteile sind in Geld umzurechnen. Die Grundregel des § 15 Abs. 2 EStG 1988 lautet, dass geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind. Der Wortlaut des Gesetzes weist darauf hin, dass der Wert solcher Sachbezüge nach einem objektiven Maßstab zu ermitteln ist. Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes ist jener Wert, den der Steuerpflichtige aufwenden müsste, um das, was ihm als Sachbezug zukommt, käuflich zu erwerben.

139

Die Tatsache, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, schließt die Annahme von verdeckten Ausschüttungen nicht aus (VwGH 9.12.1980, 1666/79, 2223/79, 2224/79). Wird einem Arbeitnehmer einer Kapitalgesellschaft, an der er beteiligt ist, vom Arbeitgeber ein Vorteil zugewendet (zB Überlassung eines Pkw zur Privatnutzung), gehört dieser Vorteil dann zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn seine Entlohnung (inklusive Sachbezüge) insgesamt angemessen ist. Eine verdeckte Ausschüttung (Einkünfte aus Kapitalvermögen) liegt nur insoweit vor, als durch die Sachbezugsgewährung in Zusammenschau mit den sonstigen für die (Geschäftsführer-) Tätigkeit gewährten Vergütungen die angemessene (fremdübliche) Entlohnung überschritten wird (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 96/13/0122 betr. Firmenwagen; VwGH 20.4.1995, 94/13/0228 betr. Dienstwohnung).

140

Die Bewertung bestimmter Sachbezüge ist in der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, geregelt.

141

Soweit Sachbezüge in dieser Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, geregelt sind, gelten diese Werte als übliche Mittelpreise des Verbrauchsortes.

4.2 Sachbezugswerte laut Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001

142

Die Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, regelt die Bewertung folgender Sachbezüge (Verordnungstext kursiv):

- Volle freie Station,
- Wohnraum,
- Deputate in der Land- und Forstwirtschaft,
- Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ
- Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ-Abstell- oder Garagenplatzes,
- Zinsersparnisse bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Arbeitgeberdarlehen (Gehaltsvorschüssen),
- Kostenlos oder verbilligten abgegebenen Optionen,
- Sonstige Sachbezugswerte.

4.2.1 Wert der vollen freien Station (§ 1 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001)

143

§ 1. (1) Der Wert der vollen freien Station beträgt 196,20 Euro monatlich. In diesen Werten sind enthalten:

- *Die Wohnung (ohne Beheizung und Beleuchtung) mit einem Zehntel,*
- *die Beheizung und Beleuchtung mit einem Zehntel,*
- *das erste und zweite Frühstück mit je einem Zehntel,*
- *das Mittagessen mit drei Zehntel,*
- *die Jause mit einem Zehntel,*

- *das Abendessen mit zwei Zehntel.*

144

(2) Wird die volle freie Station nicht nur dem Arbeitnehmer, sondern auch seinen Familienangehörigen gewährt, so erhöhen sich die genannten Beträge

- *für den Ehegatten (Lebensgefährten) um 80%,*
- *für jedes Kind bis zum 6. Lebensjahr um 30%,*
- *für jedes nicht volljährige Kind im Alter von mehr als 6 Jahren um 40% und*
- *für jedes volljährige Kind sowie jede andere im Haushalt des Arbeitnehmers lebende Person, sofern der Arbeitgeber die volle freie Station gewährt, um 80%.*

145

(3) Werden im Zusammenhang mit der Gewährung der vollen freien Station Kostenersätze durch den Arbeitnehmer geleistet, vermindert sich der Betrag von 196,20 Euro um den entsprechenden Anteilswert im Sinne des Abs. 1.

146

Wird die volle oder teilweise freie Station tageweise oder wochenweise gewährt, so ist für den Tag 1/30 (6,54 Euro) und für die Woche 7/30 (45,78 Euro) des angegebenen Betrages anzusetzen.

147

Freie oder verbilligte Mahlzeiten von Arbeitnehmern im Gast-, Schank- und Beherbergungsgewerbe sind unabhängig von kollektivvertraglichen Regelungen nach § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 steuerfrei.

148

Die Zurverfügungstellung einer einfachen arbeitsplatznahen Unterkunft (zB Schlafstelle, Burschenzimmer, vergleichbare einfache Wohnung) durch den Arbeitgeber ist kein steuerpflichtiger Sachbezug, sofern an dieser Unterkunft nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen begründet wird. Dies wird beispielsweise für saisonbeschäftigte Arbeitnehmer im Fremdenverkehr oder für KrankenpflegeschülerInnen zutreffen.

4.2.2 Wohnraumbewertung (§ 2 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001)

149

§ 2 (1) Der Wert des Wohnraumes, den der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt zur Verfügung stellt, ist mit folgenden Quadratmeterpreisen pro Monat anzusetzen:

	Quadratmeterpreise in Euro		
	Kategorie 1	*Kategorie 2*	*Kategorie 3*
	Dienstwohnungen für	*andere*	*Wohnungen in*

	Hausbesorger Portiere	*Dienstwohnungen*	*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*

150

(2) Im Falle einer Generalsanierung gilt das Kalenderjahr des Abschlusses der Sanierung als Baujahr.

151

(3) Die Ermittlung des Wohnflächenausmaßes ist nach den Bestimmungen der Wohnbauförderungsgesetze vorzunehmen.

152

(4) Die Quadratmeterpreise beinhalten auch die üblichen Betriebskosten. Sind die Betriebskosten vom Arbeitnehmer zu bezahlen, ist von den Quadratmeterpreisen ein Abschlag von 20% vorzunehmen. Bei angemieteten Wohnungen sind die Quadratmeterpreise der um 25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten) einschließlich der vom Arbeitgeber bezahlten Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.

153

(5) Sofern die Heizkosten durch den Arbeitgeber bezahlt werden, ist bei allen Kategorien von Wohnraum ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m² anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.

154

(6) Der Heizkostenzuschlag bei angemieteten Objekten ist ungekürzt anzusetzen. Bei angemieteten Wohnungen ist der Heizkostenzuschlag um Beiträge des Arbeitnehmers zu kürzen.

155

Die m²-Sätze der Kategorie 1 können nicht angesetzt werden, wenn die Portier- bzw. Hausbesorgertätigkeit nicht überwiegend ausgeübt wird.

Die Quadratmeterpreise der Kategorie 1 sind weiterhin für Personen maßgeblich, die dem Hausbesorgergesetz unterliegen, sowie für Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die im Hausbesorgergesetz definiert ist. Die Hausbesorgertätigkeit bzw. die Portiertätigkeit müssen überwiegend ausgeübt werden.

156

Im Falle einer Generalsanierung gilt das Kalenderjahr des Abschlusses der Sanierung als Baujahr. Von einem generalsanierten Wohnraum ist auszugehen, wenn der Zustand des

sanierten Gebäudes im Wesentlichen dem eines neu errichteten Gebäudes entspricht. Auch wenn sich die Instandsetzungs- bzw. Herstellungsaufwendungen, die letztendlich zum Ergebnis einer Generalsanierung führen, über einen längeren Zeitraum erstrecken, ändert dies nichts am Umstand, dass ab einem bestimmten Zeitpunkt von einem generalsanierten Wohnraum auszugehen ist. Im Falle der Generalsanierung eines Wohnhauses muss die zugewiesene Dienstwohnung in die Sanierung einbezogen worden sein.

157

Eigentumswohnungen gehören grundsätzlich zur Kategorie 2; zur Kategorie 3 zählen sie ausnahmsweise, wenn mit der Wohnung die Möglichkeit der individuellen Benutzung eines zur Wohnung gehörenden Grundstücks (Grünflächen- bzw. Gartenbenützung) verbunden ist. Dies trifft zB auf Wohnungen in Ein- und Mehrfamilienhäusern, Villen, Schlössern und Reihenhäusern zu.

158

Der Heizungskostenzuschlag richtet sich lediglich nach dem Nutzflächenausmaß der Dienstwohnung und gilt für alle Kategorien von Dienstwohnungen, unabhängig von der in Anwendung gebrachten Bewertungsmethode.

159

Es ist unbeachtlich, ob eine Dienstwohnung möbliert oder unmöbliert ist. Es ist demnach weder ein Zuschlag noch ein Abschlag vorzunehmen.

160

Bei angemieteten Wohnungen sind die Quadratmeterpreise laut Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, der tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten) abzüglich 25% gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug. Selbst bezahlte Betriebskosten sind vor Kürzung um 25% abzuziehen.

Beispiel 1:

Vom Arbeitgeber angemietete Wohnung, 100 m² Wohnnutzfläche, Arbeitgeber bezahlt Miete und Betriebskosten

100 m² Wohnnutzfläche zu 2,61 Euro/m²		*261 Euro*
vom Arbeitgeber bezahlte Miete	*1.000 Euro*	
abzüglich 25%	*250 Euro*	
anzusetzen daher der höhere Wert		*750 Euro*

Beispiel 2:

Vom Arbeitgeber angemietete Wohnung, 100 m² Wohnnutzfläche, Arbeitgeber bezahlt Miete, die Betriebskosten in Höhe von 220 Euro bezahlt der Arbeitnehmer

100 m² Wohnnutzfläche laut Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, zu 2,61 Euro/m²	*261,00 Euro*	
abzüglich 20% Kürzung für Betriebskosten	*52,20 Euro*	
maßgeblich auf Grund der Quadratmeterpreise laut Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001		*208,80 Euro*
vom Arbeitgeber bezahlte Miete (einschl. Betriebskosten)	*1.000,00 Euro*	
abzüglich Betriebskosten	*220,00 Euro*	
abzüglich 25% von 780 Euro	*195,00 Euro*	
daher maßgeblich		*585,00 Euro*
anzusetzen daher der höhere Wert		*585,00 Euro*

161

Der Heizkostenzuschlag bei angemieteten Objekten ist ungekürzt anzusetzen; eine Kürzung um 25% erfolgt nicht. Allfällige Beiträge des Arbeitnehmers kürzen den Heizkostenzuschlag.

Beispiel:

Heizkosten für 100 m² angemietete Wohnnutzfläche	*58 Euro*
25% nicht abzuziehen, daher anzusetzen	*58 Euro*

Beispiel:

100 m² Wohnnutzfläche zu 2,61 Euro/m²		*261,00 Euro*
vom Arbeitgeber bezahlte Miete	*250,00 Euro*	
vom Arbeitgeber bezahlte Betriebskosten	*40,00 Euro*	
abzüglich 25%	*72,50 Euro*	
maßgeblich		*217,50 Euro*
anzusetzen daher der höhere Wert		*261,00 Euro*

Heizkosten von 70 Euro werden je zur Hälfte vom Arbeitgeber und Arbeitnehmer getragen.

Heizkostenzuschlag (100 m² zu 0,58 Euro)	*58 Euro*	

abzüglich Kostenbeitrag des Arbeitnehmers	*35 Euro*	
zu berücksichtigen als Zuschlag		*23 Euro*

162

Eine freie (unentgeltlich überlassene) Dienstwohnung stellt nur dann keinen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis und daher auch keine Einnahme des Arbeitnehmers dar, wenn letzterer die Dienstwohnung ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers in Anspruch nimmt (VwGH 19.3.1985, 84/14/0149; VwGH 31.3.1992, 87/14/0060; VwGH 25.11.1997, 93/14/0109; VwGH 10.12.1997, 95/13/0078) und seine bisherige Wohnung beibehält. Von einem ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers ist dann auszugehen, wenn die bereitgestellte Wohnung nach Art und Umfang (Ausstattung) auf die Nutzung in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit abstellt (zB Dienstwohnung eines Werkportiers im Werkgelände, wenn gleichzeitig die eigene Wohnung beibehalten wird und die Zurverfügungstellung auf die Tage der Dienstausübung beschränkt ist). 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 daher zB ein zum Bezirkshauptmann bestellter Bediensteter am Sitz der Bezirkshauptmannschaft seinen ordentlichen Wohnsitz begründen muss, ist ein Sachbezug auch dann hinzuzurechnen, wenn der bisherige Wohnsitz beibehalten wird; siehe hiezu VwGH 25.3.1999, 97/15/0089). Liegen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung vor, stehen Werbungskosten in Höhe des (hinzugerechneten) Sachbezugswertes der Dienstwohnung zu. Wenn sich der Arbeitnehmer durch den Bezug einer arbeitsplatznahen Dienstwohnung größere Fahrtstrecken erspart, liegt das Interesse an der Inanspruchnahme der Dienstwohnung jedenfalls nicht mehr ausschließlich beim Arbeitgeber (VwGH 19.3.1985, 84/14/0149).

162a

Wird einem Arbeitnehmer eine Dienstwohnung über das Ende des Dienstverhältnisses zur Verfügung gestellt, liegen Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 vor. Daraus ergibt sich, dass der Sachbezug für die Benutzung einer Dienstwohnung nach Beendigung des Dienstverhältnisses ebenfalls der Lohnsteuerpflicht unterliegt. Für die Erfassung im Wege der Veranlagung ist ein Lohnzettel zu übermitteln. Sofern sich auf Grund der Höhe des Sachbezugswertes ein Lohnsteuerabzug ergibt, ist § 78 Abs. 4 EStG 1988 anzuwenden.

162b

Die verbilligte Überlassung von Wohnraum stellt dann keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, wenn ein unter den amtlichen Sachbezugswerten liegendes Nutzungsentgelt wegen zwingender gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen, die unabhängig von der Arbeitnehmereigenschaft einzuhalten sind, vereinbart wurde. In einem solchen Fall ist nämlich das auf den ortsüblichen Preis fehlende Entgelt nicht auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zurückzuführen (VwGH 29.4.2003, 99/14/0240).

162c

Wird der Wohnraum (zB eine Wohnung oder ein Einfamilienhaus) mehreren Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt, dann ist der Sachbezugswert entsprechend der eingeräumten Nutzungsmöglichkeit aufzuteilen; im Zweifel ist der Sachbezugswert durch die Anzahl der Arbeitnehmer zu dividieren.

Beispiel:

Eine Dienstwohnung der Kategorie 2, Baujahr 1998 (1 Zimmer à 20 m², 1 Zimmer à 40 m², Bad, Küche, Abstell- und Vorraum zusammen 40 m²) wird zwei Arbeitnehmern kostenlos zur Verfügung gestellt. Der monatliche Sachbezugswert für die gesamte Dienstwohnung beträgt 276 Euro (100m² x 2,76 Euro).

Fall 1: Der Arbeitgeber stellt das kleinere Zimmer dem Arbeitnehmer A, das größere Zimmer dem Arbeitnehmer B und die sonstigen Räume beiden Arbeitnehmern gemeinsam zur Verfügung. Der Sachbezugswert ist entsprechend der Nutzungsmöglichkeiten, also im Verhältnis 60 : 80 aufzuteilen. Der anteilige Sachbezugswert für A beträgt 118,29 Euro, für B 157,71 Euro.

Fall 2: Der Arbeitgeber stellt beiden Arbeitnehmern gemeinsam die gesamte Wohnung zur Verfügung. Der Sachbezugswert pro Arbeitnehmer beträgt daher jeweils 138 Euro.

4.2.3 Deputate in der Land- und Forstwirtschaft (§ 3 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001)

163

§ 3 (1) Der Wert der Wohnungen, die Arbeitern in der Land- und Forstwirtschaft kostenlos oder verbilligt, zur Verfügung gestellt werden, beträgt 190,80 Euro jährlich (15,90 Euro monatlich).

164

(2) Für ständig in der Land- und Forstwirtschaft beschäftigte Angestellte gilt Folgendes:

1. Der Wert des Grunddeputats (freie Wohnung, Beheizung und Beleuchtung) beträgt bei

Kategorie nach Kollektivvertrag	*Familienerhalter monatlich Euro*	*Alleinstehende monatlich Euro*
I	*60,31*	*30,52*

II und III	*71,94*	*38,51*
IV und V	*81,39*	*42,87*
VI	*95,92*	*50,87*

165

2. Für den unentgeltlichen Verbrauch von höchstens 70 kWh monatlich bei Angestellten mit Angehörigen bzw. höchstens 35 kWh monatlich bei allein stehenden Angestellten ist kein Sachbezug anzusetzen. Als Familienerhalter ist jene Person anzusehen, die mindestens für eine weitere Person, mit welcher sie im gemeinsamen Haushalt lebt, sorgt oder auf Grund der lohngestaltenden Vorschriften als Familienerhalter anzuerkennen ist.

166

3. Werden nur einzelne Bestandteile des Grunddeputats gewährt, dann sind anzusetzen:

- Die Wohnung mit 40%
- die Heizung mit 50%
- die Beleuchtung mit 10%

167

Wird dem Arbeitnehmer zusätzlich zum Grunddeputat eine bestimmte Menge an Heizungsmaterial gewährt, ist die Bewertung gemäß § 6 Abs. 1 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 (siehe Rz 208) vorzunehmen.

4.2.4 Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ (§ 4 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, in der geltenden Fassung)

4.2.4.1 Verordnungstext

168

§ 4 (1) 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 von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.

169

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 Kilometer, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

170

(3) Ergibt sich bei Ansatz von 0,50 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,72 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur) pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinne des Abs. 1 ein um mehr als 50% geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

171

(4) Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. An Stelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zugrunde gelegt werden.

172

(5) Bei geleasten Kraftfahrzeugen ist der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt wurden.

173

(6) Bei Vorführkraftfahrzeugen sind die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 anzusetzen.

174

(7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag besteht ein Wahlrecht, diesen auf acht Jahre verteilt vom laufend ermittelten Sachbezugswert abzuziehen oder den Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.

4.2.4.2 Definition des Begriffes „Kraftfahrzeug" (Kfz) für den Anwendungsbereich des § 4 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001

174a

Kfz im Sinne des § 4 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, sind mehrspurige Kfz (Pkw, Kombi) und Motorräder. Für Mopeds, Mofas, Fahrräder mit Hilfsmotor usw. ist kein Sachbezugswert zuzurechnen.

4.2.4.3 Ausmaß der Privatnutzung

175

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein firmeneigenes KFZ für Privatfahrten (als solche gelten auch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten; VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028) zu benützen, dann sind als monatlicher Sachbezug 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des KFZ (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro (bis Ende 2004 maximal 510 Euro) anzusetzen. Zu Gebrauchtfahrzeugen siehe unten. Für Kalendermonate, für die

das KFZ nicht zur Verfügung steht (auch nicht für dienstliche Fahrten), ist kein Sachbezugswert hinzuzurechnen. Ein Sachbezugswert ist dann zuzurechnen, wenn nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit, das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug privat zu verwenden, - wenn auch nur fallweise - nützt (VwGH 7.8.2001, 97/14/0175).

Ein Sachbezugswert ist nicht anzusetzen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung praktisch ausschließen (zB ÖAMTC- oder ARBÖ-Fahrzeuge, Montagefahrzeuge mit eingebauter Werkbank), oder wenn Berufschauffeure das Fahrzeug (PKW, Kombi), das privat nicht verwendet werden darf, nach der Dienstverrichtung mit nach Hause nehmen. Siehe auch Rz 744 und 745.

Mit dem Sachbezugswert sind alle geldwerten Vorteile, die mit der Nutzung des arbeitgebereigenen KFZ üblicherweise verbunden sind, abgegolten. Diese entsprechen jenen Aufwendungen, die im Falle der beruflichen Nutzung eines arbeitnehmereigenen KFZ mit dem Kilometergeld abgedeckt werden (siehe dazu Rz 372).

Beginnt oder endet das Dienstverhältnis während eines Abrechnungszeitraumes ("gebrochene Abrechnungsperiode"), ist der Sachbezugswert nach den Aliquotierungsbestimmungen des anzuwendenden Kollektivvertrages zu berechnen. Erhält der Arbeitnehmer Bezüge, die für die Berechnung der Lohnsteuer einen monatlichen Abrechnungszeitraum hervorrufen (zB Ersatzleistung, Kündigungsentschädigung), ist der Sachbezugswert trotzdem nur für die Tage der tatsächlichen Beschäftigung zu berechnen.

175a

Für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges wurde mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2005 der höchste zur Anwendung kommende Sachbezugswert von bisher 510 Euro auf 600 Euro 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 abhängt.

Beispiele:

Ein PKW wurde im Jahr 2003 um 38.000 Euro angeschafft. Der Sachbezugswert für das Jahr 2004 hat dafür 510 Euro monatlich betragen, für das Jahr 2005 beträgt er 1,5 % von 38.000 Euro, das sind monatlich 570 Euro.

Ein PKW wurde im Jahr 2003 um 50.000 Euro angeschafft. Der Sachbezugswert für das Jahr 2004 hat dafür 510 Euro monatlich betragen, für das Jahr 2005 beträgt er monatlich 600 Euro.

176

Bei Garagierung eines Fahrzeuges in der Nähe des Wohnortes des Arbeitnehmers muss davon ausgegangen werden, dass das Interesse des Arbeitnehmers an der Beförderung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung jenes des Arbeitgebers an der Garagierung weitaus überwiegt und daher ein Sachbezugswert für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte anzusetzen ist.

177

Wird das firmeneigene KFZ nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten (einschließlich Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) nicht mehr als 500 Kilometer monatlich benützt, ist der Sachbezugswert im halben Betrag (maximal 300 Euro monatlich, bis Ende 2004 maximal 255 Euro monatlich) anzusetzen. Außer dem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel zur Führung des in Rede stehenden Nachweises in Betracht (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191). Beispielsweise ist es zulässig, dass die gesamte jährliche Kilometerleistung um jene für Dienstfahrten, die durch Reiserechnungen oder Reiseberichte nachgewiesen werden, vermindert wird; beträgt das Ergebnis höchstens 6.000 Kilometer, steht der halbe Sachbezugswert zu.

Verbietet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer, das firmeneigene KFZ über eine bestimmte Anzahl von Kilometern hinaus privat zu verwenden, dann hat der Arbeitgeber auch für die Wirksamkeit dieses Verbotes zu sorgen. Ein geeignetes Mittel dafür kann beispielsweise darin bestehen, dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmer zur Führung eines Fahrtenbuches verhält und dieses laufend kontrolliert (VwGH 27.2.2003, 99/15/0193).

Ein niedrigerer Sachbezugswert als 300 Euro (bis Ende 2004 255 Euro) kann nur in den in § 4 Abs. 3 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, angeführten Fällen angesetzt werden. § 4 Abs. 3 dieser Verordnung verlangt weiters, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

Der Umstand, dass das Fahrzeug beim Arbeitgeber bereits voll abgeschrieben ist, stellt keinen begründeten Einzelfall für den Ansatz eines niedrigeren Sachbezugswertes dar. Unterschiedliche Kilometerleistungen für Privatfahrten in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind für sich allein unbeachtlich. Der Sachbezugswert geht von einer Jahresbetrachtung aus, Krankenstände und Urlaube, während denen das KFZ nicht benützt wird, mindern den Hinzurechnungsbetrag grundsätzlich nicht.

Beispiel 1:

Ein Angestellter verwendet den Dienstwagen, Anschaffungskosten 22.000 Euro, regelmäßig für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die entsprechende

Fahrtstrecke beträgt hin und zurück 10 Kilometer und wird im Monat an 20 Arbeitstagen zurückgelegt. Im Juli und August verwendet er das Fahrzeug für Urlaubsfahrten.

Variante 1:

Im Rahmen seines Urlaubs fährt er 2.000 Privatkilometer, Jahreskilometerleistung 4.000 Kilometer. Insgesamt fährt er also im Jahresdurchschnitt unter 500 Kilometer pro Monat, sodass während des ganzen Kalenderjahres (auch in den Monaten Juli und August) nur der halbe Betrag in Höhe von monatlich 165 Euro (22.000 x 1,5% = 330 Euro, davon die Hälfte = 165 Euro) zuzurechnen ist.

Variante 2:

Der Angestellte fährt während der Urlaubsmonate Juli, August insgesamt 5.200 Kilometer, Jahreskilometerleistung 7.200 Kilometer. In diesem Fall beträgt das durchschnittliche Ausmaß der Privatfahrten 600 Kilometer pro Monat, sodass während des gesamten Jahres der volle Sachbezugswert in Höhe von monatlich 330 Euro zuzurechnen ist. Wenn in den Kalendermonaten Jänner bis Juni nur der halbe Betrag zugerechnet wurde, ist die Lohnverrechnung entsprechend zu berichtigen.

Beispiel 2:

Ein Angestellter (Dienstwagen mit Anschaffungskosten 22.000 Euro) fährt während der Urlaubsmonate 5.200 Kilometer, benützt aber während des restlichen Jahres den Dienstwagen ausschließlich für berufliche Fahrten. In diesem Fall ist für das ganze Jahr der halbe Betrag in Höhe von monatlich 165 Euro zuzurechnen.

4.2.4.4 Bemessungsgrundlage für den Sachbezugswert

178

Bei Neufahrzeugen ist der Sachbezugswert auf Basis der tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) zu ermitteln. Der Sachbezugswert ist demnach immer vom Bruttobetrag des Fahrzeugpreises, also auch im Falle eines Vorsteuerabzuges des Arbeitgebers einschließlich der Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe zu berechnen.

Bei im Ausland erworbenen Neufahrzeugen ist von den tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) auszugehen, daher sind für die Bemessungsgrundlage des Sachbezugswertes die Anschaffungskosten im Ausland (netto), die Normverbrauchsabgabe und die inländische Umsatzsteuer anzusetzen.

179

Bei Gebrauchtfahrzeugen sind die Prozentsätze als Sachbezugswert auf den Neuwert anzuwenden (Neupreis der entsprechenden Modellvariante zum Zeitpunkt der Erstzulassung; VwGH 18.11.2003, 2003/14/0072). Allfällige Sonderausstattung sowie handelsübliche Rabatte bleiben dabei unberücksichtigt. Es kann aber wahlweise der Nachweis über die Höhe der seinerzeitigen tatsächlichen Anschaffungskosten des Erstbesitzers - diese umfassen auch allfällige Sonderausstattungen und Rabatte - erbracht werden. Diese Regelung gilt auch für

"sehr alte KFZ". Das Erkenntnis des VwGH 28.4.1999, 94/13/0097, betrifft die Rechtslage vor 1. Jänner 1992 und ist daher nicht anzuwenden.

180

Bei geleasten bzw. gemieteten KFZ ist der Sachbezugswert von den Anschaffungskosten zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt wurden (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe). Sind die Anschaffungskosten aus dem Leasingvertrag nicht ersichtlich, ist vom Neupreis der entsprechenden Modellvariante zum Zeitpunkt der Erstzulassung auszugehen. Bei geleasten Gebrauchtfahrzeugen sind die "Anschaffungskosten" analog zu gekauften Gebrauchtfahrzeugen (siehe Rz 179) zu ermitteln.

181

Kosten für die Sonderausstattungen wie ABS, Autoradio, Klimaanlage und Ähnliches zählen zu den Anschaffungskosten eines Fahrzeuges und sind daher für Zwecke der Sachbezugsermittlung zu berücksichtigen. Gegenstände, die eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen (zB Autotelefon einschließlich Freisprechanlage), sind unberücksichtigt zu lassen. Unberücksichtigt bleibt auch der Wert der Autobahnvignette.

182

Bei einem Vorführkraftfahrzeug ist in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückzurechnen, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) um 20% erhöht werden.

4.2.4.5 Mehrfachnutzung

183

Benützen Arbeitnehmer abwechselnd verschiedene arbeitgebereigene KFZ, so ist bei Berechnung des Sachbezugswertes vom Durchschnittswert der Anschaffungskosten aller Fahrzeuge auszugehen. In die Durchschnittsberechnung dürfen nur solche Fahrzeuge einbezogen werden, die vom Kreis der betroffenen Arbeitnehmer im Wesentlichen gleichmäßig benutzt werden. Dies gilt unter anderem auch für Autoverkäufer.

Beispiel:

Ein Vertriebsunternehmen verfügt über vier Pkw. Alle diese vier Pkw werden von den vier Vertretern regelmäßig benützt. Die Anschaffungskosten betrugen für Pkw A 13.000 Euro, Pkw B und C 16.000 Euro, Pkw D 18.000 Euro. Bei Ermittlung des Sachbezugswertes ist für alle vier Vertreter von den durchschnittlichen Anschaffungskosten in Höhe von 15.750 Euro auszugehen.

183a

Hat ein Dienstnehmer den Vorteil der unentgeltlichen Nutzung mehrerer Kraftfahrzeuge für Privatfahrten (zB zwei oder mehrere PKW, PKW und Motorrad), ist ein Sachbezugswert für

jedes einzelne Kraftfahrzeug anzusetzen. Bei entsprechend hohen Anschaffungskosten ist der Höchstbetrag von 600 Euro (bis Ende 2004 510 Euro) daher mehrmals (zB für jeden einzelnen PKW oder für PKW und Motorrad) anzusetzen.

Beispiel:

Dem Dienstnehmer stehen ein Van (Anschaffungskosten 28.000 Euro) und ein Kleinwagen (Anschaffungskosten 14.500 Euro) unentgeltlich zur Verfügung. Der monatliche Sachbezug beträgt daher 637,50 Euro (1,5% von 28.000 Euro zuzüglich 1,5% von 14.500 Euro).

184

Wird das arbeitgebereigene KFZ mehreren Arbeitnehmern zur gemeinsamen Nutzung (Fahrgemeinschaft) zur Verfügung gestellt, ist der Sachbezugswert "einmal" zu ermitteln und nach Maßgabe des Ausmaßes der Teilnahme an der Fahrgemeinschaft zwischen den teilnehmenden Arbeitnehmern aufzuteilen (VwGH 20.12.1994, 94/14/0131).

185

Kommt es während des Lohnzahlungszeitraumes zu einem Fahrzeugwechsel, so bestehen keine Bedenken, wenn für den betreffenden Lohnzahlungszeitraum der Sachbezugswert entweder nach den Anschaffungskosten des bisherigen Fahrzeuges oder nach den Anschaffungskosten des neu zur Verfügung gestellten Fahrzeuges ermittelt wird.

Beispiel:

Einem Arbeitnehmer wird am 20. März ein neuer Dienstwagen zur Verfügung gestellt. Die Anschaffungskosten des alten Dienstwagens betrugen 18.000 Euro, die des neuen 20.000 Euro. Der Sachbezugswert kann im Lohnzahlungszeitraum März von den Anschaffungskosten des alten Dienstwagens berechnet werden. Erst ab April ist die Berechnung von den Anschaffungskosten des neuen Dienstwagens vorzunehmen.

4.2.4.6 Kostenbeiträge des Arbeitnehmers

186

Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern grundsätzlich den Sachbezugswert. Dies gilt sowohl für laufende Kostenersätze (pauschal oder kilometerabhängig) als auch für einen einmaligen Kostenbeitrag bei der Anschaffung des Fahrzeuges durch den Arbeitgeber. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so kann der Sachbezugswert deshalb nicht gekürzt werden. Bei einmaligem Kostenbeitrag besteht das Wahlrecht, ob dieser auf acht Jahre verteilt bei der laufenden Sachbezugsbewertung abgezogen wird oder ob der Sachbezugswert von vornherein von den gekürzten Anschaffungskosten berechnet wird.

Beispiel 1:

Anschaffungskosten	*18.000,00 Euro*
Kostenbeitrag	*3.500,00 Euro*
- Variante 1:	
Sachbezug 1,5% von 14.500 Euro	*217,50 Euro*
- Variante 2:	
Sachbezug 1,5% von 18.000 Euro	*270,00 Euro*
Abzüglich 12,5% von 3.500 Euro: 12	*36,46 Euro*
Sachbezug Variante 2	*233,54 Euro*

Als Sachbezug ist der Wert nach der günstigeren Variante 1 (217,50 Euro) anzusetzen.

*Bei Überprüfung der Grenze von **600 Euro (300 Euro)** ist zunächst der Sachbezugswert mit 1,5% (0,75%) von den (maßgeblichen) Anschaffungskosten zu ermitteln und (bei Variante 2) eine allfällige Eigenleistung abzuziehen.*

Beispiel 2:

Anschaffungskosten	***42.000,00 Euro***
Kostenbeitrag	*4.000,00 Euro*
- Variante 1:	
*Sachbezug 1,5% von **38.000 Euro*** *(übersteigt nicht den Höchstbetrag)*	***570,00 Euro***
- Variante 2:	
*Sachbezug 1,5% von **42.000 Euro*** *(wird zunächst nicht auf **600 Euro** gekürzt)*	***630,00 Euro***
Abzüglich 12,5% von 4.000 Euro: 12	*41,67 Euro*
Hinzuzurechnen	***588,33 Euro***

*Als Sachbezug ist der Wert nach der günstigeren Variante 1 (**570 Euro**) anzusetzen.*

4.2.4.7 Angemessenheitsprüfung

187

Die Angemessenheitsprüfung (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988) erstreckt sich auch auf Personen- und Kombinationskraftwagen, die ausschließlich von Arbeitnehmern des Unternehmens genutzt werden. Eine Kürzung der Anschaffungskosten für den Unternehmensbereich entfällt insoweit, als der Arbeitnehmer hinsichtlich des unangemessenen Teiles der Aufwendungen Kostenbeiträge leistet, wobei Kostenbeiträge in diesem Fall zuerst gegen unangemessene Aufwendungen zu verrechnen sind, ein übersteigender Teil hingegen den Sachbezugswert kürzt (Beispiele siehe EStR 2000 Rz 782).

4.2.5 Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ-Abstell- oder Garagenplatzes (§ 4a der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001)

188

§ 4a (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, das von ihm für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte genutzte Kraftfahrzeug während 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.

189

(2) Abs. 1 ist sowohl bei arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeugen als auch bei arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen, für die ein Sachbezug gemäß § 4 der Verordnung anzusetzen ist, anzuwenden.

190

(3) Parkraumbewirtschaftung im Sinne des Abs. 1 liegt vor, wenn das Abstellen von Kraftfahrzeugen auf öffentlichen Verkehrsflächen für einen bestimmten Zeitraum gebührenpflichtig ist.

191

Eine individuelle Zuordnung eines Garagen- oder Abstellplatzes an einen konkreten Arbeitnehmer ist nicht erforderlich. Es führt daher bereits die Einräumung der Berechtigung ("Möglichkeit"), einen arbeitgebereigenen Parkplatz benützen zu dürfen, zum Vorliegen eines Sachbezuges. Die Berechtigung kann zB durch Übergabe eines Schlüssels für den Einfahrtsschranken, eine Parkkarte oder durch ein Pickerl, mit dem parkberechtigte Fahrzeuge gekennzeichnet werden, eingeräumt werden. Steht ein Parkplatz mehreren Arbeitnehmern zur Verfügung, ist der Vorteil jedes Arbeitnehmers mit 14,53 Euro monatlich zu bewerten. Der Sachbezugswert ist auch dann zuzurechnen, wenn der Arbeitnehmer das KFZ für berufliche Fahrten (auch mehrmals pro Tag) benötigt oder wenn der Arbeitnehmer (zB weil er im Außendienst tätig ist) den Parkplatz nur gelegentlich in Anspruch nimmt.

192

Personen, die nicht zum Parken berechtigt sind bzw. auf die Bereitstellung eines Parkplatzes ausdrücklich verzichten, ist kein Sachbezugswert zuzurechnen, wenn auch tatsächlich nicht geparkt wird. Die Kontrolle obliegt dem Arbeitgeber.

193

Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes KFZ besitzen und Anspruch auf den Pauschbetrag gemäß § 3 der Verordnung des BMF vom 12. Juni 1996 über

außergewöhnliche Belastungen BGBl. Nr. 303/1996 idgF haben, ist kein Sachbezugswert zuzurechnen.

194

Der Sachbezugswert von 14,53 Euro bezieht sich auf die Bereitstellung eines Garagen- oder Abstellplatzes während der Arbeitszeit. Gelegentliches Parken auch außerhalb der Arbeitszeit führt zu keinem höheren Wert. Die Bereitstellung eines Garagenplatzes in der Nähe der Wohnung des Arbeitnehmers, der ständig - auch außerhalb der Arbeitszeit - zur Verfügung steht, fällt nicht unter die Regelung des § 4a der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, sondern ist individuell zu bewerten.

195

Der Sachbezugswert gemäß § 4a der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, in Höhe von 14,53 Euro monatlich stellt einen Mittelwert dar, der sowohl bei arbeitgebereigenen Garagen- oder Abstellplätzen, als auch bei solchen, die vom Arbeitgeber angemietet werden, und zwar unabhängig von der Höhe der dem Arbeitgeber erwachsenden Kosten, anzusetzen ist. Kostenersätze mindern den anzusetzenden Sachbezugswert, über den Sachbezugswert hinausgehende höhere Kostenersätze führen nicht zu Werbungskosten. Als Kostenersatz ist die effektive Kostenbelastung des Arbeitnehmers, somit der Bruttowert (inklusive Umsatzsteuer) anzusetzen.

196

§ 4a der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, ist nur auf jene Kfz anzuwenden, deren Abstellen in Bereichen einer Parkraumbewirtschaftung für einen bestimmten Zeitraum gebührenpflichtig ist. Es ist daher nur für mehrspurige Kfz (Pkw, Kombi), nicht aber für Motorräder, Mopeds, Mofas, Fahrräder mit Hilfsmotor usw. ein Sachbezugswert zuzurechnen.

197

Der Sachbezugswert kommt nur zur Anwendung,

- wenn das Abstellen von KFZ auf öffentlichen Verkehrsflächen für einen bestimmten Zeitraum flächendeckend gebührenpflichtig ist und
- der vom Arbeitgeber bereitgestellte Parkplatz innerhalb des gebührenpflichtigen Bereichs liegt.

197a

Stellen Gemeinden für ihre Arbeitnehmer Sondergenehmigungen aus, die zur gebührenfreien Benutzung von Parkplätzen auf öffentlichen Verkehrsflächen in parkraumbewirtschafteten Bereichen berechtigen, dann liegt ein Sachbezug vor. Dies gilt auch dann, wenn die Berechtigung zur gebührenfreien Benutzung von Parkplätzen auf die Dienstzeit eingeschränkt ist. Als Sachbezug ist der Wert der Parkberechtigungskarte anzusetzen. Monatlich ist daher ein Zwölftel des Wertes der Parkberechtigungskarte hinzuzurechnen. Rz 193 ist sinngemäß anzuwenden.

198

Eine zu einem Sachbezug führende Parkraumbewirtschaftung im Sinne der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, setzt ein bestimmtes Größenausmaß des Bereichs ("flächendeckend") voraus. Eine flächendeckende Parkraumbewirtschaftung liegt vor, wenn sich die Parkraumbewirtschaftung nicht auf eine Straße oder einen Platz beschränkt, sondern für den Bereich von mehreren zusammenhängenden Straßenzügen gegeben ist. In der Regel wird das nur in größeren Ballungszentren gegeben sein. Befinden sich innerhalb der parkraumbewirtschafteten Zone einzelne Parkplätze, auf denen ein kostenloses Parken möglich ist, ändert dies nichts am Charakter der flächendeckenden Parkraumbewirtschaftung.

199

Nach dem derzeitigen Stand ist von einer flächendeckenden Parkraumbewirtschaftung im Sinne der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, nur in folgenden Städten auszugehen:

Amstetten, Baden, Bregenz, Dornbirn, Eisenstadt, Feldkirch, Graz, Innsbruck, Kapfenberg, Klosterneuburg, Klagenfurt, Krems, Leoben, Linz, Mödling, Salzburg, St. Pölten, Schwechat (ab 1. Mai 2003), Steyr, Villach, Wels, Wr. Neustadt, Wien (1., 4., 5., 6., 7., 8. und 9. Bezirk; Teile des 2., 3. und des 20. Bezirks).

200

Diese Aufzählung ist nach dem derzeitigen Stand umfassend. Liegen in weiteren Orten Bereiche mit flächendeckender Parkraumbewirtschaftung vor, sind diese vom örtlich zuständigen Finanzamt dem BMF bekannt zu geben. Eine Erweiterung der Anwendung auf zusätzliche Städte bzw. Orte wird erlassmäßig festgestellt und führt rückwirkend zu keiner Zurechnung eines Sachbezuges.

Für Auskünfte, ob im Zweifelsfall ein bestimmtes Objekt im Bereich einer Parkraumbewirtschaftung liegt, ist das FA der Betriebsstätte zuständig. Die Finanzämter werden über Anfrage auch verbindliche Auskünfte zum jeweils geltenden Stand (§ 90 EStG 1988) erteilen. Zu diesem Zweck wird bei jedem der betreffenden Finanzämter ein Plan

ausgehängt, aus dem die Abgrenzung der flächendeckenden Parkraumbewirtschaftung für den Bereich (die Bereiche) dieses FA - ausgenommen für den 1., 4., 5., 6., 7., 8. und 9. Bezirk Wiens - hervorgeht.

201

Liegt der Abstellplatz am Rand einer gebührenpflichtigen Parkzone, ist ein Sachbezugswert dann anzusetzen, wenn die das Gelände (die Liegenschaft) umschließenden Straßen auf der an die Liegenschaft angrenzenden Straßenseite der Parkraumbewirtschaftung unterliegen. Der Umstand, dass bereits auf der gegenüberliegenden Straßenseite Parkplätze kostenlos zur Verfügung stehen, ist dabei unerheblich. Wird die Liegenschaft am Rand einer gebührenpflichtigen Parkzone einerseits durch Straßen begrenzt, die der Parkraumbewirtschaftung unterliegen, andererseits durch Grundstücke, auf denen ein Abstellen von KFZ nicht zulässig bzw. nicht möglich ist (zB bei einer Begrenzung durch Gleisanlagen der ÖBB, die U-Bahn, öffentliche oder private Garten- und Parkanlagen, einen Fluss), ist ebenfalls ein Sachbezugswert zuzurechnen.

202

In zeitlicher Hinsicht muss die Kostenpflicht der Parkraumbewirtschaftung zumindest teilweise innerhalb der Arbeitszeit des Arbeitnehmers gegeben sein. Arbeitet zB jemand nur in der Nacht und besteht während dieser Zeit keine Kostenpflicht, ist kein Sachbezugswert zuzurechnen.

203

Bei Zurverfügungstellung von arbeitgebereigenen oder vom Arbeitgeber angemieteten Garagen- oder Abstellplätzen außerhalb von Bereichen, die der Parkraumbewirtschaftung unterliegen, ist kein Sachbezugswert zuzurechnen. Kurzparkzonen, die nicht kostenpflichtig sind, stellen hingegen keinen Bereich der Parkraumbewirtschaftung im Sinne der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, dar.

4.2.6 Zinsenersparnisse bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen (§ 5 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001)

204

§ 5. (1) Die Zinsenersparnis bei unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ist mit 3,5% anzusetzen.

205

(2) Die Höhe der Raten und die Rückzahlungsdauer haben keinen Einfluss auf das Ausmaß des Sachbezuges. Die Zinsenersparnis ist mit 3,5% des aushaftenden Kapitals (abzüglich allfälliger vom Arbeitgeber verrechneter Zinsen) zu berechnen. Die Zinsenersparnis ist ein sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs.1 und 2 EStG 1988. Für Zinsenersparnisse aus Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen bis zu insgesamt 7.300 Euro ist kein Sachbezug anzusetzen. Übersteigen Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen den Betrag von 7.300 Euro, ist ein Sachbezug nur vom übersteigenden Betrag zu ermitteln.

206

Kein Gehaltsvorschuss bzw. kein Arbeitgeberdarlehen im Sinne des § 15 EStG 1988 liegt dann vor, wenn eine Vorschusszahlung gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern ist (zur Abgrenzung siehe Rz 633). Die Berechnung der Zinsenersparnis kann kontokorrentmäßig oder nach Monatsständen vorgenommen werden.

207

Werden an Arbeitnehmer Kredite in ausländischer Währung gegeben, ist für die Ermittlung eines Vorteiles aus dem Dienstverhältnis nicht der in der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, genannte Zinssatz maßgeblich. Diesfalls ist der Sachbezugswert individuell zu ermitteln. Von einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis wird regelmäßig dann auszugehen sein, wenn die entsprechenden Euromarkt-Zinssätze zuzüglich eines "Kleinhandelszuschlages" von 1,5 Prozentpunkten unterschritten werden. Es bestehen keine Bedenken, wenn dabei von einem Mittelwert ausgegangen wird und aus Vereinfachungsgründen der "Marktzinssatz" (Mittelwert des Verbrauchsortes) für das Kalenderjahr unter Heranziehung des EURIBOR für die Laufzeit von 12 Monaten zum Zeitpunkt der Kreditgewährung bzw. in der Folge zum jeweiligen ersten Arbeitstag eines Kalenderjahres ermittelt wird. Trägt das Kursrisiko der Arbeitgeber, ist für die Ermittlung der Zinsenersparnis der in der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, genannte Zinssatz maßgeblich (Beispiel siehe AÖF Nr. 131/1996).

4.2.7 Sonstige Sachbezugswerte (§ 6 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001)

208

§ 6. (1)

1. Holzdeputate (Brennholz), je Raummeter:

a) Hartholz (ungeschnitten) 21,80 Euro

b) Weichholz (ungeschnitten) 14,53 Euro

c) Sägeabfallholz und Astholz 10,90 Euro

Bei Übertragung von Holz am Stamm ist ein Abschlag von 10,90 Euro je Raummeter vorzunehmen.

2. Kartoffeln, je kg 0,21 Euro

3. Vollmilch, je Liter 0,65 Euro

4. Butter, je kg 5,23 Euro

5. Käse, je kg 5,88 Euro

6. Eier, je Stück 0,13 Euro

7. Fleisch, je kg gemischte Qualität ohne Knochen

a) Rindfleisch 5,45 Euro

b) Schweinefleisch 3,99 Euro

c) Kalbfleisch 8,72 Euro

d) Schweinehälfte im Ganzen 1,81 Euro

8. Ferkel, lebend 54,50 Euro

9. Getreide, je 100 kg

a) Roggen 13,80 Euro

b) Weizen - Futtergerste 15,20 Euro

c) Mais 15,98 Euro

10. Mahlprodukte, je kg

a) Roggenmehl 0,36 Euro

b) Weizenmehl 0,43 Euro

c) Weizen- und Maisgrieß 0,43 Euro

11. Kohle und Koks, je 100 kg

a) Steinkohle 22,67 Euro

b) Briketts 28,34 Euro

c) Hüttenkoks 23,98 Euro

Bei Bezug von mehr als 1.000 kg ist ein Abschlag von 15% vorzunehmen; bei Selbstabholung ist (zusätzlich) ein Abschlag von 20% vorzunehmen.

12. Strom

Unentgeltlich oder verbilligt abgegebener Strom ist mit dem jeweils günstigsten regionalen Tarif für private Haushalte zu bewerten.

13. Bereitstellung von landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten

Unentgeltlich oder verbilligt bereitgestellte landwirtschaftliche Maschinen und Geräte sind mit dem Richtwert für die Maschinenselbstkosten des österreichischen Kuratoriums für Landtechnik und Landentwicklung zu bewerten.

209

(2) Sind die Aufwendungen des Arbeitgebers für die Anschaffung oder Herstellung der im § 6 angeführten Wirtschaftsgüter höher als die festgesetzten Werte, sind die jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Sachbezugswert anzusetzen.

4.2.8 Kostenlos oder verbilligt abgegebene Optionen, soweit sie frei übertragbar sind (§ 7 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001)

210

§ 7. Der Wert von an Mitarbeiter kostenlos oder verbilligt abgegebenen Optionen, die Wirtschaftsgüter darstellen, zum Erwerb von Beteiligungen (zB Aktien) ist mit dem gemeinen Wert der Option anzusetzen. Bei Optionen, die an einer Börse notieren, entspricht der gemeine Wert dem Börsenkurs am Tag des Überganges der Verfügungsmacht (der Einräumung der Option). Notiert die Option nicht an der Börse, ist der Wert der Option unter Berücksichtigung des inneren Wertes und des Zeitwertes zu ermitteln. Der innere Wert der Option ergibt sich aus der Differenz des gemeinen Wertes der Beteiligung (bei börsenotierten Wertpapieren der Börsenkurs) zum Zeitpunkt der Einräumung der Option und des (niedrigeren) Ausübungspreises. Bei einem über dem Tageskurs liegenden Ausübungspreis ergibt sich ein negativer innerer Wert. Der Zeitwert der Option ist in Höhe eines Prozentsatzes pro Kalendermonat der Laufzeit der Option vom gemeinen Wert der Beteiligung (bei börsenotierten Wertpapieren der Börsenkurs) zum Zeitpunkt der Einräumung der 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 Option. Für die ersten zwölf Monate der Laufzeit beträgt der Prozentsatz 1,4% pro Kalendermonat, für die restliche Laufzeit 1% pro Kalendermonat. Der gemeine Wert ergibt sich aus der Summe des inneren Wertes und des Zeitwertes, wobei durch einen negativen inneren Wert der Zeitwert maximal auf ein Drittel reduziert werden kann.

211

Die unentgeltliche oder verbilligte Übertragung von Optionen, die Wirtschaftsgüter darstellen, ist ebenso wie eine kostenlose oder begünstigte Übertragung von Aktien als Vorteil aus dem Dienstverhältnis, der nach den Vorschriften des § 15 Abs. 2 EStG 1988 zu bewerten ist, im Zeitpunkt der Übertragung des Wirtschaftsgutes (des Zuflusses) zu versteuern (siehe § 7 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 kann zur Anwendung kommen, wenn die Option im Kalenderjahr der Übertragung ausgeübt wird und die Beteiligung erworben wird.

212

Die Zusage an einen Mitarbeiter, dass er zu einem späteren Zeitpunkt Aktien zu einem bestimmten Wert kaufen kann, führt nicht zu einem Zufluss im Zeitpunkt der Einräumung, wenn das eingeräumte Recht nur persönlich durch den Arbeitnehmer ausgeübt werden kann und somit mangels uneingeschränkter Verfügbarkeit ein Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Einräumung der Option nicht vorliegt. Ebenso liegt bei verschiedenen so genannten Stock

Options-Modellen, bei denen die Zusage des Aktienerwerbs zu einem bestimmten Kurs an zusätzliche Bedingungen geknüpft ist, die auf ein bestimmtes Verhalten des Arbeitnehmers abstellen (zB der Arbeitnehmer muss zum möglichen Zeitpunkt der Ausübung noch bei der Firma beschäftigt sein), keine Option im wirtschaftlichen Sinne vor.

213

Wird vom Arbeitgeber einem Arbeitnehmer eine Zusage erteilt, dass er zu einem späteren Zeitpunkt Aktien oder Beteiligungen zu einem bestimmten Kurs erwerben kann und knüpft diese Zusage an ein persönliches Verhalten des Arbeitnehmers bzw. kann sie ausschließlich von ihm ausgeübt werden, so wird zum Zeitpunkt der Zusage kein Wirtschaftsgut oder geldwerter Vorteil im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG 1988 übertragen und liegt daher kein Zufluss vor. In diesem Fall kommt es zu einem Zufluss erst im Zeitpunkt der Ausübung des zugesagten Rechts und somit zur Besteuerung des Vorteils. Der dem Arbeitnehmer entstehende Vorteil aus dem Dienstverhältnis (der Differenzbetrag aus dem aufzuwendenden Betrag für die Aktien und dem Tageskurs zum Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsmacht über die Aktien, wobei es unmaßgeblich ist, ob der Arbeitnehmer die Wertpapiere sofort verkauft oder behält) ist als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern. Bei bereits ausgeschiedenen Mitarbeitern ist die Versteuerung gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 67 Abs. 10 EStG 1988 durchzuführen. Wird vom Arbeitgeber der Differenzbetrag zwischen zugesagtem Kurs für den Erwerb von Aktien und dem Tageswert der Aktie an den Arbeitnehmer ausgezahlt, ohne dass es zu einem Erwerb und anschließendem Verkauf der Aktien kommt, ist analog vorzugehen. Hinsichtlich der Befreiung für Mitarbeiterbeteiligungen siehe § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b und c EStG 1988 (siehe Rz 90 ff).

4.3 Sachbezüge - Einzelfälle außerhalb der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001

4.3.1 (Mobil)Telefon

214

Analog der Verwaltungspraxis bei fallweiser Privatnutzung eines firmeneigenen Festnetztelefones durch den Arbeitnehmer ist kein Sachbezugswert zuzurechnen. Allein auf Grund der Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Mobiltelefons ist die Zurechnung eines pauschalen Sachbezugswertes daher nicht gerechtfertigt. Bei einer im Einzelfall erfolgten umfangreicheren Privatnutzung, sind die anteiligen tatsächlichen Kosten zuzurechnen.

4.3.1a Notebook

214a

Verwendet ein Arbeitnehmer einen arbeitgebereigenen PC (Laptop, Notebook, Desktop etc.) regelmäßig für berufliche Zwecke, ist für eine allfällige Privatnutzung kein Sachbezugswert anzusetzen. Eine Schulung im Auftrag des Arbeitgebers (zB Lernprogramm im Selbststudium) ist eine berufliche Nutzung. Der Verkauf des PCs an den Arbeitnehmer zu einem Wert, der mindestens dem Buchwert entspricht, ist ebenfalls kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Überträgt der Arbeitgeber den PC kostenlos dem Arbeitnehmer ins Privateigentum, dann ist der Wert des Gerätes (Buchwert) als Sachbezugswert zu versteuern. Stehen dem Arbeitnehmer hinsichtlich der beruflichen Nutzung Werbungskosten (AfA) zu, kann als Anschaffungswert der angesetzte Sachbezugswert herangezogen werden (siehe Rz 340). Die Übertragung voll abgeschriebener PCs führt zu keinem Vorteil aus dem Dienstverhältnis; eine AfA kann nicht in Anspruch genommen werden.

4.3.2 Mitarbeiterbeteiligungen

215

Die unentgeltliche oder verbilligte Übertragung von Beteiligungen an Arbeitnehmer stellt einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Werden vom Arbeitgeber Vermögensbeteiligungen wie zB Aktien an Arbeitnehmer übertragen, kommt es im Zeitpunkt der Übergabe zum Zufluss beim Arbeitnehmer. Hinsichtlich der Steuerbefreiung bei unentgeltlicher oder verbilligter Abgabe von Beteiligungen durch den Arbeitgeber siehe § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988.

216

Eine Übertragung einer Beteiligung (und damit ein Zufluss) liegt nur dann vor, wenn die Beteiligung ein Wirtschaftsgut ist und der Arbeitnehmer wirtschaftlicher Eigentümer wird. Keine Übertragung einer Beteiligung liegt daher vor, wenn der Arbeitnehmer über die Beteiligung nicht frei verfügen kann oder ein Verkauf oder die Weitergabe an Dritte durch Vereinbarungen mit dem Arbeitgeber auf Dauer eingeschränkt wird oder dem Arbeitnehmer wirtschaftlich gesehen nur ein Verfügen über die Erträge aus der Beteiligung für eine bestimmte Zeit (zB während der Dauer des Dienstverhältnisses) eingeräumt wird. Der Arbeitnehmer wird daher nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung, wenn zB dem Arbeitgeber ein Rückkaufsrecht zu einem von vorneherein vereinbartem Preis eingeräumt wird. Ein Vorkaufsrecht des Arbeitgebers zum Marktpreis oder eine bestimmte Sperrfrist (bis zu fünf Jahren) hinsichtlich einer Verwertung der Beteiligung sprechen für sich allein nicht gegen ein wirtschaftliches Eigentum des Arbeitnehmers.

217

Ist der Arbeitnehmer Eigentümer der Beteiligung, sind die daraus resultierenden Erträge nach den allgemein hiefür geltenden steuerlichen Vorschriften zu behandeln (zB Dividenden aus Aktien als endbesteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen). Ist der Arbeitnehmer wirtschaftlich betrachtet nicht Eigentümer der Beteiligung, weil er sie zB zu einem bestimmten Preis bei Beendigung des Dienstverhältnisses wieder an den Arbeitgeber übertragen muss, sind die Erträge aus der Beteiligung als Ausfluss aus dem Dienstverhältnis als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen.

218

Die Bewertung des geldwerten Vorteiles hat mit dem Mittelwert des Verbrauchsortes zu erfolgen. Notieren Beteiligungen (Aktien, Partizipationsscheine) an einer Börse, entspricht der Mittelpreis am Verbrauchsort dem Börsenkurs am Tag der Übertragung der Beteiligung. Notieren Beteiligungen nicht an einer Börse, ist der Mittelpreis am Verbrauchsort analog zum gemeinen Wert zu ermitteln. Die Anwendung des Wiener Verfahrens stellt im Regelfall eine geeignete Ermittlungsform dar, allerdings sind dabei im Betriebsvermögen enthaltene Grundstücke mit dem Verkehrswert anzusetzen und nicht mit einem Vielfachen des Einheitswertes.

219

Eine vom Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer verfügte Behaltefrist führt zu keiner anderen Beurteilung. Der Sachbezugswert ist nach den allgemeinen Vorschriften zu ermitteln, ein Bewertungsabschlag auf Grund der Behaltefrist ist nicht zulässig.

4.3.3 Incentive-Reisen

220

Veranstaltet der Arbeitgeber so genannte Incentive-Reisen, um bestimmte Arbeitnehmer für besondere Leistungen zu belohnen, so liegt grundsätzlich ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, wenn die Reisen einschlägigen Touristikreisen entsprechen. Wird die Incentive-Reise vom eigenen Arbeitgeber gewährt, so ist der Sachbezugswert (Preis der Reise inklusive Umsatzsteuer) im Wege des Lohnsteuerabzuges zu versteuern. Wird die Incentive-Reise hingegen von einem Dritten (zB Geschäftspartner des Arbeitgebers) gezahlt, so ist der geldwerte Vorteil im Allgemeinen im Rahmen einer Veranlagung zu erfassen. Wird die Incentive-Reise im Zusammenhang oder anstelle von Provisionen gewährt, sind die Rz 963 bis Rz 967 sinngemäß anzuwenden.

4.3.4 Personalrabatte

221

Steuerpflichtige Einnahmen liegen auch dann vor, wenn dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses Rabatte gewährt werden, die über die handelsüblich allen

Endverbrauchern zugänglichen Rabatte hinausgehen. Zur Beurteilung, ob derartige steuerpflichtige Rabatte vorliegen, sind nicht die Vergleichspreise von Großhandelskunden heranzuziehen, sondern jene im Einzelhandel (vgl. VwGH 08.05.2003, 99/15/0101). Gewährt ein Großimporteur für Personenkraftwagen seinen Arbeitnehmern Rabatte, die jenen an Wiederverkäufer entsprechen, liegt ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor. Ebenso liegen geldwerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis vor, wenn dem Arbeitnehmer Waren zu "Ausverkaufskonditionen" außerhalb der Ausverkaufszeiten überlassen werden. Der geldwerte Vorteil ergibt sich aus der Differenz zum handelsüblichen Preis unter Berücksichtigung der an Endverbraucher üblicherweise gewährten Rabatte (Mittelpreis des Verbrauchsortes).

Wird hingegen auch Einzelhandelskunden (zB bei Erreichen einer bestimmten Kaufsumme) ein höherer Rabatt gewährt und können die Arbeitnehmer diesen erhöhten Rabatt in Anspruch nehmen, dann stellt die Differenz zum "normalen" Rabatt dann keinen Sachbezug dar, wenn die Arbeitnehmer die gleichen Voraussetzungen erfüllen, wie sie dritte "Dauerkunden" erfüllen müssen, um den erhöhten Rabatt zu erhalten.

Beispiel:

Ein Einzelhandelsunternehmen gewährt den Kunden einen Rabatt in Höhe von 15%, wenn sie im Jahresdurchschnitt Waren von mehr als 2.000 Euro kaufen, andere Kunden bekommen einen 5-prozentigen Rabatt. Den eigenen Arbeitnehmern wird immer der erhöhte Rabatt von 15% eingeräumt. Bei Arbeitnehmern, die ebenfalls für mehr als 2.000 Euro einkaufen, liegt kein geldwerter Vorteil vor; bei allen anderen Arbeitnehmern liegen im Ausmaß der Differenz von 10 Prozentpunkten steuerpflichtige Einnahmen vor.

222

Personalrabatte führen zu keinem Vorteil aus dem Dienstverhältnis, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, dieselben Waren oder Dienstleistungen zu einem niedrigeren bzw. gleichen Preis im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs (zB in Supermärkten) zu kaufen. Der Bezug von Kleinstmengen (zB Lebensmittel für den täglichen Bedarf) kann vernachlässigt werden.

Jedoch stellt die Einlösung von Gutscheinen, die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern zum verbilligten Kauf von Waren überlassen hat, unabhängig vom Ausmaß des Preisnachlasses einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Das Vorliegen eines erheblichen betrieblichen Interesses des Arbeitgebers an der Einlösung der Gutscheine steht der Steuerpflicht des Preisvorteiles nicht entgegen (VwGH 8.5.2003, 99/15/0101). Die Rz 93 ff bleiben davon unberührt.

4.3.5 Lebensversicherung

222a

Nimmt der Arbeitgeber eine Lohnreduktion vor und zahlt die Differenz in einen Lebensversicherungsvertrag, wobei er sowohl Versicherungsnehmer als auch Begünstigter ist, und wird die Versicherungssumme nach Ablauf der Versicherungszeit an den Arbeitgeber ausbezahlt und von diesem an den Arbeitnehmer weitergeleitet, dann stellen die laufenden Prämienzahlungen beim Arbeitgeber Betriebsausgaben dar; der Anspruch gegenüber der Versicherung ist vom Arbeitgeber zu aktivieren. Beim Arbeitnehmer liegt zum Zeitpunkt der Prämienzahlung kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, weil er über die Versicherung nicht verfügen kann. Ein Zufluss beim Arbeitnehmer und somit gleichzeitig Lohnaufwand des Arbeitgebers liegt (erst) im Zeitpunkt der Weiterleitung der Versicherungssumme an den Arbeitnehmer vor (siehe auch Rz 663).

4.3.6 Verkauf gebrauchter Dienstfahrzeuge

222b

Beim Verkauf gebrauchter Dienstfahrzeuge an Arbeitnehmer liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug insoweit vor, als die Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses einen Preis zu bezahlen haben, der unter dem Preis liegt, der bei einer Veräußerung des Fahrzeuges an einen "fremden" privaten Abnehmer zu erzielen wäre. Die Höhe des Sachbezuges ergibt sich aus der Differenz des vom Arbeitnehmer zu bezahlenden Preises und – in Anlehnung an Punkt 5.2 des Durchführungserlasses zum NoVAG 1991 - dem Mittelwert zwischen dem Händler-Einkaufspreis und dem Händler-Verkaufspreis laut den inländischen Eurotax-Notierungen (jeweils inklusive Umsatzsteuer und NoVA). Dem Arbeitnehmer bleibt es unbenommen, einen niedrigeren Sachbezug anhand geeigneter Unterlagen (zB Bewertungsgutachten, vergleichbare Kaufpreise) nachzuweisen.

4.3.7 Überlassen von Jahreskarten bzw. Jahresnetzkarten für Privatfahrten

222c

Die Übergabe einer Jahresnetzkarte (zB ÖsterreichCard der ÖBB), die auch für Privatfahrten verwendet werden kann, stellt von vornherein einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, der mit dem üblichen Mittelpreis am Verbrauchsort (§ 15 Abs. 2 EStG 1988) anzusetzen ist. Das ist jener Wert, den jeder private Konsument für die Jahresnetzkarte zu zahlen hat. Kostenersätze des Arbeitnehmers mindern den Sachbezugswert. Kosten für allfällige berufliche Fahrten können als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei können je nach Dauer der Reise und der dafür zurückgelegten Fahrten die Kosten zum jeweils günstigsten Tarif (Einzelfahrscheine, Wochen-, Monatskarte), höchstens jedoch bis zur Höhe des steuerpflichtigen Sachbezuges berücksichtigt werden.

Verbietet der Arbeitgeber die private Verwendung der Jahresnetzkarte, dann liegt nur dann kein Sachbezugswert vor, wenn dieses Verbot entsprechend kontrolliert wird (siehe Rechtsprechung zur Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ, Rz 177). Eine derartige Kontrolle ist gegeben, wenn die Jahresnetzkarte nur für dienstliche Fahrten ausgefolgt und anschließend wieder nachweislich hinterlegt wird.

Werden bei der Bereitstellung von Netzkarten für innerstädtische Verkehrsmittel, bei denen die Einzelfahrten immer den gleichen Preis ausmachen, zumindest 25 Dienstfahrten pro Kalendermonat im Jahresdurchschnitt nachgewiesen und dafür keine Kostenersätze gezahlt, so ist kein Sachbezugswert anzusetzen. Diese Vereinfachungsregelung kann auf die Bereitstellung einer Jahresnetzkarte (z.B. ÖsterreichCard der ÖBB) nicht angewendet werden, weil bei Netzkarten für innerstädtische Verkehrsmittel die Einzelfahrten immer den gleichen Preis ausmachen, die Summe der Dienstfahrten jeweils den Wert der Jahreskarte abdeckt und die private Nutzung von untergeordneter Bedeutung ist (siehe auch Rz 714).

5 WERBUNGSKOSTEN (§ 16 EStG 1988)

5.1 Werbungskosten allgemein (§ 16 Abs. 1 EStG 1988)

5.1.1 Begriff der Werbungskosten

5.1.1.1 Allgemeines

223

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

224

Für den Werbungskostencharakter sind grundsätzlich weder ein unbedingtes berufliches Erfordernis zur Tätigung der Aufwendungen oder Ausgaben noch deren Zweckmäßigkeit erforderlich. Die Notwendigkeit einer Aufwendung ist grundsätzlich keine Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten, sondern ein Indiz für die berufliche Veranlassung bzw. für das Fehlen einer privaten Veranlassung (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Auf die Notwendigkeit kommt es daher bei solchen Aufwendungen oder Ausgaben an, die ihrer Art nach die Möglichkeit einer privaten Veranlassung vermuten lassen (VwGH 29.11.1994, 90/14/0231), wobei diesfalls die Notwendigkeit dahingehend zu prüfen ist, ob das Tätigen der Aufwendungen objektiv sinnvoll ist (VwGH 12.4.1994, 91/14/0024).

225

Eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben ist daher keine Voraussetzung für deren Abzugsfähigkeit. Sie kann allenfalls ein Indiz für die berufliche Veranlassung darstellen. Umgekehrt erhalten Aufwendungen oder Ausgaben nicht notwendigerweise dadurch Werbungskostencharakter, dass sie im Interesse oder auf Weisung des Arbeitgebers getätigt werden (zB im Zusammenhang mit der Bekleidung).

225a

Für die Beurteilung von Aufwendungen eines Abgabenpflichtigen als Werbungskosten ist zwischen seiner Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses und seiner Tätigkeit im

Rahmen einer Vereinigung, die den wirtschaftlichen und beruflichen Interessen von Arbeitnehmern einer bestimmten Fachrichtung (Berufsgruppe) förderlich ist, zu unterscheiden. Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Funktion bei einer solchen Vereinigung führen nicht zu Werbungskosten bei den Einkünften aus dem Dienstverhältnis, sind aber, wenn die Funktionsausübung für sich zu Einkünften führt, bei diesen zu berücksichtigen. Erfolgt die Ausübung der Funktion unentgeltlich, stellt diese Betätigung keine Einkunftsquelle dar, sodass die durch die Funktionsausübung bedingten Aufwendungen keine einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung finden können (VwGH 23.5.2000, 99/14/0301, VwGH 26.7.2000, 2000/14/0084).

Eine berufliche Veranlassung durch das Dienstverhältnis ist bei Reisekosten oder sonstigen Aufwendungen (Ausgaben), die im Zusammenhang mit einer Funktion als Personalvertreter, als Gewerkschafter (VwGH 21.11.1995, 95/14/0070) oder als Betriebsrat (VwGH 20.6.1995, 92/13/0298) stehen, nicht gegeben. Aufwendungen (Ausgaben) eines Richters im Zusammenhang mit seiner Eigenschaft als Funktionär der Richtervereinigung sind ebenfalls nicht beruflich veranlasst (VwGH 17.9.1996, 92/14/0145).

Erhält der Steuerpflichtige vom Arbeitgeber für seine Tätigkeit als Personalvertreter, Betriebsrat, Gewerkschafter oder Funktionär der Richtervereinigung und dgl. lohnsteuerpflichtige Ersätze, so sind Reisekosten oder andere durch diese Funktion veranlasste Ausgaben (Aufwendungen) bis zur Höhe dieser Ersätze als Werbungskosten zu berücksichtigen (siehe hiezu auch EStR 2000 Rz 4034).

Aufwendungen für Sportgeräte und Sportbekleidung sind, sofern sie dem Grunde nach Werbungskosten darstellen (Rz 386), nur im Zusammenhang mit Einnahmen als Berufssportler oder Trainer abzugsfähig, nicht jedoch im Rahmen des Dienstverhältnisses, für das der Sportler ganz oder teilweise freigestellt wird (zB als Polizist).

Erzielt ein Abgabepflichtiger für seine Vorlesungstätigkeit als Dozent keine Einnahmen, stellt diese Betätigung keine Einkunftsquelle dar. Die mit der Vorlesungstätigkeit zusammenhängenden Ausgaben sind nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die er als Angestellter bezieht, abzugsfähig (VwGH 26.5.2004, 2001/14/0040).

225b

Werden einem Arbeitnehmer Kosten vom Arbeitgeber ersetzt, diese Ersätze jedoch, weil kein Anwendungsfall des § 26 EStG 1988 vorliegt, der Lohnsteuer unterworfen, sind - soweit beruflich veranlasste, grundsätzlich absetzbare Aufwendungen vorliegen - diese als Werbungskosten zu berücksichtigen (VwGH 20.12.2000, 97/13/0111).

5.1.1.2 Verhältnis zu § 20 EStG 1988

226

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen. Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungsweg nicht zulässig. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll nämlich vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann (VwGH 6.11.1990, 90/14/0176, VwGH 28.2.1995, 94/14/0195).

Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung von Wirtschaftsgütern, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind bei gemischter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten (zB KFZ, Computer, Telefon, Faxgerät). Dies kann ggf. im Schätzungsweg erfolgen.

227

Sofern nicht das Aufteilungsverbot greift, sind Aufwendungen im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 außerdem einer Angemessenheitsprüfung zu unterziehen (vgl. dazu EStR 2000 Rz 4761 bis Rz 4807).

228

Bei Aufwendungen für Reisekosten, Arbeitszimmer, Familienheimfahrten und Bewirtungen von Geschäftsfreunden ist der Werbungskostenabzug durch
§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. c, d, e EStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eingeschränkt (siehe ABC der Werbungskosten Rz 322 ff).

229

Soweit Aufwendungen mit nicht steuerpflichtigen (steuerfreien, nicht steuerbaren oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen) Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, können diese nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

Auf eine begünstigte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 entfallende Werbungskosten sind bei den diesbezüglichen Einkünften zu berücksichtigen. Diese Ausgaben mindern daher die für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes gemäß § 3 Abs. 3 EStG 1988 heranzuziehenden Einkünfte (Progressionsvorbehalt).

5.1.1.3 Vorweggenommene Werbungskosten

230

Werbungskosten können bereits vor der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, wenn Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 15.1.1981, 1817/79; VwGH 28.5.1986, 85/13/0045) und klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (VwGH 23.6.1992, 92/14/0037), beispielsweise Aufwendungen durch Vorstellungsreisen oder Aufwendungen zur Arbeitsplatzvermittlung.

230a

Erfolgt ein allgemeines Karriereberatungsprogramm nicht in Zusammenhang mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquelle und ist die angestrebte Art der zukünftigen Tätigkeit noch ungewiss, liegen nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebenshaltung vor (siehe dazu VwGH 16.12.1999, 97/15/0148, EStR 2000 Rz 4728).

5.1.1.4 Nachträgliche Werbungskosten

231

Werbungskosten können auch nach Beendigung der nichtselbständigen Tätigkeiten anfallen, wenn ein erkennbarer Zusammenhang mit den erzielten Einnahmen besteht, beispielsweise Schadenersatzleistungen an den ehemaligen Arbeitgeber (vgl. VwGH 10.9.1987, 86/13/0149).

Betreut ein pensionierter Versicherungsvertreter weiterhin seinen ehemaligen Kundenstock, weil die Betreuungstätigkeit durch keine andere Person übernommen wurde, und dient die Betreuungstätigkeit dem Zweck, die Folgeprovisionen durch Aufrechterhaltung der Versicherungsverträge zu sichern, sind die durch die Betreuungstätigkeit veranlassten Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen. Werden hingegen die Folgeprovisionen auch dann weiterbezahlt, wenn eine andere Person die Betreuungstätigkeit übernimmt, stellen die Aufwendungen des pensionierten Versicherungsvertreters für die Betreuungstätigkeit keine Werbungskosten dar.

5.1.1.5 Vergebliche Werbungskosten

232

Dem Abzug von Ausgaben oder Aufwendungen steht es nicht entgegen, dass es letztlich nicht zum Zufluss von Einnahmen gekommen ist oder dass den getätigten Ausgaben (Aufwendungen) kein Gegenwert gegenübersteht (zB bei Unterliegen des Arbeitnehmers in einem arbeitsgerichtlichen Verfahren). Voraussetzung ist, dass die vergeblichen Ausgaben (Aufwendungen) in einem klar erkennbaren Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen. Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss klar erwiesen sein, eine bloße Absichtserklärung des Steuerpflichtigen reicht nicht aus (VwGH 21.10.1993, 92/15/0060).

5.1.1.6 Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen

232a

Siehe EStR 2000 Rz 1127 bis Rz 1180.

5.1.1.7 Aufteilung bei mehreren Einkunftsquellen

232b

Siehe EStR 2000 Rz 4034.

5.1.2 Zeitpunkt des Werbungskostenabzugs

5.1.2.1 Abflussgrundsatz

233

Werbungskosten sind grundsätzlich in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet werden, (siehe § 19 EStG 1988). Werden Werbungskosten aus Fremdmitteln getätigt, so führt bereits die Verausgabung der Fremdmittel und nicht erst die Rückzahlung zu Werbungskosten.

234

Ein Abfließen im Sinne des § 19 EStG 1988 ist nur bei einer tatsächlichen, wirtschaftlichen Vermögensminderung des Steuerpflichtigen gegeben.

Entgangene oder entgehende Einnahmen sind keine Werbungskosten (VwGH 20.5.1987, 86/13/0180; VwGH 30.9.1987, 87/13/0111; VwGH 27.2.1990, 89/14/0288, betr. nicht vergütete Überstunden). Ein Zu- und Abfließen kann auch in Form eines verkürzten Zahlungsweges anzunehmen sein (zB gelten die vom Arbeitgeber einbehaltenen Arbeitnehmeranteile in der gesetzlichen Sozialversicherung als Abfluss bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des Arbeitnehmers; auch bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind die Arbeitnehmeranteile Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, VwGH 16.9.1986, 86/14/0069).

5.1.2.2 Absetzung für Abnutzung

235

Aufwendungen für abnutzbare Arbeitsmittel, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 400 Euro (einschließlich USt) übersteigen, dürfen nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 (Absetzung für Abnutzung) abgezogen werden. Wird der Betrag von 400 Euro nicht überschritten, so kann der gesamte Betrag im Zeitpunkt der Bezahlung abgesetzt werden. Wirtschaftsgüter, die in wirtschaftlicher Hinsicht als Einheit anzusehen sind (bspw. Computer samt zugehörigem Bildschirm und Tastatur, siehe auch "ABC der Werbungskosten"), dürfen für die Berechnung dieser Betragsgrenze nicht getrennt werden.

5.1.3 Durchlaufende Posten

236

Beträge, die im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers oder eines Dritten verausgabt werden, sind keine Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 4 Abs. 3 EStG 1988). Siehe auch § 26 Z 2 EStG 1988.

Besorgt ein Lehrer Unterrichtsunterlagen und erhält er die Kosten von den Schülern ersetzt, liegen keine Werbungskosten vor.

5.1.4 Substanzverluste

237

Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern oder an Wirtschaftgütern erlittene Wertminderungen sind nur in folgenden Fällen als Werbungskosten anzusetzen:

- Die Absetzung für Abnutzung (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988). Dies gilt auch bei Arbeitsmitteln (§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988).
- Der Verlust (Zerstörung, Diebstahl) oder die Wertminderung (Beschädigung) von Arbeitsmitteln, wenn diese Umstände bei der beruflichen Verwendung eintreten (zB Beschädigung eines arbeitnehmereigenen KFZ im Rahmen einer Dienstreise, vgl. VwGH 16.3.1989, 89/14/0056; siehe dazu weiters Stichwort "KFZ", Rz 369 ff).
- Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten sind Werbungskosten, soweit sie mit dem Dienstverhältnis in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (zB bei fremdfinanzierter Anschaffung von Arbeitsmitteln).

238

Die Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung setzt das zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentum des Steuerpflichtigen am betreffenden Wirtschaftsgut voraus.

5.2 Berufsförderungsbeiträge (§ 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988)

5.2.1 Beiträge an politische Parteien

239

Beiträge an politische Parteien, deren Organisationen und Gliederungen, sowie an parteinahe Vereine, die auf Grund einer politischen Funktion geleistet werden müssen, sind Werbungskosten nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und keine Beiträge an Berufsverbände und Interessensvertretungen gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (siehe auch Rz 337a). Sie stehen daher nicht zusätzlich zum Werbungskostenpauschbetrag zu.

5.2.2 Beiträge an Gewerkschaften und andere Interessensvertretungen

240

Gewerkschaftsbeiträge sind Werbungskosten, soweit sie von aktiven oder im Ruhestand befindlichen Arbeitnehmern in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe geleistet werden. Dies gilt auch für Beiträge an andere Berufsvertretungen und Interessensverbände im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 1415 bis Rz 1420). Die Behandlung von Beiträgen an andere Einrichtungen und von Beiträgen zu Vereinigungen, die der beruflichen Fortbildung des Arbeitnehmers dienen, ist nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff zu beurteilen (VwGH 28.4.1987, 86/14/0174, betr. Beiträge eines Geografieprofessors zu einer geografischen Gesellschaft). Beiträge zu Interessensvertretungen von Pensionisten (zB Seniorenbund, Pensionistenverband) sind als Werbungskosten abzugsfähig.

5.2.3 Art der Berücksichtigung

241

Werden Berufsförderungsbeiträge vom Arbeitgeber (von der pensionsauszahlenden Stelle) einbehalten und an die Interessensvertretung weitergeleitet, so hat eine Berücksichtigung bereits beim laufenden Lohnsteuerabzug unmittelbar durch den Arbeitgeber zu erfolgen. Werden derartige Beträge von einem aktiven Arbeitnehmer selbst bezahlt, so hat eine Berücksichtigung im Veranlagungsverfahren zu erfolgen. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, kann eine Berücksichtigung der vom Pensionisten selbst bezahlten Beiträge im Rahmen der von der pensionsauszahlenden Stelle vorzunehmenden Aufrollung (§ 77 Abs. 3 EStG 1988) vorgenommen werden. Werden diese Aufwendungen bei der Aufrollung durch die pensionsauszahlende Stelle nicht berücksichtigt (zB bei verspäteter Geltendmachung), so kann die Geltendmachung auch im Rahmen eines

Veranlagungsverfahrens beim FA erfolgen. Unabhängig von der Art der Berücksichtigung sind Berufsförderungsbeiträge nicht auf das Werbungskostenpauschale anzurechnen.

242

Betriebsratsumlagen sind stets im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung geltend zu machen. Sie werden auf das Werbungskostenpauschale angerechnet.

5.3 Pflichtversicherungsbeiträge (§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988)

5.3.1 Pflichtbeiträge

243

Unter § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 fallen nur Pflichtbeiträge an inländische gesetzliche Sozialversicherungsträger bzw. Einrichtungen, denen die Funktion eines inländischen gesetzlichen Sozialversicherungsträgers zukommt. Solchen Pflichtbeiträgen sind Arbeitnehmerbeiträge von gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 lit. a ASVG aus der Vollversicherung ausgenommenen Arbeitnehmern sowie Arbeitnehmer-Beiträge an das Pensionsinstitut für Verkehr und öffentliche Einrichtungen gleichzuhalten. Das Service-Entgelt für die e-card gemäß § 31c ASVG ist vom Versicherten (im Gegensatz zur Krankenscheingebühr) unabhängig von einer Leistung zu zahlen und stellt daher ebenfalls einen Pflichtbeitrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dar.

Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 immer abzugsfähig, und zwar insoweit, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Ebenso sind Beiträge auf Grund einer inländischen oder ausländischen Versicherungspflicht nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Eine gesetzliche Versicherungspflicht ist auch dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer innerhalb dieser gesetzlichen Versicherungspflicht die Versicherungsanstalt selbst auswählen kann. Weiters stellen jene Beträge, die ein Steuerpflichtiger, der geringfügig beschäftigt ist und in das System der gesetzlichen Sozialversicherung optiert, gemäß § 19a ASVG zu entrichten hat, Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dar. Beitragszahlungen auf Grund mehrerer geringfügiger Beschäftigungen werden von der Sozialversicherung verpflichtend vorgeschrieben und sind daher auch als Pflichtbeiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu behandeln.

Sozialversicherungsbeiträge, die auf den gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 steuerfreien Betrag entfallen, sind als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 abzuziehen.

243a

Der Zusatzbeitrag für Angehörige gemäß § 51d ASVG und vergleichbare Beiträge des B-KUVG sind als Pflichtbeiträge des Versicherten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 abzugsfähig.

244

Beiträge auf Grund freiwillig übernommener Verpflichtungen, wie zB eine Höher- oder Weiterversicherung (Einkauf von Versicherungszeiten) in der gesetzlichen Sozialversicherung, sind grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Keine Pflichtbeiträge sind gegeben, wenn sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen (insbesondere im Interesse seiner Zukunftssicherung) beruhen, der zB durch Abschluss eines Vertrages oder durch Stellung eines Antrages - ausgenommen Beiträge an eine gesetzliche Krankenversicherung und Beiträge gemäß § 19a ASVG (siehe oben) - zum Ausdruck kommt (VwGH 26.6.1990, 89/14/0172). Beiträge an eine private Krankenversicherung können selbst dann nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie dadurch erzwungen wurden, dass der Arbeitgeber das Eingehen oder den Fortbestand des Dienstverhältnisses vom Abschluss dieses Versicherungsvertrages abhängig machte (VwGH 30.4.1996, 95/14/0155 betr. Grenzgänger). Beiträge zu einer freiwilligen Weiterversicherung sind ausnahmsweise dann als Werbungskosten im Sinne dieser Bestimmung anzusehen, wenn der Steuerpflichtige dadurch von der Pflichtversicherung nach dem GSVG auf Antrag befreit wird. Davon abgesehen kommt für freiwillige Beiträge solcher Art nur der Abzug als Sonderausgaben (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) in Betracht.

245

Beiträge, die Arbeitnehmer an eine ausländische Pensionskasse auf Grund ausländischer gesetzlicher Verpflichtung leisten ("Arbeitnehmerbeiträge"), sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988 ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale abzugsfähig. Pensionsbezüge auf Grund derartiger Beiträge sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 zu erfassen. Zahlungen, die ein Leistungsberechtigter ohne gesetzliche Verpflichtung an eine ausländische Pensionskasse leistet, stellen hingegen keine Werbungskosten, sondern Sonderausgaben dar. Soweit im Pensionsfall die Bezüge auf solchen freiwilligen Leistungen beruhen, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 vor, die nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung zu versteuern sind.

245a

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen von Arbeitnehmern nach dem liechtensteinischen Gesetz über die betriebliche Personalvorsorge (PVG) ist grundsätzlich bis zu einer Beitragsgrundlage in Höhe des Jahresarbeitslohns (das auf das

ganze Jahr berechnete Einkommen aus dem Arbeitsverhältnis) gegeben. Sieht das Reglement eine Begrenzung dieser Beitragsbasis vor, dann liegen verpflichtende Beiträge nur bis zu dieser Begrenzung vor.

245b

Eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nach dem Schweizer Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterbliebenen und Invalidenvorsorge (BVG) ist jedenfalls bis zu einer maximalen Beitragsgrundlagen in Höhe des koordinierten Jahresarbeitslohns gegeben. Gemäß Art. 50 des BVG erlassen die Vorsorgeeinrichtungen reglementarische Bestimmungen über die Leistungen, die Organisation, die Verwaltung und Finanzierung, die Kontrolle, das Verhältnis zu den Arbeitgebern, zu den Versicherten und zu den Anspruchsberechtigen. Sehen derartige Reglements höhere Beitragsleistungen für Arbeitgeber und Arbeitnehmer verpflichtend vor, ist aufgrund der gesetzlichen Regelung der Reglements (statutenmäßige Regelungen – siehe auch § 124 b Z 53 EStG 1988) von verpflichtenden Beiträgen gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988 auszugehen.

246

Behandlungsbeiträge gemäß § 63 B-KUVG, die in der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter versicherte Personen zu entrichten haben, sind keine Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (VwGH 27 5.1981, 1299/80). Dies gilt auch für die Krankenschein- bzw. Ambulanzgebühr. Es kommt aber eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung (§ 34 EStG 1988) in Betracht.

246a

Die Übertragung von Gutschriften bei Kindererziehungszeiten gemäß § 14 APG führt zu keiner Änderung des Werbungskostenabzuges der Pflichtbeiträgen des Versicherten, weil Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten, die für den (Ehe)Partner geleistet werden, das steuerpflichtige Einkommen jedenfalls im vollen Umfang vermindern (siehe § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).

5.3.2 Art der Berücksichtigung

247

Der Abzug von Pflichtbeiträgen und Pensionskassenbeiträgen im obigen Sinne ist der Höhe nach nicht begrenzt. Der Abzug von Pflichtbeiträgen im Sinne der Rz 243 erfolgt idR durch den Arbeitgeber, ohne dass es eines Freibetragsbescheides bedarf (§ 62 Z 4 EStG 1988), und ohne Anrechnung auf das allgemeine Werbungskostenpauschale. Hingegen sind Beiträge gemäß § 19a ASVG (Selbstversicherung bei geringfügiger Beschäftigung) und § 51d ASVG

(Zusatzbeiträge für Angehörige, siehe Rz 243a), sofern sie nicht vom Arbeitgeber einbehalten werden, bei der Veranlagung zu berücksichtigen.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Pflichtversicherungsbeiträge oder Beiträge auf Grund einer Versicherungspflicht auf den gesamten erhaltenen Arbeitslohn entfallen. Erhält daher ein Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zB 13. oder 14. Monatsgehalt, Belohnungen), dann ist im Sinne des § 67 Abs. 12 EStG 1988 eine Aufteilung dieser Beiträge auf laufende und sonstige Bezüge vorzunehmen (siehe Rz 1125). Diese Bestimmung ist auch im Fall der Veranlagung von Arbeitnehmern (zB von Grenzgängern) anzuwenden (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0014).

247a

Die vom Arbeitgeber übernommenen Sozialversicherungsbeiträge (Altersteilzeit bzw. übernommene Beiträge im Zusammenhang mit Sachbezügen) erhöhen als Vorteil aus dem Dienstverhältnis den Bruttobezug des Arbeitnehmers. Bei Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage sind diese Beträge im selben Ausmaß als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

248

Pflichtbeiträge von nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft können bei der Lohnverrechnung berücksichtigt werden, wenn die Beiträge vom Arbeitgeber einbehalten und an die Versicherungsgesellschaft abgeführt werden. Andernfalls kann eine Berücksichtigung nur bei der Arbeitnehmerveranlagung erfolgen. In beiden Fällen ist zu beachten, dass die auf die laufenden Bezüge entfallenden Beiträge bei den laufenden Bezügen und die auf die sonstigen Bezüge entfallenden Beiträge bei den sonstigen Bezügen abzuziehen sind. Sofern sonstige Bezüge in Höhe von ungefähr einem Sechstel der laufenden Bezüge gezahlt werden, sind zwölf Vierzehntel der Beiträge bei den laufenden Bezügen und zwei Vierzehntel bei den sonstigen Bezügen zu berücksichtigen. Bei der Berücksichtigung der Beiträge als Werbungskosten hat durch das FA eine Verminderung der sonstigen Bezüge um die darauf entfallenden Pflichtbeiträge zu erfolgen.

5.4 Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988)

5.4.1 Allgemeines

249

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale").

250

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Für den vollen Kalendermonat können 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird. Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage, für Krankenstandstage, für Urlaubstage und für Karenzurlaubstage zu berücksichtigen. Steht daher das Pendlerpauschale im Regelfall zu, tritt durch derartige Zeiträume, keine Änderung ein (siehe dazu Rz 263).

251

Hinsichtlich des Begriffes "Arbeitsstätte" und der Abgrenzung zu beruflich veranlassten Reisen siehe Rz 291 ff bei § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988.

252

Für die Beurteilung, ob und in welchem Ausmaß ein Pendlerpauschale zusteht, ist es unmaßgeblich, ob die Wohnung und/oder die Arbeitstätte im Inland oder Ausland gelegen sind (VwGH 08.02.2007, 2004/15/0102). Daher steht bei Fahrten zwischen einer inländischen Arbeitsstätte und einer im Ausland gelegenen Wohnung für die gesamte Fahrtstrecke das Pendlerpauschale zu. Auch Grenzgängern im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988 stehen die Pauschalbeträge des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für die gesamte Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte zu.

5.4.2 Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln

5.4.2.1 Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit

253

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nachtarbeit) verkehrt.

5.4.2.2 Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung

254

Unzumutbarkeit liegt ferner im Falle einer dauernden starken Gehbehinderung vor. Dies ist dann der Fall, wenn der Behinderte eine Bescheinigung gemäß § 29b StVO 1960 besitzt oder infolge seiner Behinderung von der Kraftfahrzeugsteuer befreit ist.

5.4.2.3 Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit

255

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gilt als nicht zumutbar, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

Einfache Wegstrecke	Zumutbare Wegzeit
unter 20 Kilometer	1,5 Stunden
ab 20 Kilometer	2 Stunden
ab 40 Kilometer	2,5 Stunden

256

Ist die Wegzeit bei der Hinfahrt oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit.

257

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB "Park and Ride") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird. Unter Fahrtstrecke ist bei Benützung eines KFZ jene kürzeste Strecke zu verstehen, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, um

die auf Grund bestehender Geschwindigkeitsbeschränkungen zeitaufwändige Befahrung von Ortsdurchfahrten (verkehrsberuhigte Zonen) zu vermeiden (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002,96/14/0003). Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes (zB "Verkehrsverbund Ostregion"), wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein.

258

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

259

Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze ist die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227). Verfügt der Arbeitnehmer über eine Schlafstelle, so ist der Arbeitsweg von dieser Schlafstelle aus zu berechnen. Für Familienheimfahrten können ggf. gesondert Werbungskosten geltend gemacht werden.

260

Zum zeitlichen Überwiegen bei Dienstreisen, die von der Wohnung aus angetreten werden, siehe Rz 264.

5.4.3 Zeitliches Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum

261

Ist an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (mehr als zehn Tage im Kalendermonat) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar, so besteht Anspruch auf das "große Pendlerpauschale". Urlaub oder Krankenstand sind für die Frage des Überwiegens auszuklammern. Ist der Arbeitnehmer den gesamten Lohnzahlungszeitraum hindurch auf Urlaub oder krank, sind die Verhältnisse des vorangegangenen Lohnzahlungszeitraums maßgebend. Das Pendlerpauschale ist auch für jenen Lohnzahlungszeitraum zu gewähren, in dem eine Ersatzleistung für Urlaubsentgelt gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 versteuert wird. Es bestehen keine Bedenken, auch bei anderen Bezügen gemäß § 67 Abs. 8 lit. a, b und c EStG 1988 analog vorzugehen, wenn sie neben laufenden Bezügen gewährt werden.

262

Bei Wechselschicht ist nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist. Fallen in einen Lohnzahlungszeitraum zwei oder mehrere Wechselschicht - Teilzeiträume, ist für den Lohnzahlungszeitraum auf das Überwiegen abzustellen.

263

Bei ganzjährigem Karenzurlaub (einschließlich Mutterschutz) liegt während des gesamten Kalenderjahres kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor, sodass eine pauschale Abgeltung eines derartigen Aufwandes im Wege des Pendlerpauschales nicht in Betracht kommt (siehe auch Rz 273).

5.4.4 Vorgangsweise bei von der Wohnung aus angetretenen Dienstreisen

5.4.4.1 Zeitliches Überwiegen

264

Werden Dienstreisen unmittelbar von der Wohnung aus begonnen, scheiden die Tage der Dienstreise für das Pendlerpauschale grundsätzlich aus. Folgende Dienstreisetage sind aber bei der Ermittlung der Voraussetzungen für das Pendlerpauschale, insbesondere des Überwiegens der Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum, zu berücksichtigen:

Die Dienstreiseersätze werden von der Wohnung aus berechnet. Der Tag des Beginns und der Tag der Beendigung der Dienstreise werden dann berücksichtigt, wenn an diesen Tagen die Arbeitsstätte zur Verrichtung von "Innendienst" aufgesucht wird.

Die Dienstreiseersätze werden vom Arbeitsort berechnet. Der Tag des Beginns der Dienstreise und der Tag der Beendigung werden berücksichtigt, und zwar auch dann, wenn die Arbeitsstätte an diesen Tagen nicht zur Verrichtung von Innendienst aufgesucht wird.

5.4.4.2 Sachbezug bei Verwendung des arbeitgebereigenen KFZ

265

Werden Dienstreiseersätze von der Wohnung aus berechnet, zählen unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen mit einem arbeitgebereigenen KFZ bei der Berechnung des Sachbezugswertes nicht mit, es sei denn, der Arbeitnehmer begibt sich nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte und kehrt am selben Tag zu seiner Wohnung zurück. Bei Berechnung von Reiseersätzen vom Arbeitsort aus ist hingegen bei der Ermittlung des Sachbezugs jedenfalls einmal die Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung anzusetzen.

5.4.4.3 Kilometergeldersätze bzw. Werbungskosten bei Verwendung des eigenen KFZ

266

Werden Dienstreiseersätze von der Wohnung aus berechnet, bleiben auch Kilometergeldersätze für unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen steuerfrei, sofern sich der Arbeitnehmer nicht nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte begibt und am selben Tag zu seiner Wohnung zurückkehrt. Bei fehlender oder unzureichender Ersatzleistung können Kilometergelder als (Differenz-)Werbungskosten geltend gemacht werden. Bei Berechnung von Reiseersätzen vom Arbeitsort aus sind Kilometergeldersätze hingegen im Ausmaß der Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung steuerpflichtig.

Beispiel:

Ein Monteur wohnt in Mödling. Sein Arbeitsort (zB Werkstätte, Ersatzteillager, Büro) ist in Wien. Er tätigt Dienstreisen nach St. Pölten.

Variante 1:

Reisekostenersätze werden von der Wohnung aus berechnet. Der Monteur kommt nicht zur Arbeitsstätte. Vorgangsweise bei eintägiger Dienstreise bzw. am An- und Abreisetag:

Pendlerpauschale	*nein*
Tagesgeld	*ja*
Kilometergeldersatz	*nicht steuerbar*
Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte –Wohnung	*nein*
Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW	*ja*

Variante 2:

Reisekostenersätze werden von der Wohnung aus berechnet. Der Monteur kommt am Ende der Dienstreise oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst zur Arbeitsstätte. Vorgangsweise bei eintägiger Dienstreise bzw. am An- und Abreisetag:

Pendlerpauschale	*ja*
Tagesgeld	*ja*
Kilometergeldersatz	*nicht steuerbar,* *nicht aber für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung*

Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung	*ja*
Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW	*ja,* *nicht aber für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung*

Variante 3:

Reisekostenersätze werden von der Arbeitsstätte aus bzw. zur Arbeitsstätte zurück berechnet. Vorgangsweise bei eintägiger Dienstreise bzw. am An- und Abreisetag:

Pendlerpauschale	*ja*
Tagesgeld	*ja*
Kilometergeldersatz	*nicht steuerbar*
Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung	*ja*
Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW	*ja,* *nicht aber für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung*

Variante 4:

Vorgangsweise bei Abwesenheitstagen (ohne An- und Abreisetag):

Pendlerpauschale	*nein*
Tagesgeld	*ja*
Kilometergeldersatz	*nicht steuerbar*
Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung	*nein*
Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW	*ja*

5.4.5 Pendlerpauschale bei Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ und bei Verwendung eines eigenen KFZ als Arbeitsmittel

267

Aus der Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ergibt sich nicht automatisch, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar ist. Umgekehrt schließt dieser Umstand die Inanspruchnahme

des Pendlerpauschales nicht aus. Maßgebend sind auch in diesem Fall die allgemeinen Kriterien.

268

Wird vom Arbeitnehmer ein eigenes KFZ verwendet, das auf Grund überwiegender beruflicher Nutzung als Arbeitsmittel anzusehen ist, gelten die Ausführungen zu Rz 267 entsprechend.

5.4.6 Vorgangsweise bei Kundenbesuchen auf dem Arbeitsweg

269

Für die Entfernung der direkten Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung ist einerseits ein Sachbezugswert anzusetzen und andererseits nach den allgemeinen Voraussetzungen das Pendlerpauschale zu berücksichtigen. Allfällige Kilometergeldersätze sind steuerpflichtig.

270

Für eine auf Grund des Kundenbesuchs erforderliche zusätzliche Wegstrecke ist hingegen kein Sachbezug anzusetzen. Kilometergeldersätze sind im Rahmen des § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei. Bei fehlendem oder unzureichendem Kilometergeldersatz durch den Arbeitgeber können (Differenz-)Werbungskosten geltend gemacht werden.

5.4.7 Pendlerpauschale bei Werkverkehr

271

Erwachsen dem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr keine Kosten, besteht kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale. Sind hiefür Kostenersätze zu leisten, können diese Kosten bis zur Höhe des jeweiligen Pendlerpauschales als Werbungskosten beim Arbeitgeber geltend gemacht werden. Zum Begriff "Werkverkehr" siehe auch Rz 742.

5.4.8 Pendlerpauschale bei mehreren Dienstverhältnissen

272

Für weitere Dienstverhältnisse steht nur dann ein zusätzliches Pendlerpauschale zu, wenn dadurch im Lohnzahlungszeitraum überwiegend das Zurücklegen zusätzlicher Wegstrecken verursacht wird (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0130). In diesem Fall ist für die Zuerkennung des Pendlerpauschales bei jedem Dienstverhältnis die jeweilige Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte maßgeblich.

272a

Unter folgenden Umständen kann ein Pendlerpauschale bei zwei oder mehreren Dienstverhältnissen im Zuge der (Arbeitnehmer-)Veranlagung berücksichtigt werden:

- Der jeweilige Dienstgeber kann das Pendlerpauschale nicht berücksichtigen, da die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale bezogen auf dieses Dienstverhältnis nur an höchstens zehn Tagen im Kalendermonat vorliegen und daher das Kriterium des zeitlichen Überwiegens nicht erfüllt ist.

- Würde nur ein Dienstverhältnis vorliegen, wären die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale an mindestens elf Arbeitstagen im Kalendermonat erfüllt.

Beispiel:

Am Montag und Dienstag wird der Steuerpflichtige für den Arbeitgeber A tätig und legt an diesen Tagen eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 45 km zurück.

Am Mittwoch und Donnerstag wird der Steuerpflichtige für den Arbeitgeber B tätig und legt an diesen Tagen eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 63 km zurück.

Weder der Arbeitgeber A noch der Arbeitgeber B dürfen das (kleine) Pendlerpauschale berücksichtigen, weil beim jeweiligen Dienstverhältnis das Kriterium des zeitlichen Überwiegens nicht erfüllt ist. Im Zuge der (Arbeitnehmer-)Veranlagung darf daher das niedrigere Pendlerpauschale berücksichtigt werden.

Würde der Steuerpflichtige hingegen die Entfernungen im Zusammenhang mit nur einem Dienstverhältnis zurücklegen, wären die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales durch den Arbeitgeber erfüllt (an vier Tagen pro Woche wird jedenfalls eine Entfernung von 45 km zurückgelegt).

5.4.9 Berücksichtigung des Pendlerpauschales durch den Arbeitgeber

273

Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf dem amtlichen Vordruck L 34 die Erklärung über das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen abzugeben. Der Arbeitgeber hat diese Erklärung zum Lohnkonto des Arbeitnehmers zu nehmen. Ist eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, darf der Pauschbetrag nicht in Abzug gebracht werden (VwGH 20.12.1994, 94/14/0131). Es dürfen nur Erklärungen berücksichtigt werden, die vollständig ausgefüllt sind. Die Berücksichtigung des Pendlerpauschales erfolgt auf Grund der erklärten einfachen Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet.

Das Erkenntnis des VwGH vom 16.2.2006, 2005/14/0108, wonach die Pauschbeträge nur für Zeiträume zu berücksichtigen sind, in denen typischerweise bloß kurzfristig die

Fahrtaufwendungen ausfallen, führt zu keiner Änderung dieser Auslegung. Siehe auch Rz 263.

274

Bei Zutreffen der Voraussetzungen kann das Pendlerpauschale innerhalb des Kalenderjahres auch für Zeiträume vor der Antragstellung vom Arbeitgeber berücksichtigt werden. Bei offensichtlich unrichtigen Angaben ist ein Pendlerpauschale nicht zu berücksichtigen. Das Zutreffen der Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales wird im Zuge der Lohnsteueraußenprüfung überprüft. Stellt sich nachträglich heraus, dass die vom Arbeitnehmer dem Arbeitgeber gegenüber abgegebene Erklärung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht, wird der Arbeitnehmer gemäß § 83 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 unmittelbar als Steuerschuldner in Anspruch genommen. Der Arbeitgeber haftet in solchen Fällen nicht für die Lohnsteuer, ausgenommen bei unrichtigen Angaben des Arbeitnehmers, die der Arbeitgeber auf Grund besonderer Umstände als unrichtig erkennen musste.

275

Analog zur Möglichkeit einer nachträglichen Berücksichtigung des Pendlerpauschales (Rz 276) bestehen keine Bedenken, wenn zunächst die wahrscheinlichen Verhältnisse angegeben werden und erst am Jahresende erklärt wird, in welchen Lohnzahlungszeiträumen abweichende Verhältnisse vorgelegen sind. Gibt der Arbeitnehmer eine korrigierte Erklärung ab, dann hat der Arbeitgeber das bisher berücksichtigte Pendlerpauschale zu berichtigen. Gibt der Arbeitnehmer keine Erklärung ab, so ist der Arbeitgeber nicht verpflichtet, von sich aus eine Korrektur vorzunehmen.

5.4.10 Geltendmachung des Pendlerpauschales beim FA

276

Wurde das Pendlerpauschale beim laufenden Lohnsteuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe berücksichtigt, kann es auch im Rahmen des Veranlagungsverfahrens geltend gemacht werden. Für Grenzgänger (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988) ist das Pendlerpauschale stets im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen.

5.5 Arbeitsmittel (§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988)

277

Arbeitsmittel sind Wirtschaftgüter, die überwiegend zur Ausübung einer Berufstätigkeit verwendet werden. Unter Arbeitsmittel sind nicht nur Arbeitsgeräte für die Verrichtung körperlicher Arbeiten zu verstehen, sondern alle Hilfsmittel, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind (VwGH 14.11.1990, 89/13/0042). Für die Qualifikation als Arbeitsmittel ist nicht Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die Beschaffung

dieses Wirtschaftsgutes für erforderlich hält oder gar ausdrücklich anordnet. Zu Wirtschaftsgütern, die typischerweise einem privaten Bedürfnis dienen, siehe Rz 226 ff. Einzelfälle siehe ABC der Werbungskosten.

5.6 Reisekosten (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988)

5.6.1 Reisebegriff (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988)

278

Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt und
- eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und
- kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (siehe Rz 300 bis 310 betr. Tagesgeld).

279

Da der Reisebegriff des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sich mit dem Reisebegriff des § 4 Abs. 5 EStG 1988 deckt (VwGH 11.6.1991, 91/14/0074), gelten die dazu getroffenen Ausführungen für alle Einkunftsarten. Durch das Budgetbegleitgesetz 2003 wurden die Textierungen des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 und des § 4 Abs. 5 EStG 1988 einander angeglichen. Anlass für die Änderung war das Erkenntnis des VwGH 30.1.2003, 99/15/0085, in dem der VwGH aus dem Fehlen der Wortfolge "ohne Nachweis ihrer Höhe" in der Textierung des § 4 Abs. 5 EStG 1988 (alte Fassung) die Ansicht abgeleitet hat, dass § 4 Abs. 5 EStG 1988 (lediglich) zu einer betragsmäßigen Begrenzung von Verpflegungsaufwendungen geführt habe, die im Übrigen nachzuweisen wären. Die Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2003 stellt klar, dass - sofern ein abzugeltender Mehraufwand offenkundig nicht auszuschließen ist (vgl. Rz 286) - die Berücksichtigung von Pauschalsätzen keinen Nachweis über entstandene Aufwendungen voraussetzt. Inhaltlich ist durch die Gesetzesänderung keine Änderung gegenüber der Beurteilung nach der Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2003 eingetreten.

280

Bei Berechnung der Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit ist von der kürzesten zumutbaren Wegstrecke auszugehen (VwGH 8.5.1984, 83/14/0187, VwGH 8.5.1984, 83/14/0193, VwGH 8.5.1984, 83/14/0194). Dabei ist die Entfernung zwischen Anfang und

Ende (Ziel) der Fahrt und nicht die Entfernung zwischen den Ortsmittelpunkten maßgebend (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069).

5.6.2 Berufliche Veranlassung

281

Eine berufliche Veranlassung kann - anders als bei einer Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 - nicht nur dann vorliegen, wenn die Reise über Auftrag des Arbeitgebers erfolgt. Beruflich veranlasst können beispielsweise auch Reisen im Zusammenhang mit einer aus eigener Initiative unternommenen Berufsfortbildung (siehe dazu ABC der Werbungskosten) des Arbeitnehmers oder zur Erlangung eines neuen Arbeitsplatzes sein. Keine berufliche Veranlassung liegt vor, wenn die Reise nicht ausschließlich durch den Beruf veranlasst und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nicht nahezu ausgeschlossen ist (VwGH 18.2.1999, 97/15/0092, VwGH 27.5.1999, 97/15/0142). Eine ausschließliche berufliche Veranlassung wird im Regelfall für Fahrten zur Anschaffung von Arbeitsmitteln nicht gegeben sein.

Reisekosten bei Funktionärstätigkeiten: siehe Rz 225a.

5.6.3 Abgrenzung zur Dienstreise

282

Der im § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 verwendete Begriff "ausschließlich beruflich veranlasste Reisen" ist zwar dem in § 4 Abs. 5 EStG 1988 verwendeten Begriff "ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reisen" gleichzusetzen, nicht hingegen dem im § 26 Z 4 EStG 1988 verwendeten Begriff "Dienstreise" (VwGH 28.5.1986, 85/13/0151 ua.). Anders als für die steuerfreie Auszahlung von Kostenersätzen nach § 26 Z 4 EStG 1988 reicht es für die Geltendmachung von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten nicht aus, dass der Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort verlässt, ohne größere Entfernungen zurückzulegen (§ 26 Z 4 EStG 1988, 1. Tatbestand), oder
- so weit weg von seinem ständigen Wohnort arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, beispielsweise im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung (§ 26 Z 4 EStG 1988, 2. Tatbestand). Die Möglichkeit der Geltendmachung von Werbungskosten (Nächtigungskosten, Familienheimfahrten) aus dem Titel "doppelte Haushaltsführung", Rz 341 ff, bleibt in diesem Fall aber unberührt.

283

Im Gegensatz zu einer "Dienstreise" kann eine "Reise" aber auch ohne dienstlichen Auftrag erfolgen (siehe Rz 281). Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 setzt jedoch ebenso wie bei Dienstreisen im Sinne der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen (VwGH 19.4.1988, 87/14/0007) voraus.

5.6.4 Mittelpunkt der Tätigkeit bei "Innendienst"

284

Als Mittelpunkt der Tätigkeit gilt jedenfalls jene Betriebsstätte des Arbeitgebers, in welcher der Arbeitnehmer "Innendienst" verrichtet. Als "Innendienst" gilt jedes Tätigwerden im Rahmen der unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten (zB Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten eines Vertreters oder eines im Außendienst tätigen Prüfungsorgans, Abhalten einer Dienstbesprechung). Eine bestimmte Mindestdauer ist dafür nicht Voraussetzung. Auch ein kurzfristiges Tätigwerden ist als "Innendienst" anzusehen. Verrichtet ein Arbeitnehmer neben seiner Tätigkeit im Innendienst auch Außendienst, bestimmt sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit danach, wo er für den Fall, dass kein Außendienst versehen wird, regelmäßig tätig wird (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076; VwGH 28.10.1997, 93/14/0077). Kein "Innendienst" liegt vor, wenn das Aufsuchen der Betriebsstätte ausschließlich mittelbar durch die beruflichen Obliegenheiten veranlasst ist (zB Abholen von Unterlagen oder von Waren, Wechseln des Fahrzeuges, Entgegennahme des Arbeitslohns). Daher werden bei einem Handelsreisenden beruflich bedingte Reisen, die er von seiner Wohnung aus antritt, nicht dadurch unterbrochen, dass er den Sitz des Arbeitgebers nur deswegen aufsucht, um Muster oder Waren abzuholen (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069).

5.6.5 Absetzbare Aufwendungen

285

Werbungskosten aus dem Titel "Reisekosten" liegen nur in dem Umfang vor, in dem sie vom Steuerpflichtigen selbst getragen werden. Als Reisekosten kommen insbesondere Fahrtkosten (Werbungskosten allgemeiner Art), Verpflegungsmehraufwand und Nächtigungsaufwand in Betracht. Ersätze, die der Arbeitgeber gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 leistet, vermindern den jeweils abzugsfähigen Aufwand.

286

Auch wenn die Aufwendungen ohne Nachweis ihrer Höhe soweit als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, als sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Sätze nicht übersteigen, kann es bei der Abgeltung in Form von Pauschalsätzen nicht dazu kommen,

Werbungskosten auch dort anzuerkennen, wo nach dem äußeren Anschein Aufwendungen des Arbeitnehmers gar nicht anfallen (VwGH 6.2.1990, 89/14/0031 betr. unentgeltliche Zurverfügungstellung eines Nächtigungsquartiers).

5.6.6 Fahrtkosten

5.6.6.1 Berücksichtigung der Fahrtkosten

287

Fahrtkosten stellen keine spezifischen Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Da sie aber in der Regel in Verbindung mit Reisekosten anfallen, werden sie in diesem Zusammenhang angeführt.

288

Fahrtkosten stellen unabhängig davon, ob das genannte Erfordernis einer Reise (siehe Rz 278) erfüllt ist, im tatsächlichen Ausmaß Werbungskosten dar. Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten als Werbungskosten ist daher weder die Zurücklegung größerer Entfernungen noch das Überschreiten einer bestimmten Dauer erforderlich. Der Anspruch auf Fahrtkosten besteht grundsätzlich unabhängig vom Anspruch auf Tagesgelder. Daher stehen Fahrtkosten auch bei Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit zu, es sei denn, es liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor (siehe Rz 291 ff).

289

Als Werbungskosten sind Fahrtkosten grundsätzlich - also auch bei Verwendung eines eigenen KFZ - in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Benützt der Arbeitnehmer ein privates KFZ, steht ihm hierfür bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr das amtliche Kilometergeld zu. An Stelle des Kilometergeldes können auch die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Bei beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr stehen als Werbungskosten entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 Kilometer oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten zu (siehe auch Stichwort "KFZ", Rz 371).

290

Die Benutzung eines KFZ muss nicht unvermeidbar sein. Es steht dem Arbeitnehmer die Verwendung des KFZ auch dann frei, wenn die Wegstrecke auch mit einem öffentlichen Verkehrsmittel oder zu Fuß zurückgelegt werden könnte (VwGH 22.12.1980, 2001/79).

Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies

erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten sind (siehe VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). Neben einem Fahrtenbuch können auch Belege und Unterlagen, die diese Merkmale enthalten, zur Nachweisführung geeignet sein (zB Reisekostenabrechnungen für den Arbeitgeber, Kursprogramm mit Kursbesuchsbestätigung bei Aus- und Fortbildungsveranstaltungen). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer.

5.6.6.2 Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

291

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein ggf. zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergeld) können daher für derartige Fahrten nicht berücksichtigt werden.

292

Verlagert sich das regelmäßige Tätigwerden zu einer neuen Arbeitsstätte (Dienstort), sind die Fahrten vom Wohnort zu dieser Arbeitsstätte (Dienstort) als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu berücksichtigen:

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte auf Dauer versetzt, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Versetzung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

  Beispiel:

  Eine Filialleiterin wird in eine andere Filiale des Unternehmens versetzt. Die Fahrten zur neuen Filiale stellen keine beruflich veranlassten Reisen sondern Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte befristet dienstzugeteilt oder entsendet und steht von vornherein fest, dass er an dieser neuen Arbeitsstätte länger als einen vollen Kalendermonat durchgehend tätig wird, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Zuteilung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

  Beispiel:

  Ein Angestellter einer Softwarefirma wird im Auftrag seines Arbeitgebers zur Installierung eines EDV-Systems für einen Zeitraum von drei Monaten in den Betrieb eines Kunden entsendet. Diese Fahrten zum Kunden sind ab Beginn der Tätigkeit als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abzugelten.

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte dienstzugeteilt oder entsendet und steht von vornherein nicht fest, dass er an dieser neuen Arbeitsstätte länger als einen vollen Kalendermonat durchgehend tätig wird, dauert die Tätigkeit aber in der Folge länger als einen vollen Kalendermonat, liegen ab dem folgenden Kalendermonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

  Beispiel:

  Für die Installierung des EDV-Systems wird im obigen Beispiel ein Zeitraum von vier Wochen vorgesehen (vom 15. Juli bis 15. August), die Tätigkeit erstreckt sich aber auf Grund einer Auftragserweiterung bis zum 4. November. Für die Fahrten zum Einsatzort im Juli und August stehen die tatsächlichen Fahrtkosten (zB in Höhe des Kilometergeldes) als Werbungskosten zu. Für September, Oktober und November sind die Fahrtkosten zu dieser Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. dem Pendlerpauschale abzugelten. Ob bzw. welches Pendlerpauschale im November zu gewähren ist, hängt von der fortgesetzten Tätigkeit ab.

293

Eine durchgehende Tätigkeit in diesem Zusammenhang liegt auch dann vor, wenn die Tätigkeit an diesem Ort kurzfristig (zB an einem Tag pro Woche) unterbrochen wird. Als Arbeitsstätte gilt ein Büro, eine Betriebsstätte, ein Werksgelände, ein Lager und ähnliches. Eine Arbeitsstätte im obigen Sinne liegt auch dann vor, wenn das dauernde Tätigwerden auf Grund einer Dienstzuteilung oder Entsendung durch den Arbeitgeber in Räumlichkeiten eines Kunden oder an einem Fortbildungsinstitut (zB Entsendung zu einer mehrmonatigen Berufsfortbildung) während der Arbeitszeit erfolgt.

294

Für Fahrten zwischen zwei oder mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit stehen Fahrtkosten (zB in Höhe des Kilometergeldes) zu (vgl. VwGH 9.11.1994, 92/13/0281). Die Fahrten von der Wohnung zum ersten Mittelpunkt der Tätigkeit und die Fahrten vom zweiten Mittelpunkt der Tätigkeit zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgegolten. Das allfällig zustehende Pendlerpauschale bemisst sich jeweils nach der längeren Strecke (entweder Wohnung - 1. Arbeitsstätte oder 2. Arbeitsstätte - Wohnung).

Wird auf der Fahrt zwischen den beiden Arbeitsstätten die Wohnung aufgesucht, stehen keine tatsächlichen Fahrtkosten zu. Ggf. sind zwei Pendlerpauschalen zu berücksichtigen.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz im 9. Bezirk in Wien arbeitet am Vormittag im Büro im 22. Bezirk, am Nachmittag im 17. Bezirk. Für die Fahrten zwischen den Arbeitsstätten wird der eigene PKW verwendet. Für diese Fahrten steht das Kilometergeld zu. Die Fahrten zwischen der Wohnung und dem Büro im 22. Bezirk bzw. vom Büro im 17. Bezirk zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnort Kitzbühel arbeitet am Vormittag in Wörgl und am Nachmittag in Kitzbühel. Für die Fahrten Kitzbühel - Wörgl - Kitzbühel steht das Pendlerpauschale zu. Da die Fahrtkosten von der ersten Arbeitsstätte (in Wörgl) zur zweiten Arbeitsstätte (in Kitzbühel = Wohnort) bereits mit dem Pendlerpauschale abgegolten sind, stehen zusätzliche Fahrtkosten für die Fahrten zwischen den beiden Mittelpunkten der Tätigkeit nicht zu.

Beispiel 3:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnort Kitzbühel arbeitet am Vormittag in Wörgl und fährt von dort direkt nach Kufstein, wo er im Rahmen desselben Dienstverhältnisses am Nachmittag arbeitet. Für die Fahrten Kitzbühel - Wörgl und Kufstein - Kitzbühel steht bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen das nach der längeren Wegstrecke bemessene Pendlerpauschale zu. Für die Wegstrecke von der ersten Arbeitsstätte (in Wörgl) zur zweiten Arbeitsstätte (in Kufstein) können tatsächliche Fahrtkosten geltend gemacht werden.

Beispiel 4:

Ein Angestellter einer Bankfiliale holt am Morgen in der Zentrale Unterlagen ab und fährt anschließend in die Filiale. Die Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Filiale stellen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar. Das Abholen der Unterlagen in der Zentrale begründet keinen Mittelpunkt der Tätigkeit. Kilometergelder können daher lediglich für einen allfälligen Umweg als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Beispiel 5:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnort Wr. Neustadt arbeitet am Vormittag in Baden und am Nachmittag in Gloggnitz. Er fährt in der Früh von Wr. Neustadt nach Baden, zu Mittag von dort nach Hause und von zu Hause nach Gloggnitz, wo er am Nachmittag arbeitet. Es stehen bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen zwei Pendlerpauschalien zu.

295

Liegt eine gleich bleibende Arbeitsstätte (ständiger Dienstort) auf Grund der Art der Beschäftigung nicht vor (zB bei Bauarbeitern oder überlassenen Arbeitskräften, die am Firmensitz niemals tätig werden), stehen für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Einsatzort (politische Gemeinde, vgl. Rz 300 ff) für die ersten fünf Tage Fahrtkosten zu. Ab dem sechsten Tag liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 vor.

296

Zur Abgrenzung Dienstreise - Pendlerpauschale - Sachbezugsermittlung bei Nutzung des arbeitgebereigenen KFZ - Dienstverrichtungen auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Kundenbesuche) siehe weiters Pendlerpauschale, Rz 249 ff.

5.6.7 Verpflegungsmehraufwand

5.6.7.1 Allgemeines

297

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167, VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253; VwGH 20.9.1995, 94/13/0254). Die (teilweise) Verköstigung in Gasthäusern führt für sich allein nicht zu berücksichtigbaren Mehraufwendungen (VwGH 16.3.1988, 85/13/0154).

298

Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwands setzt - abgesehen von der Abgeltung eines allfälligen Kaufkraftunterschiedes bei Auslandsaufenthalten - eine Reise voraus. Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für die jeweilige Anfangsphase (fünf bzw. fünfzehn Tage; siehe Rz 300 bis 310) zu. Dies gilt grundsätzlich in gleicher Weise für Inlands- wie auch für Auslandsreisen.

299

Die Berücksichtigung der Aufwendungen ist mit den in § 26 Z 4 EStG 1988 angeführten Sätzen begrenzt. Höhere Beträge sind auch im Falle des Nachweises tatsächlicher Kosten nicht zu berücksichtigen.

5.6.7.2 Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort

300

Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Als Einsatzort gilt grundsätzlich die politische Gemeinde. Auch für Reisen innerhalb Wiens gilt das gesamte Wiener Gemeindegebiet als Einsatzort. Für Reisen von Orten außerhalb Wiens nach Wien gilt als Einsatzort hingegen der jeweilige Gemeindebezirk. Werden allerdings im Zuge von Reisen nach Wien mehrere Gemeindebezirke regelmäßig bereist, ist keine willkürliche Zuordnung des Reisezieles in jeweils bestimmte (andere) Bezirke vorzunehmen, sondern von einem einheitlichen Zielgebiet auszugehen (siehe Rz 304 ff).

301

Von einem längeren Zeitraum ist in folgenden Fällen auszugehen:

- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich; vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von 6 Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu.

302

Dies gilt auch, wenn der Aufenthalt zu Fortbildungszwecken des Arbeitnehmers erfolgt (VwGH 26.6.1990, 87/14/0024, betr. Dienstzuteilung eines Beamten).

303

Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so ist der Aufenthalt an ihnen keine Reise (VwGH 4.3.1986, 85/14/0146; VwGH 2.8.1995, 93/13/0099), sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. In diesem Fall ist - in typisierender Betrachtungsweise - davon auszugehen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 5.10.1994, 92/15/0225). Tagesgelder stehen daher nur für die Anfangsphase von fünf bzw. fünfzehn Tagen als Werbungskosten zu.

5.6.7.3 Mittelpunkt der Tätigkeit in einem Einsatzgebiet (Zielgebiet)

304

Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Dies wird insbesondere auf Rauchfangkehrer, Vertreter oder Außendienstmitarbeiter von Behörden (zB Gerichtsvollzieher, Betriebsprüfer, Patrouillentätigkeit der Exekutive) zutreffen. Grundsätzlich ist es dabei unmaßgeblich, ob sich die Wohnung des Arbeitnehmers innerhalb oder außerhalb des Einsatzgebietes befindet.

305

Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen politischen Bezirk und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken.

Beispiel:

Ein Vertreter bereist ständig die Bezirke Baden, Bruck an der Leitha, Mödling und Wiener Neustadt. Es liegt ein einheitliches Zielgebiet vor.

Wird ein politischer Bezirk durch einen anderen politischen Bezirk umschlossen, ist von einem Bezirk auszugehen.

Beispiel:

Innsbruck-Stadt und Innsbruck-Land sind wie ein Bezirk zu beurteilen.

306

Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten die Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort (siehe Rz 300 bis 303).

Beispiel:

Der oben angeführte Vertreter für die Bezirke Baden, Bruck an der Leitha, Mödling und Wiener Neustadt besucht fallweise Kunden in Wien und St. Pölten. Wien und St. Pölten gehören nicht zum Einsatzgebiet. Diese Reisen sind daher gesondert nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen.

307

Erstreckt sich die ständige Reisetätigkeit auf ein größeres Gebiet (zB ganz Niederösterreich), liegt kein Einsatzgebiet vor. Diesfalls sind die Reisen nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen.

308

Für die Anfangsphase von fünf Tagen in einem (neuen) Einsatzgebiet steht das Tagesgeld zu. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz in diesem Einsatzgebiet, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.

5.6.7.4 Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit

309

Eine Fahrtätigkeit begründet hinsichtlich des Fahrzeuges einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, wenn

- die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich (zB ständige Fahrten für ein Bezirksauslieferungslager, Einsatzfahrten im Wirkungsbereich eines Gendarmeriepostens oder eines örtlich zuständigen Straßendienstes) ähnlich einer Patrouillentätigkeit ausgeübt wird (VwGH 18.10.1995, 94/13/0101),

- die Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleich bleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr erfolgt (zB Zustelldienst, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren werden),
- die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber ständig befahrenen Liniennetzes oder Schienennetzes erfolgt (zB Lokführer oder Zugbegleiter der ÖBB, Kraftfahrer eines Autobusliniendienstes und zwar hinsichtlich des gesamten Netzes, das vom jeweiligen Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber betrieben wird).

310

Kein Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit liegt jeweils für die ersten fünf Tage ("Anfangsphase") vor, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als sechs Monaten diese Tätigkeit ausgeführt hat. Nach der Anfangsphase können keine Tagesgelder als Werbungskosten berücksichtigt werden.

5.6.7.5 Inlandsreisen

311

Der Werbungskostenabzug für den Verpflegungsmehraufwand beträgt 26,40 Euro für 24 Stunden. Die Aliquotierung erfolgt stets nach 24-Stunden-Zeiträumen. Diese Frist wird durch jede Reise ausgelöst. Eine Fortbewegung bis zu drei Stunden löst keinen 24-Stunden-Zeitraum aus. Bis zu drei Stunden Reisedauer steht auch dann kein Werbungskostenabzug aus dem Titel "Verpflegungsmehraufwand" zu, wenn sie innerhalb eines von einer längeren Reise ausgelösten 24-Stunden-Zeitraums mit noch nicht vollem Tagesgeldanspruch anfallen. Bei längeren Reisen ist für jede angebrochene Reisestunde ein Zwölftel von 26,40 Euro absetzbar. Dauert eine Reise mehr als 11 Stunden, so steht der volle Satz zu. Das Erkenntnis des VwGH 30.10.2001, 95/14/0013, wonach bei einer eintägigen Reise generell kein Verpflegungsmehraufwand zusteht, ist nicht anzuwenden.

5.6.7.6 Auslandsreisen

312

Bei Auslandsreisen ist für den Verpflegungsmehraufwand an Stelle des Betrages von 26,40 Euro täglich - unabhängig von der Höhe der Einkünfte - der in der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten für das jeweilige Land vorgesehene Höchstsatz heranzuziehen. Die Aliquotierung erfolgt nach § 17 Reisegebührenvorschrift (RGV). Demnach stehen für eine Reisedauer von mehr als fünf bis höchstens acht Stunden ein Drittel, bei einer Reisedauer von mehr als acht Stunden bis höchsten 12 Stunden zwei Drittel des Auslandsreisesatzes und für mehr als 12 Stunden bis einschließlich 24 Stunden der volle Auslandsreisesatz zu. Für die Frage, ob neben den Auslandsreisesätzen zusätzlich anteilige Inlandsreisesätze zum Zuge kommen, ist von einer einheitlichen Reise auszugehen. Ab dem Grenzübertritt (bei grenzüberschreitenden Flugreisen ab dem Abflug bzw. bis zur

Ankunft im Inland) kommen die Sätze für das jeweilige Land zur Anwendung. Sodann sind von der in Tagen bzw. in Zwölfteln ausgedrückten Gesamtreisezeit die durch die Auslandsreisesätze erfassten Tage bzw. Zwölftel abzuziehen; für die verbleibenden Reisezeiten steht das Inlandstagesgeld zu. Dies gilt auch dann, wenn der "Inlandsanteil" isoliert betrachtet nicht mehr als drei Stunden beträgt. Beträgt der "Auslandsanteil" nicht mehr als fünf Stunden, so liegt insgesamt eine Inlandsreise vor. Eine einheitliche Inlandsreise ist jedenfalls beim bloßen "Korridorverkehr" mit der Bahn (zB Salzburg - Rosenheim - Kufstein) oder mit dem KFZ ("kleines" bzw. "großes deutsches Eck") gegeben.

Siehe dazu auch die Beispiele im Kapitel "Dienstreise".

313

Wird im Rahmen der Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet (zB bei Entsendung des Arbeitnehmers zu Fortbildungszwecken, vgl. VwGH 18.12.1990, 90/14/0232), kann auf Grund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer "Reise" ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen (VwGH 13.2.1991, 90/13/0199). Von einem derartigen Kaufkraftunterschied ist nur hinsichtlich jener Länder auszugehen, für welche Auslandsbeamte Zulagen und Zuschüsse (Kaufkraftausgleichszulage) steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erhalten (siehe Rz 52). Es bestehen keine Bedenken, wenn in diesen Fällen der Differenzbetrag zwischen dem Inlandstagessatz und dem höheren Auslandstagessatz als Werbungskosten abgesetzt wird. Derartige Differenztagessätze sind gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig, wenn sie durch eine gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerbefreite Kaufkraftausgleichszulage abgedeckt sind oder wenn die ausländischen Einkünfte im Inland nicht steuerpflichtig sind (zB gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 oder 11 EStG 1988). Sind die ausländischen Einkünfte im Wege eines Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen, dann sind allfällige Differenztagessätze nur zur Ermittlung der Progressionseinkünfte heranzuziehen.

5.6.7.7 Arbeitsessen im Zuge einer Reise

314

Die Aufwendungen für "Arbeitsessen" mit ausschließlichem oder weitaus überwiegendem Werbecharakter im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind grundsätzlich sowohl hinsichtlich der Bewirteten als auch hinsichtlich der eigenen Konsumationen zur Hälfte absetzbar. Die zu berücksichtigenden Tagesdiäten werden dabei bei Inlandsreisen um je 13,20 Euro pro Mahlzeit (Mittag- bzw. Abendessen) gekürzt. Bei Auslandsreisen erfolgt entsprechend der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten bei einem Geschäftsessen pro Tag keine Kürzung, bei zwei Geschäftsessen steht nur ein Drittel des

jeweiligen Höchstsatzes zu. Steht infolge kurzer Reisedauer insgesamt kein oder nur ein niedrigerer Betrag für den Verpflegungsmehraufwand zu, so ist die Kürzung mit diesem Betrag begrenzt. Eine "Hinzurechnung" hat nicht zu erfolgen.

5.6.8 Nächtigungsaufwand

315

Voraussetzung für Werbungskosten ist das Vorliegen einer tatsächlichen Nächtigung, die mit Aufwendungen verbunden ist. Der Nächtigungsaufwand ist alternativ in Höhe der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten oder in Höhe der in § 26 Z 4 lit. c und e EStG 1988 genannten Sätze absetzbar. Bei Inlandsreisen sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten 15 Euro, bei Auslandsreisen der jeweilige Höchstsatz für Bundesbedienstete pro Nächtigung absetzbar. Der zu berücksichtigende Nächtigungsaufwand umfasst sowohl die Kosten der Nächtigung selbst als auch die Kosten des Frühstücks. Die Kosten des Frühstücks können nur zusätzlich zu tatsächlich nachgewiesenen Übernachtungskosten oder bei Fehlen eines Anspruchs auf den Pauschalbetrag bei Beistellung der Unterkunft durch den Arbeitgeber, nicht aber neben dem Pauschalbetrag abgesetzt werden.

316

Der Pauschalbetrag kann nicht zum Ansatz kommen, wenn Aufwendungen für den Arbeitnehmer (zB durch unentgeltliche Zurverfügungstellung eines Nächtigungsquartiers durch den Arbeitgeber oder durch andere Personen) gar nicht anfallen (vgl. VwGH 15.11.1994, 90/14/0216; VwGH 6.2.1990, 89/14/0031). Erhält ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber für die Nächtigung gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zwar ein geringeres Nächtigungsgeld als den Pauschalbetrag, aber mehr, als er dem Arbeitgeber für das Nächtigungsquartier zu zahlen hat, so ist die Geltendmachung von Differenzwerbungskosten ("Aufstockung auf das Nächtigungspauschale") nicht zulässig (VwGH 24.2.1993, 91/13/0252). Kostenbeiträge für eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Nächtigungsmöglichkeit, die außerhalb jedes Verhältnisses zu den Kosten einer vergleichbaren Nächtigung stehen, führen nicht zur Zuerkennung des Nächtigungspauschales gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 (vgl. VwGH 6.2.1990, 89/14/0031). Ein derartiges Missverhältnis ist anzunehmen, wenn die Kostenbeiträge geringer als 20% der Kosten einer vergleichbaren Nächtigung sind.

317

Steht einem Arbeitnehmer für die Nächtigung eine Unterkunft zur Verfügung (zB Schlafkabine bei Lkw-Fahrer), sind nur die zusätzlichen tatsächlichen Aufwendungen (zB für ein Frühstück oder für die Benützung eines Bades auf Autobahnstationen) als Werbungskosten absetzbar. Diese zusätzlichen Kosten stehen nur bei Vorliegen einer Reise

im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu. Ab Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit an einem Einsatzort (Rz 718 LStR; 5/5/15 Tage) liegt keine Reise mehr vor, weshalb ab diesem Zeitpunkt die Kosten nicht mehr als Werbungskosten anerkannt werden können.

Kann die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, sind sie im Schätzungsweg bei Inlandsreisen mit 4,40 Euro bzw. bei Auslandsreisen mit 5,85 Euro pro Nächtigung anzusetzen. Übersteigen die steuerfreien Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 allerdings den geschätzten Aufwand von 4,40 Euro bzw. 5,85 Euro pro Nächtigung, stehen keine Werbungskosten zu.

Die genannten Kosten für ein Frühstück stehen auch dann zu, wenn dem Arbeitnehmer auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift (zB Reisegebührenvorschrift für Bundesbedienstete) eine Tagesgebühr ausbezahlt wird, die rechnerisch auch die Kosten des Frühstücks umfasst.

Beispiel:

Das Tagesgeld für eine Inlandsdienstreise beträgt gemäß § 13 Abs. 1 RGV im Tarif I der Gebührenstufe 2a 27,90 Euro; davon entfallen rechnerisch 15% (das sind 4,185 Euro) auf das Frühstück (§ 17 Abs. 3 RGV). Für die Nächtigung wird ein Zimmer unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Die tatsächlichen Aufwendungen für das Frühstück bzw. im Schätzungsweg 4,40 Euro (5,85 Euro im Ausland) können als Werbungskosten geltend gemacht werden. Die Tagesgebühr ist im Ausmaß von 26,40 Euro gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 nicht steuerpflichtig.

318

Nächtigungskosten stellen auch außerhalb einer Reise nach den allgemeinen Grundsätzen Werbungskosten dar. Dies ist zB der Fall, wenn die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung (siehe Rz 341) vorliegen oder sich der Steuerpflichtige auf Grund der Begründung eines (weiteren) Mittelpunktes der Tätigkeit nicht mehr auf einer Reise befindet (nach 5 bzw. 15 Tagen). Die Nächtigungskosten sind nur in tatsächlicher Höhe abzugsfähig, die Berücksichtigung von Pauschalsätzen kommt nicht in Betracht. In diesen Fällen können die Kosten des Frühstücks nicht berücksichtigt werden.

5.6a Aus- und Fortbildungskosten, Umschulungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988)

318a

Zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, siehe Rz 358 bis 366.

5.7 Rückzahlung von Einnahmen (§ 16 Abs. 2 EStG 1988)

319

Zu den Werbungskosten zählt auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Die Erstattung (Rückzahlung) von steuerfreien bzw. nicht steuerbaren Einnahmen ist im Hinblick auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Bei der Rückzahlung von Aus- und Fortbildungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, welche vorerst durch den Arbeitgeber getragen wurden und vom Arbeitnehmer auf Grund dienstvertraglicher Regelungen anlässlich der (vorzeitigen) Beendigung des Dienstverhältnisses zu refundieren sind, handelt es sich im Zeitpunkt der Rückzahlung um Werbungskosten. Auch die Rückzahlung von steuerpflichtigen Einnahmen, die mit festen Steuersätzen (§ 67 EStG 1988, § 69 EStG 1988, § 70 EStG 1988) besteuert wurden, ist zum laufenden Tarif als Werbungskosten zu berücksichtigen. Erfolgt die Erstattung (Rückzahlung) im Rahmen eines aufrechten Dienstverhältnisses, so hat der Arbeitgeber die rückerstatteten Beträge bei der Abrechnung des laufenden Arbeitslohnes zu berücksichtigen und in voller Höhe in den Lohnzettel unter „sonstige steuerfreie Bezüge" (KZ 243) aufzunehmen. Erfolgt die Rückzahlung (Erstattung) nach Beendigung des Dienstverhältnisses an einen früheren Arbeitgeber, so kann die Berücksichtigung nur im Rahmen der Veranlagung durch das FA erfolgen. Die Berücksichtigung erfolgt in beiden Fällen ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale (§ 16 Abs. 3 EStG 1988).

319a

Die Rückerstattung von Urlaubsentgelt gemäß § 10 Urlaubsgesetz, BGBl. Nr. 390/1976 idgF, ist als Rückzahlung von Arbeitslohn gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen. Abzugsfähig sind die vom Arbeitgeber tatsächlich rückgeforderten und einbehaltenen Beträge.

5.8 Werbungskostenpauschbetrag (§ 16 Abs. 3 EStG 1988)

320

Der allgemeine Werbungskostenpauschbetrag steht aktiven Arbeitnehmern im vollen Umfang von 132 Euro jährlich zu, auch wenn

- eine nichtselbständige Tätigkeit nicht ganzjährig ausgeübt wird oder
- die unbeschränkte Steuerpflicht nicht ganzjährig besteht oder
- der Arbeitnehmerabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 2 EStG 1988 zu kürzen ist oder

- neben Pensionseinkünften auch (geringfügige) Einkünfte als aktiver Arbeitnehmer oder nachträgliche Einkünfte aus aktiver nichtselbständiger Tätigkeit bezogen werden.

321

Hat der Steuerpflichtige gleichzeitig mehrere aktive Dienstverhältnisse, so steht der Werbungskostenpauschbetrag nur einmal zu. Die mehrfache Berücksichtigung im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung wird im Zuge des Pflichtveranlagungsverfahrens korrigiert.

5.9 ABC der Werbungskosten

5.9.1 Arbeitsessen

Siehe Rz 314.

5.9.2 Arbeitskleidung

322

Der Bekleidungsaufwand kann nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn es sich um typische Berufskleidung oder um bloße Arbeitsschutzkleidung handelt. Eine ausschließliche berufliche Verwendung ist nicht erforderlich, es genügt die überwiegend berufliche Verwendung (VwGH 10.10.1978, 0167/76). Dafür kommen beispielsweise Uniformen, Arbeitsmäntel, Schutzhelme, weißer Mantel, Kostüme von Schauspielern in Betracht. Bekleidung, die üblicherweise auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen wird, kann nicht zu Werbungskosten führen. Dies gilt auch dann, wenn die Bekleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen wird (VwGH 21.12.1999, 99/14/0262) oder wenn die Verwendung derartiger Kleidungsstücke im Interesse des Arbeitgebers liegt oder von diesem angeordnet wird (VwGH 28.04.1999, 94/13/0196). Aufwendungen für die Anschaffung oder die Instandhaltung bürgerlicher Kleidung sind auch dann keine Werbungskosten, wenn die Berufsausübung eine erhöhte laufende Kleiderabnutzung bedingt (VwGH 17.11.1981, 1161/80; VwGH 26.04.2007, 2006/14/0036).

Weder der schwarze Anzug von Mitgliedern eines Orchesters (VwGH 11.4.1984, 83/13/0048) noch Trachtenanzüge oder Dirndl in Gastronomiebetrieben (VwGH 19.10.1988, 86/13/0155) sind als typische Berufskleidung anzusehen, es sei denn, solchen Kleidungsstücken kommt ein allgemein erkennbarer Uniformcharakter zu (zB Einheitskleidung von Restaurant-, Modehaus- oder Lebensmittelketten), sodass eine private Nutzung praktisch ausgeschlossen ist. Ein allgemein erkennbarer Uniformcharakter ist dann anzunehmen, wenn eine Aufschrift und/oder die Art der Kleidung (zB Trachtenkleidung mit Hinweis auf einen Gruppennamen) nach der Verkehrsauffassung eine Zuordnung des Arbeitnehmers zu einem bestimmten Unternehmen oder zu einer bestimmten Tätigkeit ermöglichen.

323

Hinsichtlich der Reinigung von Arbeitskleidung gilt Folgendes:

- Die Reinigung von Arbeitskleidung führt nur dann zu Werbungskosten, wenn diese (beispielsweise wegen besonderer Verschmutzung oder besonderer Pflegeerfordernisse) eindeutig zuordenbare höhere Kosten verursacht, als die Reinigung von bürgerlicher Kleidung (VwGH 5.4.2001, 98/15/0046). Abzugsfähig sind nur jene Reinigungskosten, die

sich aus einer besonderen beruflichen Beanspruchung ergeben (zB außergewöhnliche Verschmutzung der Arbeitskleidung eines Automechanikers). Liegen derartige außergewöhnliche Reinigungskosten vor, ist weiters zu unterscheiden:

- Erfolgt die Reinigung im eigenen Haushalt des Steuerpflichtigen zusammen mit anderer Bekleidung, sind anteilige Reinigungsaufwendungen im Hinblick auf das Aufteilungsverbot des § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig.
- Erfolgt die Reinigung in einem vom Haushalt des Steuerpflichtigen getrennten Haushalt eines Angehörigen, wird im Regelfall anzunehmen sein, dass die Reinigung im Rahmen der familienhaften Mitarbeit erfolgt und die entsprechenden Aufwendungen mangels Fremdüblichkeit nicht abzugsfähig sind.
- Erfolgt die Reinigung der Berufskleidung durch fremde Dritte, ist der Aufwand durch Vorlage eines Fremdbeleges (zB einer Reinigungsfirma) nachzuweisen.

5.9.3 Arbeitsmittel

Siehe Rz 277.

5.9.4 Arbeitszimmer im Wohnungsverband

5.9.4.1 Nichtabzugsfähigkeit

324

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

5.9.4.2 Begriff Arbeitszimmer

325

Nicht unter den Begriff Arbeitszimmer fallen im Wohnungsverband gelegene Räume, die auf Grund der funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebs- bzw. Berufssphäre des Steuerpflichtigen

zuzuordnen sind. Folgende beispielhaft angeführte Räume sind nicht als Arbeitszimmer anzusehen und sind vom Abzugsverbot nicht betroffen:

- Ordinations- und Therapieräumlichkeiten, die auf Grund ihrer Ausstattung typischerweise eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ausschließen (zB Ordination eines praktischen Arztes, eines Zahnarztes), nicht aber zB Ordinations- bzw. Therapieräumlichkeiten eines Facharztes für Psychiatrie, wenn sie sich von der privaten Lebensführung dienenden Räumen nicht wesentlich unterscheiden,
- Labors mit entsprechender Einrichtung,
- Fotostudios,
- Film- und Tonaufnahmestudios,
- Kanzleiräumlichkeiten, deren Einrichtung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausschließt (der gegenteiligen Ansicht – zB VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004; VwGH 26.6.2004, 2003/13/0166 – ist nicht zu folgen). Dies ist der Fall, wenn die Kanzlei regelmäßig im Rahmen einer Beschäftigung von familienfremden Personen (Sekretärin) und/oder im Rahmen eines Parteienverkehrs (Vortragsraum, Verkaufsbüro) genutzt wird (auch hier ist der gegenteiligen Ansicht – VwGH 26.5.2004, 2001/14/0040 – nicht zu folgen). Gelegentliche Besprechungen machen Räume nicht zu Kanzleiräumlichkeiten,
- Lagerräumlichkeiten, in denen Warenmuster oder Handelsartikel aufbewahrt werden und dadurch eine private Nutzung ausgeschlossen wird, ebenso ausschließliche Archive für berufliche Unterlagen. Ein mit Regal und Schreibtisch ausgestattetes "Archiv", welches für Büroarbeiten verwendet wird, ist kein Lagerraum, sondern ein Arbeitszimmer,
- Schallgeschützte Musikproberäume, wenn auf Grund der beruflichen Tätigkeit eine Notwendigkeit für einen derartigen Raum besteht,
- Werkstätten.

326

Der Wohnungsverband erstreckt sich auf die wirtschaftliche Einheit. Ein Arbeitszimmer liegt daher im Wohnungsverband, wenn es sich in derselben (gemieteten oder Eigentums-) Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück (zB Gartenhäuschen) befindet. Eine weitere Wohnung (Räumlichkeiten, die ein dauerndes Wohnbedürfnis befriedigen) eines Steuerpflichtigen stellt grundsätzlich einen weiteren Wohnungsverband dar.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband liegt, richtet sich nach der Verkehrsauffassung. Dafür spricht jedenfalls, wenn es von der Wohnung aus begehbar ist. Wird die Begehbarkeit nicht dauerhaft, sondern nur temporär durch Vorstellen von Schränken usw. verhindert, ist der Wohnungsverband nach der Verkehrsauffassung noch nicht aufgehoben. Das Vorliegen weiterer Zugänge von außen kann daran nichts ändern (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176).

5.9.4.3 Einrichtung

327

Vom Abzugsverbot sind auch die Einrichtungsgegenstände der Wohnung bzw. des Arbeitszimmers erfasst, selbst wenn sie (auch) betrieblich bzw. beruflich genutzt werden. Einrichtungsgegenstände sind Gegenstände, die nach der Verkehrsauffassung entsprechend ihrer Zweckwidmung in erster Linie der Bewohnbarkeit von Räumen dienen. Als Einrichtungsgegenstände sind beispielsweise Stühle, (Schreib-)Tische, (Schreibtisch-)Lampen, Schränke, Vorhänge, Teppiche, Bilder, Wandverbauten, Bücherregale und Kommoden anzusehen. Entsprechend den Erläuterungen sind Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände wie zB Bücherregale sowie als Einrichtungsgegenstände anzusehende Schreibtische auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie als Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anzusehen wären. Typische Arbeitsmittel wie zB Computer einschließlich Computertische, Kopier- und Faxgeräte, Drucker, EDV-Ausstattungen, Telefonanlagen bleiben hingegen bei entsprechender beruflicher oder betrieblicher Verwendung abzugsfähig, und zwar auch dann, wenn sie in Privaträumen oder einem nicht abzugsfähigen Arbeitszimmer aufgestellt werden.

5.9.4.4 Abzugsfähigkeit bei Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit

328

Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und für Einrichtungsgegenstände der Wohnung setzt stets voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. Rz 324, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186). Die Notwendigkeit ist zwar kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffs, es handelt sich dabei aber nach der Rechtsprechung um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich der sicheren Nachprüfung durch die Finanzbehörden entzieht.

Tätigkeiten, für die ein Arbeitszimmer nicht notwendig ist, sind für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit jedenfalls unbeachtlich.

5.9.4.5 Berufsbildbezogene Betrachtung nach der Verkehrsauffassung

329

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits-)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese wertende Gewichtung führt im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt (Schwerpunkt) einer Tätigkeit (eines Berufsbildes) gelegen ist. Im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176, VwGH 02.06.2004, 2003/13/0166; VwGH 24.06.2004, 2001/15/0052, betreffend Konzertpianistin; VwGH 09.09.2004, 2001/15/0181; VwGH 16.05.2005, 2000/14/0150, betreffend Orchestermusiker). Die regelmäßig erforderliche und zeitaufwendige Arbeit an der Stimme macht das Arbeitszimmer einer Opernsängerin zum Mittelpunkt der Tätigkeit und somit die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer grundsätzlich abziehbar (VwGH 23.05.2007, 2006/13/0055).

Nach dem Mittelpunkt (Schwerpunkt) lassen sich folgende Typen von Tätigkeiten (Berufsbildern) unterscheiden:

Tätigkeiten (Berufsbilder), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt

329a

Bei derartigen Tätigkeiten bestimmt (prägt) die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte (Tätigkeits-)Komponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit (auch) verbundene (Tätigkeits-)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich.

Beispiele:

Lehrer (vgl. auch VwGH 20.1.1999, 98/13/0132, sowie VwGH 26.5.1999, 98/13/0138, VwGH 17.5.2000, 98/15/0050, VwGH 27.5.2000, 99/15/0055, VwGH 9.9.2004, 2001/15/0181), Richter, Politiker, Dirigent, darstellender Künstler, Vortragender, Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei, Praxis usw.; VwGH 3.7.2003, 99/15/0177).

Der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Vortragenden liegt vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen selbst erfolgt (VwGH 19.04.2006, 2002/13/0202).

Tätigkeiten (Berufsbilder), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) in einem Arbeitszimmer liegt

329b

Die Tätigkeit wird entweder ausschließlich in einem Arbeitszimmer ausgeübt oder umfasst (Tätigkeits-)Komponenten, die außerhalb des Arbeitszimmers und solche die in einem Arbeitszimmer ausgeübt werden, wobei die (Tätigkeits-)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, typischerweise nicht als für das Berufsbild (bloß) unwesentlich zu bezeichnen ist.

Beispiele:

Gutachter, Schriftsteller, Dichter, Maler, Komponist, Bildhauer, Heimarbeiter, "Heimbuchhalter", Teleworker.

5.9.4.6 Einkunftsquellenbezogene Betrachtung nach der Verkehrsauffassung

330

Nach der Judikatur (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100) ist die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig ist (vgl. Rz 328).

Eine einkunftsquellenbezogene Beurteilung erfordert ggf. eine Prüfung, ob mehrere Tätigkeiten insgesamt als eine (einzige) Einkunftsquelle oder aber jeweils als eigenständige Einkunftsquellen anzusehen sind. Diese Beurteilung hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung zu erfolgen und ist jedenfalls durch die Zuordnung zur selben Einkunftsart des § 2 Abs. 3 EStG 1988 begrenzt.

Eine (einzige) Einkunftsquelle umfasst alle derselben Einkunftsart zuzuordnenden Tätigkeitsbereiche, die in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang stehen, mögen sie auch in unterschiedlichen Leistungen nach außen in Erscheinung treten (zB schriftstellerische und vortragende Tätigkeit auf einem bestimmten Fachgebiet).

Eine einkunftsquellenbezogene Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, ist unterschiedlich, je nachdem, ob die Einkunftsquelle

- nur eine Tätigkeit umfasst, die einem einzigen Berufsbild, (nämlich einem solchen, bei dem der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegt (vgl. Rz 329a) oder einem solchen, bei dem der Mittelpunkt in einem Arbeitszimmers liegt (vgl. Rz 329b) zuzuordnen ist, oder
- zwei oder mehrere verschiedene Tätigkeiten umfasst, die jeweils unterschiedlichen Berufsbildern zuzuordnen sind, (nämlich einem (oder mehreren), bei dem der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegt (vgl. Rz 329a) und einem (oder mehreren), bei dem der Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer liegt (vgl. Rz 329b).

Eine Einkunftsquelle umfasst nur eine einem einzigen Berufsbild zuzuordnende Tätigkeit

331

In derartigen Fällen ist die Frage der Abzugsfähigkeit des Arbeitszimmers (ausschließlich) nach dem Berufsbild (vgl. Rz 329) zu entscheiden:

Ist die Tätigkeit eine solche, bei der (ihrem Berufsbild nach) der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegt (vgl. Rz 329a), stellt das Arbeitszimmer keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Ist die Tätigkeit eine solche, bei der (ihrem Berufsbild nach) der Mittelpunkt im Arbeitszimmer liegt (vgl. Rz 329b), stellt das Arbeitszimmer den Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Beispiele:

A nutzt ein Arbeitszimmer ausschließlich als Schriftsteller. B nutzt ein Arbeitszimmer ausschließlich als Vortragender.

Für eine schriftstellerische Tätigkeit liegt der Tätigkeitsmittelpunkt berufsbildbezogen im Arbeitszimmer. Das Arbeitzimmer stellt für A einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Für eine vortragende Tätigkeit liegt der Tätigkeitsmittelpunkt berufsbildbezogen außerhalb des Arbeitszimmers. Das Arbeitzimmer stellt für B keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Eine Einkunftsquelle umfasst zwei oder mehrere verschiedene Tätigkeiten, die jeweils unterschiedlichen Berufsbildern zuzuordnen sind

332

Wird ein Arbeitszimmer im Rahmen einer Einkunftsquelle für mehrere Tätigkeiten genutzt, die jeweils verschiedenen Berufsbildern zuzuordnen sind, ist im Rahmen der einzigen Einkunftsquelle zu beurteilen, welche der verschiedenen Tätigkeiten insgesamt den Ausschlag gibt. Eine derartige Gewichtung hat grundsätzlich nach dem Maßstab der aus den

verschiedenen Tätigkeiten nachhaltig erzielten Einnahmen zu erfolgen (Aufteilung nach dem Einnahmenschlüssel): Wenn danach der (Einnahmen-)Anteil, der auf die Tätigkeit entfällt, bei der ihrem Berufsbild nach der Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer liegt (vgl. Rz 329b), mehr als 50% beträgt (dh. innerhalb der Einkunftsquelle überwiegt), stellt das Arbeitszimmer (bezogen auf die gesamte Einkunftsquelle) einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Beispiel 1:

C erzielt Einkünfte als (Fach-)Schriftsteller und Vortragender auf dem Gebiet des Arbeitsrechtes und nutzt einen Raum im Wohnungsverband für beide Tätigkeiten. Er erzielt aus der schriftstellerischen Tätigkeit Einnahmen in Höhe von 3.000 Euro und aus der Vortragstätigkeit Einnahmen in Höhe von 7.000 Euro.

Die Tätigkeit als (Fach-)Schriftsteller und Vortragender ist auf Grund ihres engen Zusammenhanges als eine einzige Einkunftsquelle zu betrachten. Eine Vortragstätigkeit ist nach ihrem Berufsbild eine Tätigkeit, für die ein Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt. Für die schriftstellerische Tätigkeit ist das Arbeitszimmer hingegen berufsbildbezogen ein Tätigkeitsmittelpunkt. Nach dem Einnahmenschlüssel entfallen 30% der Einnahmen auf die schriftstellerische Tätigkeit und 70% auf die Vortragstätigkeit. Da innerhalb der Einkunftsquelle die Tätigkeit überwiegt, für die berufsbildbezogen das Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt (Vortragstätigkeit), stellt das Arbeitszimmer innerhalb der einheitlichen Einkunftsquelle keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Beispiel 2:

D erzielt selbständige Einkünfte als Steuerberater mit eigener, von der Wohnung getrennter Kanzlei und ist überdies als Gutachter auf dem Gebiet des Rechnungswesens tätig. Er nutzt einen Raum im Wohnungsverband für die Gutachtertätigkeit, gelegentlich auch für seine selbständige Tätigkeit als Steuerberater, die jedoch grundsätzlich in der Kanzlei ausgeübt wird. Er erzielt aus der gutachterlichen Tätigkeit Einnahmen in Höhe von 10.000 Euro und aus der Tätigkeit als selbständiger Steuerberater Einnahmen in Höhe von 90.000 Euro.

Die Tätigkeit als Steuerberater und Gutachter auf dem Gebiet des Rechnungswesens ist auf Grund ihres engen Zusammenhanges als eine einzige Einkunftsquelle zu betrachten. Eine gutachterliche Tätigkeit ist nach ihrem Berufsbild eine solche, für die ein Arbeitszimmer einen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt. Für die Tätigkeit als Steuerberater ist der Tätigkeitsmittelpunkt in der Kanzlei gelegen; das Arbeitszimmer stellt somit für diese Tätigkeit keinen Tätigkeitsmittelpunkt dar. Nach dem Einnahmenschlüssel entfallen 10% der Einnahmen auf die gutachterliche Tätigkeit und 90% auf die Tätigkeit als selbständiger Steuerberater. Da innerhalb der Einkunftsquelle die Tätigkeit überwiegt, für die das Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt (Tätigkeit als selbständiger Steuerberater), stellt das Arbeitszimmer innerhalb der einheitlichen Einkunftsquelle keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Die Beurteilung nach dem Einnahmenschlüssel hat sich an nachhaltig bestehenden Verhältnissen zu orientieren. Atypisch abweichende einzelne Jahresergebnisse führen somit zu keiner unterschiedlichen Behandlung, wenn eine Betrachtung der nachhaltigen Ergebnisse

nach dem Einnahmenschlüssel für oder gegen das Vorliegen eines Mittelpunktes im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 spricht.

Zusammentreffen mehrerer Einkunftsquellen

333

Die (einkunftsquellenbezogene) Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer, das für mehrere Tätigkeiten genutzt wird, die jeweils verschiedenen Einkunftsquellen zuzuordnen sind, steuerlich abzugsfähig ist, kann je nach der Zuordnung der zusammentreffenden Einkunftsquellen unter die unter Rz 329a und 329b dargestellten Typen unterschiedlich sein.

Zusammentreffen von Einkunftsquellen, bei denen der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt (vgl. Rz 329a)

Eine Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer kommt bei keiner der Einkunftsquellen in Betracht.

Beispiel:

E nutzt ein Arbeitszimmer im Rahmen seiner Tätigkeit als Lehrer sowie seiner Tätigkeit als Gemeinderat (Politiker). Das Arbeitszimmer stellt (berufsbildbezogen) für keine der verschiedenen Einkunftsquellen einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Zusammentreffen einer Einkunftsquelle, bei der der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt (vgl. Rz 329a) mit einer solchen, bei der der Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer liegt (vgl. Rz 329b)

Die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer kommt nur bei der Tätigkeit (Einkunftsquelle) in Betracht, für die (berufsbildbezogen) der Mittelpunkt (ggf. nach Maßgabe des Einnahmenschlüssels, vgl. Rz 332) jedenfalls in einem Arbeitszimmer liegt; bei der Tätigkeit (Einkunftsquelle), bei der der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt, kommt die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nicht in Betracht.

Beispiel 1:

F nutzt ein Arbeitszimmer im Rahmen seiner (nichtselbständigen) Tätigkeit als Richter sowie seiner (selbständigen) Tätigkeit als Fachschriftsteller.

Das Arbeitszimmer stellt für die Tätigkeit (Einkunftsquelle) als Fachschriftsteller einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar und ist bei Ermittlung der selbständigen Einkünfte abzugsfähig. Für die Tätigkeit (Einkunftsquelle) als Richter stellt das Arbeitszimmer keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988; es ist daher bei Ermittlung der nichtselbständigen Einkünfte nicht abzugsfähig.

Würde F das Arbeitszimmer neben seiner richterlichen und schriftstellerischen Tätigkeit auch noch zu Vorbereitungszwecken für (Fach-)Vorträge nutzen, wären die Aufwendungen für das Arbeitszimmer im Rahmen der einheitlichen Einkunftsquelle als Schriftsteller und Fachvortragender (nur dann) abzugsfähig, wenn die schriftstellerische Tätigkeit im Vordergrund steht (vgl. Rz 332).

Beispiel 2:

G erzielt nichtselbständige Einkünfte als Steuerberater und ist überdies als Gutachter auf dem Gebiet des Rechnungswesens tätig. Er nutzt einen Raum im Wohnungsverband für die Gutachtertätigkeit, gelegentlich auch für seine nichtselbständige Tätigkeit als Steuerberater, für die ihm ein Arbeitsplatz in der Kanzlei des Arbeitgebers zur Verfügung steht.

Das Arbeitszimmer stellt für die nichtselbständige Tätigkeit (Steuerberater) keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar und ist daher bei Ermittlung der nichtselbständigen Einkünfte nicht abzugsfähig. Für die selbständige Tätigkeit als Gutachter (Einkünfte gemäß § 22 EStG 1988 oder § 23 EStG 1988) stellt das Arbeitszimmer hingegen einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988); es ist daher bei Ermittlung der aus der gutachterlichen Tätigkeit erzielten selbständigen Einkünfte abzugsfähig.

Zusammentreffen von Einkunftsquellen, deren Mittelpunkt jedenfalls in einem Arbeitszimmer liegt (vgl. Rz 329b)

Ein Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer kommt dem Grunde nach bei jeder Einkunftsquelle in Betracht. Der Höhe nach ist eine Zuordnung zu den verschiedenen Einkunftsquellen (mangels anderer Anhaltpunkte nach Maßgabe des Einnahmenschlüssels) erforderlich.

Beispiel:

H nutzt ein Arbeitszimmer im Rahmen seiner Tätigkeit als Schriftsteller sowie seiner Tätigkeit als Gutachter. Das Arbeitszimmer stellt für beide der verschiedenen Einkunftsquellen einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar. Die Aufwendungen sind (nach Maßgabe des Einnahmenschlüssels) den verschiedenen Einkunftsquellen zuzuordnen.

5.9.4.7 Abzugsfähige Aufwendungen

334

Als Werbungskosten im Zusammenhang mit einem häuslichen Arbeitszimmer kommen insbesondere anteilige Mietkosten, anteilige Betriebskosten (Beheizung, Beleuchtung, sonstige Betriebskosten), bei Eigenheimen oder Eigentumswohnungen anteilige Absetzung für Abnutzung sowie anteilige Finanzierungskosten in Betracht. Eine Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung oder der Finanzierungskosten kommt auch dann in Betracht, wenn das Eigenheim oder die Eigentumswohnung im gemeinsamen Eigentum des Steuerpflichtigen und eines Angehörigen (zB Ehegatten) steht, soweit der ohne besondere Vereinbarung beruflich genutzte Anteil der Räumlichkeiten im Miteigentumsanteil Deckung findet.

5.9.4.8 Arbeitszimmer außerhalb des Wohnungsverbandes

335

Für ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenes Arbeitszimmer gilt die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht. Allerdings muss auch bei einem nicht in den Wohnverband eingegliederten Arbeitszimmer die berufliche Verwendung notwendig sein und ein Ausmaß erreichen, das ein eigenes Arbeitszimmer rechtfertigt. Gelegentliche Korrekturarbeiten reichen daher nicht aus, selbst wenn der Raum nicht zu Wohnzwecken verwendet wird, weil auch die Möglichkeit der künftigen Wohnungsvorsorge (etwa für Angehörige) oder der Vermögensanlage (zB in Form von Wohnungseigentum) die berufliche Veranlassung verdrängen kann (vgl. VwGH 14.3.1990, 89/13/0102; betr. Mittelschullehrerin). Steht einem Arbeitnehmer das Büro an seinem Arbeitsplatz wöchentlich 56 Stunden zur Verfügung, bleibt für eine allfällige Nutzung eines Arbeitszimmers im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit nur ein untergeordneter Zeitraum, sodass kein steuerlich anzuerkennendes Arbeitszimmer vorliegt (VwGH 14.11.1990, 89/13/0145).

336

Einrichtungsgegenstände können nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie in einem steuerlich anzuerkennenden Arbeitszimmer Verwendung finden, (nahezu) ausschließlich der beruflichen Benützung dienen und der Umfang der Tätigkeit solche Gegenstände erfordert.

5.9.5 Ausbildungskosten

337

Siehe Stichwort "Fortbildungskosten - Ausbildungskosten - Umschulungskosten", Rz 358 ff.

5.9.6 Beiträge an politische Parteien

337a

Darunter fallen alle Zahlungen an politische Parteien, deren Organisationen und Gliederungen, sowie an parteinahe Vereine, die auf Grund einer politischen Funktion geleistet werden müssen (siehe VwGH 25.6.1988, 88/13/0030, VwGH 17.9.1997, 95/13/0245). Diese Beiträge sind Werbungskosten nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und keine Beiträge an Berufsverbände und Interessensvertretungen gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (siehe auch Rz 239). Sie stehen daher nicht zusätzlich zum Werbungskostenpauschbetrag zu.

Neben laufenden Zahlungen kann es sich dabei auch um außerordentliche Zahlungen handeln, zB aus Anlass eines Wahlkampfes, sofern die Leistung von dem statutenmäßig zuständigen Organ beschlossen wird. Werden solche Zahlungen auch nach dem Ausscheiden

aus einer Funktion geleistet, sind sie ebenfalls als Werbungskosten zu behandeln. Nicht abzugsfähig sind hingegen Mitgliedsbeiträge an die Partei selbst oder ihre Gliederungen, die auch von Mitgliedern ohne politische Funktion geleistet werden.

Nicht abzugsfähig ist die Weitergabe von Politikerbezügen an wohltätige Organisationen, auch wenn dazu auf Grund von Parteibeschlüssen eine Verpflichtung besteht. Die Weitergabe stellt Einkommensverwendung dar (VwGH 30.5.1995, 95/13/0120). Wird ein Bezug hingegen ohne Widmung nicht angenommen, dann liegt kein Zufluss vor (siehe auch § 19 EStG 1988, Rz 637).

5.9.7 Bürgschaften

338

Aufwendungen eines Arbeitnehmers aus einer zu Gunsten des Arbeitgebers übernommenen Bürgschaft können Werbungskosten sein, wenn die Bürgschaftsübernahme beruflich veranlasst war. Eine berufliche Veranlassung kann insbesondere im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen anzunehmen sein. Die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer führt grundsätzlich nicht zu Werbungskosten, sondern zu Gesellschaftereinlagen, weil sie in der Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Sicherung der Geschäftsführerbezüge ist nur eine weitere Folge des primären Zwecks der Einlage, nämlich der Sicherung des Fortbestands der Gesellschaft (VwGH 24.1.1990, 86/13/0162). Es liegt auch keine außergewöhnliche Belastung vor (VwGH 13.10.1987, 86/14/0007).

5.9.8 Computer

339

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Computers einschließlich des Zubehörs (zB Disketten, Drucker, Modem, Scanner) sind Werbungskosten, soweit eine berufliche Verwendung eindeutig feststeht (kein Aufteilungsverbot). Eine berufliche Verwendung wird grundsätzlich anzunehmen sein, wenn das Gerät auf dem Arbeitsplatz des Arbeitnehmers ortsfest eingesetzt wird. Bei Computer, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sind die berufliche Notwendigkeit (als Abgrenzung zur privaten Veranlassung; siehe Rz 224) und das Ausmaß der beruflichen Nutzung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine Aufteilung in einen beruflichen oder privaten Anteil ist gegebenenfalls nach entsprechenden Feststellungen im Schätzungsweg vorzunehmen. Bei dieser Schätzung ist angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten von Computern ein strenger Maßstab anzuwenden. Dabei ist unter anderem zu berücksichtigen, ob das Gerät von in Ausbildung stehenden Familienangehörigen des Steuerpflichtigen für Ausbildungszwecke verwendet wird oder inwieweit

Internetanschlüsse verwendet werden, für die keine berufliche Notwendigkeit besteht. Bei der Schätzung ist das Parteiengehör zu wahren (VwGH 26.5.1999, 98/13/0138). Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computers mindestens 40% beträgt. Wird vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

340

Die Aufwendungen für die Anschaffung eines Computers sind ggf. über die Absetzung für Abnutzung abzuschreiben, wobei für Anschaffungen ab 1. Jänner 2003 grundsätzlich von einer Nutzungsdauer von mindestens drei Jahren auszugehen ist. Eine einmal gewählte Nutzungsdauer kann nicht geändert werden. PC, Bildschirm und Tastatur stellen eine Einheit dar, nicht jedoch Maus, Drucker oder Scanner, die als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusetzen sind (vgl. VwGH 5.10.1993, 91/14/0191) und - soweit die Anschaffungskosten 400 Euro nicht übersteigen - als geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 13 EStG 1988 sofort abgeschrieben werden können. Siehe auch Stichwort "Fortbildung", Rz 358.

5.9.9 Doppelte Haushaltsführung

5.9.9.1 Voraussetzungen

341

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann (siehe Rz 345).

342

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 Kilometer entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein.

342a

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht. Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall nicht verhalten, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; VwGH 3.8.2004, 2001/13/0216).

5.9.9.2 Familienwohnsitz

343

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.

Es ist angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsort dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben. Es ändert an dieser Unzumutbarkeit nichts, wenn die Familie des Beschwerdeführers ihn auf die Dauer seiner Entsendung an den Beschäftigungsort begleitet. Durch den absehbar vorübergehenden Aufenthalt der Familie des Beschwerdeführers am Ort seiner vorübergehenden Beschäftigung wurde der Familienwohnsitz am Heimatort nicht aufgegeben, sodass der Berücksichtigung von Werbungskosten für die Haushaltsführung am Beschäftigungsort das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 insoweit nicht entgegensteht, als die mit der Haushaltsführung am Beschäftigungsort verbundenen Auslagen die Person des Steuerpflichtigen betreffen. Keine Werbungskosten stellen jene Aufwendungen dar, die ihre Ursache darin haben, dass dem Steuerpflichtigen seine

Familienangehörigen an den Ort der vorübergehenden Beschäftigung nachgefolgt sind (vgl. VwGH 20.12.2000, 97/13/0111; VwGH 7.8.2001, 2000/14/0122). Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038e.

5.9.9.3 Auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung

344

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 2.200 Euro jährlich erzielt (vgl. VwGH 24.4.1996, 96/15/0006; VwGH 17.2.1999, 95/14/0059) oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

Betragen die Einkünfte des (Ehe)Partners höchstens 2.200 Euro, machen sie jedoch mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus, kommt den Einkünften des (Ehe)Partners eine wirtschaftliche Bedeutung zu, die aus der Sicht des Steuerpflichtigen die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken kann.

Private Veranlassung ist hingegen zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige in anderen Fällen den bisherigen Familienwohnsitz deswegen beibehält, weil er dort zB ein Eigenheim errichtet hat.

5.9.9.4 Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes

345

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist zB unzumutbar:

- Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte (zB bei einem Bauarbeiter oder bei Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist. Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht dazu aber nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059).

- Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

- Bei Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121).

- Wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. Die Unterhaltsverpflichtung für Kinder reicht als alleiniges Kriterium für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht aus. Es ist davon auszugehen, dass bei volljährigen Kindern (ausgenommen zB bei Pflegebedürftigkeit des Kindes) grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteils mehr besteht (zur Volljährigkeit siehe Rz 1407).

- Bei ausländischem Familienwohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei inländischem Familienwohnsitz. Wohl aber kann ein wesentlicher Kaufkraftunterschied oder die Bewirtschaftung einer eigenen - wenn auch kleinen und nur der eigenen Selbstversorgung dienenden - Landwirtschaft dazu führen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar ist (UFS 07.07.2006, RV/0440-G/04).

345a

Die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen.

Beispiel:

Bezieht die (Ehe)Partnerin oder der (Ehe)Partner am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte, liegt hinsichtlich der Wohnung am Beschäftigungsort ab dem Zeitpunkt des Vorliegens der steuerlich relevanten Einkünfte der (Ehe)Partnerin oder des (Ehe)Partners am Familienwohnsitz eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor. Dies ist auch dann der Fall, wenn in der Zeit davor mangels des Vorliegens der steuerlich relevanten Einkünfte der (Ehe)Partnerin oder des (Ehe)Partners am Familienwohnsitz nicht von einer doppelten Haushaltsführung auszugehen war, und zB aus diesem Grund vom Finanzamt die diesbezüglichen Werbungskosten zu Recht versagt wurden (VwGH 21.06.2007, 2005/15/0079).

5.9.9.5 Vorübergehende doppelte Haushaltsführung

346

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor (zB bei einem Alleinstehenden oder einem Steuerpflichtigen, dessen Ehegatte oder Lebensgefährte nicht mehr als 2.200 Euro jährlich verdient), so können die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei ist von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes (bei Alleinstehenden eines Wohnsitzes) im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes orientiert. Die Frage, ob bzw. wann

dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Im Allgemeinen wird aber

- für verheiratete (in eheähnlicher Gemeinschaft lebende) Arbeitnehmer ein Zeitraum von zwei Jahren,
- für allein stehende Arbeitnehmer ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend sein.
- Bei Arbeitnehmern, die in Berufszweigen mit typischerweise hoher Fluktuation (zB im Baugewerbe) tätig sind, kann auch ein längerer Zeitraum gerechtfertigt sein.

347

Die Beibehaltung der bisherigen Wohnung am Beschäftigungsort bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort ist grundsätzlich nicht beruflich veranlasst.

Wird aber erstmals ein gemeinsamer Familienwohnsitz am Beschäftigungsort des einen (Ehe)Partners gegründet und der andere (Ehe)Partner muss, weil er seine bisherige Erwerbstätigkeit beibehält, auch seinen bisherigen Wohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung vom neuen Familienwohnsitz beibehalten, so sind seine durch die Beibehaltung erwachsenden Mehraufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig.

348

Ist der Steuerpflichtige regelmäßig an zwei oder mehreren Arbeitsstellen tätig und liegen nicht die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor, so ist der Familienwohnsitz innerhalb eines angemessenen Zeitraums in den Nahbereich einer dieser Beschäftigungsorte zu verlegen. Hinsichtlich des (der) anderen Beschäftigungsorte(s) können sodann die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung vorliegen.

349

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabenpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (VwGH 23.5.2000, 95/14/0096). Das sind insbesondere:

- Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung (Hotelzimmer) des Steuerpflichtigen am Dienstort (Mietkosten und Betriebskosten) einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände. Die durchschnittlichen Kosten einer Hotelunterkunft (je nach örtlichen Gegebenheiten maximal 2.200 Euro monatlich) dürfen dabei aber nicht überschritten werden. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Häufigkeit der auswärtigen Nächtigungen Bedacht zu nehmen. Bei Eigentumswohnungen

ist zu prüfen, ob nicht die berufliche Veranlassung durch private Gründe (zB Vermögensschaffung, künftige Wohnvorsorge für Angehörige; vgl. VwGH 14.3.1990, 89/13/0102) überlagert wird. Steht die berufliche Veranlassung im Vordergrund, können die Absetzung für Abnutzung (1,5% pro Jahr) sowie die diesbezüglichen Betriebskosten abgesetzt werden.

- Kosten für Familienheimfahrten (siehe Stichwort "Familienheimfahrt", Rz 354).

350

Die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwands gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 in Verbindung mit § 26 Z 4 EStG 1988 kommt bei einer doppelten Haushaltsführung im Inland nicht in Betracht, da keine Reise im Sinne der erstgenannten Bestimmung vorliegt (VwGH 16.3.1988, 85/13/0154). Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland kann infolge des Kaufkraftunterschiedes Anspruch auf "Differenztagesgelder" (Auslandstagessätze abzüglich Inlandstagessatz) gegeben sein (siehe Rz 313).

351

Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushalts am Berufsort ist das Vorliegen eines Mehraufwands. Ist die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit an einem auswärtigen Ort für den Steuerpflichtigen mit keinerlei Kosten verbunden (Wohnmöglichkeit bei den Eltern), so kann von Mehrkosten nicht gesprochen werden (VwGH 16.3.1988, 87/13/0200).

In einer Partnerschaft (Lebensgemeinschaft) mit Wohn- und Wirtschaftsgemeinschaft ist es angesichts der vielfältigen wirtschaftlichen Lasten jedoch nicht erforderlich, genau nachzuweisen, wer welche Kosten des gemeinsamen Familienwohnsitzes trägt. Erwachsen einer Steuerpflichtigen demnach Kosten für einen berufsbedingten zweiten Haushalt und werden diese Kosten von ihr getragen, sind diese auch dann als Werbungskosten absetzbar, wenn die Miete für die Wohnung am Familienwohnsitz vom Lebensgefährten finanziert wird (VwGH 29.11.2006, 2002/13/0162).

Die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung können auch gegeben sein, wenn sich der Dienstnehmer auf Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 zweiter Tatbestand befindet. Ein Werbungskostenabzug kommt aber stets nur insoweit in Betracht, als Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Beschäftigung außerhalb des Familienwohnsitzes nicht vom Arbeitgeber gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 abgegolten werden.

352

Kehrt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung dennoch überwiegend zum Familienwohnsitz zurück, sind aber dem Grunde nach die Voraussetzungen einer doppelten

Haushaltsführung gegeben, so steht das Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km zu. Daneben können für die Wegstrecke, die über 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. Allfällige Nächtigungskosten für jene Tage, an denen der Dienstnehmer nicht an seinen Familienwohnsitz zurückkehrt, sind gesondert absetzbar. Insgesamt dürfen die genannten Aufwendungen (Pendlerpauschale, tatsächliche Fahrtkosten ab 120 km, gelegentliche Nächtigungskosten) aber nicht höher sein als die Kosten einer zweckentsprechenden Zweitwohnung und die mit dem Pendlerpauschale begrenzten Familienheimfahrten.

5.9.10 Fachliteratur

353

Aufwendungen für Fachliteratur, die im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre steht, sind als Werbungskosten absetzbar (zB Gesetzeskommentar eines Richters). Es genügt, wenn die Aufwendungen an sich - auch ohne konkret erkennbare Auswirkung auf die Einkünfte - geeignet sind, die Berufschancen zu erhalten oder zu verbessern. Nicht entscheidend ist, ob der Arbeitgeber die Anschaffung der Fachliteratur fordert oder daran interessiert ist (VwGH 18.3.1986, 85/14/0156). Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184), stellt keine Werbungskosten dar. Dies gilt selbst dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können (VwGH 26.4.2000, 96/14/0098 betr. Literatur für Unterrichtsgestaltung eines Lehrers) Aus dem Titel von Druckwerken allein kann nicht geschlossen werden, ob Fachliteratur gegeben ist (VwGH 15.6.1988, 87/13/0052). Im Zweifel sind daher solche Feststellungen nach Verschaffung eines inhaltlichen Überblicks zu treffen.

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, die Berufsbezogenheit aller Druckwerke im Einzelnen darzutun. Mangelt es an der Offenlegung, ist den Aufwendungen der Abzug als Werbungskosten zur Gänze zu versagen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142). Der Umstand, dass dem Steuerpflichtigen entsprechende Fachliteratur auch am Arbeitsplatz vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt wird, schließt den Werbungskostencharakter gleicher oder ähnlicher Werke nicht aus (VwGH 22. 3.1991, 87/13/0074, betr. "Steuer- und Wirtschaftskartei", "Recht der Wirtschaft", "Kodex"-Gesetzessammlungen, ua.).

Allgemein bildende Nachschlagewerke oder Lexika (VwGH 25.3.1981, 3438/80, AHS-Lehrer; VwGH 25.3.1981, 3536/80, Hauptschullehrer; VwGH 3.5.1983, 82/14/0297, Lexikon der Malerei eines Mittelschullehrers für Geografie und Geschichte,

VwGH 24.11.1999, 99/13/0202, Brockhaus-Enzyklopädie, Österreichlexikon, Wörterbücher), Werke der Belletristik (VwGH 3.11.1981, 81/14/0022; VwGH 23.5.1984, 82/13/0184, jeweils AHS-Lehrer für Deutsch), Wanderkarten und Reiseführer (VwGH 28.4.1987, 86/14/0174, Geografieprofessor) oder "Who is Who in Österreich" (VwGH 17.9.1997, 95/13/0245) sind keine Fachliteratur. Siehe auch Stichwort "Zeitungen", Rz 394.

Dienen Zeitschriften und Bücher weit überwiegend berufsspezifischen Aspekten, sodass eine allfällige private Mitveranlassung hinsichtlich ihrer Anschaffung nur mehr als völlig untergeordnet zu beurteilen ist, kann die Abzugsfähigkeit der dafür entstandenen Aufwendungen nicht mit dem Hinweis auf das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 verweigert werden (VwGH 5.7.2004, 99/14/0064, betr. französische Literatur einer Französischlehrerin für die Vorbereitung, Abhaltung und Ausgestaltung von Lehrveranstaltungen).

5.9.11 Familienheimfahrten

5.9.11.1 Voraussetzungen

354

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt (siehe Stichwort "Doppelte Haushaltsführung", Rz 341). Für die Anerkennung von Familienheimfahrten ist nicht entscheidend, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO vermittelt; auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer rechtfertigt steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren, bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen werden können. Es ist dabei auf die Verhältnisse des Einzelfalls und nicht schematisch auf einen bestimmten Zeitraum abzustellen (VwGH 31.3.1987, 86/14/0165; VwGH 22.4.1986, 84/14/0198).

5.9.11.2 Zahl der Familienheimfahrten

355

Bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Dienstnehmer sind bei Geltendmachung der Kosten einer doppelten Haushaltsführung grundsätzlich die Kosten von wöchentlichen Familienheimfahrten zu berücksichtigen. Bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen wird grundsätzlich das monatliche Aufsuchen des Heimatortes, als ausreichend anzusehen sein (VwGH 22.9.1987, 87/14/0066). Voraussetzung ist, dass der allein stehende Steuerpflichtige an diesem Heimatort über eine Wohnung verfügt; der Besuch der Eltern ist nicht als Familienheimfahrt zu werten. Sind wöchentliche bzw. monatliche Familienheimfahrten mit Rücksicht auf die Entfernung (insbesondere ins Ausland) völlig unüblich, so ist nur eine geringere Anzahl von Familienheimfahrten steuerlich absetzbar (VwGH 11.1.1984, 81/13/0171, 81/13/0185).

5.9.11.3 Art der Aufwendungen

356

Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Bahnkarte, KFZ-Kosten, Flugkosten). Der Arbeitnehmer ist nicht verhalten, das billigste Verkehrsmittel zu wählen.

Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 begrenzt. Dabei ist diese jährliche Höchstgrenze gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zusteht. Die derart errechnete jährliche Höchstgrenze wird durch Urlaube oder Krankenstände nicht vermindert.

Steuerfreie Ersätze des Arbeitgebers für Tage der Familienheimfahrten (zB Dienstreiseersätze, Durchzahlerregelung) sind von den dem Steuerpflichtigen erwachsenden Aufwendungen für Familienheimfahrten abzuziehen. Erst danach ist in einem zweiten Schritt auf den gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 limitierten Betrag zu kürzen.

Beispiel:

Aufwendungen für Familienheimfahrten für das Jahr 2006	*Euro 6.000*
Steuerfreie oder nicht steuerbare Kostenersätze des AG für 2006	*Euro 1.000*
Differenz	*Euro 5.000*
Werbungskosten für Familienheimfahrten 2006	*Euro 2.664*
Werbungskosten stehen in Höhe des höchsten Pendlerpauschales (2.664 Euro für 2006) zu, und nicht in Höhe von 1.664 Euro (2.664 Euro abzüglich 1.000 Euro).	

5.9.12 Fahrrad

356a

Es bestehen keine Bedenken, wenn zur Schätzung der Kosten aus der beruflichen Nutzung eines privaten Fahrrades (nicht zu einem Betriebsvermögen gehörend) jene Kilometersätze herangezogen werden, die die Reisegebührenvorschrift 1955 für eine Fahrradnutzung für die ersten fünf Kilometer vorsieht. Es sind dies 0,24 Euro pro Kilometer. Die Schätzung durch Ansatz dieser Kilometergelder ist - bezogen auf durchschnittliche Anschaffungskosten - mit 480 Euro im Jahr (2.000 Kilometer) begrenzt. Anstelle des Kilometergeldes können die tatsächlichen Werbungskosten nachgewiesen werden.

Siehe auch Rz 386.

5.9.13 Fehlgelder

357

Kassenfehlbeträge, die der Dienstnehmer dem Arbeitgeber ersetzt hat, sind Werbungskosten.

5.9.14 Fortbildungskosten - Ausbildungskosten - Umschulungskosten

5.9.14.1 Begriffsdefinitionen

358

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellen.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).Siehe dazu auch Rz 364.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen.

Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit), nicht ein früher erlernter Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit.

Steht eine Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist. Aus- und Fortbildungskosten unterscheiden sich von der

Umschulung dadurch, dass sie nicht „umfassend" sein müssen, somit auch einzelne berufsspezifische Bildungssegmente als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Beispiele für abzugsfähige Fort- und Ausbildungsaufwendungen:

- *Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch einer HTL (Elektrotechnik) durch einen Elektriker*
- *Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Architekturstudium eines Baumeisters (HTL) an einer technischen Universität*
- *Aufwendungen einer Restaurantfachfrau im Zusammenhang mit dem Besuch eines Lehrganges für Tourismusmanagement*
- *Aufwendungen eines Technikers im Zusammenhang mit der Ablegung der Ziviltechnikerprüfung*
- *Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ablegung einer Beamten-Aufstiegsprüfung oder dem Besuch einer AHS (BHS) oder einem einschlägigen Universitätsstudium durch öffentlich Bedienstete*

Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn

- die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden (zB Friseurin und Kosmetikerin, Dachdecker und Spengler) oder
- die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (zB Fleischhauer und Koch, Elektrotechniker und EDV-Techniker).

Eine wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten ist ein Hinweis für das Vorliegen von verwandten Tätigkeiten.

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können. Bei Bildungsmaßnahmen zum Erwerb grundsätzlicher kaufmännischer oder bürotechnischer Kenntnisse (zB Einstiegskurse für EDV, Erwerb des europäischen Computerführerscheins, Buchhaltung) ist stets von einem Zusammenhang mit der jeweils ausgeübten (verwandten) Tätigkeit auszugehen. Derartige Kenntnisse sind von genereller Bedeutung für alle Berufsgruppen, sodass in diesen Fällen die Prüfung, ob eine konkrete Veranlassung durch den ausgeübten Beruf erfolgt, zu entfallen hat.

358a

Ab der Veranlagung 2003 sind Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen dann abzugsfähig, wenn sie

- derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und
- auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Beispiele für abzugsfähige Umschulungsmaßnahmen:

- *Ausbildung einer Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich zur Krankenpflegerin*
- *Aufwendungen eines Landarbeiters im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Werkzeugmacher*
- *Aufwendungen einer Schneiderin im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Hebamme*
- *Aufwendungen eines Studenten, der zur Finanzierung seines Studiums Einkünfte aus Hilfstätigkeiten oder aus fallweisen Beschäftigungen erzielt*

Der Begriff "Umschulung" setzt - ebenso wie Aus- und Fortbildung - voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt. Wurde bereits ein Beruf ausgeübt, hindert eine eingetretene Arbeitslosigkeit, unabhängig davon, ob Arbeitslosengeld bezogen wurde oder nicht, die Abzugsfähigkeit von Umschulungskosten sowie von Aus- und Fortbildungskosten nicht (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Als berufliche Tätigkeit gilt jede Tätigkeit, die zu Einkünften führt (dh. auch Hilfstätigkeiten oder fallweise Beschäftigungen). Auch wenn die berufliche Tätigkeit in einem Kalenderjahr erst nach Anfallen von Aufwendungen begonnen wird, können absetzbare Umschulungskosten vorliegen. Absetzbar sind in diesem Fall alle Umschulungskosten, die im Kalenderjahr des Beginns der beruflichen Tätigkeit anfallen.

Beispiel:

Beginn eines Medizinstudiums im Oktober 2005 und Aufnahme einer Tätigkeit als Taxifahrer im Februar 2006. Die Studienkosten können ab dem Jahr 2006 als Umschulungskosten abgesetzt werden.

Der Begriff „Umschulung" impliziert, dass hier nur Fälle eines angestrebten Berufswechsels (von der bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit) gemeint sind. Eine Beschäftigung gilt als Haupttätigkeit, wenn daraus der überwiegende Teil (mehr als die Hälfte) der Einkünfte erzielt wird. Dabei sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen nicht zu berücksichtigen.

Da ein Pensionist keine Erwerbstätigkeit ausübt, sind Bildungsmaßnahmen jedweder Art (Fortbildung, Ausbildung, Umschulung) grundsätzlich nicht als Werbungskosten absetzbar

(siehe auch VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050). Davon ausgenommen ist ein Frühpensionist, der nachweist oder glaubhaft machen kann, dass er die Bildungsmaßnahme zum beruflichen Wiedereinstieg absolviert und somit tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt.

Aufwendungen des Steuerpflichtigen selbst im Zusammenhang mit Umschulungsmaßnahmen, die aus öffentlichen Mitteln (AMS) oder von Arbeitsstiftungen gefördert werden, sind immer als Werbungskosten abzugsfähig. Aufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine nicht verwandte berufliche Tätigkeit sind nicht abzugsfähig (zB Aufwendungen für den Besuch eines einzelnen Krankenpflegekurses, der für sich allein keinen Berufsumstieg sicherstellt). Derartige Aufwendungen sind nur abzugsfähig, wenn sie Aus- oder Fortbildungskosten darstellen.

5.9.14.2 Abgrenzung zu nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung

359

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung ohne beruflichen Bezug, Sport, Esoterik, B-Führerschein), sind nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind. Ein allgemeiner Schi-, Schwimm- oder Tauchkurs ist auch für Sport- und Turnlehrer nicht abzugsfähig. Die Teilnahme an einem Fortbildungslehrgang zur Erlangung der Zusatzbezeichnung "Sportmediziner" ist nicht (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst, wenn der Lehrgang nach Programm und Durchführung in einem wesentlichen Ausmaß die Verfolgung privater Erlebnis- und Erholungsinteressen zulässt. Dies ist dann der Fall, wenn der Lehrgang zur Schihauptsaison an bekannten Wintersportorten stattfindet und weitgehend Gelegenheit zur Ausübung des Wintersports bietet. Siehe weiters Stichwort "Studienreisen", Rz 389. Siehe hiezu auch Sprachkurse unter Rz 363.

Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich (vgl. Rz 224). Wenn der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar trägt oder Seminare für Lehrer vom pädagogischen Institut (mit homogenem Teilnehmerkreis) veranstaltet werden, ist dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit. Dienstfreistellungen für die Kursteilnahme oder eine Bestätigung des Arbeitgebers über die dienstliche Zweckmäßigkeit einer

Schulungsmaßnahme reichen für sich allein für die Abzugsfähigkeit der Aus- und Fortbildungskosten nicht aus (VwGH 22.9.2000, 98/15/0111).

Es ist anhand der Lehrinhalte zu prüfen, ob eine auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zugeschnittene Fortbildung vorliegt, oder ob es sich um eine Fortbildungsveranstaltung handelt, die auch für Angehörige verschiedener Berufsgruppen geeignet ist und auch Anziehungskraft auf Personen hat, die aus privatem Interesse Informationen über die dort dargebotenen Themen erhalten wollen (VwGH 26.11.2003, 99/13/0160; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009).

Beispiele:

Ausgaben für einen "Weiterbildungslehrgang in Supervision, Personal- und Organisationsentwicklung" einer Lehrerin in einer höheren landwirtschaftlichen Fachschule stellen im Hinblick auf die dabei vermittelten Lehrgangsthemen allgemeiner Art keine Werbungskosten dar (VwGH 15.4.1998, 98/14/0004).

Aufwendungen einer Lehrerin für Deutsch und Kommunikation an einer kaufmännischen Berufsschule für den Besuch von Kursen für neuro-linguistisches Programmieren (NLP) werden nicht dadurch abzugsfähig, dass die Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, das in den Kursen vermittelte Wissen teilweise an die Schüler weiterzugeben (VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096; 0097).

Aufwendungen eines Lehrers für psychologische Seminare sind dann abzugsfähig, wenn der Fortbildungscharakter einwandfrei erkennbar ist (homogener Teilnehmerkreis, auf Probleme des Schulalltags abgestellter Ablauf, vom Arbeitgeber bestätigte Berufsbezogenheit - VwGH 29.11.1994, 90/14/0231; VwGH 29.11.1994, 90/14/0215).

Seminare mit dem Inhalt "Psychiatrische Biodynamik" oder "Vision der Freude", die allgemein zugänglich sind und nicht ausschließlich auf die Anwendbarkeit im ausgeübten Beruf als Lehrer abstellen, führen auf Grund der allgemeinen Art des Themas nicht zu Werbungskosten.

Der Kurs "Kreativer Tanz" führt bei einer AHS-Lehrerin nur dann zu Werbungskosten, wenn diese im Rahmen ihrer Lehrtätigkeit (des Lehrplanes) konkrete Kenntnisse oder Fähigkeiten über Tanz zu vermitteln hat. Andernfalls fehlt das in diesem Fall erforderliche Merkmal der beruflichen Notwendigkeit.

Aufwendungen für einen Kurs über die neue Rechtschreibung sind bei Vermittlung von Kenntnissen, die von allgemeinem Interesse sind, nicht abzugsfähig. Wird aber in einem Kurs über die neue Rechtschreibung auch berufsspezifisches Wissen gelehrt (zB neue Rechtschreibung für Deutschlehrer), dann liegen Werbungskosten vor.

Aufwendungen für die Teilnahme an vom Pädagogischen Institut der Stadt Wien veranstalteten Sportwochen stellen solche der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar, auch wenn die Teilnahme für die Tätigkeit eines Abgabepflichtigen als Turnlehrer, insbesondere für die Begleitung von Schulskikursen, förderlich sein kann (VwGH 30.5.2001, 2000/13/0163).

Aufwendungen eines leitenden Bankangestellten für den Besuch von Kursen aus Gruppendynamik, Kinesiologie, Somathosynthese, Psychosomatik und Neurolinguistischem Programmieren (NLP) sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig,

wenn die Seminarprogramme keine berufsspezifischen Inhalte erkennen lassen. Auch aus dem Umstand, dass Kurse von Angehörigen verschiedener Berufsgruppen besucht wurden, kann abgeleitet werden, dass das in den Kursen vermittelte Wissen von sehr allgemeiner Art und nicht auf die spezifische berufliche Tätigkeit des Abgabepflichtigen abgestellt war. Am Ergebnis einer privaten Mitveranlassung kann auch eine Bestätigung des Arbeitgebers, wonach der Abgabepflichtige die Seminare im Einvernehmen mit ihm besucht habe und die in den Seminaren erworbene Kompetenz im Rahmen seiner Führungsfunktion und in Seminaren dem Arbeitgeber zur Verfügung stellen könne, nichts ändern; zumal Fähigkeiten, wie sie in den genannten Seminaren vermittelt werden, etwa auf dem Gebiet der Kommunikation, in einer Vielzahl von Berufen, aber auch für den privaten Lebensbereich von Bedeutung sind (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009).

Erhält ein im Krankenstand befindlicher Beamter seine Bezüge ebenso wie ein bereits pensionierter Beamter unabhängig davon, ob er eine Tätigkeit ausübt oder (wegen der den Krankenstand verursachenden gesundheitlichen Beeinträchtigung) nicht, kann der Hinweis auf derartige Bezüge für sich allein den beruflichen Zusammenhang und damit die Werbungskosteneigenschaft von Aufwendungen nicht begründen (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050).

5.9.14.3 Umschulungsmaßnahmen - Abzielen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes

360

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes (einer anderen Haupttätigkeit) abzielen muss, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs.1 Z 2 EStG 1988 zu sehen.

Die Beweggründe für eine Umschulung können durch äußere Umstände (zB wirtschaftlich bedingte Umstrukturierungen des Arbeitgebers oder sogar Betriebsschließungen) hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige muss aber nachweisen oder glaubhaft machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs (einer anderen Haupttätigkeit) abzielt.

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Ob dies der Fall ist oder andere Motive der Bildungsmaßnahme des Steuerpflichtigen zu Grunde liegen (zB hobbymäßiges Verwerten), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen Werbungskosten vor, und zwar auch dann, wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztlich scheitert, zB weil der Steuerpflichtige tatsächlich keinen Arbeitsplatz findet. Das "Abzielen" ist somit veranlagungsjahrbezogen nach Art einer Liebhabereibeurteilung zu prüfen, eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses hat keine schädliche Wirkung für die Vergangenheit.

Beispiele:

- *Eine Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich lässt sich zur Krankenpflegerin umschulen. Im zweiten Jahr ihrer Umschulung bekommt sie eine Stelle in eine Druckerei und bricht daher die Umschulung ab. Die bisher angefallenen Umschulungskosten sind als Werbungskosten anzuerkennen.*
- *Ein Medizinstudent, der sich das Studium als Taxifahrer finanziert, bricht sein Studium ab. Die bisher angefallenen Umschulungskosten sind als Werbungskosten anzuerkennen.*

Randzahl 360a: *entfällt*

5.9.14.4 Umschulungskosten – vorweggenommene Werbungskosten

361

Da Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen, stellen sie begrifflich vorweggenommene Werbungskosten dar. Es müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/15/0148, 25.6.2000, 95/14/0134, und Rz 230).

Diese sind jedenfalls dann gegeben wenn,

- die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben ist oder
- die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet ist oder
- die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert werden.

Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung muss umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eignet.

Eine derartige besondere Nachweisführung wird daher vor allem bei folgenden Sachverhalten notwendig sein:

- Die derzeitige Einkünfteerzielung ist nicht gefährdet oder
- die Umschulung lässt aus dem neuen Beruf keine höheren Einkünfte erwarten.

Beispiel:

Ein gutverdienender Informatiker lässt sich zum Hubschrauberpiloten umschulen.

Ein Werbungskostenabzug ist nicht zulässig, wenn

- eine Einkünfteerzielung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse von vornherein nicht zu erwarten ist.

  Beispiel:

  Ein Arzt mit einer gut gehenden Praxis als Internist studiert Ägyptologie.

361a

Wurden Umschulungsaufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt, wird jedoch in der Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu Bescheidabänderungen gem. § 295a BAO der Jahre, in denen die Umschulungskosten gezahlt wurden, führt.

5.9.14.5 Führerschein

362

Aufwendungen für den Erwerb eines PKW- oder Motorradführerscheins sind als Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig, auch wenn eine berufliche Notwendigkeit hierfür gegeben ist. Beim Erwerb eines Führerscheins für LKW, LKW mit Anhänger oder Autobus liegen - vorausgesetzt es besteht ein Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit - abzugsfähige Bildungskosten vor. Erfolgt der Erwerb des PKW-Führerscheines zugleich mit dem Erwerb des (beruflich veranlassten) LKW-Führerscheines, so sind die Kosten für den PKW-Führerschein nicht abzugsfähig, die Mehrkosten für den LKW-Führerschein hingegen schon.

5.9.14.6 Sprachkurse

363

Aufwendungen zum Erwerb von Fremdsprachenkenntnissen stellen dann Werbungskosten dar, wenn auf Grund eines konkreten Nutzens für jeweils ausgeübten oder einen verwandten Beruf von einer beruflichen Veranlassung auszugehen ist (VwGH 26.04.1989, 88/14/0091). Als Fremdsprache gilt jede von der Muttersprache verschiedene Sprache. Abzugsfähige Aus- oder Fortbildungskosten liegen vor, wenn auf Grund der Erfordernisse im ausgeübten oder verwandten Beruf Sprachkenntnisse allgemeiner Natur erworben werden (zB Grundkenntnisse für eine Tätigkeit als Kellnerin, Sekretärin, Telefonistin, Verkäuferin; Italienischkurs eines Exportdisponenten mit dem hauptsächlichen Aufgabengebiet des Exports nach Italien; Ungarisch für einen Zöllner an der ungarischen Grenze). Eine Fremdsprachenausbildung kann auch eine Umschulungsmaßnahme darstellen, sofern es sich dabei um eine umfassende Ausbildung handelt und auf eine entsprechende Tätigkeit (zB Übersetzer) abgezielt wird; einzelne Sprachkurse sind keine Umschulungsmaßnahme.

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Sprachkurse im Ausland richtet sich nach jenen Merkmalen, welche für die steuerrechtliche Anerkennung von Studienreisen (Rz 389 und Rz 390) erforderlich sind. Die reinen Kurskosten für Sprachkurse im Ausland sind bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen immer abzugsfähig und zwar auch dann wenn lediglich Sprachkenntnisse allgemeiner Natur vermittelt werden (weitere Auslegung als VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Die Reise- und Aufenthaltskosten werden in der Regel zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung gehören, soweit nicht die (nahezu) ausschließliche berufliche Bedingtheit erkennbar ist (lehrgangsmäßige Organisation, Ausrichtung von Programm und Durchführung ausschließlich auf Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen - VwGH 18.06.1980, 0591/80, betr. Sprachkurs einer Mittelschullehrerin im Fach Englisch in Großbritannien; VwGH 22.09.1987, 87/14/0066, betr. Italienischkurs eines Exportdisponenten in Florenz).

Aufwendungen für den Erwerb von Fremdsprachenkenntnissen sind jedenfalls abzugsfähig, wenn die Vermittlung der Fremdsprachenkenntnisse Teil einer umfassenden Umschulungsmaßnahme sind.

5.9.14.7 Einzelfälle Fortbildung – Rechtsprechung

364

Die Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten findet nach wie vor Anwendung:

- Aufwendungen eines Finanzbeamten für einen Buchhalterlehrgang sind Fortbildungskosten (VwGH 22.4.1980, 0665/79), der Besuch einer berufspädagogischen Akademie durch einen Berufsschullehrer ist Fortbildung (VwGH 3.4.1990, 89/14/0276).
- Aufwendungen eines kaufmännischen Angestellten für den Lehrgang "Fachakademie Handel" können Fortbildungskosten sein (VwGH 19.3.1997, 95/13/0238, 0239).
- Kosten eines Rechtsanwaltsanwärters oder eines Steuerberater-Berufsanwärters für die Vorbereitung zur Rechtsanwalts- bzw. Steuerberaterprüfung stellen Fortbildungskosten dar.
- Kosten eines Zweitstudiums sind dann als Fortbildungskosten anzusehen, wenn eine qualifizierte Verflechtung zum Erststudium besteht. Dies trifft dann zu, wenn der Steuerpflichtige einen Beruf ausübt, für den die durch ein Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage sind und das Zweitstudium seiner Art nach geeignet ist, den für die praktische Berufsausübung gegebenen Wissensstand auszubauen. Das Studium der Betriebswirtschaftslehre durch einen Juristen (Jusstudium

durch einen Betriebswirt) ist daher grundsätzlich Fortbildung (VwGH 7.4.1981, 14/2763/80).

Ebenso sind Kosten zur Erlangung des Werkmeisterstatus Fortbildungskosten, da die Berufsstellung eines Werkmeisters gegenüber der Gehilfentätigkeit keinen neuen Beruf darstellt (VwGH 16.1.1959, 0454/58; VwGH 29.1.1960, 0645/58, betr. Bäcker- und Konditormeister).

Kosten für den Erwerb der Instrumentenflugberechtigung durch einen Berufspiloten sind Fortbildungskosten (VwGH 28.2.1964, 0089/63).

5.9.14.8 Absetzbare Aufwendungen

365

Als Werbungskosten kommen in Betracht:

- Unmittelbare Kosten der Aus- und Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen: Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur, Kosten des PC bei einer Computerausbildung (siehe auch Rz 339). Kosten der Anschaffung von Hilfsmittel wie zB Schreibtisch, Schreibtischlampe stehen in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Aus- und Fortbildung oder Umschulung; sie sind daher in diesem Zusammenhang nicht abzugsfähig. Es können aber Arbeitsmittel gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 vorliegen, sofern sie unmittelbar im Rahmen der Berufsausübung verwendet werden.

- Fahrtkosten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte in tatsächlich angefallenem Umfang (zB Kilometergelder), sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind (abzugsfähig sind daher nur Aufwendungen für zusätzliche Wegstrecken - zB für die Entfernung Büro - WIFI). Davon wird dann auszugehen sein, wenn die Schulungsmaßnahme vom Arbeitgeber am Arbeitsort angeboten wird (auch an einem sonst arbeitsfreien Tag) oder die externe Bildungseinrichtung in nahem zeitlichen Zusammenhang mit der Arbeitszeit besucht wird. Es entspricht nämlich nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand nach der Arbeit nach Hause fährt und anschließend wieder an den Arbeitsort zum Besuch eines Fortbildungskurses zurückkehrt (vgl. VwGH 14.06.1989, 88/13/0156). Ggf. sind auch die Bestimmungen bezüglich Familienheimfahrten zu beachten.

- Tagesgelder, sofern eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt (vgl. dazu Ausführungen zu Rz 297 ff).

- Kosten auswärtiger Nächtigungen (inklusive Kosten des Frühstücks) in tatsächlicher Höhe bis zur gesetzlich vorgesehenen Höchstgrenze (sofern eine "Reise" vorliegt, auch in pauschalierter Höhe; vgl. dazu Ausführungen zu Rz 315 ff). Aufwendungen für Nächtigungen (inklusive Kosten des Frühstücks) sind höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden höchsten Nächtigungsgeldes bei Anwendung des § 13 Abs. 7 Reisegebührenvorschrift (RGV 1955) zu berücksichtigen. Das höchste für das Inland zustehende Nächtigungsgeld beträgt gemäß § 13 Abs. 1 RGV 1955 18,10 Euro. Gemäß § 13 Abs. 7 RGV 1955 ist dieser Betrag um 350% zu erhöhen, sodass die tatsächlichen Kosten der Nächtigung (inklusive Kosten des Frühstücks) im Inland bis zur Höhe von 81,45 Euro abzugsfähig sind. Im Ausland sind die jeweiligen Höchstsätze der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten als Grundlage heranzuziehen (zB Brüssel 450% von 32,00 Euro, das sind 144,00 Euro).

5.9.14.9 Zeitliche und einkunftsquellenbezogene Zuordnung von Ausbildungs-, Fortbildungs- und Umschulungskosten

366

Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten sind in jenem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet werden.

Fortbildungskosten und Ausbildungskosten im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer verwandten Tätigkeit sind bei der bisherigen Tätigkeit als Werbungskosten abzusetzen. Kosten für eine umfassende Umschulung, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, stellen vorweggenommene Werbungskosten dar, die mit anderen Einkünften ausgleichsfähig sind. Sollten Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) im Rahmen der aktuell ausgeübten Tätigkeit pauschaliert sein, sind vorweggenommene Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) jedenfalls nicht vom Pauschale erfasst und daneben abziehbar.

Beispiel:

Ein nichtselbständiger Vertreter für Reinigungsartikel lässt sich zum Uhrmacher umschulen. Die Umschulungskosten sind – unabhängig vom zustehenden Werbungskostenpauschale für Vertreter - als vorweggenommenen Werbungskosten mit den Einkünfte aus der Vertretertätigkeit ausgleichsfähig.

Besteht ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit einer zukünftig auszuübenden Tätigkeit, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgeht, können neben Umschulungskosten auch Fortbildungskosten für diese Tätigkeit in Form vorweggenommener Werbungskosten berücksichtigt werden (siehe hiezu Rz 230).

Beispiele:

Ein Maturant einer allgemein bildenden höheren Schule wird per 1. Dezember 2005 für die Wertpapierabteilung einer Bank aufgenommen. Zur Vorbereitung auf diese Tätigkeit besucht er von August bis Ende November einen Kurs "Wertpapierrecht". Es liegen vorweggenommene Werbungskosten vor. Der Umstand, dass er während dieser Zeit Einkünfte als Hilfsarbeiter bei einer Speditionsfirma bezieht, ist für die Abzugsfähigkeit nicht schädlich.

Ein Steuerpflichtiger ist ab 31. Juli 2005 arbeitslos. Per 1. Oktober 2005 bekommt er eine Stelle als Fahrverkäufer bei einer Brauerei. Voraussetzung für diese Tätigkeit ist eine Lenkerberechtigung für Lkw (C-Führerschein). Vor Antritt seines neuen Dienstverhältnisses besucht er eine Fahrschule und erwirbt ergänzend zu seinem B-Führerschein den C-Führerschein. Es liegen vorweggenommene Fortbildungskosten (im Falle der Qualifizierung als "umfassend" auch Umschulungskosten) im Hinblick auf die Tätigkeit als Fahrverkäufer vor.

Eine Steuerpflichtige ist bis Dezember 2004 als Horterzieherin tätig. Von Oktober 2003 bis Juni 2005 besucht sie einen Bilanzbuchhalterkurs und bekommt ab 1. Dezember 2005 eine Stelle als Bilanzbuchhalterin. Es liegen Umschulungskosten vor. In den Kalenderjahren 2003 und 2004 sind die Umschulungskosten als vorweggenommene Werbungskosten mit den Einkünften als Horterzieherin auszugleichen, 2005 sind die Umschulungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften als Bilanzbuchhalterin zu berücksichtigen.

Ebenso liegen Werbungskosten vor, wenn Fortbildungsmaßnahmen abgeschlossen werden, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit begonnen wurden, diese Tätigkeit aber vor Abschluss der Bildungsmaßnahme beendet wird (siehe hiezu nachträgliche Werbungskosten, Rz 231).

Beispiel:

Ein Tischlergeselle besucht einen Meisterprüfungskurs. Vor Abschluss des Kurses und der Meisterprüfung wird er von seinem Arbeitgeber gekündigt. Es liegen nachträgliche Werbungskosten vor.

5.9.15 Haftung

366a

Zahlungen des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH auf Grund einer Inanspruchnahme als Haftender für Sozialversicherungsbeiträge und Abgabenschulden der GmbH sind grundsätzlich Werbungskosten, weil sie mit seiner Funktion als Gesellschafter in keinem Zusammenhang stehen. Solche Haftungsinanspruchnahmen können auch Geschäftsführer von GmbH treffen, die an der Gesellschaft nicht beteiligt sind (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288; VwGH 10.9.1987, 86/13/0149).

5.9.16 Internet

367

Kosten für eine beruflich veranlasste Verwendung eines Internetanschlusses sind als Werbungskosten absetzbar. Internetkosten unterliegen nicht dem Aufteilungsverbot. Sofern eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich ist, hat eine Aufteilung

in beruflich und privat veranlasste Kosten im Schätzungswege zu erfolgen. Als anteilige berufliche Kosten sind eine anteilige Provider-Gebühr sowie die anteiligen Leitungskosten (Online-Gebühren) oder die anteiligen Kosten für Pauschalabrechungen (zB Paketlösung für Internetzugang, Telefongebühr usw.) abzugsfähig. Aufwendungen für beruflich veranlasste spezielle Anwendungsbereiche (zB Gebühr für die Benützung eines Rechtsinformationssystems), die zusätzlich zum Internetbeitrag anfallen, sind zur Gänze abzugsfähig. Kostenpflichtige allgemein bildende Informationssysteme (dazu gehört nicht die Provider-Gebühr) unterliegen dem Aufteilungsverbot und sind nicht abzugsfähig.

5.9.17 Kontoführungskosten

368

Kontoführungskosten (einschließlich Kosten für Scheck- bzw. Bankomatkarte), die das Gehaltskonto eines Arbeitnehmers betreffen, sind keine Werbungskosten (Aufteilungsverbot). Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber die Einrichtung eines Gehaltskontos verlangt. Kontoführungskosten können nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn sie ein ausschließlich oder nahezu ausschließlich für beruflich veranlasste Geschäftsvorfälle eingerichtetes Konto betreffen (zB Konto zur Abbuchung der Leasingraten hinsichtlich eines als Arbeitsmittel verwendeten KFZ). Die gleichen Grundsätze gelten für Kosten von Kreditkarten (zB VISA-Card, Master-Card, Diners Club).

5.9.18 KFZ

5.9.18.1 Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte

369

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (Pendlerpauschale) enthält eine abschließende Regelung; zusätzliche Werbungskosten können nicht geltend gemacht werden. Bei auswärtiger Beschäftigung siehe auch Stichwort "Familienheimfahrten", Rz 354.

5.9.18.2 Andere beruflich veranlasste Fahrten

370

KFZ können Arbeitsmittel darstellen. Da KFZ nicht als typischerweise privat genutzte Wirtschaftsgüter anzusehen sind, unterliegen damit zusammenhängende Ausgaben oder Aufwendungen nicht dem Aufteilungsverbot. Eine Berücksichtigung anteiliger Aufwendungen oder Ausgaben hat im Ausmaß der tatsächlichen beruflichen Nutzung zu erfolgen. Die Geltendmachung von anteiligen Kraftfahrzeugkosten ist nicht an das Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 gebunden. Kraftfahrzeugkosten sind auch dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn eine beruflich veranlasste Fahrt über eine Entfernung von 25 Kilometer oder einen Zeitraum von drei Stunden (Inland) bzw. fünf Stunden

(Ausland) nicht hinausgeht (siehe auch Rz 287 ff). Ob die Verwendung eines KFZ im Rahmen einer beruflich veranlassten Fahrt unerlässlich war oder nicht, hat auf den Werbungskostencharakter keinen Einfluss.

5.9.18.3 Kilometergelder

371

Kraftfahrzeugkosten können nur in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Benützt der Arbeitnehmer sein eigenes Fahrzeug, sind aber bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr die amtlichen Kilometergelder im Schätzungsweg als tatsächliche Kosten anzusetzen. Bei höheren Kilometerleistungen entwickeln sich nämlich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen KFZ im Hinblick auf den hohen Fixkostenanteil degressiv. Würde man daher auch in solchen Fällen die Werbungskosten für Fahrten mit dem eigenen PKW mit dem amtlichen Kilometergeld bemessen, ergäbe sich ein lineares Ansteigen, das immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweicht, sodass das Kilometergeld als Schätzungsgröße nicht mehr anwendbar ist (vgl. VwGH 30.11.1999, 97/14/0174; VwGH 28.3.2000, 97/17/0103). Bei beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 Kilometern im Kalenderjahr (Familienheimfahrten, berufliche Reisen gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 und Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988) ist ein KFZ aber jedenfalls als Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anzusehen. In diesem Fall können als Werbungskosten entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 Kilometer oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten geltend gemacht werden. Die auf Privatfahrten entfallenden Kosten (einschließlich der Kosten für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) sind auszuscheiden. Betreffend Nachweisführung siehe Rz 290.

Hinsichtlich der Höhe der Kilometergelder siehe Rz 1404. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Beträge gemäß § 10 Abs. 3 und 4 der Reisegebührenvorschrift 1955 für Werbungskosten auf volle Cent aufgerundet werden. Zum Beispiel kann daher für Fahrten mit dem eigenen KFZ das Kilometergeld in Höhe von 0,38 Euro (bis 27. Oktober 2005 0,36 Euro) pro Kilometer berücksichtigt werden. Die Berechnung der Werbungskosten kann daher wie im nachstehenden Beispiel erfolgen:

Beispiel:

Der Arbeitgeber bezahlt seinem Arbeitnehmer im Kalenderjahr an Hand eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches für 35.000 Kilometer ein Kilometergeld von 0,22 Euro je Kilometer. Der Arbeitnehmer beantragt Differenzwerbungskosten von 0,14 Euro für bis 27. Oktober 2005 gefahrene Kilometer (25.000 km) sowie von 0,16 Euro für die nach diesem Zeitpunkt gefahrene Kilometer.

Bei Ermittlung der Werbungskosten sind die gesamten steuerfrei belassenen Kostenersätze des Arbeitgebers zu berücksichtigen. Vom Arbeitgeber wurden im gegenständlichen Beispiel Kostenersätze in Höhe von insgesamt 7.700 Euro geleistet, die bei Ermittlung der Werbungskosten gegenzurechnen sind, und zwar unabhängig davon, ob vom Abgabepflichtigen Aufwendungen in Höhe der tatsächlichen Kosten oder in Höhe des amtlichen Kilometergeldes geltend gemacht werden.

maximales amtliches Kilometergeld	*25.000 Kilometer x*	*0,36 Euro*	*9.000 Euro*
	5.000 Kilometer x	*0,38 Euro*	*1.900 Euro*
			10.900 Euro
abzüglich steuerfreie Ersätze des Arbeitgebers	*35.000 Kilometer x*	*0,22 Euro*	*- 7.700 Euro*
Differenzwerbungskosten			*3.200 Euro*

Unabhängig davon können die anteiligen tatsächlichen Kosten nachgewiesen und um die gesamten Ersätze des Arbeitgebers gekürzt werden.

372

Die Kilometergelder für maximal 30.000 km (siehe Rz 371) sind bei Verwendung eines privaten (nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden) KFZ oder eines Leasingfahrzeuges heranzuziehen (siehe Rz 289). Es ist nicht erforderlich, dass es sich um ein eigenes KFZ handelt, da davon auszugehen ist, dass eine entsprechende Kostentragung durch den Steuerpflichtigen zu erfolgen hat.

Werden die Kilometergelder beansprucht, so ergeben sich die Werbungskosten anhand der Anzahl der beruflich gefahrenen Kilometer. Mit den Kilometergeldern sind folgende Aufwendungen abgegolten:

- Absetzung für Abnutzung,
- Treibstoff, Öl,
- Service- und Reparaturkosten auf Grund des laufenden Betriebes (zB Motor- oder Kupplungsschaden, vgl. VwGH 30.5.1989, 88/14/0119, betr. "Kolbenreiber"),
- Zusatzausrüstungen (Winterreifen, Autoradio, Navigationsgerät usw.),
- Steuern, (Park-)Gebühren, Mauten, Autobahnvignette (vgl. VwGH 11.8.1994, 94/12/0115),
- Versicherungen aller Art (einschließlich Vollkasko-, Insassenunfall- und Rechtsschutzversicherung),
- Mitgliedsbeiträge bei Autofahrerklubs (zB ÖAMTC, ARBÖ),

- Finanzierungskosten.
- Schäden auf Grund höherer Gewalt

373

Zusätzlich zu den Sätzen des § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 können Schäden auf Grund höherer Gewalt (insbesondere Reparaturaufwand nach Unfall oder Steinschlag), die sich im Rahmen der beruflichen Verwendung des Fahrzeuges ereignen, als Werbungskosten geltend gemacht werden, soweit der Schaden nicht durch eine Versicherung (Haftpflichtversicherung des Unfallgegners, eigene Kaskoversicherung) gedeckt ist. Eine berufliche Verwendung ist auch bei Unfällen im Rahmen von Familienheimfahrten (siehe Rz 354 ff) gegeben, auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur im Falle der Unzumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels (siehe Rz 253 ff). Dabei ist auf die Verhältnisse des jeweiligen Tages abzustellen.

374

Führt die berufliche Verwendung zu einem Totalschaden bzw. zu einer beträchtlichen Wertminderung, so kann eine Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung vorgenommen werden. Dabei ist - ausgehend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten - zunächst ein rechnerischer "Restwert" durch Ansatz einer gewöhnlichen Absetzung für Abnutzung bis zum Schadenseintritt zu ermitteln. In Fällen, in denen der Steuerpflichtige eine (anteilige) Absetzung für Abnutzung bisher nicht in tatsächlicher Höhe geltend gemacht hat, richtet sich die Höhe der gewöhnlichen Absetzung für Abnutzung zur Ermittlung des fiktiven Restbuchwertes nach der bisherigen Nutzungsdauer und der vor dem Schadenseintritt noch zu erwartenden Restnutzungsdauer. Von der Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung ist kein Privatanteil auszuscheiden. Davon sind der nach dem Schadensfall verbliebene Zeitwert (Verkaufserlös des Wracks) und allfällige Versicherungsersätze in Abzug zu bringen (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0278). Werden Aufwendungen dieser Art am Privatfahrzeug des Steuerpflichtigen durch den Arbeitgeber getragen, so liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor; die Reparaturkosten zur Behebung der Schäden stellen jedoch Werbungskosten dar (VwGH 16.3.1989, 89/14/0056). Muss der Arbeitnehmer Reparaturaufwendungen für ein arbeitgebereigenes Fahrzeug ersetzen, so liegen gleichfalls Werbungskosten vor. In all diesen Fällen kommt ein Werbungskostenabzug aber nur dann in Betracht, wenn der berufliche Zusammenhang nicht durch auf privaten Umständen beruhenden Ursachen überlagert wird. Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige zum Unfallzeitpunkt alkoholisiert war oder Verkehrsvorschriften nicht nur leicht fahrlässig missachtet hat (VwGH 21.10.1999, 94/15/0193;
VwGH 25.1.2000, 97/14/0071).

5.9.18.4 Tatsächliche Kosten als Arbeitsmittel

375

Werden die tatsächlichen Kosten geltend gemacht, kommen dem Grunde nach jene Kosten in Betracht, die auch durch das Kilometergeld abgegolten sind (siehe Rz 372). Soweit derartige Kosten ausschließlich der beruflichen Verwendung zuordenbar sind (Mautgebühren, Parkgebühren und Unfallschäden auf beruflichen Fahrten), sind sie zur Gänze zu berücksichtigen; soweit sie ausschließlich der privaten Verwendung zuordenbar sind, stellen sie keine Werbungskosten dar. In allen anderen Fällen ergibt sich der absetzbare Aufwand aus dem Verhältnis der beruflich gefahrenen Kilometer zu den Gesamtkilometern. Die Angemessenheit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ist dabei zu beachten (siehe auch EStR 2000 Rz 4770 ff). Garagierungskosten für den PKW des Arbeitnehmers am oder in der Nähe des Wohnsitzes oder des Arbeitsortes sind grundsätzlich keine Werbungskosten (vgl. VwGH 7.6.1989, 88/13/0235; siehe auch Rz 176).

376

Die Geltendmachung einer anteiligen Absetzung für Abnutzung kommt nur dann in Betracht, wenn das KFZ im (zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen) Eigentum des Steuerpflichtigen steht. Der Bemessung der Absetzung für Abnutzung ist bei PKW und Kombinationskraftwagen gemäß § 8 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 eine Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren zu Grunde zu legen. Ist die voraussichtliche Dauer der beruflichen Nutzung länger als die gesetzliche Mindestnutzungsdauer, dann kommt diese zum Ansatz. Eine solche längere Nutzungsdauer kann sich insbesondere bei Gebrauchtfahrzeugen ergeben (siehe Rz 377).

377

Auf ein im Jahr 1996 aus Vorjahren vorhandenes KFZ ist ab 1996 auf einen Abschreibungssatz von (mindestens) 12,5% umzustellen. für ein ab 1996 angeschafftes neues KFZ ist dieser Abschreibungssatz von vornherein anzuwenden. Wird (wurde) ab 1996 ein Gebrauchtfahrzeug erworben, so errechnet sich die gesetzliche Mindestnutzungsdauer nach der „Differenzmethode". Dabei wird der Zeitraum der (privaten, beruflichen oder – als Anlagegut – betrieblichen) Nutzung durch den Voreigentümer von der achtjährigen Mindestnutzungsdauer abgezogen und aus dem Ergebnis der AfA-Satz abgeleitet:

Beispiel:

Im Juni 1998 wurde ein gebrauchter PKW erworben, der im Februar 1996 vom Voreigentümer erstmals in Nutzung genommen worden ist (im Zweifel gilt der Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung). Da unter Beachtung der Halbjahresregelung 2,5 Abschreibungsperioden verstrichen sind, beträgt die Mindestabschreibungsdauer 5,5 Jahre, der Abschreibungssatz demgemäß 18,18%.

Wäre das Fahrzeug im Anschaffungszeitpunkt beispielsweise bereits sieben Jahre in Nutzung gestanden und beträgt die voraussichtliche Nutzungsdauer noch drei Jahre, ist diese (und nicht die sich nach der Differenzmethode ergebende Restnutzungsdauer von einem Jahr) maßgebend.

5.9.18.5 Leasing

378

Bei (Finanzierungs-)Leasing von PKW und Kombinationskraftwagen ist gemäß § 8 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 für die Ermittlung der tatsächlichen Aufwendungen wie folgt vorzugehen (siehe auch EStR 2000 Rz 3234 ff):

Ausgangspunkt ist eine achtjährige Nutzungsdauer des Fahrzeuges. Da die Leasinggesellschaften die Fahrzeuge im Allgemeinen auf einen kürzeren Zeitraum kalkulieren, ist die Differenz zu der auf Grund der achtjährigen Nutzungsdauer vorgesehenen Abschreibung einem "Aktivposten" zuzuführen. Nur der restliche Anteil des Leasingentgeltes darf als Werbungskosten abgesetzt werden. Wird das Fahrzeug gekauft, dann ist der Aktivposten gemeinsam mit dem Kaufpreis auf die auf acht Jahre verbleibende Restnutzungsdauer verteilt absetzbar.

Beispiel (alle Beträge inklusive USt):

Für ein Fahrzeug mit Anschaffungskosten von 24.000 Euro wird eine Leasingrate von jährlich 6.000 Euro vereinbart. Als Grundmietzeit werden vier Jahre vereinbart. Die Amortisation der Anschaffungskosten ist in der Leasingrate mit einem Teilbetrag von 4.800 Euro kalkuliert; das Fahrzeug wird am Ende der Grundmietzeit um 6.000 Euro gekauft.

Grundmietzeit:

Gedachter Ankauf: Bruttoanschaffungskosten beim Leasingnehmer	*24.000 Euro*
Absetzung für Abnutzung 12,5%	*3.000 Euro*
kalkulierte Amortisation in Leasingraten	*4.800 Euro*
Unterschiedsbetrag	*1.800 Euro*

Werbungskosten daher:

Leasingrate	*6.000 Euro*
abzüglich Aktivposten	*1.800 Euro*
als Werbungskosten abzugsfähig	*4.200 Euro*

379

Wird das Fahrzeug nach der Grundmietzeit von vier Jahren um 6.000 Euro gekauft, dann ist die Absetzung für Abnutzung wie folgt zu ermitteln:

Anschaffungskosten	*6.000 Euro*
zuzüglich Aktivposten von vier Jahren (4x1.800 Euro)	*7.200 Euro*
AfA-Bemessung	*13.200 Euro*
dividiert durch Restnutzungsdauer von vier Jahren ergibt Absetzung für Abnutzung (Werbungskosten jährlich)	*3.300 Euro*

380

Wird das Fahrzeug dem Leasinggeber nach Ablauf der Grundmietzeit zurückgestellt, so ist der Betrag von 7.200 Euro sofort abzuschreiben. Erbringt der Leasingnehmer Vorleistungen (zB erhöhte erste Leasingrate), so sind diese entweder gemäß § 19 Abs. 3 EStG 1988 zu verteilen oder - wenn sie lediglich das laufende und das folgende Jahr betreffen - in den Aktivposten aufzunehmen.

381

Die Höhe der Amortisationskomponente wird dem Leasingnehmer im Allgemeinen vom Leasingunternehmen mitgeteilt. Sollte dies nicht der Fall sein, kann die monatliche Tilgungskomponente mit Hilfe folgender Formel berechnet werden:

$$\frac{\text{Anschaffungswert abzüglich Restwert}}{\text{Laufzeit in Monaten}}$$

Diese ist auf den Zeitraum der Nutzung im Kalenderjahr umzulegen und vom Ergebnis die aus dem Anschaffungswert ermittelte "rechnerische Abschreibung für Abnutzung" abzuziehen. Ist dem Leasingnehmer der konkrete Anschaffungswert nicht bekannt, ist der Listenpreis heranzuziehen.

5.9.19 Krankheitskosten

382

Krankheitskosten sind grundsätzlich Kosten der Lebensführung (VwGH 21.12.1999, 96/14/0123). Aufwendungen im Zusammenhang mit Krankheiten kommen nur dann als Werbungskosten in Betracht, wenn es sich um typische Berufskrankheiten handelt (zB Staublunge eines Bergarbeiters, Asbestose) oder ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Beruf und Krankheit besteht (zB nach einem Arbeitsunfall im Betrieb). Andere Krankheitskosten sind als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (siehe Rz 902).

5.9.20 Musikinstrumente

383

Aufwendungen für Musikinstrumente eines nichtselbständigen Musikers (zB Orchestermitglied) oder eines Lehrers für Musikerziehung können Werbungskosten sein. Auch Aufwendungen für ein wertvolles Musikinstrument können nicht von vornherein als Kosten der Lebensführung qualifiziert werden (VwGH 29.11.1982, 2973/80 betr. Konzertflügel). Die Nutzungsdauer eines neuen Klaviers zum Preis von 100.000 Schilling (7.267,28 Euro) kann mit mindestens 20 Jahren beurteilt werden (vgl. VwGH 19.2.1985, 84/14/0116). Für Instrumente, die als Antiquitäten anzusehen sind, ist keine Absetzung für Abnutzung zulässig (aber BFH 26.01.2001, VI R 26/98, BStBl II 2001, 194). Die Möglichkeit der Vornahme einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung bleibt davon unberührt.

5.9.21 Politikeraufwendungen

5.9.21.1 Partei- und Klubbeiträge

383a

Darunter fallen nicht nur alle Zahlungen an politische Parteien im Sinne des Parteiengesetzes, deren Organisationen und Gliederungen sowie an parteinahe Vereine, sondern auch Zahlungen an sonstige wahlwerbende Gruppierungen (zB Namenslisten), die auf Grund einer politischen Funktion geleistet werden müssen (VwGH 25.6.1988, 88/13/0030; VwGH 17.9.1997, 95/13/0245; VwGH 21.7.1998, 98/14/0021). Neben laufenden Zahlungen kann es sich dabei auch um außerordentliche Zahlungen handeln, zB aus Anlass eines Wahlkampfes, sofern die Leistung von dem statutenmäßig zuständigen Organ beschlossen wird. Werden solche Zahlungen auch nach dem Ausscheiden aus einer Funktion geleistet, sind sie ebenfalls als Werbungskosten zu behandeln.

Nicht abzugsfähig sind hingegen Mitgliedsbeiträge an die Partei selbst oder ihre Gliederungen, die auch von Mitgliedern ohne politische Funktion geleistet werden.

Nicht abzugsfähig ist die Weitergabe von Politikerbezügen an wohltätige Organisationen, auch wenn dazu auf Grund von Parteibeschlüssen eine Verpflichtung besteht. Die Weitergabe stellt Einkommensverwendung dar (VwGH 30.5.1995, 95/13/0120; VwGH 21.7.1998, 98/14/0021). Wird ein Bezug hingegen (ohne Widmung) nicht angenommen, dann liegt kein Zufluss vor (VwGH 21.7.1998, 98/14/0021).

5.9.21.2 Spenden, Geschenke und dgl.

383b

Pokale und gleichartige Sachspenden haben zur Herstellung eines entsprechenden Werbecharakters die Namensaufschrift des Spenders und die Funktionsbezeichnung (zB

"Abg. z. NR") zu tragen (VwGH 19.5.1992, 92/14/0032; VwGH 17.9.1997, 95/13/0245), sie müssen nicht vom Spender persönlich übergeben werden. Ebenso sind Zahlungen, die aus beruflichen Anlässen im Wahlkreis des Mandatars (zB Spenden an Musikkapellen, Spenden anlässlich eines Ballbesuches, Geld- oder Sachspenden anlässlich von Tombolas) erfolgen, als Werbungskosten abzugsfähig. Abzugsfähig sind auch Spenden in Form der Abnahme von Karten für Veranstaltungen im Wahlkreis des Politikers (zB Bälle einschließlich Maturabälle). Der Ballbesuch eines Politikers in seinem Wahlkreis ist regelmäßig als beruflich veranlasst anzusehen. Wendet ein Mandatar in seinem Wahlkreis Beträge auf (zB Anschaffung von Parkbänken, eines Wartehäuschens), dann sind auch diese Beträge im Regelfall absetzbar (eine "Werbewirkung" ergibt sich in der Regel aus der Publikation in der Lokalpresse). Abziehbar sind weiters im Wahlkreis getätigte Blumenspenden aus verschiedenen örtlichen Anlässen (zB Muttertagsfeiern, runde Geburtstage von Mitbürgern) und Kranzspenden, weiters die Kosten von Billets und Geschenken aus verschiedenen Anlässen (Weihnachten usw.).

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, die ein politischer Funktionär freiwillig für soziale, gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder ähnliche Zwecke leistet. Diese gehören zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung, auch wenn sie im Zusammenhang mit der politischen Funktion geleistet werden. Freiwilligkeit ist insbesondere bei Zuwendungen an eine überörtlich tätige Organisation anzunehmen, weil hier der Werbecharakter der Zuwendung zu verneinen ist (zB Spende an Caritas, an Volkshilfe, an SOS-Kinderdorf; Zuwendungen oder Mitgliedsbeiträge an einen alpinen Verein, an Rotary-Clubs, Lion-Clubs usw.).

Wird über den Mitgliedsbeitrag hinaus eine Zuwendung an die im Rahmen des Wahlkreises örtlich tätige Organisation (zB Blasmusikverein, Trachtenverein, örtliche Feuerwehr, etwa in Form einer Patenschaft für ein Feuerwehrauto) oder an die dortige örtliche Zweigstelle einer überörtlichen Organisation (zB Bezirksstelle des Roten Kreuzes, des Samariterbundes, eines alpinen Vereines, etwa in Form einer Patenschaft für ein Rettungsauto) geleistet, dann ist die Zuwendung (nicht aber der Mitgliedsbeitrag oder ein von allen Mitgliedern zu leistender zusätzlicher Betrag) auf Grund der dadurch ausgelösten Werbewirkung absetzbar, und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine "parteinahe" oder eine "überparteiliche", "kirchliche" usw. Organisation handelt. Übt ein Mandatar in einer örtlichen parteinahen oder einer überparteilichen Organisation eine Funktion aus, dann sind die ihm in diesem Zusammenhang entstehenden Aufwendungen nach den allgemeinen Bestimmungen in der Regel nicht absetzbar.

5.9.21.3 Bewirtungsspesen

383c

Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung von Kosten der Bewirtung Dritter ist eine überwiegende berufliche Veranlassung (VwGH 17.9.1997, 95/13/0245).

In sinngemäßer Anwendung der zu Vertretern entwickelten Grundsätze ist eine überwiegende berufliche Veranlassung in folgenden Fällen anzunehmen:

- die Bewirtung erfolgt im Rahmen politischer Veranstaltungen oder zur Informationsbeschaffung, oder
- es handelt sich um sonstige beruflich veranlasste Einladungen und Bewirtungen außerhalb des Haushaltes des Politikers (Essen in Restaurants oder Gasthäusern, Bewirtung aus Anlass von Weihnachtsfeiern, Bällen, Kinderjausen, Faschingsveranstaltungen usw.), aus denen ein Werbecharakter ableitbar ist.

Diese beruflich veranlassten Bewirtungsspesen sind im Ausmaß von 50% abzugsfähig (siehe auch EStR 2000 Rz 4821 ff).

Aufwendungen für eigene Geburtstagsfeiern sind nicht abzugsfähig (VwGH 29.6.1995, 93/15/0113). Ebenso sind Aufwendungen für vorrangig aus Repräsentationsgründen veranstaltete Feste nicht abzugsfähig (siehe VwGH 14.12.2000, 95/15/0040). Die allgemeine Bezeichnung des Anlasses (ohne Namensnennung der Bewirteten) ist grundsätzlich ausreichend; der entsprechende Vermerk kann durch den Politiker unmittelbar auf dem Beleg angebracht werden. Aus dem Beleg muss auch das Datum der Bewirtung hervorgehen.

Berücksichtigungsfähig ist auch der "Eigenanteil" der Bewirtung, allfällig aus Anlass der Bewirtung geltend gemachte Tagesgelder sind um 13,20 Euro pro Essen zu kürzen. Besteht die Bewirtung (einschließlich der Eigenkonsumation des Politikers) nur in einer Jause, einem Getränk oder dgl., dann unterbleibt die Kürzung des Tagesgeldes. Die Bewirtung im Haushalt des Politikers ist nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu beurteilen und führt daher nicht zu abzugsfähigen Ausgaben.

5.9.21.4 Reisekosten

383d

Sofern eine gesetzliche Regelung vorliegt, wonach Fahrten bzw. Reisen eines politischen Mandatars als Dienstreisen im Sinne des § 26 EStG 1988 zu qualifizieren sind, unterliegen die vom Arbeitgeber geleisteten Ersätze, soweit sie die Sätze des § 26 EStG 1988 nicht übersteigen, nicht der Einkommensteuer.

Liegt keine Dienstreise im Sinne des § 26 EStG 1988 vor, können Werbungskosten unter den nachstehend angeführten Voraussetzungen geltend gemacht werden.

Fahrtkosten

Für Fahrtkosten gelten grundsätzlich die allgemeinen steuerlichen Bestimmungen. Eine beruflich veranlasste Fahrt bzw. Reise liegt bei einem Politiker nicht nur bei Fahrten zu politischen Veranstaltungen im engeren Sinne, sondern bei allen durch die Funktion des Politikers bedingten Fahrten (also zB der Besuch aller "human relations" - Veranstaltungen) vor (VwGH 21.7.1998, 98/14/0021).

Beispiel:

Verschiedene politische Betätigungen können durchaus eine homogene Einheit bilden. Vertritt zB eine Gemeindemandatarin in dieser politischen Funktion auch Fraueninteressen, liegt es nahe, dass sie sich durch ihre Fahrten als Frauenbezirksvorsitzende zur Frauenbezirkskonferenz, zum Landesfrauenkomitee, zur Landesfrauenkonferenz und zur Bundesfrauenkonferenz Informationen über Frauenbelange verschaffen konnte. Ein Sachzusammenhang zwischen diesen verschiedenen Betätigungen liegt offenkundig vor. Trotz der Unterschiedlichkeit dieser politischen Tätigkeiten sind daher die Reisespesen zu den diversen Veranstaltungen betreffend Frauenpolitik als Werbungskosten anzuerkennen.

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten, Kilometergelder stehen für diese Fahrten nicht zu. Arbeitsstätte ist jene, von der aus der politische Funktionär seine politische Tätigkeit hauptsächlich ausübt. Arbeitsstätte ist bei einem Politiker, der auch eine lokale Funktion ausübt (zB Bürgermeister, Bezirksparteiobmann) und dort regelmäßig erreichbar ist (zB Sprechstunden), im Regelfall jedenfalls der Sitz der lokalen Organisation. In einem solchen Fall sind Aufwendungen für Fahrten vom Wohnort zum Sitz der lokalen Organisation keine zusätzlichen Werbungskosten.

Der Sitz der gesetzgebenden Körperschaft gilt auf Grund der Rechtsprechung der Höchstgerichte bei einem Abgeordneten als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit, und zwar auch dann, wenn der Mandatar hauptsächlich anderswo tätig ist (zB in seinem Wahlkreis). Wenn der tatsächliche Sachverhalt nicht ausdrücklich dagegen spricht, ist davon auszugehen, dass die Fahrt zum Sitz der gesetzgebenden Körperschaft nicht unmittelbar von der Wohnung, sondern erst nach Aufsuchen der örtlichen Arbeitsstätte angetreten wird. Es liegen daher bei den Fahrten zum Sitz der gesetzgebenden Körperschaft grundsätzlich nach den allgemeinen Regeln als Werbungskosten anzusehende Aufwendungen vor (Fahrten zwischen mehreren Arbeitsorten, VwGH 8.10.1991, 88/14/0023; VwGH 22.2.1996, 94/15/0109). Ist der Sitz der gesetzgebenden Körperschaft die einzige Arbeitsstätte des Politikers bzw. übt der Mandatar in der betreffenden Gemeinde anderswo

seinen nichtselbständigen Hauptberuf aus, dann können diese Fahrtkosten nicht bzw. nur gegen Fahrtenbuchführung, aus der die zusätzlich erforderlichen Fahrtstrecken hervorgehen (somit unter Ausschluss der üblichen Fahrtstrecken Wohnung - Arbeitsstätte), zusätzlich als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Erfolgen Fahrten (ausgenommen die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) mit dem eigenen Kfz, so können entweder die tatsächlichen Kosten oder das amtliche Kilometergeld als Werbungskosten berücksichtigt werden. Voraussetzung ist die Führung eines Fahrtenbuches oder vergleichbarer Aufzeichnungen, aus denen der Reisetag, die Reisedauer, das Reiseziel, der Reisezweck und die Anzahl der gefahrenen Kilometer hervorgehen. Nicht berufliche Fahrten brauchen nicht aufgezeichnet werden.

Beispiel:

27.1.1997, 12.00 bis 18.00 Uhr, Krems, Mitgliederversammlung, 70 Kilometer.

Wird das KFZ überwiegend beruflich genutzt, ist es als Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 einzustufen. Es ist wie bei allen Arbeitnehmern davon auszugehen, dass bei beruflichen Fahrten (für Familienheimfahrten oder für berufliche Reisen und Dienstreisen einschließlich der Fahrten zu den gesetzgebenden Körperschaften, jedoch ohne die steuerlich nicht zusätzlich zu berücksichtigenden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) von mehr als 30.000 Kilometer pro Jahr das KFZ überwiegend beruflich genutzt wird, sodass in diesem Fall als Werbungskosten nur die darauf entfallenden tatsächlich geleisteten Kosten geltend gemacht werden können (Belegnachweis). Die auf Privatfahrten entfallenden Kosten (einschließlich der Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) sind auszuscheiden. Es steht aber jedenfalls das amtliche Kilometergeld für bis zu 30.000 Kilometer zu.

Beispiel:

Im Kalenderjahr wurden 40.000 km beruflich gefahren, privat wurden 10.000 km gefahren. Als Werbungskosten können 80% aller angefallenen tatsächlichen Kosten (inklusive Absetzung für Abnutzung) geltend gemacht werden. An Stelle der tatsächlichen Kosten steht aber jedenfalls Kilometergeld in Höhe des amtlichen Kilometergeldes für 30.000 km zu.

Legen politische Funktionäre Fahrten mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zurück, für die ihnen Freifahrtausweise, kostenlose Netzkarten und ähnliches zur Verfügung stehen, können keine Fahrtkosten geltend gemacht werden.

Wird für Fahrten, die auf Grund der politischen Tätigkeit anfallen, ein Dienstwagen verwendet, können ebenfalls keine Fahrtkosten als Werbungskosten berücksichtigt werden. Gemäß § 9 Bundesbezügegesetz steht bestimmten Organen ein Dienstwagen zur Verfügung.

Hiefür ist ein Betrag von 1,5% des Anschaffungspreises, höchstens aber 7% des Ausgangsbetrages gemäß § 2 Abs. 1 Bundesbezügegesetz (das sind 510 Euro), zu leisten. Dieser Kostenersatz an den Arbeitgeber, der aus dem versteuerten Einkommen zu leisten ist, kürzt den gemäß § 4 Abs. 1 Verordnung des BM für Finanzen ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (siehe Rz 168 ff) anzusetzenden Sachbezugswert, sodass infolge der Einbehaltung der angeführten Kostenersätze insoweit eine Hinzurechnung unterbleibt (siehe Rz 174). Auch die Benützung des Dienstwagens bzw. die Zurverfügungstellung von Freifahrtausweisen, Netzkarten und ähnliches für die Ausübung der politischen Tätigkeit führt nicht zur Zurechnung eines Sachbezugswertes. Wird eine Netzkarte gelegentlich für Privatfahrten verwendet, ist dies unbeachtlich.

Die Leistung des Kostenersatzes für die Bereitstellung eines Dienstwagens führt zu Werbungskosten, die nur vom FA im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt werden können, wenn der Dienstwagen ausschließlich für berufliche Fahrten eingesetzt wird.

Wenn das Ausmaß der Privatfahrten (inklusive Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) gemäß § 4 Abs. 2 Verordnung des BMF, BGBl. I Nr. 416/2001, über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, nachweislich nicht mehr als 500 km durchschnittlich pro Monat beträgt, sodass als Sachbezugswert 0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich für die private Nutzung anzusetzen wäre, stehen Werbungskosten in Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlich monatlich bezahlten Kostenersatz und 300 Euro zu.

Beispiel:

Das Organ leistet einen Kostenersatz von 600 Euro monatlich, die Privatfahrten betragen laut Fahrtenbuch pro Kalenderjahr durchschnittlich weniger als 500 Kilometer monatlich, sodass nur ein Sachbezugswert von 300 Euro zum Ansatz käme. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung können daher 300 Euro monatlich als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Tages- und Nächtigungsgelder

Fahrtkosten (zB Kilometergeld bei Benützung des eigenen KFZ) stehen in allen Fällen von beruflich veranlassten Fahrten zu (ausgenommen davon sind lediglich die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte). Für beruflich veranlasste Reisen (Fahrten eines Abgeordneten zum Sitz der gesetzgebenden Körperschaft gelten nicht als Reisen, sondern sind Fahrten zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit) stehen wie bei allen anderen Arbeitnehmern zusätzlich zu allfälligen Fahrtkosten unter der Voraussetzung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 pauschale Tagesgelder zu.

Die Berücksichtigung von pauschalen Tages- und Nächtigungsgeldern setzt voraus, dass die Reiseentfernung 25 Kilometer in eine Richtung überschreitet (VwGH 12.4.1983, 82/14/0227). "Reiseentfernung" ist nicht die Luftlinienentfernung und auch nicht die Wegstrecke laut (Tages-)Kilometerzähler, sondern die Wegstrecke, auf der sich der politische Funktionär von seinem Wohn- oder Arbeitsort wegbewegt (zB Fahrt von Wien zu einem Kinderfasching nach Bad Vöslau). Besucht ein Funktionär mehrere Veranstaltungen im Einzugsbereich seines Wohn- oder Arbeitsortes, wobei er sich aber nie weiter als 25 Kilometer vom Wohn- oder Arbeitsort wegbewegt, dann liegt keine Reise vor, auch wenn die Gesamtfahrstrecke länger als 25 Kilometer ist (zB ein Wiener Abgeordneter besucht mehrere Veranstaltungen in Wien und fährt insgesamt 41 Kilometer). Tätigt der Politiker aus Anlass einer Reise bzw. einer Fahrt Bewirtungsaufwand, dann kann er 50% des Bewirtungsaufwandes als Werbungskosten absetzen, weiters ist (wenn eine Reise vorliegt) der Bewirtungsaufwand um 13,20 Euro pro Mittag- bzw. Abendessen zu kürzen (siehe oben).

Hat ein Abgeordneter auf Grund der Entfernung zwischen der Arbeitsstätte und dem Sitz der gesetzgebenden Körperschaft einen Zweitwohnsitz, so können die Kosten dafür als Werbungskosten abgesetzt werden. Tagesgelder können auch in einem solchen Fall nicht geltend gemacht werden (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

5.9.21.5 Fachliteratur

383e

Aufwendungen für Fachliteratur sind als Werbungskosten absetzbar (Rz 353). Die Fachliteratur muss jedoch im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen. Allgemein bildende Werke (zB Nachschlagwerke, Lexika) stellen keine Fachliteratur dar. Zeitungen sind nach den allgemeinen Grundsätzen nicht absetzbar. Abonnements von Tageszeitungen und politischen Magazinen sind ebenfalls grundsätzlich nicht absetzbar. Werden jedoch mehr als zwei Tageszeitungen bzw. mehr als zwei politische Magazine abonniert, sind die Kosten ab dem jeweils dritten Abonnement als Werbungskosten zu berücksichtigen.

5.9.21.6 Auslandsreisen

383f

Die Absetzbarkeit der Aufwendungen für Auslandsreisen richtet sich nach den allgemeinen Bestimmungen gemäß Rz 389 und 390. Aufwendungen für Reisen, die durch den Klub einer politischen Partei für Klubmitglieder veranstaltet und auf Grund einer Einladung durch ausländische politische Organisationen durchgeführt werden und ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Herstellung von politischen Kontakten dienen, sind Werbungskosten.

Dies gilt auch für Ehren- oder Erinnerungsgeschenke, die bei solchen Reisen getätigt werden. Es bestehen keine Bedenken, Bescheinigungen des jeweiligen Klubs auf Grund einer Überprüfung des FA Wien 1/23, dass eine Reise diese Voraussetzungen erfüllt hat, anzuerkennen.

5.9.21.7 Nachweis und Geltendmachung von Werbungskosten

383g

Sollen Werbungskosten bereits im laufenden Jahr berücksichtigt werden, so müssen sie bis spätestens 30. Juni des laufenden Jahres beim zuständigen FA (Formular L 54) glaubhaft gemacht werden. Auf Grund eines solchen Antrages wird ein Freibetragsbescheid für das laufende und das nächstfolgende Jahr erstellt. Wird die gleichzeitig ergehende Mitteilung für den Arbeitgeber diesem vorgelegt, kann der Freibetrag bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt werden. Diese Berücksichtigung bei der laufenden Lohnverrechnung ist aber nur eine vorläufige, ohne bindende Wirkung für die spätere Veranlagung. Die endgültige Berücksichtigung von Werbungskosten (ebenso von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen) erfolgt bei der Veranlagung für das jeweilige Jahr. Auf Verlangen des FA sind dabei alle maßgeblichen Nachweise (Belege und sonstige Unterlagen wie zB ein Fahrtenbuch) vorzulegen.

Sind Vorauszahlungen zu leisten, kann ein Freibetragsbescheid nicht erlassen werden. In diesem Fall besteht die Möglichkeit, bei neu auftretenden Werbungskosten eine Herabsetzung der Vorauszahlung zu beantragen.

Fließen in einem Kalenderjahr (erstmalig) parallel nichtselbständige Bezüge zu (zB Bezug aus einer bisherigen nichtselbständigen Tätigkeit zusammen mit dem Bezug aus der Abgeordnetentätigkeit), ist für dieses Kalenderjahr eine Pflichtveranlagung durchzuführen. Da diese regelmäßig zu Nachzahlungen führt, ist der Antrag auf Ausstellung eines gesonderten Freibetragsbescheides (infolge neu auftretender Werbungskosten) nicht zielführend, weil dadurch die Nachzahlung zusätzlich erhöht wird.

Werbungskosten sind grundsätzlich nachzuweisen. Soweit ein Nachweis durch Fremdbeleg nicht zumutbar oder nicht möglich ist, können die Zahlungen durch Eigenbeleg glaubhaft gemacht werden.

5.9.21.8 Werbungskosten und Kostenersätze

383h

Aufwendungen können nur dann als Werbungskosten anerkannt werden, soweit sie nicht von dritter Seite ersetzt werden. Gemäß § 10 Bundesbezügegesetz gebührt den Mitgliedern des Nationalrates und des Bundesrates für alle Aufwendungen, die ihnen in Ausübung des

Mandates entstehen (Fahrtkosten nach Maßgabe des § 26 Z 4 EStG 1988, Aufenthaltskosten, Bürokosten einschließlich der Betriebsausgaben und Ausgaben für Mitarbeiter, soweit sie nicht nach dem Parlamentsmitarbeitergesetz vergütet werden, alle sonstigen Aufwendungen mit Ausnahme allfälliger Bewirtungskosten), eine Vergütung in Höhe der tatsächlichen Kosten (Kostenersatz), höchstens aber bis zu einem Betrag von 6% des Ausgangsbetrages nach § 2 Bundesbezügegesetz je Monat bzw. bis zu einem gemäß § 10 Abs. 2 Bundesbezügegesetz höheren Betrag.

Nach dem Bundesbezügegesetz umfasst der Kostenersatz einerseits Aufwendungen, die auch Werbungskosten darstellen, andererseits Kosten, die für die Anschaffung von Arbeitsmitteln gewährt werden, deren Anschaffungskosten mehr als 400 Euro betragen und deren Nutzungsdauer länger als ein Jahr ist (siehe § 16 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988). Kein Kostenersatz wird jeweils für Partei- und Klubbeiträge sowie für Bewirtungsspesen geleistet.

Besteht ein Sachzusammenhang zwischen verschiedenen politischen Betätigungen, dann sind alle diesbezüglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus der politischen Funktion zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn Werbungskosten in Zusammenhang mit einer politischen Betätigung beantragt werden, für die auf Grund des Bezügebegrenzungsgesetzes keine (weiteren) Bezüge zustehen.

383i

Vorgangsweise, wenn nur Aufwendungen ersetzt werden, die in diesem Kalenderjahr auch Werbungskosten darstellen

Werden von Mitgliedern des Nationalrates oder des Bundesrates bei der Arbeitnehmerveranlagung als Werbungskosten ausschließlich Partei- und Klubbeiträge, beruflich veranlasste Bewirtungsspesen (beide Kategorien von Werbungskosten werden nicht durch Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz abgedeckt) oder Abschreibungsbeiträge für angeschaffte Arbeitsmittel gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 beantragt, sind hinsichtlich der vom Parlament erhaltenen Kostenersätze keine Nachweise beizubringen.

Beispiel 1:

Ein Abgeordneter hat im Kalenderjahr Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz in Höhe von 5.000 Euro erhalten. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung macht er Klubbeiträge in Höhe von 1.700 Euro und beruflich veranlasste Bewirtungsspesen von 400 Euro (50% der tatsächlichen Aufwendungen in Höhe von 800 Euro) geltend. Es ist lediglich ein Nachweis über die Bewirtungsspesen und die Klubbeiträge zu erbringen, hinsichtlich der erhaltenen Kostenersätze sind keine Nachweise vorzulegen.

Werden von Mitgliedern des Nationalrates oder des Bundesrates im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung auch Werbungskosten geltend gemacht, die den Höchstbetrag des zustehenden Kostenersatzes übersteigen sind die gesamten Werbungskosten im Kalenderjahr nachzuweisen und um die für das Kalenderjahr insgesamt gewährten steuerfreien Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz zu kürzen. Die Beurteilung, ob und inwieweit Werbungskosten vorliegen, hat nach den geltenden steuerrechtlichen Vorschriften zu erfolgen; das FA ist nicht an die Entscheidungen der auszahlenden Stelle hinsichtlich des Anspruches auf Kostenersatz gebunden. Für Zwecke der Arbeitnehmerveranlagung sind zum Nachweis aller Werbungskosten Kopien der Unterlagen und Belege, die zur Erlangung der Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz vorgelegt wurden, anzufertigen und aufzubewahren bzw. auf Verlangen dem FA vorzulegen.

Von der Parlamentsdirektion ist eine Bestätigung über die für das jeweilige Kalenderjahr gewährten Kostenersätze auszustellen, die einem Antrag auf "Differenzwerbungskosten" beizulegen ist. Werbungskosten sind auch dann um die gesamten, für das jeweilige Kalenderjahr gewährten Kostenersätze zu kürzen, wenn diese Kostenersätze (teilweise) erst im Folgejahr zur Auszahlung kommen.

Beispiel 2:

Ein Abgeordneter hat Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz für das Jahr 2002 in Höhe von 5.200 Euro geltend gemacht, wobei davon 1.600 Euro erst im Jahr 2003 zuerkannt und ausbezahlt werden. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 werden nicht durch Kostenersätze abgedeckte Werbungskosten für Fahrt- und Reisespesen sowie für Sachspenden in Höhe von 3.600 Euro sowie Partei- und Klubbeiträge in Höhe von 1.800 Euro und beruflich veranlasste Bewirtungsspesen in Höhe von 400 Euro (50% der tatsächlichen Kosten von 800 Euro) geltend gemacht. In diesem Fall hat der Abgeordnete seine gesamten Werbungskosten gegenüber dem FA nachzuweisen (in Summe 5.200 Euro + 3.600 Euro + 1.800 Euro + 400 Euro = 11.000 Euro) Von der Summe der Werbungskosten in Höhe von 11.000 Euro ist der gesamte für das Jahr 2002 gewährte Kostenersatz in Höhe von 5.200 Euro abzuziehen, sodass die übersteigenden 5.800 Euro im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung zu berücksichtigen sind.

Werden von Mitgliedern des Europäischen Parlaments für das Kalenderjahr, für das sie als Mitglieder des Europäischen Parlaments Kostenersätze vom Europäischen Parlaments sowie Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz erhalten haben, nur Partei- und Klubbeiträge und keine anderen (zusätzlichen) Werbungskosten geltend gemacht, hat eine Prüfung der Verwendung der Kostenersätze nicht zu erfolgen und sind lediglich die beantragten Partei- und Klubbeiträge belegmäßig nachzuweisen. Sofern Mitglieder des Europäischen Parlaments zusätzliche Werbungskosten geltend machen, haben sie auch die Verwendung ihrer (pauschalen) Kostenersätze in den Nachweis zusätzlicher Werbungskosten miteinzubeziehen. Besteht die Mitgliedschaft zum Europäischen Parlament nicht ganzjährig,

ist bei der zeitlichen Zuordnung auf einen Verwendungsnachweis der gesamten Kostenersätze zu verzichten, wenn für das restliche Kalenderjahr keine Werbungskosten auf Grund einer Tätigkeit als politischer Funktionär geltend gemacht werden (ausgenommen Partei- und Klubbeiträge) oder die Werbungskosten, die für den restlichen Zeitraum als politischer Funktionär geltend gemacht werden, zeitlich eindeutig zugeordnet werden können (zB Reisekosten oder Kosten anlässlich bestimmter politischer Veranstaltungen). Bei Kosten, die zeitraumbezogen aufzuteilen wären (also jeweils teilweise die Zeit der Mitgliedschaft bzw. Nichtmitgliedschaft zum Europäischen Parlament betreffen), ist die Verwendung aller Kostenersätze auf Grund der Funktion als Mitglied des Europäischen Parlaments nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Dies gilt sinngemäß für Mitglieder des Ausschusses der Regionen sowie für die ständigen Mitglieder des Wirtschafts- und Sozialausschusses.

Wurden für Dienstreisen gemäß § 11 Bundesbezügegesetz Vergütungen bezahlt, können diesbezüglich keine höheren Werbungskosten geltend gemacht werden.

Vorgangsweise, wenn Kostenersätze für die Anschaffung von Arbeitsmitteln gewährt werden, für die Werbungskosten nur in Höhe einer anteiligen Absetzung für Abnutzung zustehen

Werden Mitgliedern des Nationalrates oder Bundesrates Kosten für die Anschaffung von Arbeitsmitteln ersetzt, deren Anschaffungskosten höher als 400 Euro sind und deren Nutzungsdauer länger als ein Jahr ist, liegt im Ausmaß des Ersatzes der Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der Zahlung des Kostenersatzes ein steuerpflichtiger Bezug vor. Werbungskosten in Höhe der Absetzung für Abnutzung können bei der Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht werden.

Beispiel:

Ein Mitglied des Nationalrates schafft im November des Jahres 2002 einen PC an. Die Anschaffungskosten betragen 2.400 Euro, die Nutzungsdauer 4 Jahre (Absetzung für Abnutzung = 25%), die Nutzung des PC erfolgt - beginnend ab dem Tag der Anschaffung - ausschließlich für die Tätigkeit als Mitglied des Nationalrates. Im Februar 2003 wird hiefür ein Kostenersatz gemäß § 10 Bundesbezügegesetz für die Anschaffung im Jahr 2002 in Höhe von 2.400 Euro geleistet.

Der Ersatz der Anschaffungskosten im Februar 2003 stellt in Höhe von 2.400 Euro einen steuerpflichtigen (sonstigen) Bezug dar, der im Rahmen der Lohnverrechnung für den Monat Februar 2003 zu erfassen ist.

Für das Jahr 2002 steht im Rahmen der Veranlagung eine Halbjahres-Absetzung für Abnutzung in Höhe von 300 Euro zu, für das Jahr 2003 eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von 600 Euro.

5.9.22 Provisionen, Löhne

384

Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von einem Dritten erfüllen lässt, sind nur in Ausnahmefällen (zB bei Vertretern, Hausbesorgern) Werbungskosten (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112). Handelt es sich dabei um Zahlungen an Familienangehörige müssen diese sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach einem Fremdvergleich standhalten. Außerdem muss die Mitwirkung des Familienangehörigen so gestaltet sein, dass kein Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt besteht. Eine pauschale Jahresabrechnung erfüllt diese Voraussetzung nicht. Als unüblich und daher zweifelhaft muss diesfalls insbesondere angesehen werden, wenn die erbrachten Leistungen nicht detailliert nach Art, Umfang und zeitlicher Lagerung aufscheinen und auch die Bezahlung nicht - wie dies bei einer eher geringfügigen und nach Stunden bemessenen Arbeitsleistung üblich ist - zeitnah zur erbrachten Leistung erfolgt (VwGH 30.5.1990, 89/13/0256; VwGH 17.9.1997, 93/13/0033, siehe auch EStR 2000 Rz 1127 ff).

5.9.23 Prozesskosten

385

Kosten eines berufsbedingten Zivilprozesses (zB über die Höhe des Arbeitslohnes, über Schadenersatzforderungen aus dem Dienstverhältnis) sind Werbungskosten.

Kosten eines gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens, das in engem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit steht, sind nur dann Werbungskosten, wenn es nicht zu einem rechtskräftigen Schuldspruch des Arbeitnehmers kommt oder wenn nur ein geringes Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegt.

Auch Verfahrenskosten im Zusammenhang mit dem Rücktritt von der Verfolgung einer strafbaren Handlung gemäß §§ 90a ff StPO (Diversion) stellen Werbungskosten dar, nicht jedoch die Kosten, die sich aus der Diversion selbst ergeben (zB Diversionszahlung gemäß § 90c StPO). Unter Diversion versteht man die Möglichkeit, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen von der Strafverfolgung nach Zahlung eines Geldbetrages, nach Erbringung gemeinnütziger Leistungen, nach einer Probezeit oder nach einem außergerichtlichen Tatausgleich abzusehen.

Wird der Steuerpflichtige zum Teil freigesprochen und zT schuldig gesprochen, dann sind die Prozesskosten anteilig (im Schätzungswege) abzugsfähig. Werden Prozesskosten vom Arbeitgeber getragen, so liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Siehe auch Stichwort "Strafen", Rz 387.

5.9.24 Sportausübung

386

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Sportausübung bzw. für die allgemeine körperliche Fitness sind als Aufwendungen der privaten Lebensführung grundsätzlich keine Werbungskosten, und zwar auch dann nicht, wenn der Sport während eines aufrechten Dienstverhältnisses und mit ausdrücklicher Billigung durch den Arbeitgeber erfolgt (zB Fitnesstraining eines Polizisten einer Eliteeinheit). Aufwendungen für Sportgeräte unterliegen dem Aufteilungsverbot, weil derartige Wirtschaftgüter nach der Lebenserfahrung im Allgemeinen in der Privatsphäre anfallen und nicht unwesentlichen privaten Motiven (körperliche Ertüchtigung und Freizeitgestaltung) dienen (VwGH 3.11.1981, 81/14/0022; VwGH 24.6.1999, 94/15/0196). Gleiches gilt für Aufwendungen für Sportbekleidung (VwGH 26.5.1999, 98/13/0138; VwGH 23.4.2002, 98/14/0219). Eine (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung kommt nur bei Berufssportlern, das sind Personen, bei denen die Erbringung einer sportlichen Leistung den materiellen Schwerpunkt ihrer Tätigkeit darstellt, oder bei Trainern in Betracht, und zwar hinsichtlich jener Sportgeräte, welche diesen unmittelbar zur Ausübung ihres Sportes bzw. ihrer Trainertätigkeit dienen (zB Schi des Schirennläufers, Fahrrad eines Radrennfahrers, Sprungschi eines Schisprungtrainers).

5.9.25 Sprachkurse

386a

siehe Rz 363.

5.9.26 Strafen

387

Über einen Arbeitnehmer in einem gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahren verhängte Geldstrafen sind grundsätzlich auch dann keine Werbungskosten, wenn die Straftat in Ausübung des Berufes des Steuerpflichtigen begangen wurde und private Interessen nicht berührt wurden. Dies gilt auch dann, wenn die Straftat mit Billigung oder über ausdrückliche Aufforderung des Arbeitgebers begangen wurde. Geldstrafen können bei einem ursächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsquelle ausnahmsweise dann absetzbar sein, wenn sie vom Nachweis eines Verschuldens unabhängig oder nur auf ein geringes Verschulden zurückzuführen sind. EStR 2000 Rz 1649 ist hinsichtlich der Betriebsausgabeneigenschaft von Geldstrafen auch auf Werbungskosten von Dienstnehmern anzuwenden. Bei einem vorschriftswidrigen Abstellen des Fahrzeuges zu Ladevorgängen bei Kunden liegen Werbungskosten vor (vgl. VwGH 3.7.1990, 90/14/0069). Siehe auch Stichwort "Prozesskosten", Rz 385.

388

Werden über den Arbeitnehmer verhängte Geldstrafen vom Arbeitgeber ersetzt, so liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor (VwGH 23.5.1984, 83/13/0092). Dies gilt auch dann, wenn

die Bestrafung ohne Verschulden des Arbeitnehmers oder überhaupt zu Unrecht erfolgt, da die Verbindlichkeit aus der Bestrafung den Arbeitnehmer und nicht den Arbeitgeber trifft (VwGH 11.6.1991, 91/14/0094; VwGH 11.6.1991, 91/14/0105).

5.9.27 Studienreisen

5.9.27.1 Voraussetzungen

389

Kosten einer Auslandsreise sind grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung, außer sie sind ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst. Die (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung von Kongress-, Studien- und Geschäftsreisen ist durch Anlegung eines strengen Maßstabs festzustellen (VwGH 13.12.1988, 88/14/0002). Spielen bei einer derartigen Reise (auch) private Belange eine Rolle, so sind die Reisekosten insgesamt nicht absetzbar (Aufteilungsverbot). Eine steuerlich nicht beachtliche Reise liegt etwa vor, wenn eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden wird. Dies ist dann der Fall, wenn eine Geschäftsreise gleichzeitig eine Erholungsreise darstellt, also zB an eine Geschäftsreise ein Urlaub "angehängt" wird (VwGH 17.2.1999, 94/14/0012). Zur Anerkennung der (nahezu) ausschließlichen beruflichen Veranlassung müssen folgende Voraussetzungen vorliegen (VwGH 6.10.1976, 1608/76, 1695/76; vgl. auch VwGH 3.5.1983, 82/14/0154, betr. Reise eines Geografieprofessors nach Großbritannien; VwGH 3.5.1983, 82/14/0297, betr. Toskanareise einer Mittelschullehrerin für Geografie und Geschichte; VwGH 26.6.1990, 89/14/0106, betr. USA-Reise eines HAK-Lehrers für Volks- und Betriebswirtschaft; VwGH 16.7.1996, 92/14/0133, betr. London- und Berlinreise einer AHS-Lehrerin für Latein und Geschichte; VwGH 24.4.1997, 93/15/0069, betr. Spanienreise einer Richterin; VwGH 22.9.2000, 98/15/0111, betr. Japanreise eines Geografielehrers; VwGH 29.1.2004, 2002/15/0034, betr. "Lateinstudienreisen" einer Mittelschullehrerin nach Italien, die als schulbezogene Veranstaltungen geführt wurden):

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen

Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (VwGH 18.3.1992, 91/14/0171; VwGH 22.4.1994, 92/14/0042; VwGH 31.5.2000, 97/13/0228).

- Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (VwGH 24.4.1997, 93/15/0069; VwGH 17.5.2000, 98/15/0050; VwGH 17.5.2000, 99/15/0055; VwGH 29.1.2002, 96/14/0030). Die Anreise zu Besichtigungsorten durch landschaftlich interessante Reisestrecken und die Zeiten gemeinsamer Mahlzeiten sind nicht zu den fachspezifischen Arbeitszeiten zu rechnen (vgl. VwGH 28.3.2001, 2000/13/1094 betr. Fachexkursion eines Lehrers für Weinbau und Kellerwirtschaft in Weinbaugebiete Kaliforniens).

5.9.27.2 Mischprogramm

390

Kosten für Studienreisen, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, sind der privaten Lebensführung zuzuordnen. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliegt, ist nicht entscheidend, ob der Arbeitgeber einen Teil der Reisekosten ersetzt oder nicht. Ist ein Mischprogramm anzunehmen, so sind auch jene Reisekosten, die anteilig auf ausschließlich berufliche Reiseabschnitte entfallen, nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Eine Studienreise mit einem verhältnismäßig kurzen Auslandsaufenthalt kann nicht als ausschließlich berufsbedingte Reise angesehen werden, wenn sie von vornherein so programmiert war, dass durch Wochenenden und/oder Feiertage zu Lasten der Tage mit beruflichen Veranstaltungen mehrere Tage für allgemein interessierende Programmpunkte zur Verfügung stehen (VwGH 21.10.1986, 86/14/0031, betr. Kretareise eines Religionslehrers zur Teilnahme an einem Symposion zum Thema "Ökumenische Aufgaben des Religionsunterrichts"). Fallen im Rahmen einer Reise mit Mischprogramm eindeutig abgrenzbare Fortbildungskosten oder sonstige Werbungskosten an (zB Teilnahmegebühren für Aus- und Fortbildungsveranstaltungen, Erwerb von schriftlichen Kongressunterlagen), so sind diese Kosten abzugsfähig.

5.9.27a Tagesmütter

390a

Weisen nichtselbständig tätige Tagesmütter die bei ihrer Tätigkeit anfallenden Werbungskosten nicht nach, ist deren Höhe gemäß § 184 BAO im Wege der Schätzung zu ermitteln. Im Hinblick auf Erfahrungswerte bestehen keine Bedenken, diese Werbungskosten unabhängig von der Anzahl der beaufsichtigten Kinder mit 50% der Einkünfte aus der

Tätigkeit als Tagesmutter, maximal 400 Euro pro Monat der Tätigkeit, zu berücksichtigen. Erhält die Tagesmutter zusätzlich zum Entgelt als Tagesmutter ein so genanntes Verpflegungsgeld, erhöht dieser Betrag die steuerpflichtigen Einkünfte unabhängig davon, ob er vom Arbeitgeber selbst oder von dritter Seite (zB Kindeseltern) bezahlt wird.

Für die Anwendung eines Pauschales ist es wie bei selbständigen Tagesmüttern Voraussetzung, dass diese Tätigkeit in der Wohnung der Tagesmutter ausgeübt wird. Mit dieser pauschalen Berechnung der Werbungskosten sind sämtliche mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen steuerlich abgegolten. Ein Abzug höherer Beträge setzt voraus, dass die geltend gemachten Aufwendungen insgesamt nachgewiesen werden.

5.9.28 Telefon

391

Kosten für beruflich veranlasste Telefonate sind im tatsächlichen Umfang als Werbungskosten absetzbar. Telefongebühren unterliegen nicht dem Aufteilungsverbot (auch nicht die Grundgebühr). Verwendet der Dienstnehmer das eigene Telefon, so sind die Telefongebühren hinsichtlich des beruflich veranlassten Teils absetzbar. Es widerspricht jeder Lebenserfahrung, dass jemand von seiner Wohnung aus - selbst wenn er dort seinem Beruf nachgeht - ausschließlich berufliche Telefonate führt (VwGH 26.6.1984, 83/14/0216). Sofern eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich ist, hat sie im Schätzungsweg zu erfolgen (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0104).

5.9.29 Umschulungskosten

391a

Siehe Stichwort "Fortbildungskosten - Ausbildungskosten - Umschulungskosten", Rz 358 ff.

5.9.30 Umzugskosten

5.9.30.1 Voraussetzungen

392

Umzugskosten sind Werbungskosten, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Eine berufliche Veranlassung kann beim erstmaligen Antritt eines Dienstverhältnisses, beim Wechsel des Dienstgebers oder im Falle einer dauernden Versetzung durch den gegenwärtigen Dienstgeber (im Falle der Arbeitskräfteüberlassung durch das überlassende Unternehmen) vorliegen. Umzugskosten ohne Wechsel des Dienstortes und ohne Verpflichtung, eine Dienstwohnung zu beziehen, sind nicht absetzbar. Abgesehen von Fällen, in denen der Arbeitgeber einen Umzug fordert (zB Verpflichtung zum Bezug einer Dienstwohnung, Räumung einer bisherigen Dienstwohnung), kann eine berufliche

Veranlassung nur zur Vermeidung eines unzumutbar langen Arbeitsweges angenommen werden.

Ein "Umzug" setzt in allen Fällen aber voraus, dass der bisherige Wohnsitz aufgegeben wird. Ist dies nicht der Fall, kommt allenfalls eine Berücksichtigung aus dem Titel "doppelte Haushaltsführung" (siehe Rz 341) in Betracht.

Bei der Beurteilung der Umzugskosten als Werbungskosten ist nicht zu prüfen, ob das bisherige Dienstverhältnis durch den Arbeitgeber oder durch den Arbeitnehmer beendet wurde.

Sachverhalt	Umzugskosten als Werbungskosten absetzbar
Ein Arbeitsloser übersiedelt zu einem entfernten Dienstort.	Ja, weil die Berufsausübung vom bisherigen Wohnsitz so weit entfernt ist, dass ein neuer Wohnsitz dadurch begründet werden muss.
Ein Berufsanfänger zieht von Eltern zu einem entfernten Dienstort.	Ja. Auch das Wohnen im Elternhaus stellt einen Wohnsitz dar.
Ein Arbeitnehmer mit aufrechtem Dienstverhältnis übersiedelt zum entfernten neuen Dienstort	Ja.
Berufstätige Partnerin zieht mit arbeitslosem Partner zu einem (neuen) entfernten Dienstort. Beide beginnen ein neues Dienstverhältnis.	Ja, für beide.
Übersiedlung vom ausländischen Wohnsitz auf Dauer zu einem neuen Arbeitgeber in Österreich; bisher arbeitslos bzw. hat das Engagement im Ausland geendet.	Ja.
Übersiedlung vom ausländischen Arbeitgeber und Wohnsitz zu einem neuen Arbeitgeber nach Österreich auf Dauer; fixe Beschäftigungszusage im Übersiedelungszeitpunkt;	Ja.
Bei Wegzug aus Österreich und Begründung eines Dienstverhältnis im Ausland	Nein, da diese Kosten durch das neue Dienstverhältnis im Ausland veranlasst werden.

5.9.30.2 Art und Höhe der Aufwendungen

393

Liegt ein beruflich veranlasster Umzug vor, so sind insbesondere folgende Ausgaben als Werbungskosten absetzbar (vgl. VwGH 31.5.1994, 91/14/0170):

Umzugskosten	abzugsfähig
Transport- und Packkosten des Hausrates	ja
Handwerkerkosten zur Demontage der Wohnungsausstattung	ja
eigene Fahrtkosten zur Wohnungssuche und anschließenden Übersiedlung	ja
Maklerkosten / Inseratskosten zur Suche eines Nachmieters für die aufgegebene Wohnung	nein
Maklerkosten / Inseratskosten zur Suche für die neue Mietwohnung am Dienstort	ja
Maklerkosten / Inseratskosten zur Suche für die neue Eigentumswohnung am Dienstort	nein
Mietkostenweiterzahlung nach Auszug während der Kündigungsfrist für die alte Wohnung	ja
Kosten der vertragsgemäßen Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes der aufgegebenen Mietwohnung	nein
Anschaffungskosten für Hausrat	nein
Wohnungsablösen	nein

Anschaffungskosten im Zusammenhang mit einer Eigentumswohnung (somit auch Maklerkosten) sind nicht absetzbar.

5.9.31 Vermögensschadenversicherung

393a

Haftpflichtversicherungen zur Abdeckung eines Vermögensschadens infolge Fehlhandelns von Führungskräften (Vermögensschadenversicherungen) sind steuerlich wie folgt zu beurteilen:

- Versicherungsnehmer und Begünstigter aus dem Vertrag ist das Unternehmen (Arbeitgeber):

  Die Prämienzahlungen sind beim Arbeitgeber Betriebsausgaben, beim Arbeitnehmer liegt kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.

- Versicherungsnehmer ist der Arbeitnehmer, Begünstigter ist der Arbeitgeber:

  Die Prämienzahlungen sind beim Arbeitnehmer Werbungskosten, im Versicherungsfall liegen beim Arbeitnehmer keine Einnahmen vor, sondern nur beim Arbeitgeber.

- Versicherungsnehmer und Begünstigter ist der Arbeitnehmer:

Die Prämienzahlungen sind beim Arbeitnehmer Werbungskosten, die Auszahlung der Schadenssumme an den Arbeitnehmer ist bei diesem eine Einnahme. Die Schadenszahlungen an den Arbeitgeber sind Werbungskosten unter Berücksichtigung der allgemeinen Grundsätze.

- Versicherungsnehmer ist der Arbeitnehmer, Begünstigter ist der geschädigte Dritte:

  Die Prämienzahlungen sind beim Arbeitnehmer Werbungskosten, im Versicherungsfall liegen beim Arbeitnehmer keine Einnahmen vor.

- Versicherungsnehmer ist der Arbeitgeber, Begünstigter ist der geschädigte Dritte:

  Die Prämienzahlungen sind beim Arbeitgeber Betriebsausgaben, beim Arbeitnehmer liegt kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.

5.9.32 Verteidigerkosten

Siehe Stichwort "Prozesskosten", Rz 385.

5.9.33 Zeitungen

394

Die Eignung einer Tageszeitung, fallweise auch berufliche Informationen zu bieten, ändert nichts daran, dass dafür getätigte Aufwendungen grundsätzlich den Kosten der Lebensführung zuzurechnen sind (VwGH 28.4.1987, 86/14/0169, betr. "Die Presse", VwGH 26.4.2000, 96/14/0098). Bei Wirtschaftsmagazinen ("Trend", "Gewinn", "Cash-Flow", "Option" usw.) handelt es sich nicht um typische Fachliteratur (VwGH 22.12.1980, 2001/79). Diese Betrachtung gilt - von bestimmten Sonderfällen (VwGH 26.9.2000, 97/13/0238 betr. Journalist und Redakteur; Rz 383e betr. Politiker) abgesehen - auch beim Bezug mehrerer Tageszeitungen oder Wochen-(Monats-)Magazinen. Es entspricht nämlich nicht der Lebenserfahrung, dass allgemeine Informationen nur aus einer oder mehreren bestimmten Zeitungen, berufsspezifische Informationen hingegen ausschließlich aus anderen Zeitungen entnommen werden.

5.9.34 Zinsen

395

Zinsen für die Anschaffung von Arbeitsmitteln sind Werbungskosten. Erfolgt die Berücksichtigung von Werbungskosten durch Pauschalsätze (zB durch das "amtliche Kilometergeld" beim KFZ), so kommt ein zusätzlicher Abzug von Finanzierungskosten nicht in Betracht. Zinsen für den Erwerb von Aktien im Rahmen eines so genannten "Management Buy Out" stellen keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit

Geschäftsführerbezügen dar, da Aktien als private Kapitalanlage anzusehen sind (VwGH 27.3.2002, 96/13/0069).

6 Durchschnittssätze (§ 17 EStG 1988)

6.1 Berufsgruppen

396

Auf Grund der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, können ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen Werbungskosten auf Grund von Erfahrungswerten geltend gemacht werden (Verordnungstext kursiv).

397

§ 1. Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis an Stelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1998 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

6.1.1 Artisten

398

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.

Als Artisten gelten ua. Auftretende bei Zirkusveranstaltungen und auf Showbühnen. Nicht als Artisten gelten ua. außerhalb von Show- und Zirkusveranstaltungen auftretende Turner, Tänzer, Amateur- und Profisportler.

6.1.2 Bühnenangehörige, soweit sie dem Schauspielergesetz unterliegen, andere auf Bühnen auftretende Personen, Filmschauspieler

399

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.

Zu dieser Berufsgruppe gehören ua. Schauspieler, Humoristen, Komiker, Conferenciers, Sänger, Chansoniers, Chorsänger, Statisten, Solotänzer, Mitglieder eines Balletts, Tänzerinnen und Tänzer in Nachtlokalen, weiters Personen, die als Darsteller in Filmen oder Werbesendungen auftreten.

Unter "Bühnenangehörige" fallen nicht nur Personen, die auf einer Bühne vor Publikum auftreten, sondern auch jene Personen, die im Rahmen eines Theaterbetriebes künstlerische Dienste leisten (VwGH 19.2.2002, 98/14/0148). Dies kann insbesondere auf Regisseure und Choreographen zutreffen.

Nicht zu dieser Berufsgruppe gehören ua. Theaterdirektoren, Verwaltungspersonal von Theatern, technisches Bühnenpersonal, Mitglieder des Bedienungspersonals von Kabaretts, Showbühnen und Nachtlokalen (zB Barkeeper, Bardamen), Tanzlehrer, Bedienstete von

Tanzschulen, Billeteure, sonstiges Hilfspersonal, weiters Regisseure, Regieassistenten, Tonmeister, Tontechniker, Filmgeschäftsführer.

Als Bühne gilt jeder Ort, an dem vor Publikum aufgetreten wird (zB Theater, Freiluftbühne, Festzelt).

6.1.3 Fernsehschaffende, die regelmäßig (mehrmals im Monat) auf dem Bildschirm erscheinen

400

7,5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 3.942 Euro jährlich.

Zu dieser Berufsgruppe gehören ua. folgende Personen, wenn sie regelmäßig auf dem Bildschirm erscheinen: Kommentatoren, Moderatoren, Diskussionsleiter, Fernsehsprecher, Programmansager.

Nicht zu dieser Berufsgruppe gehören ua. technisches Personal, Kameraleute, Tonmeister, Regisseure.

Schauspieler in Fernsehfilmen und Werbespots gelten als Filmschauspieler.

Voraussetzung für die Gewährung des Pauschales sind durchschnittlich zwei Fernsehauftritte pro Monat, also mindestens 24 pro Kalenderjahr. Bei unterjähriger Tätigkeit ist die Zahl der erforderlichen Auftritte entsprechend zu aliquotieren.

6.1.4 Journalisten

401

7,5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 3.942 Euro jährlich.

Der Begriff des Journalisten ist dem Sprachgebrauch gemäß zu verstehen ist (VwGH 29.9.2004, 2004/13/0089 iVm VwGH 22.4.1992, 92/14/0002). Die Pauschalierung der Werbungskosten stellt auf die Besonderheit der journalistischen Tätigkeit ab und nicht auf die Art des Dienstverhältnisses zu einem bestimmten Dienstgeber.

Die Tätigkeit des Journalisten ist dadurch gekennzeichnet, dass eine Person an der Berichterstattung und/oder Kommentierung von aktuellem Geschehen (Neuigkeiten, also Tagesereignissen) in Medien - und sei es auch redaktionell - mitwirkt (VwGH 22.4.1992, 92/14/0002). Unter Tagesgeschehen ist alles zu verstehen, was Aktualität hat, also nicht nur die jedermann interessierenden täglichen Ereignisse, sondern auch aktuelle Erscheinungen, die lediglich auf Fachinteresse stoßen und nur von Zeit zu Zeit auftreten. Die Vermittlung kann sowohl in der Verfassung von Berichten und/oder Kommentaren bestehen, als etwa auch in der Sammlung, Sichtung, Auswahl, Verbesserung derartigen Materials. Journalistisch

ist deshalb nicht nur die Tätigkeit des Reporters, der an Ort und Stelle oder an der Quelle die Neuigkeiten erhebt und weiterleitet, sondern auch die Tätigkeit in der Redaktion durch den Schriftleiter (Redakteur), der unter anderem Beiträge auswählt, bearbeitet oder auch selbst schreibt.

Journalist ist der Überbegriff, der jedenfalls Reporter und Redakteur (Schriftleiter) umfasst. Als Journalist ist somit einerseits derjenige anzusehen, der für eine regelmäßig erscheinende Zeitung, Zeitschrift oder sonstige Publikation (zB Online-Ausgabe einer Zeitung) oder für einen Nachrichtendienst aktuelle Informationen des Tagesgeschehens sammelt und entsprechend verarbeitet, indem er sie in eine für die Weiterverbreitung geeignete Form bringt. Die Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 382/2001, ist aber andererseits auch für Arbeitnehmer anwendbar, die nicht bei Zeitungsunternehmen beschäftigt sind bzw. die nicht dem Journalistengesetz unterliegen.

Regelmäßig erscheinende Publikationen und Druckwerke (Zeitungen, Zeitschriften) sind solche, die wenigstens viermal im Kalenderjahr wiederkehrend erscheinen (vgl. § 1 Abs. 1 Z 2 und 5 Mediengesetz). Nachrichtendienste müssen mindestens einmal wöchentlich erscheinen.

Zu den Journalisten zählen demnach regelmäßig Chefredakteure, andere Schriftleiter, Redakteure, andere ausschließlich journalistisch tätige Mitarbeiter (zB Redakteuraspiranten), nicht hingegen auch mit kommerziellen oder verlegerischen Fragen beschäftigte Personen. Ebenso gehören zu dieser Berufsgruppe Korrespondenten ausländischer Zeitungen, Zeitschriften, Nachrichtenagenturen, Rundfunk- und Fernsehgesellschaften, die als Journalisten beim Bundespressedienst des Bundeskanzleramtes akkreditiert sind.

Journalisten sind auch journalistische Mitarbeiter im Sinne des § 17 Abs. 3 ORF-Gesetz BGBl. 379/1984, die an der journalistischen Gestaltung von Programmen im Hörfunk und Fernsehen mitwirken, insbesondere Redakteure, Reporter, Korrespondenten und Gestalter. Ebenso gelten als Journalisten Personen, die eine gleichartige Tätigkeit bei anderen Radio- und Fernsehgesellschaften ausführen.

Nicht als Journalisten gelten im Allgemeinen Personen, die fallweise Artikel oder Kommentare in Zeitungen veröffentlichen, sowie Pressereferenten oder Pressesprecher von Unternehmen oder anderen Institutionen, und zwar auch dann, wenn für sie ein Presseausweis ausgestellt wurde, weiters Mitarbeiter in Redaktionen, die grafische oder technische Arbeiten, Schreibarbeiten oder Kanzleiarbeiten bzw. sonstige Verwaltungsarbeiten und Hilfsdienste ausführen.

6.1.5 Musiker

402

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.

Als Musiker gelten ua. Angehörige von Orchestern und Kapellen, weiters Dirigenten und Kapellmeister, Solisten und Barpianisten.

Nicht zu dieser Berufsgruppe gehören ua. Musiklehrer, unabhängig davon, ob sie an allgemein bildenden Schulen oder an Musikschulen tätig sind oder im Rahmen eines anderen Dienstverhältnisses Musikunterricht für ein bestimmtes Instrument erteilen. Sänger gelten als Bühnenangehörige.

6.1.6 Forstarbeiter, Förster im Revierdienst und Berufsjäger im Revierdienst

403

Für Forstarbeiter ohne Motorsäge, Förster im Revierdienst und Berufsjäger im Revierdienst:

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 1.752 Euro jährlich.

Für Forstarbeiter mit Motorsäge:

10% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.

Als Forstarbeiter gelten Personen, die bei Schlägerungsarbeiten mitwirken sowie Personen, die mit Aufforstungs- und Kulturpflegearbeiten unter Einsatz von Motorsensen oder sonstigen Kulturwerkzeugen betraut sind.

Nicht als Forstarbeiter gelten Personen, die im Rahmen von Forstbetrieben andere Tätigkeiten ausführen (zB Kraftfahrzeuglenker oder in Sägewerksbetrieben beschäftigte Arbeitnehmer oder sonstige Arbeiter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe).

Maßgeblich für den höheren Pauschbetrag (mit Motorsäge) ist nicht der Besitz einer Motorsäge (Motorsense), sondern die überwiegende Tätigkeit unter Verwendung der Motorsäge (Motorsense) im Lohnzahlungszeitraum.

Zur Tätigkeit als Förster im Revierdienst und Berufsjäger im Revierdienst gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für diese Tätigkeit erforderliche Innendienstarbeit. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Revier (Außendienst) verbracht werden.

Nicht zu dieser Berufsgruppe gehören andere Aufsichtsorgane in Forstbetrieben, auch wenn sie im Revierdienst tätig sind. Das Pauschale steht auch jenen Arbeitnehmern in

Forstbetrieben zu, deren Tätigkeitsbild dem des Forstarbeiters bzw. des Försters oder Revierjägers entspricht. Umfasst das Dienstverhältnis auch andere nicht in der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 382/2001, angeführte Tätigkeiten, steht der Pauschbetrag nicht zu. Eine Aliquotierung des Pauschbetrages bei nicht ausschließlicher Tätigkeit ist nicht möglich. Die Berufsbezeichnung des Arbeitnehmers (zB Forstwart, Waldaufseher, Jäger, Oberjäger, Revierjäger usw.) ist für die Anwendbarkeit der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 382/2001, unmaßgeblich, entscheidend ist vielmehr der Umstand, dass das Tätigkeitsbild inhaltlich den in der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 382/2001, angeführten Berufsgruppen entspricht.

6.1.7 Hausbesorger

404

15% der Bemessungsgrundlage, höchstens 3.504 Euro jährlich.

Zu dieser Berufsgruppe gehören nur Personen, die dem Hausbesorgergesetz (BGBl. Nr. 16/1970 idgF) unterliegen und deren Dienstverhältnis vor dem 1. Juli 2000 abgeschlossen wurde (§ 31 Abs. 5 Hausbesorgergesetz). Arbeitnehmer, welche nach dem 30. Juni 2000 ein Dienstverhältnis als Hausbesorger begründet haben, sind daher von der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, ausgenommen und können demnach Werbungskosten nur in tatsächlicher Höhe geltend machen.

Nicht als Hausbesorger gelten Portiere, Schulwarte und andere Personen, auch wenn sie Tätigkeiten verrichten, die der eines Hausbesorgers ähnlich sind.

6.1.8 Heimarbeiter

405

10% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.

Als Heimarbeiter gelten ausschließlich Personen, die dem Heimarbeitergesetz 1960, (BGBl. Nr. 105/1961) unterliegen.

Andere Personen, die eine nichtselbständige Tätigkeit von zu Hause aus durchführen, gelten nicht als Heimarbeiter (zB ein Vertreter, der von zu Hause aus tätig wird, Sekretariatsarbeit in der eigenen Wohnung).

6.1.9 Vertreter

406

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst, als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Vertreter sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Dazu gehören auch Pharma-Vertreter. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit (zB Kontrolltätigkeit oder Inkassotätigkeit).

6.1.10 Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung

406a

15% der Bemessungsgrundlage, mindestens 438 Euro jährlich, höchstens 2.628 Euro jährlich. Der Mindestbetrag kann nicht zu negativen Einkünften führen.

Die Werbungskostenpauschalierung gilt nur für Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung; für andere politische Funktionäre ist sie nicht anzuwenden. Zu den Mitgliedern einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung zählen beispielsweise der Bürgermeister, Vizebürgermeister, Stadträte, geschäftsführende Gemeinderäte, Gemeindevertreter, Bezirks- und Ortsvertreter, Bezirksvorsteher sowie deren Vertreter und Ortsvorsteher laut Gemeindeordnung (UFS 2.7.2007, RV/0929-W/07).

Beispiel 1:

Bezieht ein Gemeindevertreter Entschädigungen von insgesamt 650 Euro jährlich, so stehen ihm pauschale Werbungskosten in Höhe von 438 Euro zu.

Beispiel 2:

Bezieht ein Gemeindevertreter Entschädigungen von 12 mal 400 Euro, insgesamt 4.800 Euro jährlich, so stehen ihm pauschale Werbungskosten in Höhe von 720 Euro (15% von 4.800 Euro) zu.

Beispiel 3:

Bezieht ein Bürgermeister einen Bezug von 14 mal 2.550 Euro stehen ihm pauschale Werbungskosten in Höhe von 2.628 Euro zu (15% von der Bemessungsgrundlage von 12 mal 2.550 Euro = 30.600 Euro; das wären 4.590 Euro; höchstens wird aber nur ein Betrag von 2.628 Euro angesetzt).

6.2 Umfang der Tätigkeit

407

Die angeführten Pauschbeträge können nur von Arbeitnehmern in Anspruch genommen werden, deren Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausschließlich einer oder

mehrerer der angeführten Berufsgruppen entspricht. Umfasst das Dienstverhältnis auch andere nicht in der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, angeführte Tätigkeiten, steht der Pauschbetrag nicht zu, eine Aliquotierung des Pauschbetrages bei nicht ausschließlicher Tätigkeit ist nicht möglich.

Beispiel 1:

Ein Bediensteter eines Theaters ist im Rahmen seines Dienstverhältnisses teilweise als Statist, teilweise als Bühnenarbeiter tätig. Ein Werbungskostenpauschbetrag steht nicht zu.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer wirkt im Rahmen seines Dienstverhältnisses als Musiker im Theaterorchester mit und wird gleichzeitig als Schauspieler tätig. Der Werbungskostenpauschbetrag beträgt 5% der einheitlichen Bemessungsgrundlage (höchstens 2.628 Euro jährlich).

408

Werden im Rahmen eines Dienstverhältnisses zwei Tätigkeiten ausgeübt, die beide bei ausschließlicher Ausübung die Zuerkennung eines Pauschbetrages vermitteln, dann ist im Falle eines unterschiedlich hohen Pauschales auf das Überwiegen abzustellen.

Beispiel:

Eine Fernsehsprecherin wird im Rahmen eines einheitlichen Dienstverhältnisses auch als Darstellerin in Fernsehfilmen tätig. Die Tätigkeit als Fernsehsprecherin überwiegt. Es steht der höhere Pauschbetrag von 7,5% der Bemessungsgrundlage (höchstens 3.942 Euro jährlich) zu.

409

Werden zwei unterschiedliche Tätigkeiten, für die Pauschbeträge grundsätzlich vorgesehen sind, im Rahmen verschiedener Dienstverhältnisse ausgeübt, dann ist der Pauschbetrag jeweils von den maßgeblichen Bezügen der anspruchsvermittelnden Tätigkeiten zu berechnen. Ebenso können beide Höchstbeträge ausgeschöpft werden.

Beispiel:

Ein nichtselbständiger Hausbesorger ist nebenberuflich nichtselbständig im Rahmen einer Musikkapelle tätig. Es steht der Pauschbetrag für nichtselbständige Musiker hinsichtlich der Tätigkeit als Musiker bis zum Höchstbetrag von 2.628 Euro jährlich, hinsichtlich der Tätigkeit als Hausbesorger steht der entsprechende Pauschbetrag bis zum Höchstbetrag von 3.504 Euro jährlich zu.

6.3 Höchstbeträge

410

Die angeführten Pauschbeträge sind Jahresbeträge; der zu berücksichtigende Werbungskostenpauschbetrag ergibt sich bei ganzjähriger Tätigkeit daher nur auf Grund des Jahreseinkommens und nicht als Summe von monatlichen Höchstbeträgen. Bei nicht ganzjähriger Tätigkeit ist der Werbungskostenpauschbetrag durch Anwendung des vorgesehenen Prozentsatzes auf das im unterjährigen Tätigkeitszeitraum bezogene Einkommen zu ermitteln, der Jahreshöchstbetrag ist entsprechend der Dauer der Tätigkeit zu aliquotieren. Unvollständige Monate zu Beginn oder bei Beendigung des Dienstverhältnisses werden dabei als volle Monate gerechnet. Der Erholungsurlaub unterbricht die Tätigkeit nicht. Karenzurlaub, Krankenstand, Waffenübungen beim Bundesheer, Sonderurlaube, Dienstzuteilungen, Dienstfreistellungen und alle anderen zusammenhängenden Unterbrechungen von mehr als einem Monat kürzen den Tätigkeitszeitraum um die vollen Monate der Unterbrechung (Beispiel 1). Mehrere nicht zusammenhängende Unterbrechungen sind nicht zu addieren (Beispiel 2).

Beispiel 1:

Ein Journalist beginnt seine Tätigkeit bei einer Tageszeitung am 20. Februar. Vom 5. Juli bis 15. Oktober unterbricht er die Tätigkeit auf Grund eines Sonderurlaubes, in der Folge setzt er die Tätigkeit bis zum Jahresende fort. Im November nimmt er drei Wochen Erholungsurlaub.

Der Monat Februar zählt voll, der Journalist war daher in dem Jahr elf Monate beschäftigt. Von diesen elf Monaten werden für die Unterbrechung auf Grund des Sonderurlaubes drei Monate abgezogen. Der Erholungsurlaub wird nicht abgezogen. Der für die Aliquotierung des Höchstbetrages maßgebliche Tätigkeitszeitraum beträgt acht Monate. Als Werbungskosten sind höchstens 2.628 Euro berücksichtigen.

Beispiel 2:

Ein Musiker ist ganzjährig bei einem Orchester tätig. Vom 15. Februar bis 30. März konsumiert er seinen Erholungsurlaub. Vom 12. April bis 5. Mai und vom 3. September bis 30. September ist er im Krankenstand. Die Unterbrechungen durch Krankenstand sind jeweils kürzer als ein Monat. Der Höchstbetrag für das Kalenderjahr beträgt daher (ungekürzt) 2.628 Euro.

411

Die Prozentsätze und der Höchstbetrag sind nicht auf die monatlich zugeflossenen Einnahmen (Bemessungsgrundlage), sondern auf die während des Zeitraums der Berufsausübung angefallenen Einnahmen anzuwenden. Unterschiedlich hohe Monatsbezüge werden dadurch automatisch ausgeglichen.

Beispiel

Die Tätigkeit als Forstarbeiter mit Motorsäge wird im ersten Quartal eines Kalenderjahres ausgeübt. Die Einkünfte betragen im Jänner 700 Euro, im Februar 1.400 Euro und im März 3.500 Euro. Bei monatlicher Berechnung würden sich Pauschbeträge von 428 Euro ergeben, tatsächlich beträgt der Pauschbetrag 560 Euro,

der mögliche Höchstbetrag von 657 Euro (für drei Monate) wird im Tätigkeitszeitraum hingegen nicht erreicht.

6.4 Anrechnung des allgemeinen Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988

412

Auf den Pauschbetrag gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 wird im Rahmen des Freibetrags- oder Veranlagungsverfahrens automatisch der allgemeine Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 angerechnet. Bei mehreren Pauschbeträgen gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 erfolgt die Kürzung nur einmal.

6.5 Bemessungsgrundlage und Berücksichtigung im Veranlagungsverfahren

413

§ 2. Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind. Bei nicht ganzjähriger Tätigkeit sind die sich aus § 1 ergebenden Beträge anteilig zu berücksichtigen; hierbei gelten angefangene Monate als volle Monate. Die Berücksichtigung der Pauschbeträge erfolgt im Veranlagungsverfahren bzw. im Wege eines Freibetragsbescheides gemäß § 63 EStG 1988.

414

Die Berücksichtigung erfolgt auf Antrag des Abgabepflichtigen. Der sich ergebende Pauschbetrag wird zusammen mit allfälligen anderen Werbungskosten aus anderen Dienstverhältnissen sowie allfällige n Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen im Freibetragsbescheid, der auf Grund eines Einkommensteuerbescheides ergeht, ausgewiesen und gemäß § 63 Abs. 3 EStG 1988 in den Freibetrag auf der Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber mit einbezogen.

415

Ein gesonderter Ausweis des Pauschbetrages erfolgt nicht. Der Arbeitgeber hat daher - wie in allen anderen Fällen - lediglich einen Freibetrag auf Grund der vorgelegten Mitteilung für den Arbeitgeber zu berücksichtigen.

416

Zur Geltendmachung eines Pauschbetrages ist vom Arbeitnehmer eine Bestätigung des Arbeitgebers der Steuererklärung beizulegen. Eine Durchschrift dieser Bestätigung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

Aus der Bestätigung muss hervorgehen:

- die ausgeübte Tätigkeit (Berufsgruppe),
- der Umstand, dass die Tätigkeit ausschließlich ausgeübt wird,
- der Zeitraum der Tätigkeit und allfällige Unterbrechungen,
- bei Fernsehschaffenden die Anzahl der Auftritte,
- Kostenersätze, ausgenommen bei Vertretern.

6.6 Geltendmachung eines Pauschbetrages für das laufende Kalenderjahr

417

Die Regelung gemäß § 63 Abs. 4 EStG 1988 ist auch auf die Geltendmachung von Pauschbeträgen anzuwenden.

418

Die Ausübung einer Tätigkeit, die den Anspruch auf Zuerkennung eines Pauschbetrages vermittelt, ist durch eine Bestätigung des Arbeitgebers nachzuweisen. Die Bemessungsgrundlage kann anhand des Lohnzettels für das abgelaufene Jahr oder einer Unterlage über die laufende Lohnverrechnung eines Kalendermonats glaubhaft gemacht werden.

6.7 Pauschbeträge und Betriebsausgaben

419

§ 3. Wird eine Tätigkeit teils nichtselbständig, teils selbständig ausgeübt, und werden bei der selbständig ausgeübten Tätigkeit Betriebsausgaben geltend gemacht, können Pauschbeträge im Sinne dieser Verordnung nicht in Anspruch genommen werden.

420

Dieser Ausschluss von der Geltendmachung von Pauschbeträgen besteht aber nur dann, wenn Betriebsausgaben in tatsächlicher Höhe bei der selbständigen Tätigkeit geltend gemacht werden. Werden hingegen bei der selbständigen Tätigkeit ausschließlich Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von den Umsätzen (§ 17 Abs. 1 EStG 1988) ermittelt und daneben keine Betriebsausgaben in tatsächlicher Höhe (zB Ausgaben für den Eingang an Waren oder für Löhne) abgesetzt, ist die Geltendmachung von pauschalen Werbungskosten bei der nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit zulässig (siehe auch Rz 4370 der EStR 2000).

421

Wenn zB ein nichtselbständig tätiger Journalist, der gleichzeitig selbständiger Schriftsteller ist, bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit ausschließlich pauschale Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 mit dem Durchschnittssatz der Umsätze geltend macht, kann er gleichzeitig bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit pauschale Werbungskosten in der Höhe von 7,5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 3.942 Euro jährlich geltend machen.

422

Anstelle des Durchschnittssatzes gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können auch die mit Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 382/2001, festgesetzten Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen gemäß § 17 Abs. 4 EStG 1988 (jedoch jeweils ohne Berücksichtigung tatsächlicher Betriebsausgaben) geltend gemacht werden, ohne dass dies für den Abzug eines besonderen Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 schädlich ist.

6.8 Kostenersätze

423

§ 4. Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter).

424

Nicht als Kostenersätze zählen Betriebsmittel oder sonstige Leistungen (zB Werkverkehr), die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers zur Verfügung stellt.

425

Nicht als Kostenersätze im Sinne der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, gelten daher insbesondere:

- die Zurverfügungstellung eines Dienstkraftwagens für berufliche Fahrten,
- die Bereitstellung von sonstigen Transportmitteln und Transportmöglichkeiten bei Dienstreisen,
- die Bereitstellung von Schlafmöglichkeiten oder Unterkunft bei Dienstreisen,
- durchlaufende Gelder (§ 26 Z 2 EStG 1988).

426

Vom Arbeitgeber gezahlte Tages- und Nächtigungsgelder sowie vom Arbeitgeber bereitgestellte Mahlzeiten bei Dienstreisen, weiters ausbezahltes Kilometergeld kürzen den Pauschbetrag, ausgenommen bei Vertretern (siehe Rz 406). Dies gilt weiters bei Kostenersätzen für Arbeitskleidung (§ 26 Z 1 EStG 1988), für Auslagenersätze (§ 26 Z 2 EStG 1988) und für Fortbildungskosten (§ 26 Z 3 EStG 1988).

Beispiel 1:

Ein Orchester geht auf Tournee. Vom Arbeitgeber werden alle Transportmittel (Bus, Flugzeug) sowie alle Unterkunftsmöglichkeiten bereitgestellt. Es liegen keine Kostenersätze im Sinne der Verordnung vor.

Beispiel 2:

Ein Journalist führt im Auftrag seines Arbeitgebers Recherchen im Ausland durch. Das Flugticket wird vom Arbeitgeber bereitgestellt. Es liegt kein Kostenersatz im Sinne der Verordnung vor.

Beispiel 3:

Einem Orchester wird im Rahmen einer Dienstreise die volle Verpflegung bereitgestellt. Es liegt Kostenersatz im Ausmaß der tatsächlichen Kosten des Arbeitgebers vor, maximal jedoch bis zur Höhe des zur Anwendung kommenden steuerfreien Tagesgeldes. Liegen die tatsächlichen Kosten über den steuerfreien Tagesgeldern, liegt insoweit steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Beispiel 4:

Einem Hausbesorger werden Putzmittel sowie eine Urlaubsvertretung bereitgestellt. Die anfallenden Kosten stellen einen Kostenersatz dar und kürzen daher das Pauschale.

Beispiel 5:

Ein Fernsehschaffender führt eine Dienstreise durch und erhält in diesem Zusammenhang Tages- und Nächtigungsgelder. Die Tages- und Nächtigungsgelder kürzen das Pauschale.

6.9 Andere Werbungskosten aus der Tätigkeit

427

§ 5. Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.

428

Zusätzlich zum Pauschbetrag können keine anderen (auch keine außerordentlichen) Werbungskosten aus dieser Tätigkeit (zB Fortbildungskosten) geltend gemacht werden. Es bleibt dem Steuerpflichtigen aber stets unbenommen, seine gesamten tatsächlichen Kosten geltend zu machen.

Werbungskosten, die von der Pauschalierung nicht erfasst sind, weil sie in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen, können zusätzlich zum Pauschbetrag berücksichtigt werden.

Beispiel:

Ein Versicherungsvertreter besucht eine technisch orientierte Fachhochschule. Das dort erlernte Wissen kann für den ausgeübten Beruf als Vertreter nicht genutzt werden. Diese auf die Ausübung eines neuen Berufbildes abzielende umfassende Umschulungsmaßnahme ist neben dem Vertreterpauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Pauschbeträge der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 382/2001, ersetzen frühere Pauschbeträge für Werbungskosten und pauschale Kostenersätze (zB für Förster und Revierjäger für die Haltung eines Hundes). Der Landarbeiterfreibetrag gemäß § 104 EStG 1988 bleibt von den Pauschbeträgen unberührt.

6.10 Individualpauschalierung von Werbungskosten

6.10.1 Allgemeines

428a

Auf Grund der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999, können für die Kalenderjahre 2000, 2001 und 2002 pauschale Werbungskosten geltend gemacht werden, deren Höhe sich individuell nach den Werbungskosten der Kalenderjahre 1997, 1998 und 1999 im Verhältnis zu den Einnahmen jeweils dieser Kalenderjahre bestimmt. Die pauschalen Werbungskosten können auch für einzelne Kalenderjahre im Zeitraum 2000 bis 2002 geltend gemacht werden.

Im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betr. die Individualpauschalierung nur die für das jeweilige Dienstverhältnis zu ermittelnden Werbungskosten. Ändern sich bei der Individualpauschalierung in einem Beobachtungszeitraum nachträglich Werbungskosten, wird regelmäßig ein Sachverhalt im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO vorliegen, der zu einer Änderung von Bescheiden führen kann, mit denen über pauschalierte Jahre abgesprochen wurde.

Die Anwendung der Individualpauschalierungsverordnung ist nur zulässig, wenn aus einer der Abgabenbehörde vorgelegten Beilage hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht. Der Steuerpflichtige hat in der Beilage die Berechungsgrundlagen darzustellen (§ 8 Abs. 1 Z 9 Verordnung BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999). Die Beilage ist nach einem amtlichen Vordruck zu erstellen. Auf der Beilage ist ausdrücklich zu erklären, für welches Dienstverhältnis von der Pauschalierung

Gebrauch gemacht wird. Die Berechnungsgrundlagen sind für jedes Dienstverhältnis gesondert darzustellen. Die Beilage kann mit rechtlicher Wirkung in jeder Lage des Verfahrens, dh. bis zur Rechtskraft des Bescheides, nachgereicht werden. Bis zu diesem Zeitpunkt kann auch auf die Anwendung der Pauschalierung verzichtet werden.

Vorauszahlungen im Pauschalierungszeitraum für Veranlagungszeiträume danach und Nachzahlungen im Pauschalierungszeitraum für Veranlagungszeiträume davor sind - soweit ein Abfluss im Pauschalierungszeitraum vorliegt (§ 19 Abs. 3 EStG 1988) - "abpauschaliert" und können daher nicht gesondert abgesetzt werden. Werbungskosten, die von einer der angewendeten Pauschalierungsregelungen umfasst und "abpauschaliert" sind, können nicht als Sonderausgaben geltend gemacht werden (zB Steuerberatungskosten).

6.10.2 Anwendungsvoraussetzungen (§ 8 Verordnung BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999)

§ 8. (1) Die Anwendung der Pauschalierung gemäß § 2 ist nur dann zulässig, wenn die folgenden Voraussetzungen gemeinsam vorliegen:

1. In den Kalenderjahren 1997, 1998 und 1999 wurde die Betätigung jeweils während des gesamten Kalenderjahres ausgeübt.

2. In den Kalenderjahren 1997, 1998 und 1999 sind tatsächlich Betriebsausgaben oder Werbungskosten angefallen.

3. Die Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind jeweils in den Jahren 1997, 1998 und 1999 in voller Höhe nach den tatsächlichen Verhältnissen angesetzt worden.

4. Die sich jeweils für die Jahre 1997, 1998 und 1999 aus dem Verhältnis von Betriebsausgaben oder Werbungskosten einerseits und Umsätzen andererseits ergebenden Prozentsätze übersteigen den durchschnittlichen Prozentsatz im Sinne des § 2 Abs. 1 um nicht mehr als 20%.

5. Die Betriebsausgaben oder Werbungskosten jeweils der Jahre 1997, 1998 und 1999 übersteigen das arithmetische Mittel der in diesen Jahren angefallenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (§ 2 Abs. 1) um nicht mehr als 20%.

6. Es besteht jeweils für die Jahre 1997, 1998 und 1999 keine Buchführungspflicht und es werden auch nicht freiwillig Bücher geführt, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermöglichen.

7. Es besteht für das Kalenderjahr, für das die Pauschalierung angewendet wird, keine Buchführungspflicht und es werden auch nicht freiwillig Bücher geführt, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermöglichen.

8. Die Umsätze (§ 125 Abs. 1 Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne der §§ 22 und 28 EStG 1988 in den Jahren 1997, 1998 und 1999 betragen jeweils nicht mehr als 5 Mio S.

9. Es geht aus einer der Abgabenbehörde vorgelegten Beilage hervor, dass der Steuerpflichtige von dieser Pauschalierung Gebrauch macht. Der Steuerpflichtige hat in der Beilage die Berechnungsgrundlagen darzustellen.

Die Individualpauschalierung von Werbungskosten kann unter folgenden Voraussetzungen erfolgen:

- Ganzjährige Ausübung der Betätigung in den Jahren 1997, 1998 und 1999. Eine nicht ganzjährig ausgeübte Betätigung in einem der Jahre des Beobachtungszeitraumes (zB Karenzurlaub) führt zur Unanwendbarkeit der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001. Krankenstände und Truppenübungen sind nicht schädlich.
- Bekanntgabe der Inanspruchnahme der Pauschalierung und Darstellung der Berechnungsgrundlagen auf einer Beilage. Die der Abgabenbehörde vorzulegende Beilage ist nach einem amtlichen Vordruck zu erstellen.
- Die Pauschalierung bezieht sich nur auf ein einzelnes Dienstverhältnis beim selben Arbeitgeber. Einnahmen, die nicht vom Arbeitgeber stammen (zB Krankengelder, Arbeitslohn von dritter Seite), sind nicht von der Pauschalierung erfasst.
- In den Jahren 1997, 1998 und 1999 sind tatsächlich Werbungskosten angefallen und diese sind in voller Höhe nach den tatsächlichen Verhältnissen der Einkünfteermittlung zu Grunde gelegt worden. Die Individualpauschalierung ist daher nicht anwendbar, wenn in einem der Jahre 1997, 1998 und 1999 (bloß) der Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 abgesetzt oder eine Werbungskostenpauschalierung gemäß der Verordnung des BMF, BGBl. Nr. 32/1993 in Anspruch genommen wurde.

Die sich jeweils für die Jahre 1997, 1998 und 1999 aus dem Verhältnis von pauschalierungsfähigen Werbungskosten einerseits und Einnahmen andererseits ergebenden Prozentsätze übersteigen den durchschnittlichen Prozentsatz aus den Jahren 1997, 1998 und 1999 um nicht mehr als 20%. In keinem der Jahre des Beobachtungszeitraumes 1997, 1998 und 1999 darf somit der zur Ermittlung des durchschnittlichen Werbungskostenprozentsatzes zu ermittelnde Prozentsatz an pauschalierungsfähigen Werbungskosten den Durchschnittswert (Vergleichsbasis) um mehr als 20% übersteigen. Wurden in einem Jahr des Beobachtungszeitraumes keine Einnahmen erzielt, sind jedoch Werbungskosten angefallen, ist der Prozentsatz des betreffenden Jahres unendlich hoch. In diesem Fall sind die Anwendungsvoraussetzungen des § 8 Abs. 1 Z 4 der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999, nicht erfüllt und die Inanspruchnahme der Individualpauschalierung kommt nicht in Betracht. Pauschalierungsfähige Werbungskosten sind alle Werbungskosten mit Ausnahme der im § 4 der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999, genannten Werbungskosten.

Beispiel 1:

Jahr	*WK*)*	*Einnahmen*	*%*
1997	*280*	*400*	*70*
1998	*180*	*360*	*50*
1999	*270*	*450*	*60*

**) pauschalierungsfähige Werbungskosten*

Der durchschnittliche Prozentsatz der Jahre 1997, 1998 und 1999 beträgt 60. Da der Prozentsatz des Jahres 1997 (70) weniger als 120% des durchschnittlichen Prozentsatzes (das sind 60 + 12 = 72) beträgt, ist die Anwendungsvoraussetzung des § 8 Abs. 1 Z 4 Verordnung BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999, erfüllt und es ist zu prüfen, ob die Anwendungsvoraussetzung des § 8 Abs. 1 Z 5 Verordnung BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999, erfüllt ist (siehe dazu den nächsten Punkt und das dortige Beispiel).

Beispiel 2:

Jahr	*WK*)*	*Einnahmen*	*%*
1997	*280*	*400*	*70*
1998	*160*	*320*	*50*
1999	*170*	*200*	*85*

**) pauschalierungsfähige Werbungskosten*

Der durchschnittliche Prozentsatz der Jahre 1997, 1998 und 1999 beträgt 68,33. Da der Prozentsatz des Jahres 1999 (85) mehr als 120% des durchschnittlichen Prozentsatzes (120% von 68,33 sind 82) beträgt, ist die Anwendungsvoraussetzung des § 8 Abs. 1 Z 4 Verordnung BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999, nicht erfüllt.

Die pauschalierungsfähigen Werbungskosten jeweils der Jahre 1997, 1998 und 1999 übersteigen das arithmetische Mittel der in diesen Jahren angefallenen Werbungskosten um nicht mehr als 20%. In keinem der Jahre des Beobachtungszeitraumes 1997, 1998 und 1999 darf somit der zur Ermittlung des arithmetischen Mittels an Werbungskosten zu berücksichtigende Betrag an Werbungskosten den Durchschnittswert (Vergleichsbasis) um mehr als 20% übersteigen.

Beispiel 3:

Angaben wie oben Beispiel 1. Das arithmetische Mittel der pauschalierungsfähigen Werbungskosten der Jahre 1997, 1998 und 1999 beträgt 243,33 ein Drittel von (280 + 180 + 270). 120% davon betragen 292. Da die Werbungskosten des Jahres 1997 (280) den Durchschnittswert um nicht mehr als 20% übersteigen, ist auch die Anwendungsvoraussetzung des § 8 Abs. 1 Z 5 Verordnung BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999, erfüllt.

6.10.3 Pauschale Einkünfteermittlung (§ 2 Verordnung BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999)

§ 2. (1) Die Höhe der Betriebsausgaben oder Werbungskosten bestimmt sich als durchschnittlicher Prozentsatz der Betriebsausgaben oder Werbungskosten der Kalenderjahre 1997, 1998 und 1999 im Verhältnis zu den Umsätzen (§ 125 Abs. 1 lit. a BAO) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne der § 22 und § 28 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder zu den Einnahmen jeweils dieser Kalenderjahre. Als Betriebsausgaben oder Werbungskosten darf höchstens jener Betrag abgesetzt werden, der dem arithmetischen Mittel der in den angeführten Kalenderjahren tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten entspricht. Die unter § 3 bzw. § 4 fallenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind dabei nicht zu berücksichtigen.

(2) Bei Arbeitnehmern treten an die Stelle der Umsätze bzw. Einnahmen die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind.

Die Höhe der Werbungskosten ist prozentuell und absolut zu ermitteln, wobei der pauschalierte Ansatz mit dem niedrigeren Wert von beiden nach oben begrenzt ist. Maßgebend sind jeweils die pauschalierungsfähigen Werbungskosten.

Für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist der Prozentsatz aus dem Verhältnis der Werbungskosten zu den Bruttobezüge aus demselben Dienstverhältnis abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind, abzuleiten. Einnahmen, die nicht vom Arbeitgeber stammen (zB Krankengelder, Arbeitslohn von dritter Seite) bleiben außer Betracht.

Die Bruttobezüge ergeben sich aus Kennzahl 210 des Lohnzettels. Die von den Bruttobezügen abzuziehenden steuerfreien Bezüge ergeben sich aus der Kennzahl 215 des Lohnzettels ("Steuerfreie Bezüge gemäß § 68 EStG 1988") und den Eintragungen unter den entsprechenden Vorspalten zu Kennzahl 243 ("Steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und Z 11 EStG 1988" und "Sonstige steuerfreie Bezüge"). Die ebenfalls abzuziehenden mit festem Satz zu versteuernden sonstigen Bezüge ergeben sich aus Kennzahl 220 ["Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 (innerhalb des Jahressechstels), vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge"] und der entsprechenden Vorspalte zu Kennzahl 243 ("Mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988, vor Abzug der SV-Beiträge").

Zur Ermittlung des maßgebenden Prozentsatzes ist für jedes Jahr des Beobachtungszeitraumes ein Prozentsatz der pauschalierungsfähigen Werbungskosten im Verhältnis zu den Bezügen zu ermitteln. Aus den Prozentsätzen der einzelnen Jahre ist der Durchschnitt zu bilden. Die Prozentsätze der einzelnen Jahre dürfen höchstens 120% dieses Durchschnittswertes betragen (§ 8 Abs. 1 Z 4 Verordnung BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999).

Die absolute Betragshöhe ergibt sich aus dem arithmetischen Mittel der tatsächlich im Beobachtungszeitraum angefallenen pauschalierungsfähigen Werbungskosten. Die Werbungskosten der einzelnen Jahre dürfen höchstens 120% dieses Durchschnittswertes betragen (§ 8 Abs. 1 Z 5 Verordnung BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999).

Der im Pauschalierungszeitraum maßgebende Werbungskostenbetrag ist durch Anwendung des durchschnittlichen Prozentsatzes auf die Einnahmen des Jahres der Inanspruchnahme der Pauschalierung zu ermitteln. Ist dieser Betrag nicht höher als der sich ergebende Vergleichswert, kommt er zum Ansatz. Ist er höher als der Vergleichswert, kommt der Vergleichswert zum Ansatz.

Beispiele:

Angaben wie Beispiel 1. Der durchschnittliche Prozentsatz beträgt 60. Das arithmetische Mittel der pauschalierungsfähigen Werbungskosten der Jahre 1997, 1998 und 1999 beträgt 243,33 ein Drittel von (280 + 180 + 270).

a) Die Einnahmen des Jahres 2000, in dem die Pauschalierung angewendet werden soll, betragen 400.

Die Anwendung des durchschnittlichen Prozentsatzes von 60 auf die Einnahmen des Jahres 2000 führt zu einem Betrag von 240. Da dieser niedriger ist als das arithmetische Mittel der Werbungskosten der Jahre 1997, 1998 und 1999, betragen die Werbungskosten des Jahres 2000 240.

b) Die Einnahmen des Jahres 2000, in dem die Pauschalierung angewendet werden soll, betragen 420.

Die Anwendung des durchschnittlichen Prozentsatzes von 60 auf die Einnahmen des Jahres 2000 führt zu einem Betrag von 252. Da dieser höher ist als das arithmetische Mittel der Werbungskosten der Jahre 1997, 1998 und 1999, betragen die Werbungskosten des Jahres 2000 243,33.

Für die Ermittlung der Pauschalierungssätze der Werbungskosten gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999, sind diese nicht daraufhin zu untersuchen, ob und in welcher Höhe sie in den Folgejahren voraussichtlich anfallen werden. Es sind die tatsächlich im Beobachtungszeitraum angefallenen Werbungskosten zu berücksichtigen.

6.10.4 Zusätzlich absetzbare Werbungskosten (§ 4 Verordnung BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999)

§ 4. Neben den pauschal ermittelten Werbungskosten dürfen folgende Werbungskosten abgesetzt werden:

1. Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4, bei Arbeitnehmer Werbungskosten im Sinne des § 62 des Einkommensteuergesetzes 1988, weiters Werbungskosten gemäß § 28 Abs. 2 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988.

2. Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Gegenstand der Tätigkeit bilden.

Von Arbeitnehmern dürfen neben den pauschal ermittelten Werbungskosten zusätzlich Werbungskosten, die ihrer Art nach unter § 62 EStG 1988 fallen, abgesetzt werden. Es sind dies:

- Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen,
- Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen,
- Pflichtversicherungsbeiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988,
- Wohnbauförderungsbeiträge,
- Pendlerpauschale bzw. an dessen Stelle tretende Kosten des Werkverkehrs,
- Erstattung (Rückzahlung) von Arbeitslohn,
- Freibetrag gemäß § 104 EStG 1988 (Landarbeiterfreibetrag).

Auf Grund des § 4 Abs. 2 der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999, dürfen auch Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne (zB Vertretungskosten von Hausbesorgern) zusätzlich als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Werbungskosten, die auf die mit einem festen Steuersatz zu versteuernden Bezüge entfallen, können nicht im Rahmen der Pauschalierung berücksichtigt werden.

6.10.5 Inkrafttreten, zeitlicher Geltungsbereich (§ 1 Verordnung BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999)

Die Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999, ist erstmalig bei der Einkünfteermittlung des Kalenderjahres 2000, letztmalig bei der Einkünfteermittlung des Kalenderjahres 2002 anzuwenden.

7 SONDERAUSGABEN (§ 18 EStG 1988)

7.1 Allgemeines

429

Sonderausgaben stellen Einkommensverwendung dar (vgl. VwGH 28.10.1981, 3698/80). Nur die im § 18 EStG 1988 erschöpfend aufgezählten Aufwendungen können steuerlich berücksichtigt werden. Sie sind grundsätzlich von Amts wegen wahrzunehmen, sofern das FA davon Kenntnis erlangt hat.

430

Anbringen des Steuerpflichtigen sind auch dahingehend zu überprüfen, ob geltend gemachte Aufwendungen zwar nicht unter diese, wohl aber unter eine andere als die beantragte Begünstigung fallen.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer beantragt, Beiträge zu einer freiwilligen Unfallversicherung als Werbungskosten abzusetzen. Diese Prämien sind nicht als Werbungskosten, sondern als Sonderausgaben zu gewähren.

Beispiel 2:

Ein Steuerpflichtiger beantragt, Aufwendungen für eine Eigentumswohnung als Wohnraumschaffung abzusetzen. Mangels Vorliegens der Errichtereigenschaft wird dieser Antrag abgewiesen. Es ist jedoch zu überprüfen, ob die Voraussetzungen eines achtjährig gebundenen Betrages vorliegen (VwGH 18.1.1989, 88/13/0025).

431

Sonderausgaben sind auch bei beschränkt Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähig (siehe Rz 578).

7.2 Zeitpunkt des Sonderausgabenabzuges allgemein

432

Sonderausgaben sind grundsätzlich in dem Kalender(Veranlagungs)jahr zu berücksichtigen, in dem sie entrichtet worden sind. Sie sind daher im Jahr der Bezahlung abzuziehen, unabhängig davon, ob die Bezahlung mit Eigen- oder Fremdmitteln erfolgt ist (Ausnahmen siehe die folgenden Absätze und Rz 437 ff).

433

So weit der Steuerpflichtige für seine Aufwendungen steuerfreie Subventionen, Zuschüsse oder Beihilfen von öffentlichen Stellen erhält, können diese Aufwendungen nicht als Sonderausgaben abgesetzt werden.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige erhält für einen achtjährig gebundenen Betrag einen steuerfreien Zuschuss aus Mitteln der Wohnbauförderung als Wohnbeihilfe. Die Aufwendungen für den achtjährig gebundenen Betrag sind in der Höhe des Zuschusses nicht abzugsfähig (VwGH 14.6.1988, 85/14/0150).

434

Werden Beiträge oder Versicherungsprämien in Form einer Einmalprämie bezahlt, so können sie über Antrag auf zehn Jahre verteilt werden (siehe Rz 483 ff).

435

Fallen Sonderausgaben unter die Verteilungsvorschrift des § 19 Abs. 3 EStG 1988 (zB Vorauszahlung von Steuerberatungskosten), sind nur die auf das jeweilige Jahr entfallenden Aufwendungen abzugsfähig.

436

Regelmäßig wiederkehrende Sonderausgaben sind gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 zweiter Satz bei Zahlung in einem Zeitraum bis zu 15 Tagen vor oder nach dem Jahresende dem Jahr zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören (vgl. VwGH 8.4.1986, 85/14/0160). Voraussetzung ist, dass diese Beträge grundsätzlich zu Beginn oder zum Ende des Jahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, fällig waren.

Beispiel:

Eine Versicherungsprämie mit Fälligkeit Jänner 2002 wurde bereits am 27. Dezember 2001 bezahlt. Solche Prämien können erst im Jahr 2002 als Sonderausgaben abgezogen werden.

7.3 Fremdfinanzierung von Sonderausgaben bei Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung

437

Werden Aufwendungen für die Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung nicht mit Eigenmitteln, sondern mit Fremdmitteln bezahlt, dann steht der Sonderausgabenabzug erst im Zeitpunkt der Darlehensrückzahlungen zu; dabei stellen auch die Zinsen Sonderausgaben dar. Die Ansparung der Gelder für die Darlehensrückzahlung, zB in Form einer Versicherung führt erst im Kalenderjahr der Kapitalrückzahlung - nicht hingegen bereits bei Prämienzahlung an die Versicherung - zu Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988. Maßgebend für die Sonderausgabeneigenschaft der Rückzahlung derartiger Darlehen ist, dass der Steuerpflichtige oder ein Angehöriger des begünstigten Personenkreises im Sinne des § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 zur Rückzahlung des Darlehens verpflichtet ist, oder dass der Steuerpflichtige von seinem Rechtsvorgänger, der seinerzeit

das Darlehen zur Wohnraumschaffung bzw. Wohnraumsanierung aufgenommen und verwendet hat, die Rückzahlungsverpflichtung übernommen hat (VwGH 29.11.1994, 94/14/0093).

438

Darlehensrückzahlungen im Zusammenhang mit achtjährig gebundenen Beträgen können solange als Sonderausgaben abgesetzt werden, als der achtjährig gebundene Betrag nicht rückgefordert wird.

439

Nimmt der Steuerpflichtige ein Darlehen mit günstigeren Konditionen auf und zahlt er damit nachweislich unmittelbar die bisher bestehenden Verbindlichkeiten zurück, dann sind erst die Rückzahlungen des neuen umgeschuldeten Darlehens Sonderausgaben.

440

Wird ein Darlehen, das seinerzeit im Zusammenhang mit einer sonderausgabenbegünstigten Wohnraumschaffung aufgenommen wurde, auf den Erwerber des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) übertragen, so kann dieser die Darlehensrückzahlung (einschließlich Zinsen) als Sonderausgaben geltend machen, wenn die Voraussetzungen für die begünstigte Wohnraumschaffung auch bei ihm erfüllt sind. Behält sich derjenige, der das Darlehen zur Wohnraumschaffung aufgenommen hat, die Darlehensverpflichtung zurück, so können die von ihm weiterhin geleisteten Darlehensrückzahlungen nicht als Sonderausgaben abgesetzt werden.

441

Darlehensrückzahlungen können nur solange als Sonderausgaben abgesetzt werden, als tatsächlich ein begünstigter Wohnraum (siehe Rz 504) vorliegt.

7.4 Renten und dauernde Lasten (§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988)

Siehe dazu EStR 2000 Rz 7001 bis 7056.

Randzahlen 442 bis 457: *derzeit frei*

7.5 Beiträge und Versicherungsprämien (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988)

7.5.1 Begriff der Beiträge und Versicherungsprämien

458

Als Sonderausgaben absetzbar sind Beiträge und Prämien für:

- freiwillige Krankenversicherung mit Ausnahme der als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähigen Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung einschließlich der Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht (§ 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 bzw. § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988),
- freiwillige Unfallversicherung,
- freiwillige Pensionsversicherung, soweit nicht für die Beiträge zur freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung eine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen worden ist,
- Lebensversicherung auf Ableben,
- Kapitalversicherung auf Er- und Ableben, wenn der Versicherungsvertrag vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden ist,
- Rentenversicherung mit einer mindestens auf die Lebensdauer zahlbaren Rente,
- freiwillige Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekassen,
- Pensionskassen, soweit nicht für die Beiträge eine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen worden ist,
- betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes sowie
- ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 PKG.

459

Maßgebend für die Abgrenzung zwischen Pflichtbeiträgen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 und freiwilligen Beiträgen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist grundsätzlich, ob die Beitragsleistungen Zwangscharakter haben oder ob sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen - insbesondere im Interesse seiner Zukunftssicherung - beruhen. Dieser freiwillige Entschluss ist zB bei Abschluss eines Vertrages oder Stellung eines Antrages zu unterstellen (vgl. VwGH 26.6.1990, 89/14/0172; VwGH 2.3.1993, 93/14/0003). Optiert ein Steuerpflichtiger bei geringfügiger Beschäftigung nach § 19a ASVG in die gesetzliche Pflichtversicherung (Vollversicherung), liegen bei den Kranken- und Pensionsversicherungsbeiträgen Pflichtbeiträge nach § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 vor.

460

Diese Beiträge und Versicherungsprämien sind nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen. Ein Abzug freiwilliger Personenversicherungen als Betriebsausgabe ist nur in Ausnahmefällen möglich (zB bei Abschluss einer kurzen Ablebensversicherung zwecks Sicherung betrieblicher Kredite; VwGH 3.12.1986, 86/13/0098). Seit 1. Jänner 1994 sind freiwillige Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzuerkennen, allerdings (seit 1995) nur insoweit, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Darüber hinaus liegen Sonderausgaben vor. Hinsichtlich der seit 1. Jänner 1997 geleisteten Beiträge von Arbeitnehmern an ausländische Pensionskassen, siehe Rz 682.

461

Es ist zwischen folgenden am Versicherungsverhältnis beteiligten Personen zu unterscheiden:

- Versicherungsnehmer: das ist jene Person, die den Versicherungsvertrag abgeschlossen hat, hinsichtlich der Versicherungsleistung verfügungsberechtigt und aus dem Vertrag verpflichtet ist;
- versicherte Person: das ist jene Person, bei der der Versicherungsfall eintritt;
- begünstigte Person: das ist jene Person, die im Versicherungsfall die Versicherungsleistung erhalten soll;
- Versicherer (Versicherungsunternehmen).

7.5.2 Begünstigte Versicherungsunternehmen

462

Versicherungsprämien sind nur dann abzugsfähig, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsbetrieb im Inland hat oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt wurde.

463

Versicherungsunternehmen, die ihren Sitz in einem Staat haben, der Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist (Mitgliedsstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes), haben die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland (vgl. § 1a Abs. 1 Versicherungsaufsichtsgesetz 1978, BGBl. Nr. 569/1978 idgF). Versicherungsprämien an diese Versicherungsunternehmen stellen daher Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dar (vgl. VwGH 20.1.1999, 98/13/0002).

7.5.3 Lebensversicherungen

7.5.3.1 Allgemeines zu Lebensversicherungen

464

Eine Kapitalversicherung liegt vor, wenn im Versicherungsvertrag bei Eintritt des Versicherungsfalles eine einmalige Kapitalleistung vereinbart ist.

Eine Rentenversicherung liegt vor, wenn

- als primäre Versicherungsleistung eine lebenslange Rente vereinbart ist (wobei eine Option auf Kapitalabfindung unschädlich ist, allerdings im Ausübungsfall eine Nachversteuerung - § 18 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 - auslöst) und
- der Vertrag ausdrücklich als "Rentenversicherung" oder "Pensionsversicherung" bezeichnet ist und
- die Höhe der Rente entweder vertraglich vereinbart ist oder zur Ermittlung der Höhe der Rente ein anzuwendender Rechnungszinsfuß sowie die Anwendung der im Rentenanfallszeitpunkt aktuellen Sterbetafel, die im entsprechenden Gewinnverband verwendet wird, vereinbart ist.

465

Lebensversicherungen, bei denen die Versicherungssumme im Zeitpunkt der Auslosung fällig wird, sind dann als begünstigte Versicherungen anzuerkennen, wenn der Auslosungscharakter nicht überwiegt und die im Fall der Auslosung vereinbarte Versicherungssumme die im Fall des Ablebens vereinbarte Versicherungssumme nicht übersteigt (siehe Rz 472 ff).

466

Für die Abzugsfähigkeit ist erforderlich, dass die versicherte Person entweder selbst der Versicherungsnehmer ist oder dem begünstigten Personenkreis des Versicherungsnehmers angehört (VwGH 17.2.1993, 89/14/0249). Davon ausgenommen sind Lebensversicherungsverträge, die als Zukunftsicherungsmaßnahme vom Arbeitgeber abgeschlossen werden.

7.5.3.2 Kapitalversicherungen

7.5.3.2.1 Bindungsfrist

467

Für Versicherungsverträge auf den Er- und Ablebensfall, die nach dem 31. Dezember 1988 abgeschlossen worden sind, besteht eine Mindestbindungsfrist von 20 Jahren. Sie bemisst sich vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bis zum Zeitpunkt des - ganzen oder teilweisen

(zB Zwischenauszahlungen, Gewinnanteile) - Anfallens der Versicherungssumme im Erlebensfall. Prämien für derartige Versicherungsverträge sind aber nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn der Versicherungsvertrag vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden ist und als Versicherungsbeginn ein Zeitpunkt vor dem 1. Juni 1996 vereinbart wurde. Als Tag des Abschlusses eines Versicherungsvertrages ist jener Tag anzusehen, an dem der Antrag auf Vertragsabschluss beim Versicherungsunternehmen eingelangt ist. Dies ist jener Tag, an dem der Antrag beim Versicherungsunternehmen mit einem Eingangsstempel versehen wurde. Der Zeitpunkt der Polizzenausstellung ist ebenso wie der Zeitpunkt der Prämienzahlung ohne Bedeutung. Für Versicherungsverträge, die vor dem 1. Jänner 1989 abgeschlossen wurden, gelten die früheren kürzeren Bindungsfristen weiter (§ 117 Abs. 2 EStG 1988).

468

Die Mindestbindungsfrist verkürzt sich ab einem bestimmten Alter der versicherten Person. Hat die versicherte Person im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das 41. Lebensjahr vollendet, so verkürzt sich die Mindestbindungsfrist auf jenen Zeitraum, der bis zur Vollendung des 60. Lebensjahres verstreicht; sie beträgt aber mindestens 10 Jahre.

Beispiel:

Bei Vertragsabschluss war die versicherte Person:

a) 43 Jahre und 8 Monate alt; die Bindungsfrist beträgt 16 Jahre und 4 Monate

b) 52 Jahre alt; die Bindungsfrist beträgt 10 Jahre.

469

Wird eine Er- und Ablebensversicherung auf das Leben von Ehegatten abgeschlossen (verbundene Leben), so handelt es sich dabei um eine Kombination einer Er- und Ablebensversicherung für den älteren Ehegatten sowie einer reinen Ablebensversicherung auf das Ableben des jüngeren Ehegatten. Für die Mindestbindungsfrist ist damit nur auf das Alter des älteren Ehegatten abzustellen.

470

Da das Einkommensteuergesetz ab dem 1. Juni 1996 abgeschlossene Kapitalversicherungen nicht mehr begünstigt, können bestehende Kapitalversicherungsverträge nur mehr auslaufend, dh. unter Einhaltung der seinerzeitigen Bedingungen, zu einem Sonderausgabenabzug führen. Wird bei einem bestehenden Kapitalversicherungsvertrag ab dem 1. Juni 1996 eine Verlängerung der Laufzeit vorgenommen, können daher nur jene Beiträge weiterhin als Sonderausgaben abgesetzt werden, die für die ursprüngliche Vertragslaufzeit zu leisten sind. Beiträge, die für den Verlängerungszeitraum zu leisten sind,

sind nicht absetzbar. Die Laufzeitverlängerung führt nicht zu einer Nachversteuerung abgesetzter Versicherungsprämien.

471

Für reine Ablebensversicherungen besteht keine Mindestbindungsfrist. Prämien zu reinen Ablebensversicherungen sind unabhängig vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses als Sonderausgaben anzuerkennen.

7.5.3.2.2 Er- und Ablebensrisiko

472

Beiträge zu Versicherungen, die nach dem 31. Dezember 1988 und vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden sind, sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn die für den Fall des Ablebens vereinbarte Versicherungssumme mindestens der für den Fall des Erlebens vereinbarten Versicherungssumme entspricht (so genanntes gleichteiliges Er- und Ablebensrisiko).

473

Das Erfordernis des gleichteiligen Er- und Ablebensrisikos besteht nicht

- bei reinen Ablebensversicherungen und
- bei Versicherungen, bei denen für den Fall des Ablebens eine höhere Versicherungssumme vereinbart ist als für den Fall des Erlebens.

474

Bei der fondsgebundenen Lebensversicherung kann das gesetzliche Erfordernis der Gleichteiligkeit des Ab- und Erlebensrisikos nur dann als erfüllt angesehen werden, wenn im betreffenden Vertrag eine Todesfallsumme vereinbart ist, die

- bei regelmäßiger Prämienzahlung stets mindestens das 1,5 fache der Summe der vertraglich fix vereinbarten, bereits bezahlten bzw. noch zu zahlenden Prämie ausmacht,
- bei einmaliger Prämienzahlung stets mindestens das 2fache der vertraglich fix vereinbarten Prämien beträgt,
- und die die Deckungsrückstellung (Fondsvermögen) im Ausmaß von mindestens 5% der gemäß den vorstehenden Punkten ermittelten Mindesttodesfallsummen übersteigt.

475

Einschränkungen des gleichteiligen Er- und Ablebensrisikos sind in folgenden Fällen zulässig:

- Einschränkungen im Rahmen der allgemeinen Versicherungsbedingungen (zB bei Selbstmord, Teilnahme an gefährlichen Veranstaltungen),

- Einschränkung, dass bei anomalem Risiko während eines Teiles der Laufzeit - höchstens während der ersten fünf Jahre seit Versicherungsabschluss - nicht die volle Ablebensleistung erbracht wird (zB Staffelung von 20% bei Ableben im ersten Jahr bis zu 100% ab dem fünften Jahr),
- Vereinbarung eines Prämienzuschlages wegen anomalen Risikos, der im Erlebensfall zurückbezahlt wird (so genannte Erlebensbonifikation).

476

Wird bei einer steuerlich anerkannten Er- und Ablebensversicherung bzw. einer Versicherungskombination in der Folge die für den Ablebensfall vereinbarte Versicherungssumme so eingeschränkt, dass kein gleichteiliges Er- und Ablebensrisiko mehr vorliegt, handelt es sich um eine Novation. Weitere Prämien können nicht mehr als Sonderausgaben abgezogen werden. Weiters gilt der Vorgang als Rückkauf der Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag, der zur Nachversteuerung führt (siehe Rz 606 ff).

477

Nicht begünstigt sind folgende nach dem 31. Dezember 1988 abgeschlossene Versicherungsverträge:

- Reine Erlebensversicherungen,
- Erlebensversicherungen kombiniert nur mit einer Unfalltod-Zusatzversicherung bzw. einer Unfallversicherung,
- Er- und Ablebensversicherungen bzw. Kombinationen von Erlebens- mit einer Ablebensversicherung, bei denen für den Fall des Erlebens eine höhere Versicherungssumme als für den Fall des Ablebens vereinbart wird.

478

Bei so genannten "Terme-fixe"-Versicherungen (insbesondere bei Aussteuerversicherungen) endet die Bindungsfrist zu dem im Vertrag festgelegten fixen Auszahlungszeitpunkt. Die Begünstigung geht nicht verloren, wenn neben dem fixen Auszahlungszeitpunkt ein früherer Auszahlungszeitpunkt festgelegt wird, der von einem ungewissen Ereignis (zB Heirat) abhängt. Voraussetzung ist, dass eine dem Versicherungszweck angemessene Gestaltung vorliegt.

7.5.3.3 Rentenversicherungen

479

Beiträge zu Rentenversicherungsverträgen, die nach dem 31. Dezember 1988 abgeschlossen werden, sind nur abzugsfähig, wenn eine mindestens auf die Lebensdauer zahlbare Rente

vereinbart ist. Für diese Verträge besteht keine Mindestbindungsfrist zwischen Versicherungsabschluss und erster Rentenauszahlung. Besteht die vertragliche Möglichkeit, zu einem späteren Zeitpunkt eine Pensionsablöse in Anspruch zu nehmen, so lässt dies die steuerliche Absetzbarkeit unberührt (siehe jedoch Rz 481).

480

Bei Rentenversicherungen mit vereinbarter mindestens lebenslänglicher Rentenzahlung entfällt das Erfordernis des mindestens gleichteiligen Er- und Ablebensrisikos, da bei diesen Versicherungen mangels feststehender Versicherungssumme im Erlebensfall kein Vergleich der Versicherungssummen bei Er- und Ableben durchgeführt werden kann.

481

Werden Ansprüche aus einem begünstigten Rentenversicherungsvertrag mit lebenslänglicher Rentenzahlung vor oder nach Beginn der Rentenzahlung ganz oder zum Teil durch eine (auch entsprechend einer Optionsklausel ausbezahlte) Kapitalzahlung abgegolten, sind die aus dem Rentenversicherungsvertrag als Sonderausgaben abgesetzten Beträge nachzuversteuern (siehe Rz 606 ff).

482

Für Verträge, die vor dem 1. Jänner 1989 abgeschlossen worden sind, gelten die früheren Mindestbindungsfristen weiter (§ 117 Abs. 2 EStG 1988); da mit der ersten Rentenzahlung bereits ein Teil der Versicherungssumme anfällt, ist dieser Zeitpunkt für die Bemessung der Mindestbindungsfrist maßgeblich (VwGH 24.10.1995, 92/14/0012).

7.5.3.4 Einmalprämie

483

Besteht die Versicherungsprämie in einer zusammengeballten Leistung (wenngleich auch verbunden mit geringfügigen laufenden Folgeprämien) kann im Rahmen der Höchstbeträge

- entweder der gesamte Betrag auf einmal oder
- auf Antrag ein Zehntel der Einmalprämie durch zehn aufeinander folgende Jahre abgesetzt werden.

484

Wird im Jahr der Bezahlung der Einmalprämie mehr als ein Zehntel geltend gemacht, dann geht das Verteilungsrecht verloren. Dies gilt auch dann, wenn sich der geltend gemachte Betrag infolge des Höchstbetrages nicht oder nicht zur Gänze ausgewirkt hat. Wurde die Prämie zunächst überhaupt nicht geltend gemacht, so können Zehntelbeträge auch für Jahre nach Bezahlung der Einmalprämie abgesetzt werden. Zehntelbeträge für abgelaufene Jahre können nicht nachgeholt werden.

485

Wird der Einmalbetrag über Antrag des Steuerpflichtigen auf zehn Jahre verteilt abgesetzt, dann kann in den folgenden Jahren nicht mehr als jeweils ein Zehntel abgesetzt werden.

7.5.3.5 Novation

486

Eine Novation liegt bei einer Änderung des Hauptgegenstandes des Vertrages vor; sie ist als neuer Vertragsabschluss zu werten. Damit beginnt auch eine neue Mindestbindungsfrist zu laufen. Eine Änderung des Hauptgegenstandes liegt vor, wenn

- sich die Art der Leistung ändert (zB Rentenzahlung an Stelle einer Kapitalzahlung),
- das die Leistungspflicht auslösende Ereignis geändert wird (zB eine Er- und Ablebensversicherung tritt an die Stelle einer Ablebensversicherung oder aus einer kombinierten Versicherung wird eine reine Erlebensversicherung),
- eine Er- und Ablebensversicherung auf zwei verbundene Leben an die Stelle einer einfachen Er- und Ablebensversicherung tritt (ausgenommen es wird ein jüngerer Ehegatte in den Vertrag eingebunden, siehe Rz 469; in allen anderen Fällen der Änderung in der versicherten Person ist eine Novation anzunehmen).

Die Änderung in der Person des Versicherungsnehmers ist eine Änderung des Hauptgegenstandes des Vertrages, weshalb eine Novation gegeben ist. Für diese Versicherung stehen ab dem Zeitpunkt der Novation keine Sonderausgaben mehr zu.

487

Wird die seinerzeitige Versicherungssumme im Rahmen eines bestehenden Vertrages erhöht, stellt dies dann eine Novation dar, wenn die neue Versicherungssumme mehr als das Dreifache der seinerzeitigen Versicherungssumme zuzüglich Wertsicherungen beträgt. Die Regelung zur Novation in § 27 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist in diesem Zusammenhang nicht maßgebend. Eine Erhöhung der Versicherungssumme auf Grund einer im Vertrag vorgesehenen Indexanpassung ist in keinem Fall als Novation anzusehen.

488

Eine Übertragung von Lebensversicherungsverträgen von einem Versicherungsunternehmen auf ein anderes Versicherungsunternehmen ist nicht als Novation zu werten, wenn damit lediglich die bloße Übertragung des Deckungskapitals mit einer Umschreibung der Versicherungspolizze auf das neue Versicherungsunternehmen verbunden ist.

489

Wird in einen bestehenden Kapitalversicherungsvertrag ab dem 1. Juni 1996 ein Rentenwahlrecht aufgenommen, demzufolge der Versicherungsnehmer das Recht hat, im Erlebensfall der versicherten Person an Stelle der einmaligen Kapitalleistung die Zahlung einer mindestens auf die Lebensdauer der versicherten Person zahlbaren Rente zu verlangen, liegt keine Novation vor.

7.5.3.6 Rückvergütungen

490

Rückvergütungen lösen nur dann die im Folgenden angeführte Konsequenz aus, wenn der Vorgang nicht zu einer Nachversteuerung von Versicherungsprämien führt. Zu den Rückvergütungen zählen:

- Vorauszahlungen bzw. Rückzahlungen auf Grund eines Teilrückkaufes der Versicherung außerhalb der Nachversteuerungsfrist (zB Vorauszahlung nach Ablauf der zehnjährigen Laufzeit sowie Teilrückkauf nach Ablauf der Mindestbindungsfrist),
- die Prämienrückgewähr auf Grund eines günstigen Risikoverlaufs bei einer Krankenversicherung.

491

Keine Rückvergütungen liegen in folgenden Fällen vor:

- Leistungen, die nach den Versicherungsbedingungen bei Eintritt bestimmter, vom Versicherungszweck umfasster Umstände ausbezahlt werden (zB Operationskostenzuschüsse, Zuschüsse zu Gesundenuntersuchungen).
- Die Auszahlung von Gewinnanteilen (nach Ablauf der Mindestbindungsfrist).
- Teilzahlungen der Versicherungssumme (Zwischenauszahlungen nach Ablauf der Mindestbindungsfrist bei Weiterlaufen des Vertrages; vgl. VwGH 19.10.1999, 94/14/0045).

492

Erfolgt eine Rückvergütung im Sinne der Rz 490 nach dem 31. Dezember 1988, so sind Prämien, die für denselben Versicherungsvertrag ab dem Jahr der Rückvergütung geleistet werden, bis zur Höhe des rückvergüteten Betrages nicht als Sonderausgaben absetzbar.

493

Die Versicherungsunternehmen haben Rückvergütungen dem Wohnsitzfinanzamt innerhalb eines Monats zu melden und dabei Name, Adresse, Geburtsdatum des Versicherungsnehmers sowie die Art der Versicherung, die Polizzennummer und den vergüteten Betrag bekannt zu geben. Die Meldepflicht entfällt, wenn der rückvergütete

Betrag mit künftigen Prämienvorschreibungen aufgerechnet wird. Zur Meldepflicht siehe im Übrigen AÖF Nr. 277/1989.

7.5.3.7 Versicherungsbestätigungen

494

Versicherungsbestätigungen zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt dürfen nur hinsichtlich solcher Versicherungsverträge ausgestellt werden, die die gesetzlichen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug auf Grund der tatsächlichen Laufzeit, der Art der Versicherung und des Nichtvorhandenseins eindeutig steuerschädlicher Merkmale dem Grunde nach erfüllen. (Bei Beiträgen zur freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung darf keine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen werden sein.) Für Versicherungsverträge, bei denen ab dem 1. Juni 1996 eine Laufzeitverlängerung erfolgt ist, dürfen daher hinsichtlich der für den Verlängerungszeitraum geleisteten Prämien Versicherungsbestätigungen nicht ausgestellt werden. Gleiches gilt für vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossene Kapitalversicherungen, bei denen die Mindestbindungsfrist im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nicht eingehalten wird. Auch ausländische Versicherungsunternehmen sind verpflichtet, Bestätigungen über Prämienleistungen bzw. Meldungen auszustellen. Werden solche Bestätigungen oder Meldungen nicht beigebracht, sind die entsprechenden Nachweise vom Steuerpflichtigen selbst vorzulegen (Versicherungsvertrag, Zahlungsbestätigungen). Haben Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland, liegt eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei vor (§ 115 BAO; siehe auch EStR 2000 Rz 1119 ff).

7.5.4 Arbeitnehmerbeiträge zu Pensionskassen

494a

Arbeitnehmerbeiträge zu Pensionskassen stellen insoweit Sonderausgaben dar, als für diese keine Prämien nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen worden sind. Hinsichtlich der Beiträge zu ausländischen Pensionskassen, siehe Rz 682.

494b

Pensionskassenbestätigungen zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt dürfen nur hinsichtlich jener Arbeitnehmerbeiträge ausgestellt werden, für die keine Prämien nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen worden sind.

7.6 Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung (§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988)

7.6.1 Tatbestände der Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung

495

Als Sonderausgaben abzugsfähig sind folgende Beträge, so weit sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind:

- Mindestens achtjährig gebundene Beträge zur Schaffung von Wohnraum (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988),
- Beträge zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988),
- Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988),
- Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung oder für die Sanierung von Wohnraum (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a bis lit. c EStG 1988) aufgenommen wurden sowie Zinsen für solche Darlehen.

496

Zur Absetzbarkeit von Aufwendungen zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung im Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlich genutzten Gehöften siehe AÖF Nr. 72/1990.

7.6.2 Achtjährig gebundene Beträge (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988)

7.6.2.1 Begünstigte Unternehmen

497

Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger, das sind

- gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen,
- Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist (VwGH 22.10.1996, 95/14/0128),
- Gebietskörperschaften,

geleistet werden, können als Sonderausgaben abgezogen werden. Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist, dass der Steuerpflichtige als Wohnungswerber anzusehen ist. Dies

bedeutet, dass der Bauträger rechtlich in der Lage sein muss, spätestens bei Baubeginn mit dem Steuerpflichtigen als Wohnungswerber einen Anwartschaftsvertrag abzuschließen.

498

Kein Sonderausgabenabzug besteht bei Zahlungen im Rahmen von Wohnsparverträgen, bei denen

- kein Anwartschaftsrecht auf eine bestimmte Wohnung eingeräumt werden kann oder
- der Bauträger noch gar nicht über das Grundstück verfügt und auch kein Vorkaufsrecht eingeräumt worden ist oder
- für das Grundstück keine Baulandwidmung besteht, also wenn zB bei Grundstücken im Naturschutz- oder Landschaftsschutzgebiet mit einer Baugenehmigung gar nicht gerechnet werden kann.

499

Gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen können in der Rechtsform von Vereinen, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie als GmbH bestehen. Begünstigt sind weiters Unternehmen, deren Betriebsgegenstand die Schaffung von Wohnungseigentum ist; in welcher Rechtsform sie bestehen, ist ohne Bedeutung.

500

Baukostenzuschüsse an Gebietskörperschaften sowie bei Genossenschaftswohnungen an die Wohnungsgenossenschaft für die mietweise Überlassung von Wohnraum sind ebenfalls begünstigt.

7.6.2.2 Achtjährige Bindung

501

Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist, dass die vom Wohnungswerber für eine bestimmte Wohnung bezahlten Beträge mindestens durch acht Jahre gebunden sind (vgl. VwGH 12.10.1976, 0909/75). Eine schriftliche Vertragsurkunde ist nicht erforderlich, konkludente Handlungen genügen. Wird ein solcher Betrag in Teilbeträgen (Raten) bezahlt, dann berechnet sich die Frist von acht Jahren jeweils vom Tage der Einzahlung des Teilbetrages (der Rate) an. Wird der Betrag hingegen auf einmal mittels Darlehens bezahlt, dann beträgt die Bindungsfrist für den gesamten Betrag nur acht Jahre. Auch die Verpflichtung aus einem Kaufvertrag mit einem begünstigten Bauträger stellt für sich eine Bindung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 dar (VwGH 22.10.1996, 95/14/0128).

7.6.2.3 Leasinggesellschaft als begünstigter Bauträger

502

Beträge sind auch dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn

- sie an Leasinggesellschaften geleistet werden, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist,
- bei Abschluss des Leasingvertrages durch die Zahlung einer Kaution ein Optionsrecht auf den Erwerb der Wohnung im Wohnungseigentum eingeräumt wird und
- eine mindestens achtjährige Bindung der Kaution besteht.

7.6.3 Wohnraumschaffung (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988)

7.6.3.1 Allgemeines

503

Begünstigt sind sowohl die eigentlichen Errichtungskosten als auch Aufwendungen für den Ankauf eines unbebauten Grundstücks im Ausmaß einer ortsüblichen Bauparzelle zur Errichtung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung. Für das Grundstück muss im Anschaffungszeitpunkt Baulandwidmung gegeben sein. Wird der Grund und Boden gegen eine Rente erworben, so sind die Rentenzahlungen nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 7001 ff) und nicht nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 zu behandeln. Bei Kaufpreisrenten und gemischten Renten liegen bis zum Erreichen des Kapitalwertes nach § 16 BewG 1955, BGBl. Nr. 148/1955 idgF, Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 vor. Ab Überschreiten des Rentenwertes (aleatorisches Moment) sind im Hinblick auf die sodann erfolgende Erfassung beim Rentenempfänger gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gegeben.

504

Wird ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung zu mehr als einem Drittel für andere als eigene Wohnzwecke verwendet, dann liegt insgesamt kein begünstigter Wohnraum vor. Schädlich ist beispielsweise die Nutzung für betriebliche Zwecke, die Nutzung als Arbeitszimmer für berufliche Zwecke oder die dauernde oder vorübergehende Vermietung für Wohnzwecke (VwGH 27.8.1991, 90/14/0240). Wird ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung hingegen zu weniger als einem Drittel für betriebliche oder berufliche Zwecke verwendet, dann liegen nur hinsichtlich dieses Anteils keine Sonderausgaben vor. Bei der Beurteilung, ob der Wohnzwecken dienende Teil der Gesamtnutzfläche mindestens zwei Drittel erreicht, ist in einem bestimmten Kalenderjahr auf die in diesem Zeitraum maßgebenden Verhältnisse abzustellen (VwGH 7.8.1992, 91/14/0242).

505

Im Falle eines An- oder Zubaues an ein Wohnhaus bzw. an eine Eigentumswohnung ist die Abziehbarkeit im Ausmaß der privaten Nutzung dann gegeben, wenn bezogen auf den

gesamten Raum die Eigenschaft eines Eigenheimes bzw. einer Eigentumswohnung gegeben ist, also insbesondere die eigenen Wohnzwecken dienende Nutzung nach dem An- oder Zubau mehr als zwei Drittel beträgt. Die Errichtungskosten des An- oder Zubaus sind daher auch dann anteilig als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn die neu errichtete Fläche isoliert betrachtet zu weniger als zwei Drittel für eigene Wohnzwecke genutzt wird, aber bezogen auf die Gesamtfläche das Zweidrittelausmaß erfüllt ist. Auch für die weitere Behandlung von Darlehensrückzahlungen für die Errichtung des "Altbestandes" sind die Nutzungsverhältnisse der Gesamtfläche nach dem An- oder Zubau maßgebend.

Beispiel 1:

Ein vom Steuerpflichtigen errichtetes Einfamilienhaus dient zur Gänze eigenen Wohnzwecken. An dieses Einfamilienhaus wird ein Anbau in der Größe des bestehenden Wohnraumes errichtet; der Anbau dient zu 50% eigenen Wohnzwecken, zu 50% betrieblichen Zwecken. Bezogen auf den gesamten Raum dienen nach dem Anbau 75% des Einfamilienhauses privaten Wohnzwecken. Die Errichtungskosten (Darlehensrückzahlungen) für den bis zum Anbau bestehenden Wohnraum können weiterhin in voller Höhe, jene für den Anbau können zur Hälfte als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Beispiel 2:

Ein vom Steuerpflichtigen errichtetes Einfamilienhaus dient zur Gänze eigenen Wohnzwecken. An dieses Einfamilienhaus wird ein Anbau in der Größe des bestehenden Wohnraumes errichtet; der Anbau dient zu 20% eigenen Wohnzwecken, zu 80% betrieblichen Zwecken. Bezogen auf den gesamten Raum dienen nach dem Anbau nur mehr 60% des Einfamilienhauses privaten Wohnzwecken. Die Errichtungskosten (Darlehensrückzahlungen) für den bis zum Anbau bestehenden Wohnraum können ab dem Jahr des Anbaus nicht mehr als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Beispiel 3:

Ein vom Steuerpflichtigen errichtetes Einfamilienhaus dient zu 50% eigenen Wohnzwecken. An dieses Einfamilienhaus wird ein Anbau in der Größe des bestehenden Wohnraumes errichtet; der Anbau dient zu 100% eigenen Wohnzwecken. Bezogen auf den gesamten Raum dienen nach dem Anbau 75% des Einfamilienhauses privaten Wohnzwecken. Die Errichtungskosten für den Anbau können zur Gänze, die Errichtungskosten (Darlehensrückzahlungen) für den bestehenden Wohnraum können zur Hälfte als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

7.6.3.2 Errichtereigenschaft

506

Sonderausgaben für Aufwendungen zur Errichtung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung liegen nur vor, wenn der Steuerpflichtige das Gebäude herstellt oder herstellen lässt.

507

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bestehen keine Bedenken, die Errichtereigenschaft anzunehmen, wenn

- dem Steuerpflichtigen gegenüber die Leistungen der die Herstellung tatsächlich ausführenden Unternehmen aufgeschlüsselt werden und
- er das Risiko der Preissteigerung bei behördlichen Auflagen und Sonderwünschen hat.

508

Neben der Leistung von achtjährig gebundenen Beträgen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 können für die betreffende Wohnung auch Errichtungskosten gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 (zB Sonderwünsche durch beauftragte Professionisten) als Sonderausgaben abgesetzt werden (vgl. VfGH 28.9.1990, B 699/89).

7.6.3.3 Eigenheim

509

Ein Gebäude ist als Eigenheim im Sinne des § 18 EStG 1988 anzusehen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen.
- Objektive Eignung für ganzjährige Bewohnbarkeit. Dieses Erfordernis ist bei Badebungalows, Bootshäusern, Gartenhäusern und Jagdhütten, die nicht einmal bescheidene Wohnbedürfnisse erfüllen, nicht gegeben (vgl. VwGH 19.9.1989, 88/14/0179). Wird die Benützungsbewilligung nur auf einige Monate (zB Sommermonate) beschränkt erteilt, liegt kein Eigenheim vor (vgl. VwGH 24.1.1990, 88/13/0243).
- Baubehördliche Bewilligung. Kein Eigenheim liegt vor, wenn ein Eigenheim zB in einem Naturschutzgebiet entgegen einem Bauverbot errichtet wird (VwGH 22.1.1985, 84/14/0120).
- Verwendung von mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche für Wohnzwecke (siehe Rz 504).

510

Der Sonderausgabenabzug steht nur zu, wenn ein Eigenheim errichtet, also Wohnraum geschaffen wird. Die Kosten der Anschaffung eines fertigen Eigenheimes von einem nicht nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 begünstigten Bauträger stellen keine Sonderausgaben dar. Erwirbt ein Steuerpflichtiger einen Rohbau und stellt das Eigenheim fertig, sind zwar nicht die Anschaffungskosten des Grundstücks und des Rohbaus, wohl aber die weiteren

Errichtungskosten als Sonderausgaben begünstigt. Hinsichtlich einer eventuellen Darlehensübernahme siehe Rz 440. Die Errichtung des Eigenheimes ist mit der Erteilung einer Benützungsbewilligung (Erstattung der Baufertigstellungsanzeige und dgl.) beendet. Werden in der Benützungsbewilligung noch Auflagen erteilt (zB Verputz der Fassade), so sind die Aufwendungen für die Erfüllung dieser Auflagen Errichtungskosten. Wird später zusätzlicher Wohnraum geschaffen (zB durch Anbau, Zubau oder Ausbau), dann können dafür die Voraussetzungen für einen (neuerlichen) Sonderausgabenabzug vorliegen (siehe dazu Rz 505). Errichtungskosten im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 liegen auch dann vor, wenn trotz fehlender Auflagen in der Benützungsbewilligung Baumaßnahmen nach Erteilung der Benützungsbewilligung durchgeführt werden, die auf Grund des Einreichplanes vorgesehen sind (zB Verputz der Fassade, Einbau von geplanten, aber zunächst nicht errichteten Zwischenwänden und Türen in Kellerräumen, Einbau von Fußböden samt Unterboden). Erfolgt eine Benützung bestimmter Teile des Eigenheimes auf Grund einfacher (provisorischer) Ausstattung, liegen bei Ersatz dieser einfachen (provisorischen) Ausstattung nicht Errichtungskosten, sondern bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen Sanierungsaufwendungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 vor (zB nachträgliches Verfliesen des bereits benützten Badezimmers, Ersatz eines Kohleofens durch eine Zentralheizung). Die Aufwendungen für eine nach der Erteilung der Benützungsbewilligung hergestellte Umfriedung sind nur dann Errichtungskosten, wenn eine diesbezügliche Auflage in der Benützungsbewilligung erteilt wurde.

511

Zu den Errichtungskosten gehören nur die Kosten der Baumaßnahmen, wozu auch Gebühren und zusätzliche Kosten für den Anschluss an öffentliche Versorgungseinrichtungen zählen. Aufschließungskosten und Kosten der Umfriedung sind ebenfalls begünstigt. Die Anschaffungskosten für Werkzeuge und Geräte (zB Mischmaschine) können - sofern sie 400 Euro übersteigen - nur analog zur Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

512

Nicht zu den Errichtungskosten zählen zB die Kosten für

- Wohnungseinrichtung, die nicht als unselbständiger Bestandteil des Gebäudes anzusehen ist; dazu zählen beispielsweise Einbaumöbel, Holzdecken und Wandvertäfelungen (vgl. VwGH 1.3.1983, 82/14/0156),
- Gartengestaltung, wozu auch ein Thujenzaun (ohne Zaungeflecht und Zaunsäulen) zählt,
- vom Eigenheim getrennte Bauten wie zB Garage, Sauna, Schwimmbad, Schutzraum außerhalb des Wohnraums,

- Grundstücksankauf, wenn das Gebäude ursprünglich als Superädifikat auf fremdem Grund und Boden errichtet worden ist (VwGH 13.9.1978, 0135/78).

513

Die Errichtungskosten sind begünstigt, wenn sie vom Eigentümer bzw. Miteigentümer des Grund und Bodens geleistet werden. Trägt ein Dritter, der nicht Grundstückseigentümer ist, Errichtungskosten und gehört dieser nicht zum begünstigten Personenkreis des § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988, so liegen bei ihm Sonderausgaben nur dann vor, wenn

- der Errichter durch Bauführung (Mit-)Eigentümer des Grund und Bodens wird (Eigentumserwerb durch Bauführung),
- die Bauführung unter Umständen erfolgt, die erkennen lassen, dass die Ausgaben auf die Errichtung eines im (Mit-)Eigentum des Errichters stehenden Eigenheimes abzielen (Eigentumserwerb auf Grundlage einer Vereinbarung) oder
- das errichtete Gebäude ein Superädifikat oder ein auf Grund eines Baurechtes errichtetes Gebäude darstellt.

7.6.3.3.1 Eigentumserwerb durch Bauführung

514

Gemäß § 418 ABGB erwirbt der redliche Bauführer eines selbständigen Gebäudes Eigentum am Gebäude sowie am "darunter" befindlichen Grund und Boden, wenn der Grundeigentümer von der Bauführung gewusst und sie nicht sogleich untersagt hat. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Errichter aus dem Bauplan und der Baubewilligung als Bauherr hervorgeht und ein selbständiges als Eigenheim zu qualifizierendes Gebäude errichtet.

Beispiel:

Der Sohn errichtet auf dem Grundstück des Vaters auf Grund einer gültigen Baubewilligung ein selbständiges Eigenheim. Bauplan und Baubewilligung lauten auf den Sohn. Die Errichtungskosten des Sohnes sind abzugsfähig.

515

Leistet der Bauführer eine Ersatzzahlung für den Wert des erworbenen Grund und Bodens an den Grundstückseigentümer, so stellen diese Zahlungen Ausgaben zum Erwerb eines Grundstücks im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 dar. Hinsichtlich des Grundstückserwerbes ist weiters zu prüfen, ob sich daraus Konsequenzen für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer bzw. der Grunderwerbsteuer ergeben.

516

In Fällen von An-, Zu- oder Aufbauten auf bestehende Gebäude kommt ein originärer Eigentumserwerb gemäß § 418 ABGB nicht in Betracht. In derartigen Fällen sind Errichtungskosten nur begünstigt, wenn der Errichter auf Grund einer Vereinbarung Grundeigentum erwirbt.

7.6.3.3.2 Eigentumserwerb auf Grundlage einer Vereinbarung

517

Wird ein bestehendes Gebäude um einen An-, Zu- oder Aufbau erweitert, der kein selbständiges Eigenheim im Sinne des Gesetzes darstellt, sind die Errichtungskosten beim Errichter dann Sonderausgaben, wenn angenommen werden kann, dass die Ausgaben auf die Erweiterung eines im künftigen (Mit-)Eigentum des Errichters stehenden Eigenheimes abzielen. Dies ist der Fall, wenn folgende Voraussetzungen (gemeinsam) vorliegen:

- Der Errichter muss in einem persönlichen Naheverhältnis zum Grundeigentümer stehen (zB Kind, Verwandter, Lebensgefährte).
- Zwischen dem Errichter und dem Grundeigentümer muss eine Vereinbarung bestehen, derzufolge dem Errichter Miteigentum an Grund und Boden mindestens im Umfang der Nutzfläche des von ihm errichteten Gebäudeteiles eingeräumt wird.
- Innerhalb angemessener Frist muss der Errichter auf Grund der Vereinbarung grundbücherliches (Mit-)Eigentum am Grundstück erwerben. Dieser Voraussetzung wird entsprochen, wenn die grundbücherliche Einverleibung spätestens bis zum Ablauf des siebenten Jahres nach Ablauf jenes Kalenderjahres erfolgt, für das erstmalig Errichtungskosten als Sonderausgaben geltend gemacht wurden. Zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 genügt es nicht, wenn ein Eigenheim einmal im Erbweg an den Steuerpflichtigen übertragen werden soll (VwGH 24.6.1999, 94/15/0213).

  Beispiel:

  Im Jahr 2002 erweitert der Sohn das Eigenheim des Vaters durch einen Zubau, der kein selbständiges Gebäude darstellt und macht die Errichtungskosten erstmalig als Sonderausgaben geltend. Die Nutzfläche des Zubaues beträgt 10% der Grundstücksfläche. Der Vater verpflichtet sich in einer Vereinbarung, dem Sohn einen Miteigentumsanteil am Grundstück im Ausmaß von 10% einzuräumen. Die Errichtungskosten des Sohnes sind abzugsfähig, sofern das Eigentumsrecht des Sohnes bis spätestens 31. Dezember 2009 im Grundbuch einverleibt ist.

518

Erfolgt der Erwerb grundbücherlichen (Mit-)Eigentums nicht fristgerecht, sind die als Sonderausgaben abgesetzten Beträge gemäß § 18 Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988 nachzuversteuern.

7.6.3.4 Eigentumswohnung

519

Eine Wohnung ist als Eigentumswohnung im Sinne des § 18 EStG 1988 anzusehen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Eigentumswohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, BGBl. I Nr. 70/2002.
- Mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche dienen eigenen Wohnzwecken.

520

Von der Errichtung einer Eigentumswohnung kann nur bei Vorliegen der Errichtereigenschaft ausgegangen werden. Liegt die Errichtereigenschaft nicht vor, dann können Zahlungen für die Erlangung der Eigentumswohnung nur als Sonderausgaben berücksichtigt werden, wenn sie mindestens acht Jahre gebunden sind (siehe Rz 497 ff).

521

Für den Sonderausgabenabzug ist es nicht erforderlich, dass bereits im Zeitpunkt der Aufwendungen die grundbücherliche Eintragung des Wohnungseigentümers durchgeführt wurde. Voraussetzung ist, dass im Zeitpunkt der Bezahlung bereits ein Anwartschaftsrecht auf die Eigentumswohnung besteht, der Steuerpflichtige in diesem Zeitpunkt zumindest außerbücherlicher Eigentümer des Grundanteiles ist (VwGH 17.6.1981, 3386/80, 3860/80) und der Vertrag über die Einräumung des Wohnungseigentums spätestens im Zeitpunkt der Erteilung der Benützungsbewilligung abgeschlossen wird (VwGH 25.9.1984, 83/14/0226).

7.6.4 Wohnraumsanierung

7.6.4.1 Begünstigter Wohnraum

522

Begünstigt sind nur Aufwendungen zur Sanierung bereits vorhandenen Wohnraumes. Die Aufwendungen für die Schaffung neuen Wohnraumes durch Dachbodenausbau, Umgestaltung von Kellerräumen, Verbau einer Loggia oder Dachterrasse usw. sind bei Eigenheimen und Eigentumswohnungen Aufwendungen zur Schaffung von Wohnraum.

523

Aufwendungen für Wohnraumsanierung sind unabhängig vom Rechtstitel, unter dem die Benützung des Wohnraums erfolgt (zB als Eigenheim, Eigentumswohnung, Mietwohnung,

Genossenschaftswohnung, Prekarium, Wohnrecht) als Sonderausgaben abzugsfähig. Der Wohnungsbenutzer kann Sanierungsaufwendungen nur hinsichtlich des von ihm genutzten Wohnraumes geltend machen, während beim Eigentümer die unmittelbare Nutzung des Wohnraumes nicht erforderlich ist.

7.6.4.2 Sanierungsaufwand

524

Die Sanierung muss nach dem ab 1. Jänner 1996 geltenden Gesetzeswortlaut über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen vorgenommen werden. In einer Miete verrechneter Sanierungsaufwand (zB in der Miete enthaltene Beträge im Sinne des § 18 Mietrechtsgesetz 1981 (MRG), BGBl. Nr. 520/81, Erhaltungsbeiträge) ist nicht als Sonderausgabe absetzbar. Eine Sanierungsmaßnahme wird unmittelbar durch den Mieter bzw. eine Mietergemeinschaft vorgenommen, wenn der/die Mieter als Auftraggeber für die Sanierungsmaßnahmen auftritt/auftreten und in diesem Zusammenhang sämtliche mit dem Vorhaben verbundenen wirtschaftlichen Risiken übernimmt/übernehmen. Bei einer allfälligen Darlehensfinanzierung der Sanierungsmaßnahmen hat die Aufnahme und Bedienung des Darlehens durch den/die einzelnen Mieter direkt zu erfolgen. Eine Sanierung gilt keinesfalls als unmittelbar durch den/die Mieter selbst vorgenommen, wenn bei Verrechnung der Aufwendungen an den/die Mieter der begünstigte Umsatzsteuersatz von 10% gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, zur Anwendung kommt. Werden im Rahmen einer Generalsanierung eines Mietobjektes wesentliche Teile der Planung, der organisatorischen Abwicklung oder der Finanzierung des Bauvorhabens durch den Vermieter vorgenommen, ist nicht von einem unmittelbaren Auftrag der Wohnungsinhaber auszugehen. Ein Sonderausgabenabzug ist in diesen Fällen nicht möglich.

524a

Eine Wohnungseigentumsgemeinschaft wird immer nur in Vertretung der Wohnungseigentümer tätig. Es liegt daher ein unmittelbarer Auftrag für die Durchführung einer Sanierungsmaßnahme durch den Steuerpflichtigen als "Wohnungseigentümer" auch dann vor, wenn bei der Verrechnung der Aufwendungen an die Wohnungseigentümer der begünstigte Umsatzsteuersatz gemäß § 10 UStG 1994 in Anspruch genommen wird (anders bei einer Mietergemeinschaft, siehe Rz 524).

525

Werden an einem Eigentumswohnhaus energiesparende Maßnahmen vorgenommen und die Aufwendungen hiefür aus der Rücklage nach § 31 Wohnungseigentumsgesetz 2002, BGBl. I Nr. 70/2002, getragen, so liegt bei den Wohnungseigentümern im Zeitpunkt der Bezahlung aus der Rücklage anteilig abzugsfähiger Sanierungsaufwand vor.

526

Erhält ein Mieter seinen Sanierungsaufwand vom Nachmieter anlässlich der Beendigung des Bestandverhältnisses nach § 10 MRG, BGBl. Nr. 520/1981 idgF, ersetzt, ändert dies nichts an dem in den Vorjahren vorgenommenen Sonderausgabenabzug.

527

Übernimmt der Mieter begünstigte Darlehen, die der weichende Mieter oder der Eigentümer für die Sanierungsmaßnahmen aufgenommen hat, kann er die Darlehensrückzahlungen als Sonderausgaben absetzen. Hingegen sind mangels Abgrenzbarkeit vom Vormieter oder vom Eigentümer weiterverrechnete Eigenmittel nicht absetzbar.

528

Begünstigt sind Sanierungsmaßnahmen ab dem 1. Jänner 1989 sowie Darlehensrückzahlungen ab dem 1. Jänner 1989 auch für vorher erfolgte Sanierungsmaßnahmen. Als Nachweis für das Vorliegen eines Sanierungsaufwandes ist die Gewährung von Förderungen (zB nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, BGBl. Nr. 483/1984 idgF) ausreichend.

7.6.4.3 Umfang des Sanierungsaufwandes

529

Zur begünstigten Wohnraumsanierung zählen die Instandsetzung (einschließlich energiesparender Maßnahmen) sowie die Herstellung. Voraussetzung für einen begünstigten Aufwand ist das Vorliegen eines Verbesserungsbedarfes. Dieser liegt zB dann nicht vor, wenn zusätzlich zu einer bestehenden funktionsfähigen Heizungsanlage ein zweiter Kessel montiert oder ein Kachelofen installiert wird.

530

Bloße Instandhaltungsaufwendungen zählen nicht zur begünstigten Wohnraumsanierung. Darunter fallen Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen:

- Laufende Wartungsarbeiten,
- Reparaturen, auch wenn diese nicht jährlich anfallen (zB Reparatur der Fensterflügel und Türen),
- Erneuerung des Parkettbodens ohne Erneuerung des Unterbodens,
- Ausmalen und Tapezieren der Räume,
- Austausch beschädigter Fensterscheiben,

- Austausch von nicht wesentlichen Gebäudeteilen, wenn damit keine Verbesserung des Nutzungswertes gegeben ist (zB Austausch einzelner Fensterflügel ohne Verbesserung der Wärmedämmung oder des Schallschutzes, Austausch von Türschnallen oder Türschlössern usw.),
- Türensanierung durch Neubeschichtung vorhandener Türen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0234; VwGH 29.11.1994, 94/14/0095).

7.6.4.4. Instandsetzung

531

Instandsetzungsaufwand ist jener Aufwand, der

- die Nutzungsdauer des Wohnraumes wesentlich verlängert oder
- den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöht.

532

Die Nutzungsdauer von Wohnraum wird wesentlich verlängert, wenn unselbständige Bestandteile der Wohnung ausgetauscht werden, die einen wesentlichen Einfluss auf die Nutzungsdauer der Wohnung haben. Darunter fallen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Austausch aller Fenster samt Rahmen, aller Türen samt Türstock, des Daches oder Dachstuhls, von Zwischendecken, von Unterboden sowie die Erneuerung des Außenputzes. Keine wesentliche Erhöhung der Nutzungsdauer oder des Nutzungswertes liegt bei Reparaturen vor, auch wenn diese nicht jährlich anfallen (zB Übersteigen des Daches, Anfärbeln der Fassade ohne Erneuerungen des Außenverputzes, Ausbessern des Verputzes).

533

Der Nutzungswert von Wohnraum wird wesentlich erhöht, wenn unselbständige Bestandteile der Wohnung ausgetauscht werden und dadurch eine wesentliche Verbesserung des Wohnwertes eintritt. Eine Erhöhung des Nutzungswertes liegt insbesondere bei Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen vor:

- Austausch,
  - einzelner Fenster bei Verbesserung des Wärmeschutzes oder Lärmschutzes,
  - der Eingangstür bei Verbesserung des Wärmeschutzes oder Einbruchschutzes,
  - von Heizungsanlagen sowie Feuerungsanlagen zur Verbesserung der Heizleistung (Nutzungsgradverbesserung) bzw. der Bedienbarkeit (Umstellung von Kohleheizung auf Gasheizung usw.),
  - der Elektro-, Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationen,

- nachträglicher Einbau von
  - Wärmepumpen und Solaranlagen,
  - Wärmerückgewinnungs- und Gesamtenergieanlagen,
- Erhöhung des Wärmeschutzes von Außenwänden, obersten Geschoßdecken, Kellerdecken und Feuermauern,
- Verminderung des Energieverbrauches oder Energieverlustes von Zentralheizungs- und Gebrauchswarmwasseranlagen,
- Umstellung auf Fernwärmeversorgung,
- nachträglicher Anschluss an Versorgungsnetze, wie an die Wasser-, Kanal- und Stromversorgung. Absetzbar sind die Aufwendungen für das Herstellen eines Anschlusses im Wohnraum, für die Zuleitung zum Versorgungsnetz sowie für Anschlussgebühren. Nicht abzugsfähig sind Gebühren, die mit der laufenden Benützung zusammenhängen sowie die Anschlussgebühr für Telefon, Kabelfernsehen bzw. allfällige sonstige Einrichtungsgegenstände.
- (nachträgliche) Errichtung einer an ein Eigenheim angeschlossenen biologischen Kleinkläranlage.

7.6.4.5 Herstellung

534

Herstellungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn Veränderungen an der Bausubstanz des bereits vorhandenen Wohnraumes vorgenommen werden. Die Neuschaffung von Wohnraum (zB Dachbodenausbau) fällt nicht unter diese Begünstigung, sondern kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a und b EStG 1988 als Sonderausgabe abgesetzt werden.

535

Herstellungsaufwand sind insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen:

- Zusammenlegung von Wohnungen,
- Versetzen von Zwischenwänden,
- Versetzen von Türen und Fenstern,
- erstmaliger Einbau von Zentralheizungsanlagen,

- Einbau von Badezimmern und Toiletteanlagen,
- erstmaliger Einbau von Aufzugsanlagen.

536

Nicht begünstigt sind Herstellungsaufwendungen im Zusammenhang mit einer luxuriösen Ausstattung des Wohnraumes.

7.6.4.6 Energiesparende Maßnahmen

537

Im Anwendungsbereich des EStG 1988 bestehen hinsichtlich energiesparender Maßnahmen und Investitionen keine weiteren Voraussetzungen mehr. Die in der Verordnung vom 25. März 1980, BGBl. Nr. 135/1980, normierten Aufwendungen können aus dem Titel der Sanierung von Wohnraum ab 1989 begünstigt sein. Die näheren Voraussetzungen (Einhalten bestimmter technischer Werte usw.) sind für den Sonderausgabenabzug aus dem Titel der Sanierung von Wohnraum nicht mehr maßgeblich. Darlehensrückzahlungen für Energiesparmaßnahmen, die vor dem 1. Jänner 1989 durchgeführt worden sind, können weiterhin als Sonderausgaben geltend gemacht werden (§ 112 Z 3a EStG 1988).

7.6.4.7 Befugter Unternehmer

538

Sanierungsaufwand ist nur dann begünstigt, wenn die Sanierungsmaßnahmen von einem dazu befugten Unternehmer durchgeführt wurden. Befugter Unternehmer ist, wer nach den maßgeblichen gewerberechtlichen Rechtsvorschriften Leistungen, die Sanierungsmaßnahmen im Sinne des § 18 EStG 1988 darstellen, selbständig erbringt. Dieses Erfordernis ist erfüllt, wenn auf Grund der Rechnung die Befugnis zur Durchführung der Sanierungsmaßnahmen anzunehmen ist. Die bloße Bezahlung von Material, das nicht von einem befugten Unternehmer verarbeitet wird, ist nicht absetzbar. Als befugter Unternehmer gilt auch ein Generalunternehmer.

539

Die nachträgliche Begutachtung selbst durchgeführter Sanierungen erfüllt dieses Erfordernis nicht. Eigenleistungen sind nur dann für den Sonderausgabenabzug unschädlich, wenn sie keine Preisminderungen bewirken.

7.6.5 Ausschluss des Sonderausgabenabzuges

540

Wurden Beträge bereits einmal als Sonderausgaben für die Wohnraumschaffung geltend gemacht, dann können diese Beträge aus einem anderen Rechtstitel nicht nochmals als Sonderausgaben abgesetzt werden (§ 18 Abs. 3 Z 3 lit. a EStG 1988). Wird zB ein achtjährig

gebundener Betrag innerhalb der Bindungsfrist rückgezahlt und für die Errichtung einer Eigentumswohnung verwendet, so unterbleibt zwar die Nachversteuerung, aber nur die restlichen Errichtungskosten sind begünstigt. Nach Ablauf der Bindungsfrist hat die Ausschlussbestimmung keine Wirkung.

7.7 Genussscheine, junge Aktien, Wohnsparaktien (§ 18 Abs. 1 Z 4 EStG 1988)

7.7.1 Genussscheine

541

Ausgaben natürlicher Personen für die Anschaffung von Genussscheinen im Sinne des § 6 des Beteiligungsfondsgesetzes, BGBl. Nr. 111/1982 idgF, sind als Sonderausgaben innerhalb des allgemeinen Sonderausgabenhöchstbetrages absetzbar.

542

Begünstigt ist nicht nur der Ersterwerb, sondern auch jeder weitere Erwerb eines Genussscheines, soferne die 10-jährige Behaltefrist ab der Anschaffung eingehalten wird.

543

Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist die Hinterlegung der Genussscheine auf einem Depot.

7.7.2 Junge Aktien

7.7.2.1 Begünstigte junge Aktien

544

Begünstigte junge Aktien sind solche, die entweder anlässlich der Gründung oder anlässlich einer Kapitalerhöhung einer begünstigten AG über eine Bank erworben werden, wenn für die erworbenen Aktien weder Garantien hinsichtlich des Wertes noch der Dividendenansprüche abgegeben worden sind. Begünstigt ist stets nur der Ersterwerb einer jungen Aktie von der ausgebenden Bank. Jeder weitere Erwerb, auch wenn er innerhalb der Frist von drei Monaten ab Eintragung der Gesellschaft bzw. der Kapitalerhöhung erfolgt, ist nicht begünstigt.

545

Bei Gründung einer begünstigten AG müssen die jungen Aktien im Rahmen der Gründung gegen sofortige Bareinzahlung mit sofortiger voller Leistung des Ausgabebetrages (Nennbetrag und allenfalls Aufgeld) bis zum Ablauf von drei Monaten ab der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch angeschafft werden.

546

Bei einer Kapitalerhöhung gegen Bareinzahlung müssen die jungen Aktien mit sofortiger voller Leistung des Ausgabebetrages (Nennbetrag und Aufgeld) und bei einer ordentlichen oder genehmigten Kapitalerhöhung bis zum Ablauf von drei Monaten ab der Eintragung der Durchführung der Kapitalerhöhung in das Firmenbuch angeschafft werden. Bei einer bedingten Kapitalerhöhung muss die Ausübung des unentziehbaren Bezugsrechtes erklärt werden; der Sonderausgabenabzug steht erst bei Inanspruchnahme des Bezugsrechtes zu. Jeder spätere Erwerb sowie jeder weitere Erwerb nach Verkauf der jungen Aktien sind nicht mehr begünstigt.

547

Erfolgt der Beschluss auf Kapitalerhöhung innerhalb von zwei Jahren nach der Eintragung des Beschlusses einer Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung von Teilen des Grundkapitals bzw. erfolgte eine solche Kapitalherabsetzung bei einer AG oder GmbH als Rechtsvorgänger der Aktien ausgebenden Aktiengesellschaft, dann besteht keine Begünstigung.

548

Die jungen Aktien müssen zur Gänze von einer oder mehreren Banken gemeinsam übernommen werden. Die für die Zeichnung aufgewendeten Mittel müssen der AG zusätzlich zugeflossen sein.

549

Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist die Hinterlegung der jungen Aktien auf einem Depot.

7.7.2.2 Begünstigte Aktiengesellschaft

550

Für die Ausgabe begünstigter junger Aktien kommen nur AG mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland in Frage, wenn die AG

- der Sektion Gewerbe oder Industrie einer Wirtschaftskammer angehört und
- der Unternehmensschwerpunkt nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung (bzw. nach den Vorbereitungshandlungen) nachweislich die industrielle Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter im Inland - ausgenommen die Herstellung von elektrischer Energie, Gas, Wärme oder Wohnbauten - ist und
- für den Fall der Insolvenz der AG keine allgemeinen Ausfallhaftungen übernommen worden sind.

551

Als junge Aktien begebende AG kommt unter den Voraussetzungen des § 18 Abs. 3 Z 4 lit. c EStG 1988 auch eine Holding-AG in Frage, wenn die Kapitalerhöhung nachweislich zur Übernahme einer Kapitalerhöhung bei einer begünstigten Tochter-AG dient.

7.7.2.3 Überprüfung der Voraussetzungen

552

Das Vorliegen der Voraussetzungen wird vom BMF über Antrag der begebenden AG überprüft und bescheinigt.

553

Beantragt ein Steuerpflichtiger die Anerkennung eines Sonderausgabenabzuges für die Anschaffungskosten einer jungen Aktie, für die keine Bescheinigung besteht, so hat er das Vorliegen der Voraussetzungen für den Abzug nachzuweisen. Nicht begünstigt ist mangels Vorliegen der Voraussetzungen der Erwerb von "Altaktien" sowie der Erwerb von Aktien von Energieversorgungsunternehmen.

7.7.2.4 Wohnsparaktien

554

Die Bestimmungen des § 18 EStG 1988 betreffend junge Aktien und der einheitliche Höchstbetrag des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 gelten auch für die Erstanschaffung junger Aktien, Wandelschuldverschreibungen und Partizipationsrechten im Sinne des Bankwesengesetzes (BWG), BGBl. Nr. 532/1993 idgF, zur Förderung des Wohnbaus (BG über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaus, BGBl. Nr. 253/1993 idF BGBl. Nr. 680/1994). Das Vorliegen der Voraussetzungen wird vom Finanzamt über Antrag der begebenden AG überprüft und bescheinigt.

7.7.3 Kein Sonderausgabenabzug

555

Nebenkosten, Zinsen für den Erwerb der jungen Aktien sowie Aufwendungen für den Erwerb von Bezugsrechten können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.

556

Anschaffungskosten für Genussscheine und junge Aktien sind dann nicht begünstigt, wenn von vornherein nicht die Anlage von Kapital, sondern bloß das Ausnützen der Sonderausgabenbegünstigung beabsichtigt ist (siehe AÖF Nr. 231/1986).

Beispiel:

Ein Genussschein oder eine junge Aktie wird jährlich innerhalb eines kurzen Zeitraums nach der Anschaffung weiterveräußert, um die einjährige Nachbeschaffungsfrist auszuschöpfen. Die Sonderausgabenbegünstigung ist nicht zu gewähren.

557

Für die Anschaffung junger Aktien oder Genussscheine innerhalb der einjährigen Nachbeschaffungsfrist steht der Sonderausgabenabzug nicht zu. Diese Anschaffung ist zwingend als Ersatzbeschaffung zu werten; erst bei Überschreiten des nachzuschaffenden Betrages steht der Sonderausgabenabzug für den übersteigenden Betrag zu.

7.8 Kirchenbeiträge (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988)

558

Als Sonderausgaben können nur Beiträge an nach österreichischen Gesetzen anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften abgezogen werden. Beiträge an religiöse Bekenntnisgemeinschaften, gemeinnützige Vereine mit religiösen Zielsetzungen und Sekten sind nicht absetzbar.

559

Gesetzlich anerkannte Religionsgesellschaften sind derzeit:

- Altkatholische Kirche (RGBl Nr. 99/1877)
- Armenisch-apostolische Kirche (BGBl. Nr. 5/1973)
- Evangelische Kirche Augsburgischen und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich (BGBl. Nr. 182/1961), bestehend aus den drei evangelischen Kirchen:
  - Evangelische Kirche Augsburgischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
  - Evangelische Kirche Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
  - Evangelische Kirche Augsburger und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
- Griechisch-orientalische Kirche (orthodoxe Kirche, BGBl. Nr. 229/1967), mit den nachfolgenden Kirchengemeinden:
  - Bulgarisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Iwan Rilski
  - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Dreifaltigkeit
  - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Georg
  - Rumänisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Auferstehung

  - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Nikolaus
  - Serbisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Sava
- Evangelisch-methodistische Kirche in Österreich (EmK, BGBl. Nr. 74/1951 idF BGBl. II Nr. 190/2004)
- Islamische Glaubensgemeinschaft in Österreich (BGBl. Nr. 466/1988)
- Israelitische Religionsgemeinschaft (RGBl. Nr. 57/1890) mit den Kultusgemeinden
  - Graz (BGBl. Nr. 95/1956)
  - Innsbruck (BGBl. Nr. 39/1952)
  - Linz (BGBl. Nr. 123/1951)
  - Salzburg (BGBl. Nr. 184/1952)
  - Wien (BGBl. Nr. 60/1956)
- Katholische Kirche (BGBl. II Nr. 2/1934):
  - Armenisch-katholische Kirche
  - Griechisch-katholische Kirche
  - Römisch-katholische Kirche
- Kirche Jesu Christi der Heiligen der letzten Tage, österreichischer Distrikt (Mormonen, BGBl. Nr. 229/1955)
- Koptisch-orthodoxe Kirche in Österreich (BGBl. I Nr. 20/2003)
- Neuapostolische Kirche in Österreich (BGBl. Nr. 524/1975)
- Österreichische Buddhistische Religionsgesellschaft (BGBl. Nr. 72/1983)
- Syrisch-Orthodoxe Kirche in Österreich (BGBl. Nr. 129/1988)

560

Absetzbar sind nur Zahlungen, die auf Grund der Beitragspflicht nach der jeweiligen Kirchenbeitragsordnung geleistet werden. Andere Zahlungen (zB Spenden) sind nicht begünstigt. Gegen die betragliche Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Kirchenbeiträgen bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (VwGH 21.12.1992, 89/13/0135).

Die Höhe des zu leistenden Kirchenbeitrages ergibt sich aus der jeweiligen Beitragsordnung. Lässt die Beitragsordnung zu, dass ein Teil des Kirchenbeitrages (zB 50%) zweckgewidmet an bestimmte Institutionen geleistet werden kann, wird durch die Wahrnehmung dieser Möglichkeit der Rechtscharakter der Zahlung nicht verändert. Die Beurteilung einer Zahlung als Beitrag an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 schließt eine Beurteilung derselben Zahlung als Zuwendung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in Verbindung mit § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 und umgekehrt aus (VwGH 20.09.2006, 2001/14/0190). Diese zweckgewidmeten Beitragszahlungen können daher - soweit sie als Kirchenbeitrag anzusehen sind - nicht als Spenden nach § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 bzw. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abgesetzt werden.

7.9 Steuerberatungskosten (§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988)

561

Steuerberatungskosten sind Sonderausgaben, wenn sie an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden (vgl. VwGH 24.10.2002, 98/15/0094).

562

Bei selbständig Erwerbstätigen (§§ 21 bis 23 EStG 1988) bestehen keine Bedenken, Steuerberatungskosten, die auch Kosten der Gewinnermittlung umfassen, zur Gänze als Betriebsausgaben zu behandeln.

563

Werden Steuerberatungskosten an einen Wirtschaftstreuhänder geleistet, dessen Tätigkeit schwerpunktmäßig nicht die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern die Abfassung der Einkommensteuererklärung betrifft, liegen zur Gänze Sonderausgaben vor. Betrifft die Tätigkeit schwerpunktmäßig die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, bestehen keine Bedenken, die Steuerberatungskosten zur Gänze als Werbungskosten zu behandeln.

563a

Sind Steuerberatungskosten an sich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu qualifizieren (siehe EStR 2000 Rz 1646) und wird die Tätigkeit, mit der diese Kosten in Zusammenhang stehen, als Liebhaberei beurteilt, dann sind sie als Sonderausgaben abzugsfähig.

564

Kosten an steuerliche Vertreter, die nicht auf Grund berufsrechtlicher Vorschriften, sondern beispielsweise auf Grund § 83 Abs. 4 BAO oder § 321 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 107a Abs. 3 Z 3 bis Z 9 der Abgabenordnung, RGBl. I. Nr. 1480/1935, zur Vertretung zugelassen

werden, sowie Kosten der Anlage- und Vermögensberatung sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

564a

Die zur selbständigen Ausübung der Bilanzbuchhaltungsberufe berechtigten Personen (Bilanzbuchhalter, Buchhalter oder Personalverrechner) sind zur Steuerberatung im Rahmen ihres Berechtigungsumfanges gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 Bilanzbuchhaltungsgesetz, befugt. Kosten für selbständige Bilanzbuchhalter, Buchhalter oder Personalverrechner stellen daher insoweit Sonderausgaben dar.

Beispiel:

Ein Personalverrechner übernimmt die Lohnverrechnung für eine private Hausangestellte. Die diesbezüglichen Kosten stellen Sonderausgaben dar.

7.10 Spendenbegünstigung (18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988)

565

Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und Z 6 EStG 1988 sind insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen.

566

Zahlungen, die zu einer Gegenleistung eines Spendenempfängers an den Spender führen, und Mitgliedsbeiträge, sowie "zweckgewidmete Kirchenbeiträge" – siehe Rz 560, sind nicht als begünstigte Spenden absetzbar.

Beispiel

Voraussetzung für den Abzug von Spenden an das Bundesdenkmalamt ist, dass die Zuwendung nicht im Hinblick auf zugesagte Subventionen zur Sanierung des eigenen denkmalgeschützten Objektes hingegeben wird.

567

Bei diesen Zuwendungen kann es sich sowohl um Geld- als auch um Sachzuwendungen handeln. Als Sonderausgabe ist der gemeine Wert der Zuwendung abzusetzen.

568

Die für die Spendenbegünstigung in Betracht kommenden Zuwendungsempfänger sind im § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 erschöpfend aufgezählt, und zwar:

a) Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen. Sollten sich im Einzelfall Zweifel ergeben, ob es sich um eine besondere Einrichtung im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 lit. a EStG 1988 handelt, ist eine Anfrage an das BM für Bildung, Wissenschaft und Kultur im Wege des BMF

zu richten. Gemäß § 3 Abs. 5 Universitäts-Akkreditierungsgesetz BGBl. I Nr. 168/1999 gelten Privatuniversitäten hinsichtlich der Behandlung von Zuwendungen an sie als Universitäten im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988;

b) durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind. Hiezu zählen insbesondere der durch das wiederverlautbarte Forschungsförderungsgesetz, BGBl. Nr. 434/1982 idgF, errichtete Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung und der durch dasselbe Gesetz errichtete Forschungsförderungsfonds für die gewerbliche Wirtschaft;

c) die Österreichische Akademie der Wissenschaften;

d) juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind. Dabei muss es sich grundsätzlich um Publikationen oder Dokumentationen von Forschungs- oder Lehraufgaben handeln, die vom Spendenempfänger selbst durchgeführt wurden bzw. werden; ausgenommen davon ist der Ankauf wissenschaftlicher Publikationen bzw. Dokumentationen oder die Dokumentation, die der Spendenempfänger selbst vornimmt oder vornehmen lässt, wenn dies Voraussetzung für eine konkrete Forschungs- oder Lehraufgabe des Spendenempfängers bildet;

e) juristische Personen, die im Wesentlichen mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind, wenn an diesen juristischen Personen entweder eine Gebietskörperschaft zumindest mehrheitlich beteiligt ist oder die juristische Person als Körperschaft im Sinne der §§ 34 ff BAO ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgt;

f) die Österreichische Nationalbibliothek, die Diplomatische Akademie, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung;

g) Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und das Bundesdenkmalamt. Sollten sich im Einzelfall Zweifel ergeben, ob der Spendenempfänger als Museum angesehen werden kann, ist eine Anfrage an das BMF zu richten, das dann seinerseits Auskunft bei der hiefür zuständigen Stelle einholen wird.

h) Museen von anderen Rechtsträgern als Körperschaften öffentlichen Rechts (ab 5. Oktober 2002), wenn diese Museen eine den Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbaren öffentlichen Zugang haben und Sammlungsgegenstände zur Schau stellen,

die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von gesamtösterreichischer Bedeutung sind. Sollten sich im Einzelfall am Vorliegen der Voraussetzungen, vor allem jener hinsichtlich der gesamtösterreichischen Bedeutung, Zweifel ergeben, ist auf Aufforderung der Abgabenbehörde das Vorliegen der Voraussetzungen durch eine vom Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur ausgestellte Bescheinigung an den Rechtsträger des Museums oder an den Spender nachzuweisen. Die Bescheinigung hat sich auf das Kalenderjahr des Sonderausgabenabzuges zu beziehen."Andere Rechtsträger" sind juristische Personen des privaten Rechts (KStR 2001 Rz 7) und natürliche Personen. Die "Spende" an eine (gemeinnützige) Körperschaft durch den Gesellschafter selbst oder einen nahen Angehörigen, die "Spende" an eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) durch einen Gesellschafter oder einen nahen Angehörigen sowie die "Spende" eines Einzelunternehmers (einer Privatperson) oder eines nahen Angehörigen des Einzelunternehmers (der Privatperson) an ein Museum dieses Einzelunternehmers (dieser Privatperson) ist mangels endgültiger wirtschaftlicher Belastung des Zuwendenden (Rz 1330) keine Zuwendung.

i) Das Bundesdenkmalamt.

j) Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die die Voraussetzungen der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung erfüllen (VereinsR 2001 Rz 121) und deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist (ab 5. Oktober 2002). Derartige Verbände sind insbesondere:

- Österreichischer Gehörlosen Sportverband,
- Österreichischer Behindertensportverband,
- Österreichisches Paralympisches Committee,
- Special Olympics Österreich,
- etwaige Landesverbände der oben genannten Verbände (nicht jedoch Bezirksverbände).

569

Nur bei Zuwendungen zur Durchführung von Forschungs- und Lehraufgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 lit. d und e EStG 1988 ist das Vorliegen eines entsprechenden Grundlagenbescheides des FA Wien 1/23 Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug; dieser Bescheid muss vor Hingabe der Zuwendung erteilt worden sein. Mit dem im § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 vorgesehenen Vorbehalt des jederzeitigen Bescheidwiderrufes soll die Möglichkeit eingeräumt werden, bei Wegfall der für die Bescheiderteilung maßgeblichen Voraussetzungen eine Spendenbegünstigung auszuschließen. Bei einem solchen

Bescheidwiderruf können - ungeachtet eines im Bescheid angegebenen früheren Widerrufstermins - ab dem der Bescheidzustellung folgenden Tag keine steuerlich begünstigten Spenden an die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person mehr getätigt werden. Erlangt ein Spender auf Grund besonderer Umstände - zB auf Grund der Ausübung einer Funktion beim Spendenempfänger - vom Wegfall der für die Bescheiderteilung maßgeblichen Voraussetzungen schon vor dem Bescheidwiderruf Kenntnis, dann ist die Spende bereits zu einem entsprechenden früheren Zeitpunkt nicht mehr als Sonderausgabe abzugsfähig.

570

Für Spenden ab 1994 muss ein neuer Bescheid erteilt worden sein. Die Liste des begünstigten Empfängerkreises nach § 4 Abs. 4 Z 5 lit. d und e EStG 1988 wird einmal jährlich im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht (zuletzt AÖF Nr. 57/2001). Über allfällige zwischenzeitig sich ergebende Änderungen kann sich der Spender dadurch informieren, dass er vor Entrichtung der Spende beim Spendenempfänger rückfragt, ob ein entsprechender aufrechter Bescheid vorliegt.

571

Für die Absetzung von dem Spendenempfänger unmittelbar zukommenden Zuwendungen als Sonderausgabe hat der Spender vom Spendenempfänger eine Bestätigung vorzulegen, aus der die Höhe der Geldzuwendung bzw. die genaue Bezeichnung der Sachzuwendung, der Zeitpunkt der Zuwendung und der Verwendungszweck der Spende hervorgeht. Bei unmittelbaren Geldzuwendungen ist ein entsprechender Zahlungsbeleg ausreichend.

572

Kommt die Zuwendung dem Spendenempfänger im Wege eines Treuhänders des Spenders zu, so ist die Zuwendung erst mit der Weitergabe durch den Treuhänder und nur in der Höhe der weitergegebenen Zuwendung als Sonderausgabe absetzbar. In der Bestätigung des Spendenempfängers ist neben dem unter Rz 571 angeführten Inhalt auch der Name und die Anschrift des Treuhänders anzugeben. Unkosten, die der Treuhänder dem Spender anlastet, sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

573

Kommt die Zuwendung dem Spendenempfänger im Wege eines Treuhänders des Spendenempfängers zu, so ist die Zuwendung ab dem Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder als Sonderausgabe absetzbar. In der Bestätigung des Spendenempfänger ist neben dem unter Rz 571 angeführten Inhalt auch der Name und die Anschrift des Treuhänders anzugeben. Unkosten, die der Treuhänder dem Spendenempfänger anlastet, kürzen nicht die abzugsfähigen Sonderausgaben.

7.10a Steuerliche Förderung von Breitband-Internetzugängen (§ 124b Z 81 EStG 1988 idF des Budgetbegleitgesetzes 2003)

573a

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, wurde in § 124b Z 81 EStG 1988 eine zeitlich befristete Steuerbegünstigung für die erstmalige Herstellung eines Internetzuganges mittels Breitbandtechnik geschaffen (Herstellung und Zahlung nach dem 30. April 2003 und vor dem 1. Jänner 2005).

7.10a.1 Art und Ausmaß der Begünstigung

573b

Ausgaben für die erstmalige Herstellung eines Internetzuganges mittels Breitbandtechnik sind bis zu einem Betrag von maximal 50 Euro und die laufenden Grundentgelte für einen solchen Internetzugang sind bis zu einem Betrag von maximal 40 Euro monatlich als Sonderausgaben absetzbar. Wird das Grundentgelt pauschal mit anderen Entgelten (zB für Kabelfernsehen oder Telefon) abgerechnet, hat der Steuerpflichtige eine Aufteilung der Entgelte vorzunehmen.

Sowohl die Herstellungskosten als auch die Grundentgelte fallen nicht in den "Sonderausgabentopf" und die Begrenzung mit dem Sonderausgabenviertel. Auch die Einschleifregelung ist nicht anzuwenden. Diese Ausgaben sind daher auch zusätzlich zum Sonderausgabenpauschbetrag abzuziehen. Anschlusskosten und laufende Gebühren sind auch dann im Rahmen der betraglichen Höchstgrenze abzugsfähig, wenn sie der Steuerpflichtige für einen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner im Sinne des § 106 Abs. 3 EStG 1988 (Rz 1248) oder für Kinder im Sinne des § 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (Rz 1246) leistet (begünstigter Personenkreis; siehe Rz 575).

Zur betraglichen Begrenzung siehe Rz 573f.

7.10a.2 Zeitliche Befristung

573c

Sowohl die Ausgaben für die erstmalige Herstellung eines Internetzuganges mittels Breitbandtechnik als auch die laufenden Grundentgelte für einen solchen Internetzugang sind nur begünstigt, wenn die Herstellung nach dem 30. April 2003 erfolgt und die Ausgaben vor dem 1. Jänner 2005 anfallen. Hergestellt ist der Internetzugang mit Funktionsfähigkeit des Anschlusses, unabhängig vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und von der Bezahlung der Anschlusskosten.

Beispiele:

1) Herstellung des Breitband-Internetzuganges Anfang Mai 2003:

Herstellungskosten und die laufenden Grundentgelte sind abzugsfähig, soweit sie spätestens am 31. Dezember 2004 gezahlt werden.

2.) Herstellung des Breitband-Internetzuganges Ende April 2003:

Herstellungskosten und laufende Grundentgelte, auch die im Jahr 2004 gezahlten, sind weder 2003 noch 2004 begünstigt.

3.) Herstellung des Breitband-Internetzuganges im Februar 2004:

Herstellungskosten und die laufenden Grundentgelte sind begünstigt, soweit sie spätestens am 31. Dezember 2004 gezahlt werden.

4.) Herstellung des Breitband-Internetzuganges im Jänner 2005:

Herstellungskosten und laufende Grundentgelte sind auch dann nicht begünstigt, wenn sie vor dem 1. Jänner 2005 gezahlt werden.

7.10a.3 Zugangsvoraussetzungen

573d

Breitbandtechnik liegt vor, wenn eine physikalische Downloadbreite von mindestens 256 kbit/Sekunde gegeben ist und ein ständiger Internetzugang gegen ein zeitunabhängiges, laufendes Grundentgelt vereinbart ist.

7.10a.4 Neuanschlüsse

573e

Die Ausgaben für die Herstellung eines Internetzuganges mittels Breitbandtechnik als auch die laufenden Grundentgelte für einen solchen Internetzugang sind nur begünstigt, wenn es sich um die erstmalige Herstellung eines derartigen Zuganges im begünstigten Zeitraum handelt. Die begünstigte erstmalige Herstellung liegt daher nicht nur in jedem Fall der erstmaligen Herstellung eines entsprechenden Internetzuganges vor, sondern auch in Fällen, in denen bisher ein Internetanschluss ohne entsprechende Breitbandtechnik vorhanden war und im begünstigten Zeitraum auf einen Internetzugang mit entsprechender Breitbandtechnik gewechselt wird. Kein begünstigter Neuanschluss liegt vor, wenn bereits ein entsprechender Breitband-Internetanschluss vorhanden war und im begünstigten Zeitraum nur eine Neuanmeldung beim selben oder einem anderen Provider erfolgt.

Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Neuanschluss vorliegt, ist immer vom Abgabepflichtigen auszugehen. Verfügt daher ein Abgabepflichtiger bereits über einen entsprechenden Breitbandanschluss, handelt es sich bei der Herstellung eines weiteren Anschlusses nicht um eine begünstigte erstmalige Herstellung, auch wenn dieser weitere Anschluss an einem anderen Ort (zB Zweitwohnsitz, Wochenendwohnsitz) hergestellt wird. Wird für Personen aus dem begünstigten Personenkreis des Abgabepflichtigen (siehe Rz 575)

aus deren Sicht erstmalig ein begünstigter Breitbandanschluss hergestellt, kann der Abgabepflichtige, sofern er die Anschlusskosten trägt, diese auch dann im Rahmen der betraglichen Höchstgrenze als Sonderausgaben abziehen, wenn er bereits selbst über einen entsprechenden Anschluss verfügt.

7.10a.5 Betragliche Begrenzung der Herstellungskosten

573f

Ausgaben für die erstmalige Herstellung eines Internetzuganges mittels Breitbandtechnik sind bis zu einem Betrag von maximal 50 Euro als Sonderausgaben absetzbar. Der Höchstbetrag von 50 Euro steht - auch wenn die Kosten für Angehörige des begünstigten Personenkreises getragen werden - nur einmal jährlich zu.

Beispiel:

Im August 2003 lässt der Abgabepflichtige selbst einen begünstigten Internetzugang erstmalig herstellen (Herstellungskosten 70 Euro), im September desselben Jahres auch ein Kind des Abgabepflichtigen, für das er die Familienbeihilfe bezieht, in der Zweitunterkunft am Studienort. Die Anschlusskosten von in diesem Fall 90 Euro trägt der Abgabepflichtige für sein Kind. Der Abgabepflichtige kann die Herstellungskosten für beide Anschlüsse jeweils im Rahmen des persönlichen Höchstbetrages als Sonderausgaben geltend machen. Es sind daher insgesamt 50 Euro als Sonderausgaben abzuziehen.

7.10a.6 Begrenzung der Grundentgelte

573g

Die laufenden Grundentgelte für einen begünstigten Internetzugang sind bis zu einem Betrag von maximal 40 Euro monatlich als Sonderausgaben absetzbar. Auch bei den Grundentgelten ist somit auf den begünstigten Internetzugang abgestellt. Der Höchstbetrag von 40 Euro steht - auch wenn die Kosten für Angehörige des begünstigten Personenkreises getragen werden - nur einmal monatlich zu.

Beispiel 1:

Der Abgabepflichtige und ein studierendes Kind, das dem begünstigten Personenkreis angehört (Rz 575) haben beide im September 2003 einen begünstigten Internetzugang erstmals herstellen lassen. Die ab diesem Monat laufend zu zahlenden Grundentgelte betragen für den Anschluss des Abgabepflichtigen 60 Euro und für den Anschluss des Kindes 35 Euro monatlich.

Der Abgabepflichtige, der die Kosten auch für sein Kind trägt, beantragt beide laufenden Grundentgelte als Sonderausgaben. Es sind insgesamt 40 Euro monatlich als Sonderausgaben abzuziehen.

Beispiel 2:

Der Abgabepflichtige hat seinen Breitband-Internetzugang bereits im Dezember 2002 herstellen lassen, ein Kind, das dem begünstigten Personenkreis angehört (Rz 575) hat

einen begünstigten Zugang im Mai 2004 erstmals herstellen lassen. Wie in Beispiel 1 betragen die laufenden Grundentgelte 60 Euro monatlich für den Abgabepflichtigen und 35 Euro monatlich für das Kind. In diesem Fall sind nur Grundentgelte des Kindes, die vom Abgabepflichtigen gezahlt werden, das sind 35 Euro monatlich, als Sonderausgaben abzugsfähig.

7.11 Persönliche Abzugsberechtigung (§ 18 Abs. 3 EStG 1988)

7.11.1 Allgemeines

574

Der Steuerpflichtige kann grundsätzlich nur jene Aufwendungen als Sonderausgaben geltend machen, zu deren Zahlung er selbst verpflichtet ist und die er selbst getragen hat.

575

Leistet der Steuerpflichtige die Ausgaben für Personen des begünstigten Personenkreises, also für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner im Sinne des § 106 Abs. 3 EStG 1988 (Rz 1248) und für Kinder, für die ihm oder seinem (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag oder für die ihm mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988; Rz 1246), kann er einen Sonderausgabenabzug nur bei folgenden Tatbeständen in Anspruch nehmen:

- Beiträge und Versicherungsprämien im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988.
- Aufwendungen zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Der Sonderausgabenabzug steht auch dann zu, wenn innerhalb des begünstigten Personenkreises Geldgeber oder Darlehensschuldner einerseits und Errichter (Eigentümer) bzw. Wohnungswerber (Nutzungsberechtigter, Bestandnehmer) andererseits nicht identisch sind (§ 18 Abs. 3 Z 3 lit. b EStG 1988).

  Beispiel:

  Die Ehegattin ist Wohnungseigentümerin; der Ehegatte hat ein Darlehen für die Errichtung aufgenommen. Dem Ehegatten steht nach Maßgabe der Darlehensrückzahlung der Sonderausgabenabzug zu.

- Kirchenbeiträge im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988.
- Ausgaben für die erstmalige Herstellung eines Internetzuganges mittels Breitbandtechnik und die laufenden Grundentgelte für einen solchen Internetzugang im Sinne des § 124b Z 81 EStG 1988.

576

Der Steuerpflichtige kann die Aufwendungen gemäß Rz 575 unabhängig davon, ob er Anspruch auf den Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag hat oder nicht, als

Sonderausgaben geltend machen. Leisten die Kinder entsprechende Ausgaben für ihre Eltern, so steht den Kindern der Sonderausgabenabzug nicht zu. Die Kinder gehören zum begünstigten Personenkreis der Eltern, die Eltern jedoch nicht zu jenem der Kinder.

577

Wurden Sonderausgaben vom Erblasser vor seinem Tod bezahlt, dann sind sie bei der Veranlagung des Erblassers zu berücksichtigen. Fallen Sonderausgaben erst nach dem Tod eines Steuerpflichtigen an (zB Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit der letzten Einkommensteuererklärung des Erblassers), sind diese bei den Erben nach Maßgabe der Verausgabung als Sonderausgaben abzugsfähig.

7.11.2 Sonderausgaben bei beschränkt Steuerpflichtigen

578

Beschränkt Steuerpflichtige können jene Sonderausgaben geltend machen, die sich auf das Inland beziehen. Darunter fallen:

- Rentenzahlungen mit Inlandsbezug (Rentenempfänger ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig oder es liegt eine Rente über eine Liegenschaft in Österreich vor),
- Versicherungsprämien an in Österreich zugelassene Versicherungsgesellschaften,
- Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen im Inland,
- Sanierung von Wohnraum im Inland,
- inländische Genussscheine, junge Aktien und Wohnsparaktien,
- Beiträge an in Österreich anerkannte inländische Kirchen und Religionsgesellschaften,
- Steuerberatungskosten an im Inland befugte Personen für die Erstellung der österreichischen Einkommensteuererklärung,
- Zuwendungen an inländische Empfänger im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988.

7.12 Höhe des Sonderausgabenabzuges (§ 18 Abs. 2 EStG 1988)

7.12.1 Uneingeschränkter Sonderausgabenabzug

579

Als Sonderausgaben anzuerkennende Renten und dauernde Lasten sowie Steuerberatungskosten sind betraglich unbegrenzt in vollem Umfang abzugsfähig. Auch die Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten (zB Schulzeiten) in der gesetzlichen Pensionsversicherung und

vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, sind betraglich unbegrenzt in vollem Umfang abzugsfähig. Ebenso sind Beträge für die freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung bei einer Geschäftsführertätigkeit unbegrenzt abzugsfähig (VwGH 22.11.2006, 2003/15/0046).

Der besondere Pensionsbeitrag gemäß § 236b Abs. 3 Beamtendienstrechtsgesetz (nachträglicher Erwerb von Beitragszeiten durch Beamte, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen) ist einem Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung gleichzustellen und somit ebenfalls betraglich unbegrenzt (sowie ohne Anrechnung auf das Sonderausgabenpauschale) als Sonderausgabe abzugsfähig. Die daraus resultierenden Pensionseinkünfte sind zur Gänze steuerlich zu erfassen.

Im Rahmen der gesetzlichen Sozialversicherung oder an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen verpflichtend zu leistende Pensionsbeiträge sind ebenfalls, soweit diese Beiträge auf eine als Liebhaberei anzusehende Tätigkeit zurückzuführen sind, als freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung anzusehen (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038, vgl. EStR 2000 Rz 1239 und Rz 1244).

579a

Im Falle der Rückerstattung von Beiträgen für den Nachkauf von Versicherungszeiten an den Versicherten liegt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vor; eine Abänderung des Veranlagungsbescheides, in dem die Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt worden sind, ist innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist möglich. (Siehe auch Rz 610a).

7.12.2 Sonderausgaben mit Höchstbetragsbeschränkungen

7.12.2.1 Höchstbeträge für Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988

580

Ein gemeinsamer Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich besteht für Beiträge und Versicherungsprämien (ausgenommen Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen), Ausgaben für Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung sowie für Genussscheine und junge Aktien. Der Betrag erhöht sich um

- 2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder
- 1.460 Euro bei mindestens drei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988.

Innerhalb dieses "Sonderausgabentopfes" kann der Steuerpflichtige frei disponieren.

581

Der Erhöhungsbetrag für mindestens drei Kinder steht gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 nur dann zu,

- wenn nicht der (Ehe-)Partner, dem ein Kinderabsetzbetrag bzw. ein Unterhaltsverpflichteter, dem ein Unterhaltsabsetzbetrag gewährt wurde, für eines von den drei anspruchsvermittelnden Kindern bereits einen Erhöhungsbetrag in Anspruch genommen hat, weil ein Kind nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden kann und
- wenn keines der drei anspruchsvermittelnden Kinder selbst solche Sonderausgaben geltend gemacht hat. Dies gilt unabhängig von der Höhe der durch das Kind geltend gemachten Sonderausgaben und auch dann, wenn sich die Sonderausgaben des Kindes nicht in voller Höhe ausgewirkt haben. Wird jedoch bei eigenen Einkünften des Kindes nur das Sonderausgabenpauschale berücksichtigt, so schließt dies den Erhöhungsbetrag nicht aus.

Hat ein Ehepaar sechs oder mehr Kinder im obigen Sinne, steht der Erhöhungsbetrag insgesamt nur einmal zu.

582

Wurde für Kinder bereits der Erhöhungsbetrag von 1.460 Euro in Anspruch genommen, dann können die betreffenden Kinder selbst keine derartigen Sonderausgaben geltend machen.

583

Beiträge für eine freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung können - im Gegensatz zu den Beiträgen für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung - nur im Rahmen des Höchstbetrages abgesetzt werden, soferne für diese Zahlungen keine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen wurde. Von den Erhöhungsbeträgen der Pensionseinkünfte sind andererseits gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 nur 25% steuerlich zu erfassen.

584

Ausgaben für die Anschaffung von Genussscheinen und jungen Aktien fallen zwar in den "Sonderausgabentopf", der Steuerpflichtige kann sie jedoch nur absetzen, wenn er die Genussscheine und jungen Aktien auf seinen Namen erworben hat (siehe Rz 574).

7.12.2.2 Höchstbetrag für Kirchenbeiträge

585

Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften können nur bis zu 100 Euro jährlich als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Eine Erhöhung des Höchstbetrages beim Alleinverdiener oder Alleinerzieher bzw. für Kinder ist nicht vorgesehen.

7.12.2.3 Höchstbetrag für Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988

586

Der gemeine Wert der begünstigten Zuwendungen ist insoweit als Sonderausgabe abzugsfähig, als er zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigt.

587

Wird im betrieblichen Bereich eine Geldspende geleistet, die 10% des Vorjahresgewinnes übersteigt, so liegt insoweit eine Entnahme vor, die als Sonderausgabe absetzbar sein kann.

Beispiel 1:

Ein Steuerpflichtiger leistet 2002 aus seinem Betriebsvermögen eine Geldspende von 10.000 Euro. Auf Grund der Bilanzerstellung 2001 ergibt sich ein Vorjahresgewinn von nur 50.000 Euro. 2002 sind als Betriebsausgabe nur 5.000 Euro abzugsfähig; hinsichtlich der weiteren 5.000 Euro liegt eine Entnahme vor. Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte 2001 mindestens 100.000 Euro, so sind diese weiteren 5.000 Euro als Sonderausgabe absetzbar.

Beispiel 2:

Angaben wie Beispiel 1. Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2001 beträgt nur 80.000 Euro. Als Sonderausgabe absetzbar sind nur noch 3.000 Euro.

588

Werden Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen gespendet, so ist der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter und nicht ihr Buchwert für die 10%-Grenze maßgebend. So weit der gemeine Wert über 10% des Vorjahresgewinnes liegt, kommt eine Sonderausgabe in Betracht.

Beispiel 1:

Der Buchwert eines gespendeten Wirtschaftsgutes beträgt 1.000 Euro, der gemeine Wert 12.000 Euro. Der Vorjahresgewinn beträgt 50.000 Euro und der Gesamtbetrag der Vorjahreseinkünfte 150.000 Euro.

Es fällt kein Entnahmegewinn an.

Betriebsausgabe der Zuwendung (maximal 10% des Vorjahresgewinnes) in Höhe von 5.000 Euro.

Der Buchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe absetzbar.

Da die Zuwendung von 12.000 Euro 10% der Vorjahreseinkünfte nicht übersteigt, ist die gesamte Differenz zwischen 12.000 Euro und 5.000 Euro (das sind 7.000 Euro) als Sonderausgabe abzugsfähig.

Beispiel 2:

Der Buchwert eines gespendeten Wirtschaftsgutes beträgt 5.000 Euro, der gemeine Wert 12.000 Euro. Der Vorjahresgewinn beträgt 20.000 Euro und der Gesamtbetrag der Vorjahreseinkünfte 80.000 Euro.

Es fällt kein Entnahmegewinn an.

Betriebsausgabe für Zuwendung (maximal 10% des Vorjahresgewinnes) in Höhe von 2.000 Euro.

Der Buchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe absetzbar.

Die Zuwendung in Höhe von 12.000 Euro übersteigt 10% der Vorjahreseinkünfte (das sind 8.000 Euro). Es kann daher nur die Differenz zwischen 8.000 Euro und 2.000 Euro (das sind 6.000 Euro) als Sonderausgabe abgesetzt werden.

Beispiel 3:

Ein Künstler spendet ein selbst hergestelltes Kunstwerk einer begünstigten Einrichtung. Der gemeine Wert beträgt 50.000 Euro, die Herstellungskosten (Buchwert) betragen 1.000 Euro. Der Vorjahresgewinn beträgt 100.000 Euro und die Vorjahreseinkünfte 110.000 Euro.

Es fällt kein Entnahmegewinn an.

Betriebsausgabe für Zuwendung (maximal 10% des Vorjahresgewinnes) in Höhe von 10.000 Euro.

Der Buchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe absetzbar.

Die Zuwendung in Höhe von 50.000 Euro übersteigt 10% der Vorjahreseinkünfte (das sind 11.000 Euro). Es kann daher nur die Differenz zwischen 11.000 Euro und 10.000 Euro (das sind 1.000 Euro) als Sonderausgabe abgesetzt werden.

7.12.3 Steuerwirksamkeit der unter den Höchstbetrag fallenden Sonderausgaben

7.12.3.1 Viertelung

589

Steuerwirksam ist ab 1. Jänner 1996 höchstens ein Viertel der zu berücksichtigenden Beträge, also entweder ein Viertel der tatsächlich aufgewendeten Beträge oder bei Übersteigen des Höchstbetrages ein Viertel des Höchstbetrages.

590

Sind die geltend gemachten Ausgaben niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist höchstens ein Viertel der Ausgaben als Sonderausgaben abzusetzen.

Beispiel:

Ein alleinverdienender Steuerpflichtiger (Gesamtbetrag der Einkünfte 30.000 Euro) mit zwei Kindern leistet 2.000 Euro für eine Ablebensversicherung, 1.500 Euro für Wohnraumsanierung und 2.000 Euro für die Anschaffung von Genussscheinen. Sein Höchstbetrag für diese Sonderausgaben beträgt 5.840 Euro (2.920 Euro + 2.920 Euro). Da der Gesamtbetrag der Sonderausgaben (5.500 Euro) niedriger ist als der Höchstbetrag, ist nur ein Viertel in Höhe von 1.375 Euro abzugsfähig.

591

Sind die geltend gemachten Ausgaben gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgabe abzusetzen.

Beispiel:

Angaben wie oben; jedoch betragen die Aufwendungen für Wohnraumsanierung 5.000 Euro. Da der Gesamtbetrag der Sonderausgaben (8.500 Euro) den Höchstbetrag übersteigt, ist ein Viertel des Höchstbetrages (1.460 Euro) abzugsfähig.

7.12.3.2 Einkünfteabhängige Reduzierung

592

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte in einem Kalenderjahr mehr als 36.400 Euro, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (einschließlich des Sonderausgabenpauschales) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900 Euro kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

593

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte (also vor Abzug der Sonderausgaben und allfälliger außergewöhnlicher Belastungen) bis einschließlich 36.400 Euro werden zB die in der Rz 591 ermittelten Sonderausgaben von 1.460 Euro in dieser Höhe berücksichtigt.

594

Liegt der Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 Euro und 50.900 Euro, ermittelt sich der absetzbare Teil des Sonderausgabenviertels nach folgender Formel:

$$\frac{(\text{50.900 Euro minus Gesamtbetrag der Einkünfte}) \times \text{Sonderausgabenviertel}}{\text{14.500 Euro}}$$

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von zB 43.650 Euro bedeutet dies unter Zugrundelegung des bei Rz 591 ermittelten Viertels der in den "Sonderausgabentopf" fallenden Ausgaben von 1.460 Euro, dass nur 730 Euro als Sonderausgaben abgesetzt werden können:

50.900 minus 43.650 = 7.250 × 1.460 = 10.585.000 : 14.500 = 730 Euro.

595

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte in einem Kalenderjahr 50.900 Euro und mehr, führen Sonderausgaben, die in den so genannten "Sonderausgabentopf" fallen, zu keiner Minderung des zu versteuernden Einkommens. Das bei Rz 591 ermittelte Sonderausgabenviertel von 1.460 Euro kann in einem solchen Fall nicht mehr abgesetzt werden.

7.13 Sonderausgabenpauschale

596

Für Sonderausgaben, die gemäß Rz 580 ff in den "Sonderausgabentopf" fallen, ist ohne besonderen Nachweis ein Sonderausgabenpauschale von jährlich 60 Euro abzusetzen. Ein höherer Betrag wird nur berücksichtigt, wenn die Sonderausgabenzahlungen mehr als 240 Euro betragen.

Beispiel 1:

Ein allein stehender Steuerpflichtiger macht 200 Euro für die Versicherungsprämien als Sonderausgaben geltend. Da das abzusetzende Viertel dieser Ausgaben (das sind 50 Euro) das Sonderausgabenpauschale nicht übersteigt, sind 60 Euro zu berücksichtigen.

Beispiel 2:

Ein allein stehender Steuerpflichtiger macht 2.000 Euro für die Anschaffung junger Aktien als Sonderausgaben geltend. Da das abzusetzende Viertel dieser Ausgaben (das sind 500 Euro) das Sonderausgabenpauschale übersteigt, sind 500 Euro zu berücksichtigen.

597

Sonderausgaben, die nicht in den "Sonderausgabentopf" fallen, sind zusätzlich zum Sonderausgabenpauschale zu berücksichtigen.

Beispiel:

Ein allein stehender Steuerpflichtiger macht 1.000 Euro für Steuerberatungskosten und 100 Euro für Kirchenbeiträge als Sonderausgaben geltend. Insgesamt sind daher 1.000 Euro plus 100 Euro plus 60 Euro zu berücksichtigen.

598

Im Freibetragsbescheid werden die Sonderausgaben um den Pauschalbetrag gekürzt ausgewiesen, weil dieser im Lohnsteuertarif (Lohnsteuertabelle) bereits berücksichtigt ist.

Beispiel:

Angaben wie Beispiel 2 zu Rz 596.

Der Freibetragsbescheid weist nicht 500 Euro, sondern 440 Euro (das sind 500 Euro abzüglich 60 Euro) aus.

599

Die Reduktion der Sonderausgaben bzw. des Sonderausgabenpauschales wird nicht vom Arbeitgeber bei der Lohnsteuerberechnung, sondern nur vom FA bei der Veranlagung zur Einkommensteuer angewendet. Die Berücksichtigung des vollen Sonderausgabenpauschales bei der laufenden Lohnverrechnung bei Einkünften, die den Betrag von 36.400 Euro übersteigen, führt für sich alleine zu keiner Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988.

7.14 Nachversteuerung (§ 18 Abs. 4 EStG 1988)

7.14.1 Allgemeines

600

Gemäß § 18 Abs. 4 EStG 1988 kann es bei folgenden Sonderausgabentatbeständen zu einer Nachversteuerung kommen:

- Versicherungsprämien (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988),
- Ausgaben zur Wohnraumschaffung (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a, b und d EStG 1988),
- Ausgaben zur Anschaffung von Genussscheinen und jungen Aktien (§ 18 Abs. 1 Z 4 EStG 1988).

601

Eine Nachversteuerung hat immer dann zu erfolgen, wenn

- die gesetzlichen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug im Zeitpunkt der Zahlung vorgelegen sind und
- in einem späteren Jahr ein Nachversteuerungstatbestand erfüllt wird.

602

Der Nachversteuerung unterliegen nur jene Beträge, die der Steuerpflichtige tatsächlich als Sonderausgaben abgesetzt hat. Sind für ein Kalenderjahr die gesamten geltend gemachten Sonderausgaben nachzuversteuern, dann ist vorher das Sonderausgabenpauschale

abzuziehen. Hat sich die Geltendmachung von Sonderausgaben steuerlich nicht ausgewirkt, ist nicht nachzuversteuern.

603

Hat der Steuerpflichtige mehr Sonderausgaben bezahlt als seinem Höchstbetrag samt Erhöhungsbeträgen entspricht, so ist bei einer Nachversteuerung davon auszugehen, dass die nachzuversteuernden Sonderausgaben - so weit möglich - über dem maßgebenden Höchstbetrag gelegen sind.

***Beispiel 1**:*

Ein Steuerpflichtiger ohne Alleinverdienerabsetzbetrag und ohne Kinder sowie mit Jahreseinkünften unter 36.400 Euro hat 2002 folgende Sonderausgaben bezahlt:

2.000 Euro für Wohnraumschaffung,

1.000 Euro für Versicherungsprämien aus einem 1991 abgeschlossenen Vertrag und

1.000 Euro für junge Aktien.

Im Jahre 2003 werden die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag abgetreten.

Da die Summe dieser Sonderausgaben (4.000 Euro) den Höchstbetrag von 2.920 Euro übersteigt, konnte 2002 nur ein Viertel des Höchstbetrages (730 Euro) abgesetzt werden. Für das Jahr 2002 erfolgt trotz der Abtretung keine Nachversteuerung, weil die Versicherungsprämien zur Gänze über dem Höchstbetrag von 2.920 Euro gelegen sind.

***Beispiel 2**:*

Angaben wie bei Beispiel 1; die Ausgaben für Wohnraumschaffung betragen jedoch nur 1.200 Euro.

Da die Summe dieser Sonderausgaben (3.200 Euro) den Höchstbetrag von 2.920 Euro übersteigt, konnte 2002 nur ein Viertel des Höchstbetrages (730 Euro) abgesetzt werden. Für das Jahr 2002 erfolgt insoweit eine Nachversteuerung, als die Versicherungsprämien innerhalb des Höchstbetrages gelegen sind und in Höhe eines Viertels als Sonderausgaben abgesetzt wurden:

Höchstbetrag	*2.920 Euro*
Wohnraumschaffung und junge Aktien	*- 2.200 Euro*
Anteil für Versicherungsprämien	*720 Euro*
davon ein Viertel	*180 Euro*
2003 nachzuversteuern	*180 Euro*

***Beispiel 3**:*

Angaben wie bei Beispiel 1, alle als Sonderausgaben geltend gemachten Beträge sind nachzuversteuern.

Höchstbetrag	*2.920 Euro*
davon ein Viertel	*730 Euro*

abzüglich Sonderausgabenpauschale	*- 60 Euro*
2002 nachzuversteuern	*670 Euro*

604

Haben die bezahlten Sonderausgaben den Höchstbetrag nicht überstiegen, so ist von 1989 bis einschließlich 1995 die Hälfte, ab 1996 höchstens ein Viertel der entrichteten Sonderausgaben, hinsichtlich deren ein Nachversteuerungstatbestand gesetzt wurde, nachzuversteuern.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger ohne Alleinverdienerabsetzbetrag und ohne Kinder hat 2002 folgende Sonderausgaben bezahlt:

1.400 Euro für Wohnraumschaffung,

1.000 Euro für Versicherungsprämien.

Im Jahre 2003 werden die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag verpfändet.

2002 konnte er diese Sonderausgaben zu einem Viertel (600 Euro) absetzen. Für das Jahr 2002 sind die auf die Versicherungsprämien entfallenden Sonderausgaben (250 Euro) nachzuversteuern.

605

Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug von vornherein nicht vor, sind geltend gemachte Beträge bei der Veranlagung nicht zu berücksichtigen. Dies gilt auch für den Fall, dass der Nachversteuerungstatbestand bereits im Jahr der Bezahlung gesetzt wird. Wurden die Beträge in einem bereits endgültig rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid berücksichtigt, kann eine Änderung nur im Wege einer Bescheidberichtigung nach § 293 lit. b BAO, einer Bescheidaufhebung nach § 299 BAO oder im Wege einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO vorgenommen werden.

7.14.2 Nachversteuerungstatbestände

7.14.2.1 Versicherungsprämien

606

Eine Nachversteuerung von Versicherungsprämien hat zu erfolgen, wenn

- die Ansprüche aus einer Kapitalversicherung auf den Erlebensfall innerhalb der jeweiligen (vom Versicherungsbeginn und dem Alter des Versicherten abhängigen) Mindestbindungsfrist ganz oder teilweise abgetreten oder rückgekauft werden; dies gilt

auch für Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag, der vor dem 1. Jänner 1989 abgeschlossen wurde;

- innerhalb von zehn Jahren seit Vertragsabschluss eine Vorauszahlung oder Verpfändung der Ansprüche aus einem Kapitalversicherungsvertrag erfolgt; dies gilt auch für Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag, der vor dem 1. Jänner 1989 abgeschlossen wurde;
- die Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag, der nach dem 31. Dezember 1988 abgeschlossen worden ist, ganz oder teilweise abgetreten oder rückgekauft werden;
- die Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag, der nach dem 31. Dezember 1988 abgeschlossen worden ist, vor oder nach Beginn der Rentenzahlungen ganz oder teilweise durch eine Kapitalzahlung abgegolten werden.

607

Eine Nachversteuerung hat auch dann zu erfolgen, wenn gleichzeitig

- eine Rückvergütung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 letzter Satz gegeben ist (siehe Rz 490 ff) oder
- eine der oben angeführten steuerschädlichen Handlungen (zB ein (Teil-)Rückkauf von Versicherungsansprüchen) rückgängig gemacht wurde (Rz 629).

608

Die Einräumung eines unwiderruflichen Bezugsrechtes gilt als Abtretung und führt zur Nachversteuerung.

609

Erfolgt ein Rückkauf, eine Abtretung, eine Vorauszahlung oder Verpfändung nur teilweise, so wird dennoch der gesamte abgesetzte Betrag nachversteuert (VwGH 13.4.1988, 86/13/0105).

610

Eine Nachversteuerung unterbleibt auf Grund des § 18 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, wenn

- die Ansprüche aus einer kurzen Ablebensversicherung (zB reine Risikoversicherung zwecks Absicherung einer Darlehensverbindlichkeit) abgetreten oder verpfändet werden,
- die Nachversteuerung bei den Erben vorzunehmen wäre oder
- der Steuerpflichtige nachweist, dass die angeführten Tatsachen durch wirtschaftliche Notlage (zwangsweise Abdeckung von außergewöhnlichen Belastungen usw. durch den Rückkauf) verursacht sind (vgl. dazu VwGH 12.11.1985, 85/14/0075),

- rückgezahlte Pensionskassenbeiträge in eine andere Pensionskasse übertragen werden.

610a

Keine Nachversteuerung im Sinne des § 18 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 erfolgt, wenn als Sonderausgaben abgesetzte Beiträge für den Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung rückerstattet werden. (Siehe Rz 579a).

611

Keine Nachversteuerung erfolgt weiters, wenn die Ansprüche aus einem Versicherungsvertrag nur vinkuliert werden und dabei dem Gläubiger kein dingliches Recht auf die Versicherungsleistung eingeräumt wird. Bei der Vinkulierung besteht nur eine Sperre des Versicherungsvertrages zu Gunsten des Gläubigers des Versicherten mit der Maßgabe, dass eine Auszahlung der Versicherungssumme an die Zustimmung des Gläubigers gebunden ist. Werden Lebensversicherungen entsprechend dem im AÖF Nr. 175/1996 abgedruckten Muster einer Vinkulierungserklärung vinkuliert, liegt keine steuerschädliche Verpfändung vor.

612

Wird eine Verpfändung des Anspruches zurückgenommen, bleibt es zwar bei der Nachversteuerung der früheren Versicherungsbeiträge, jedoch sind weitere Prämienzahlungen ab dem Wegfall der Verpfändung folgenden Kalenderjahr wieder sonderausgabenbegünstigt. Erfolgt die Verpfändung nach Ablauf von zehn Jahren, kommt es zu keiner Nachversteuerung und sind Prämienzahlungen weiterhin als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

613

Die Umstände, die zu einer Nachversteuerung führen, haben die in- oder ausländischen Versicherungsunternehmen im Falle des Rückkaufes, der Abgeltung der Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag sowie einer Vorauszahlung oder einer Verpfändung innerhalb eines Monats dem Wohnsitzfinanzamt mitzuteilen. Diese Mitteilung hat Name, Adresse und Geburtsdatum des Versicherungsnehmers sowie Art der Versicherung, Polizzennummer und Abschlussdatum sowie den Nachversteuerungsgrund zu enthalten.

7.14.2.2 Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung

614

Eine Nachversteuerung ist nur bei Aufwendungen zur Wohnraumschaffung (achtjährig gebundene Beträge, Errichtung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen, Darlehensrückzahlungen), nicht jedoch bei aus Eigenmitteln bezahlten Aufwendungen zur Wohnraumsanierung vorgesehen.

7.14.2.2.1 Nachversteuerung von achtjährig gebundenen Beträgen

615

Eine Nachversteuerung von achtjährig gebundenen Beträgen hat insoweit zu erfolgen, als vor Ablauf von acht Jahren seit Vertragsabschluss die geleisteten Beträge rückgezahlt werden. Wird ein achtjährig gebundener Betrag nur anteilig rückgezahlt (zB bei Konkurs des Bauträgers), so erstreckt sich die Nachversteuerung anders als bei den Versicherungsprämien nur auf den tatsächlich rückbezahlten Betrag.

616

Eine Nachversteuerung tritt bei so genannten Wohnsparverträgen nur insoweit ein, als achtjährig gebundene Beträge tatsächlich rückgezahlt werden. Die Anmeldung im Konkursverfahren allein löst noch keine Nachversteuerung aus. Als vorrangig rückbezahlt sind jene Beträge anzusehen, die als Erstes (unter Umständen außerhalb der Nachversteuerungsfrist) einbezahlt worden sind.

617

Keine Nachversteuerung erfolgt,

- wenn die Wohnung dem Wohnungswerber ins Eigentum (Eigenheim, Eigentumswohnung) übertragen und sodann innerhalb der Bindungsfrist veräußert worden ist,
- wenn der Vertrag mit dem Bauträger durch den Tod des Wohnungswerbers aufgelöst wird, unabhängig davon, ob der Wohnungswerber oder eine Person des begünstigten Personenkreises die Sonderausgaben abgesetzt hat,
- so weit die rückgezahlten Beträge wieder für Zwecke der Wohnraumschaffung oder der Wohnraumsanierung vom Wohnungswerber oder einer anderen Person des begünstigten Personenkreises verwendet werden. Der Steuerpflichtige muss den Nachweis erbringen, dass die rückgezahlten Beträge unmittelbar zB für die Errichtung eines Eigenheimes oder für eine Rückzahlung begünstigter Darlehen verwendet wurden.

7.14.2.2.2 Nachversteuerung von Ausgaben zur Wohnraumschaffung

618

Ausgaben zum Erwerb von Grundstücken sind dann nachzuversteuern, wenn nicht innerhalb von fünf Jahren Maßnahmen gesetzt werden, aus denen die Verwendung des Grundstückes zur Errichtung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung erkennbar ist. Die Frist beginnt bereits mit Erwerb des außerbücherlichen Eigentums. Als derartige Maßnahmen sind zB der Beginn der tatsächlichen Bauausführung (Erdaushub, Errichtung des Kellers usw.), die Einholung einer Baubewilligung oder ausnahmsweise Aufschließungsarbeiten verbunden mit

dem Vorliegen eines noch nicht genehmigten Bauplans anzusehen, soferne innerhalb angemessener Zeit, wenn auch außerhalb der Fünfjahresfrist, mit der tatsächlichen Bauausführung begonnen wird (vgl. dazu VwGH 13.11.1973, 0109/73; VwGH 4.4.1989, 89/14/0060). Wurde zwar zunächst eine Maßnahme gesetzt (Aushub der Baugrube), die auf die Errichtung eines Eigenheimes abgezielt hat, diese Maßnahme aber in der Folge wieder rückgängig gemacht (Zuschüttung der Baugrube), hat eine Nachversteuerung zu erfolgen (VwGH 25.1.2000, 94/14/0079). Die Errichtung von Kanal-, Wasser- und Stromanschlüssen allein lässt hingegen keinen Schluss auf eine Eigenheimerrichtung zu (vgl. dazu VwGH 20.11.1990, 90/14/0177). Wird die Baubewilligung auf Grund geänderter Verhältnisse (zwischenzeitige Umwidmung des Grundstückes usw.) nicht erteilt, so führt dies nicht zur Nachversteuerung. Zu einer Nachversteuerung der Aufwendungen zum Erwerb des Grundstückes bzw. der berücksichtigten Errichtungskosten kommt es jedenfalls, wenn feststeht, dass kein begünstigtes Eigenheim oder keine begünstigte Eigentumswohnung errichtet wurde (zB Verkauf des Grundstückes ohne Errichtung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung, auch wenn innerhalb von fünf Jahren Maßnahmen im obigen Sinne gesetzt wurden).

619

Ausgaben zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen sind nachzuversteuern, wenn die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 nachträglich nicht vorliegen. Dies ist zB dann der Fall, wenn bei einem Gebäude mit mehr als zwei Wohnungen bis zur Benützungsbewilligung kein Wohnungseigentum begründet worden ist oder bei Errichtung eines Eigenheims oder einer Eigentumswohnung, die zu weniger als zwei Dritteln eigenen Wohnzwecken dienen. Eine Nachversteuerung erfolgt nicht, wenn der Steuerpflichtige inzwischen verstorben ist.

7.14.2.2.3 Nachversteuerung von Darlehensrückzahlungen

620

Darlehensrückzahlungen sind nachzuversteuern, wenn festgestellt wird, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung des Grundtatbestandes nicht erfüllt sind (zB Darlehensrückzahlung für einen Grundankauf, bei dem keine Baumaßnahmen gesetzt worden sind). Eine Nachversteuerung erfolgt nicht, wenn der Steuerpflichtige inzwischen verstorben ist.

7.14.2.3 Nachversteuerung von Genussscheinen und jungen Aktien

621

Eine Nachversteuerung von Ausgaben zur Anschaffung von Genussscheinen und jungen Aktien hat zu erfolgen, wenn

- die Genussscheine oder jungen Aktien innerhalb von zehn Jahren ab dem Zeitpunkt der Hinterlegung aus dem Depot ausscheiden oder entnommen, entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder einem Betriebsvermögen zugeführt werden; dies trifft auch bei der Übertragung des gesamten Depots an einen anderen Steuerpflichtigen zu. Der Umtausch von Aktien gemäß den § 67 AktG, § 179 AktG, § 226 Abs. 7 AktG und § 233 AktG, BGBl. Nr. 98/1965, und gemäß § 1 Abs. 2 des BG über die Spaltung von Kapitalgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, gilt insoweit nicht als Entnahme aus dem Depot, als nicht bare Zuzahlungen geleistet werden. Gleiches gilt für die Ausübung des in der Wandelschuldverschreibung eingeräumten Umtauschrechts (BG über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaus, BGBl. Nr. 253/1993 idF BGBl. Nr. 680/1994);

- eine Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung der Einlagen oder eine Auflösung des Genussscheinfonds bzw. eine Liquidation der Aktiengesellschaft innerhalb der Frist von zehn Jahren erfolgt.

622

Bei Entnahme der Genussscheine und jungen Aktien erfolgt die Nachversteuerung in Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten, höchstens aber in Höhe der als Sonderausgaben abgesetzten Beträge.

623

Im Falle der Auflösung eines Beteiligungsfonds oder der Liquidation der Aktiengesellschaft erfolgt die Nachversteuerung höchstens in Höhe des Liquidationserlöses bzw. bei Kapitalherabsetzung höchstens in Höhe des rückbezahlten Betrages.

624

Im Falle eines Depotwechsels oder der Drittverwahrung unterbleibt die Nachversteuerung, wenn die übernehmende Bank die Verpflichtungen (zB Meldepflicht) übernimmt und die übertragende Bank davon verständigt.

625

Die Nachversteuerung erfolgt nicht, so weit

- die Genussscheine und jungen Aktien bei einem Eigentumswechsel von Todes wegen oder im Zuge einer Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe weiterhin bei der Bank hinterlegt bleiben; diesfalls geht die Nachversteuerungspflicht auf den Rechtsnachfolger über;

- innerhalb eines Jahres nach Entnahme usw. Genussscheine oder im Wege der Erstanschaffung junge Aktien (junge Aktien, Wandelschuldverschreibungen und Partizipationsrechte im Sinne der Rz 554) nachgekauft werden;
- nach Ablauf von neun Jahren steuerbegünstigt angeschaffte Wertpapiere entnommen usw. und keine Ersatzbeschaffung vorgenommen wird, weil der letzte Tag der einjährigen Ersatzbeschaffungsfrist bereits außerhalb der Zehnjahresfrist liegt.

626

Werden innerhalb des Nachbeschaffungszeitraums von einem Jahr nach Verkauf junger Aktien oder Genussscheine wieder neue junge Aktien oder Genussscheine zumindest in Höhe des seinerzeitigen Sonderausgabenabzuges (Ausgabepreis der jungen Aktien oder Genussscheine) erworben, so unterbleibt insoweit die Nachversteuerung. Auch ein wechselseitiges Umsteigen (zB an Stelle junger Aktien werden Genussscheine erworben) ist möglich. Die Anschaffungskosten dieser Genussscheine oder jungen Aktien können nicht als Sonderausgaben abgesetzt werden. Die Nachbeschaffung von Genussscheinen und jungen Aktien muss nicht bei der bisherigen Depotbank erfolgen. Werden die Wertpapiere bei einer anderen Bank nachbeschafft, so unterbleibt die Nachversteuerung, wenn die unter Rz 624 dargestellten Voraussetzungen vorliegen.

627

Die nachbeschafften Genussscheine und jungen Aktien sind bis zum Ablauf der Frist von zehn Jahren im Depot zu belassen. Die Frist läuft ab dem Zeitpunkt der Hinterlegung der ursprünglich angeschafften und als Sonderausgaben abgesetzten Genussscheine oder jungen Aktien.

7.14.3 Entstehung des Abgabenanspruchs

628

Die kraft Nachversteuerung anzufordernde Einkommensteuer ist weder eine Vorauszahlung, noch eine zu veranlagende Abgabe, noch ein Steuerabzugsbetrag. Der Anspruch auf Nachforderung der Einkommensteuer entsteht, wenn der Nachversteuerungstatbestand verwirklicht ist (§ 4 Abs. 1 BAO).

629

Wird ein Nachversteuerungstatbestand verwirklicht, so führt dies zu einem Abgabenanspruch, der durch nachfolgende privatrechtliche Vereinbarungen der Parteien nicht mehr beseitigt werden kann (vgl. VwGH 17.10.1989, 88/14/0200). So sind zB trotz Rückgängigmachung eines Rückkaufes oder Teilrückkaufes von Versicherungsansprüchen die

Versicherungsprämien nachzuversteuern. Die Nachversteuerung ist für alle Jahre durchzuführen, in denen entsprechende Sonderausgaben abgesetzt wurden.

7.14.4 Nachversteuerungssatz

630

Die Nachversteuerung hat einheitlich mit einem Steuersatz von 30% zu erfolgen. Dies gilt auch für die Nachversteuerung von Sonderausgaben, die vor dem 1. Jänner 1989 abgesetzt worden sind und bei denen früher unterschiedliche Nachversteuerungssätze bestanden haben (§ 117 Abs. 5 EStG 1988).

8 ZEITLICHE ZUORDNUNG VON EINNAHMEN UND AUSGABEN (§ 19 EStG 1988)

8.1 Zufließen von Einnahmen

8.1.1 Allgemeines

631

Ein Zufluss von Einnahmen im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 erfolgt in jenem Jahr, in dem der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht über die Einnahmen erhält (vgl. VwGH 5.3.1986, 85/13/0085). 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 zugeflossen (VwGH 7.12.1982, 82/14/0088; VwGH 8.4.1986, 85/14/0160; VwGH 10.11.1987, 86/14/0201). Der Tatbestand des Zufließens ist weiters dann erfüllt, wenn der Betrag einer im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt worden ist. Ein Zufluss ist somit auch dann erfolgt, wenn die Auszahlung von Arbeitslohn (Teil des Arbeitslohnes) deswegen unterbleibt, weil diese Mittel unmittelbar zur Abdeckung bereits bestehender Verpflichtungen des Arbeitnehmers verwendet werden (VwGH 30.5.1989, 86/14/0062). Das weitere Schicksal, das die einmal zugeflossenen Beträge beim Empfänger haben, hat auf die Tatsache des Zufließens keinen Einfluss (VwGH 15.9.1967, 0618/67; VwGH 24.11.1970, 1573/68).

Auch der Verzicht auf die Rückzahlung eines Arbeitgeberdarlehens führt zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, und zwar in jenem Zeitpunkt, in dem der Arbeitnehmer von diesem Verzicht Kenntnis erlangt. Eine einseitige Willenserklärung des Arbeitgebers, von der der Arbeitnehmer nichts weiß, ist nicht ausreichend (VwGH 7.10.2003, 99/15/0257; siehe auch Rz 647).

Zur Beurteilung des Zuflusses bei Lohnumwandlung und Lohnreduktion siehe Rz 646a.

8.1.2 Nachzahlungen von bescheidmäßig zugestandenen Pensionen gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988

631a

Nachzahlungen von Pensionen gelten in den Kalendermonaten als zugeflossen, für die der Anspruch besteht. Bei der Rückzahlung von Übergenüssen ist analog vorzugehen. Diese Vorschrift ist auch bei der Veranlagung von Nachzahlungen bzw. Rückzahlungen entsprechender ausländischer Pensionen, für die Österreich das Besteuerungsrecht hat,

sowie bei Berechnung des Progressionsvorbehaltes anzuwenden. Sonstige verspätete Auszahlungen bzw. die Nachzahlung von Ansprüchen, über die nicht gesondert bescheidmäßig abgesprochen wurde (zB Pensionen von der Ärztekammer) sind weiterhin nach dem Zuflussprinzip (Rz 631 ff) zu erfassen; bei regelmäßigen Bezügen sind Rz 642 ff anzuwenden.

Die Berechnung der Lohnsteuer erfolgt nach den Vorschriften und Tarifbestimmungen jener Lohnzahlungszeiträume, für die die Nachzahlungen geleistet werden. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Werden Nachzahlungen für Lohnzahlungszeiträume geleistet, in denen von diesem Versicherungsträger bereits laufende Bezüge (auch Akontozahlungen) und sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ausgezahlt wurden, sind die Nachzahlungen in die Lohnsteuerberechung einzubeziehen. Bezüge, die mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 idF bis zum 31. Dezember 2000 versteuert wurden, sind nicht in die Neuberechnung der Lohnsteuer einzubeziehen. Werden sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (13. und 14. Bezug) nachgezahlt, ist für Zwecke der Sechstelberechnung ebenfalls der Anspruchszeitraum maßgebend.

631b

Für das abgelaufene Kalenderjahr, für das die Nachzahlung erfolgte, ist ein Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 unter Berücksichtigung der Nachzahlung sowie allfälliger bereits für diese Lohnzahlungszeiträume ausgezahlter Bezüge und einbehaltener Lohnsteuer an das FA zu übermitteln. Der auf Grund der Nachzahlung ausgestellte Lohnzettel tritt an die Stelle eines für dieses Kalenderjahr vom Versicherungsträger bereits ausgestellten Lohnzettels. Die Übermittlung hat in dem der Nachzahlung folgenden Kalendermonat mittels Datenleitung oder Datenträger zu erfolgen.

Die Übermittlung eines (neuen) Lohnzettels für die Nachzahlung stellt hinsichtlich eines bereits ergangenen Einkommensteuerbescheides einen Wiederaufnahmsgrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO dar. Ist ein Einkommensteuerbescheid für das entsprechende Jahr noch nicht ergangen, ist bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 oder 2 EStG 1988 vorzunehmen. Zur rückwirkenden Pensionszuerkennung im Zusammenhang mit dem Alleinverdienerabsetzbetrag siehe Rz 773b.

Randzahl 631c: *entfällt*

631d

Rückzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten in den Kalendermonaten als abgeflossen, für die die Rückzahlung zu erfolgen hatte. Es ist

daher in der Folge das Einkommen jenes Kalenderjahres zu berichtigen, für das die Rückzahlung geleistet wurde. Eine Berichtigung des Einkommens (Ausstellung eines neuen Lohnzettels) hat erst dann zu erfolgen, wenn die Rückzahlung tatsächlich geleistet wurde bzw. die Rückzahlung durch entsprechende Einbehalte bei den laufenden Pensionszahlungen erfolgte.

8.1.3 Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gemäß § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988

631e

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl I 161/2005 wurde der § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 dahingehend geändert, dass Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren – wie bisher nur für Pensionsnachzahlungen – dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entstanden ist. Die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren werden daher im Fall von Konkursen, die nach dem 31.12.2005 eröffnet werden, dem Kalendermonat zugeordnet, in dem der Anspruch entstanden ist. Zur Ausstellung von Lohnzetteln im Insolvenzverfahren siehe Rz 1177a.

8.1.4 Regelung des Zuflusses in besonderen Fällen

632

Vorschüsse und Vorauszahlungen von Arbeitslohn, die nicht den wirtschaftlichen Charakter eines Darlehens haben, sind gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 dem Lohnzahlungszeitraum des Zufließens zeitlich zuzuordnen. Kann über Arbeitslohn verfügt werden, kommt dem Moment seiner Fälligkeit keine Bedeutung zu (VwGH 10.11.1987, 86/14/0201).

633

Ein Vorschuss gilt dann als Zufluss von Arbeitslohn, wenn der Vorschuss zu den seiner Hingabe unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkten zur Gänze zurückzuzahlen ist. Ist dies nicht der Fall (der Vorschuss wird erst mit weiter in der Zukunft liegenden Lohnansprüchen verrechnet), kommt dem Vorschuss in Wahrheit der Charakter eines Darlehens zu. Die Versteuerung als Arbeitslohn erfolgt dann zu jenem Zeitpunkt, zu dem Anspruch auf den entsprechenden Teil des Arbeitslohnes besteht (VwGH 20.11.1996, 95/15/0202). Soweit Vorschüsse nicht bereits im Zeitpunkt des Zufließens als Arbeitslohn zu erfassen sind, liegt dem Grunde nach ein Gehaltsvorschuss oder Arbeitgeberdarlehen im Sinne der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge vor (siehe Rz 204 ff).

634

Bei bloß gutgeschriebenen Umsatzprovisionen ist zu prüfen, ob wirtschaftliche Gründe vorgelegen sind, die es dem Arbeitgeber nicht ermöglichen, die Auszahlung der Provisionen

vorzunehmen. Nur so kann geklärt werden, ob der Arbeitnehmer durch die Gutschrift der Umsatzprovisionen die Verfügungsgewalt über diese tatsächlich erlangt hat (VwGH 25.2.1964, 1906/63). Bloße Gutschriften in den Büchern des Arbeitgebers können dann als Zahlung von Arbeitslohn angesehen werden, wenn der Arbeitnehmer tatsächlich über den gutgeschriebenen Betrag verfügen kann (zB durch Aushändigung einer Auszahlungsverfügung zur Behebung von Lohn bei der Betriebskasse) oder kraft freier Entschließung den Arbeitslohn beim Arbeitgeber stehen lässt (VwGH 25.6.1962, 0926/59; VwGH 20.9.1988, 88/14/0114). Es ist nicht möglich, den Zeitpunkt des Zufließens und damit den Eintritt der Steuerpflicht dadurch hinauszuschieben, dass keine Verfügung über den gutgeschriebenen Betrag getroffen wird (VwGH 29.1.1965, 0300/63).

635

Ein Geschäftsführer einer GmbH erwirbt auf Grund seiner Eigenschaft bereits in dem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über den ihm zustehenden Geschäftsführerbezug, in dem ihm dieser Bezug gutgeschrieben wird (VwGH 20.6.1990, 89/13/0202). Ein Zufluss tritt in diesem Zeitraum ausnahmsweise nicht ein, wenn die Kapitalgesellschaft zahlungsunfähig ist (VwGH 29.7.1997, 95/14/0014).

636

Trifft ein Anspruchsberechtigter eine Vorausverfügung über einen bestimmten Betrag (zB Zuführung des Betrages zu einem gemeinnützigen Zweck), liegt eine Einkommensverwendung vor; die Einnahmen gelten als dem Anspruchsberechtigten zugeflossen (VwGH 17.3.1994, 91/14/0076). Hinsichtlich des Zuflusses von Bezüge im Rahmen von Gehaltsumwandlungen siehe Rz 759 ff. Wird die Auszahlung eines fälligen Betrages auf Wunsch des Empfängers verschoben (gestundet), obwohl der Schuldner zahlungswillig ist, dann verfügt der Empfänger damit bereits im Zeitpunkt der Stundung über diesen Betrag (VwGH 9.9.1998, 95/14/0160).

637

Wird auf Einnahmen ohne jegliche Verwendungswidmung verzichtet, liegt kein Zufluss im Sinne des § 19 EStG 1988 vor. Daher kann zB ein Verzicht auf eine vom Gemeinderat bereits beschlossene Aufwandsentschädigung dann nicht zu einem Zufluss im Sinne des § 19 EStG 1988 führen, wenn der Verzicht weder dem Gemeinderatsmitglied anderweitig abgegolten wird, noch auf Grund einer Abmachung oder einer Verfügung des Gemeinderatsmitgliedes Dritten zugute kommt.

638

Auf bereits zugeflossene Bezüge kann im Nachhinein nicht verzichtet werden. Allenfalls kommt die Bestimmung des § 16 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung.

639

Sachbezüge gelten dann als zugeflossen, wenn der Steuerpflichtige die rechtliche Möglichkeit erlangt, darüber frei zu verfügen. Bei der Überlassung einer Dienstwohnung bzw. eines firmeneigenen Kraftfahrzeuges zur Benutzung für Privatfahrten erfolgt der Zufluss in jenem Zeitpunkt, zu dem die Verfügungsmacht übertragen wird und nicht etwa in dem Zeitpunkt, in dem das Wirtschaftsgut benutzt wird.

8.2 Abfließen von Ausgaben

640

Für Werbungskosten gilt die im § 19 Abs. 2 EStG 1988 aufgestellte Regel, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet werden. Darauf, welches Kalenderjahr die Ausgaben wirtschaftlich treffen, kommt es nicht an (VwGH 18.5.1960, 1843/59). Eine Ausgabe liegt jedoch nur dann vor, wenn der geleistete Geldbetrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist und er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über dieses Geld verloren hat. Solange es sich aber bei einem Erlag um ein bloßes Depot handelt, bei welchem der Erleger auch noch weiterhin über den erlegten Betrag verfügen kann, liegt keine Ausgabe vor (VwGH 19.10.1962, 2300/61).

641

Als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Aufwendungen sind grundsätzlich in jenem Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem die Ausgabe nach den Grundsätzen des § 19 Abs. 2 EStG 1988 getätigt wurde (VwGH 14.6.1977, 1190/76). Zum Abfluss von außergewöhnlichen Belastungen, die durch aufgenommene Fremdmittel abgedeckt werden, siehe Rz 817.

8.3 Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben zum wirtschaftlichen Bezugsjahr

642

Als "kurze Zeit" im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 kann im Hinblick auf die Bestimmung des § 79 Abs. 1 EStG 1988 von einem Zeitraum von bis zu 15 Tagen ausgegangen werden.

643

Aus § 19 Abs. 1 EStG 1988 zweiter Satz folgt, dass das Jännergehalt, das regelmäßig in den letzten Tagen des ablaufenden Kalenderjahres ausgezahlt wird, dem nächsten Kalenderjahr zuzurechnen ist (vgl. VwGH 8.3.1963, 0025/62).

644

Die Ausnahmeregel des zweiten Satzes des § 19 Abs. 2 EStG 1988 - wonach regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die der Steuerpflichtige kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, geleistet hat, als in diesem Kalenderjahr geleistet gelten - ist auch bei den Sonderausgaben anzuwenden (VwGH 8.4.1986, 85/14/0160).

9 EINKÜNFTE AUS NICHTSELBSTÄNDIGER ARBEIT (§ 25 EStG 1988)

9.1 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988)

9.1.1 Allgemeines

645

Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 ist ein bestehendes oder früheres Dienstverhältnis. Zum Dienstverhältnis siehe Rz 930 ff.

646

Unter § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallen alle Bezüge und Vorteile, wie zB Gehälter, Löhne, Provisionen, Belohnungen, Tantiemen, Sachbezüge, freiwillige Sozialleistungen usw. Dazu zählen auch Einkünfte aus Dienstleistungsschecks (Dienstleistungsscheckgesetz, BGBl. I Nr. 45/2005; siehe Rz 655b). Wie und in welcher Form die entsprechenden Bezüge zu versteuern sind, ist unmaßgeblich.

Die Bezüge können demnach

- steuerfrei bleiben (§ 3 EStG 1988, § 67 EStG 1988, § 68 EStG 1988) oder
- mit festen Sätzen (§ 67 EStG 1988, § 69 EStG 1988) oder
- im Abzugsverfahren mit dem Lohnsteuertarif (§ 66 EStG 1988, § 70 EStG 1988) oder
- im Veranlagungsverfahren (§ 41 EStG 1988) versteuert werden.

646a

Arbeitslohn gilt gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen, wenn der Arbeitnehmer rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht erhält. Verfügungen des Dienstnehmers über arbeitsrechtlich zustehenden Arbeitslohn stellen jedenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 dar und sind daher als Einkommensverwendung anzusehen.

Dies gilt auch für den Fall, dass auf laufende Bezüge gegen Gewährung einer Zukunftsvorsorgemaßnahme verzichtet wird. Aufgrund einer Gehaltsumwandlung zugeflossene Einnahmen sind daher grundsätzlich steuerpflichtig. Treffen allerdings die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 zu, sind diese Zuwendungen

steuerfrei, sofern diese Zuwendungen für den einzelnen Arbeitnehmer 300 Euro jährlich nicht übersteigen. Arbeitslohn liegt daher im Ergebnis vor, wenn an Stelle des zu zahlenden Arbeitslohnes oder von Lohnerhöhungen, auf die ein Anspruch besteht, andere Vorteile zukommen, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 sieht dies vor.

Anders ist der Sachverhalt dann zu beurteilen, wenn zu Beginn des Dienstverhältnisses eine Lohnvereinbarung in der Art getroffen wird, wonach ein Teil des Entgelts als laufender Bezug und ein weiterer Teil bei Beendigung des Dienstverhältnisses in Form einer freiwilligen Abfertigung oder durch Übertragung einer Lebensversicherung ausgezahlt wird, sofern die laufenden Prämienzahlungen nicht einen unwiderruflichen Anspruch begründen. In diesem Fall liegt keine Umwandlung eines bereits bestehenden Gehaltsanspruchs vor, sondern es wird von vornherein ein geringerer laufender Bezug vereinbart.

647

Der Begriff "Bezüge und Vorteile" umfasst alle Einnahmen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses wiederkehrend oder einmalig (mehrmalig) zufließen. Dazu gehören auch Bezüge und Vorteile, die im Hinblick auf ein zukünftiges Dienstverhältnis gewährt werden. Trifft dies zu, so fallen unter den Begriff Bezüge und Vorteile sowohl solche, die dem Arbeitnehmer unmittelbar zufließen als auch Bezüge und Vorteile, die dem Arbeitnehmer nur mittelbar von dritter Seite zukommen (VwGH 11.3.1958, 0142/57). Gibt der Arbeitgeber an den Arbeitnehmer und dessen nicht im gleichen Betrieb beschäftigte Ehegattin ein Grundstück verbilligt ab, liegt das Motiv des Arbeitgebers in der festeren Bindung des Arbeitnehmers an den Betrieb. Dass die Ehefrau an dem Rechtsgeschäft beteiligt ist, ändert nichts an einem insgesamten Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Entscheidend ist, ob der Vorteil seine Wurzel im Dienstverhältnis hat (VwGH 8.11.1983, 83/14/0108; VwGH 21.11.1991, 91/13/0183).

Zu den Bezügen und Vorteilen zählen auch die Zinsersparnis bei einem vom Arbeitgeber gewährten zinsenfreien Darlehen sowie der Verzicht des Arbeitgebers auf die Rückzahlung eines Arbeitgeberdarlehens (VwGH 7.10.2003, 99/15/0257). Zum Zeitpunkt des Zuflusses beim Darlehensverzicht siehe Rz 631.

648

Zu den Bezügen und Vorteilen aus einem Dienstverhältnis gehört ua. auch die vom Arbeitgeber übernommene Lohnsteuer. Dies gilt nicht für Lohnsteuernachforderungen im Sinne des § 86 Abs. 3 EStG 1988. Übernimmt der Arbeitgeber den Arbeitnehmeranteil aus der Sozialversicherung, stehen dem Vorteil aus dem Dienstverhältnis im selben Ausmaß

Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 gegenüber (VwGH 29.5.1985, 83/13/0201).

Vorteile aus dem Dienstverhältnis liegen auch vor, wenn sich der Arbeitnehmer diese Vorteile ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet. Derartige Vorteile unterliegen nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, sondern sind im Wege der Veranlagung zu erfassen (VwGH 15.11.1995, 92/13/0274; VwGH 25.2.1997, 95/14/0112; VwGH 28.5.1998, 96/15/0114, VwGH 26.11.2002, 99/15/0154).

9.1.2 Pensionszusagen (Pensionsvereinbarungen)

648a

Pensionszahlungen des (ehemaligen) Arbeitgebers auf Grund von direkten Leistungszusagen stellen im Zeitpunkt der Pensionsauszahlung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 dar.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen aber auch bereits Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise an Stelle

- des bisher gezahlten Arbeitslohns oder
- der Lohnerhöhungen,

auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden.

Eine Pensionszusage liegt vor, wenn die zugesagte Pension durch den Arbeitgeber selbst oder durch eine Versicherung, für die der Arbeitgeber Prämien erbringt, ausbezahlt wird.

Als bisher gezahlter Arbeitslohn oder Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht (Erfassung der Pensionszusage als Arbeitslohn), sind folgende Bezüge anzusehen:

- Bisher gezahlte laufende und sonstige Bezüge, auf die ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht.
- Lohnerhöhungen, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Soll- oder Ist-Lohnerhöhung laut Kollektivvertrag, Lohnerhöhung laut Dienstvertrag).
- Einmalige Bezüge, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Abfertigungen).

Kein Anspruch auf Lohn bzw. Lohnerhöhung (Erfassung erst im Zeitpunkt der Pensionsauszahlung) liegt vor bei:

- Lohnerhöhungen, die zusätzlich zum Kollektivvertrag gewährt werden.

- Bisher ohne arbeitsrechtlichen Anspruch gewährte Bezüge (zB freiwillige Belohnungen, Boni).
- Bisher freiwillig gewährte Sozialleistungen.

Keine Einkünfte liegen vor, wenn eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vorsieht, dass Pensionszusagen ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder von Lohnerhöhungen eingeräumt werden.

Diese Bezugsumwandlung stellt noch keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Dies gilt auch dann, wenn in der lohngestaltenden Vorschrift vorgesehen ist, dass Arbeitnehmer zwischen Bezugsumwandlung und Bezugsauszahlung wählen können.

Ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis liegt in der Höhe vor, in der ein bisher bezahlter Bezug oder eine Lohnerhöhung (auf die jeweils ein Anspruch besteht), in eine neue oder erweiterte Pensionszusage des Arbeitgebers umgewandelt wird. Der umgewandelte Bezug ist als laufender oder sonstiger Bezug zu erfassen. Als Zeitpunkt des Zuflusses gilt der Zeitpunkt, in dem der umgewandelte Bezug zugeflossen wäre.

Für Eigenleistungen der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber sowie für versteuerte Bezugsumwandlungen stehen weder die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988, noch Werbungskosten, noch Sonderausgaben, noch die Prämie gemäß § 108a EStG 1988 zu.

Stellt bereits die Pensionszusage einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, kommt es bei der Auszahlung der Pension erst in dem Ausmaß und zu dem Zeitpunkt zu einem steuerpflichtigen Arbeitslohn, in dem die auf Grund des Lohnverzichtes bereits versteuerten Beträge überschritten werden. Dies gilt auch dann, wenn die Pension nur zum Teil aus einer Bezugsumwandlung resultiert. Wird die Pension abgefunden, ist sinngemäß vorzugehen. Für den steuerpflichtigen Teil ist § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 in Verbindung mit § 124b Z 53 EStG 1988 zu beachten.

Hinsichtlich der Beiträge an Pensionskassen siehe § 26 Z 7 EStG 1988, Rz 756 ff.

9.1.3 Einzelfälle

9.1.3.1 Abfertigungen

649

Abfertigungen, die anlässlich der Auflösung eines Dienstverhältnisses anfallen, sind Arbeitslohn und gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Siehe Rz 1070 ff.

9.1.3.2 Abfindungen

650

Abfindungen, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses anfallen, sind Arbeitslohn. Darunter fallen zB Zahlungen für nicht verbrauchten Urlaub, für Mehrarbeit oder besondere Leistungen. Siehe Rz 1084 ff.

9.1.3.3 Aufsichtsratsvergütungen

651

Aufsichtsratsvergütungen sind gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

9.1.3.4 Aufwandsentschädigungen

652

Aufwandsentschädigungen sind grundsätzlich zur Gänze steuerpflichtig, und zwar auch dann, wenn sie aus öffentlichen Kassen anfallen. Sofern diese Beträge dem Grunde nach Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulagen darstellen, sind sie gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 im Rahmen des vorgesehenen Höchstbetrages steuerfrei (siehe Rz 1127 f). Durchlaufende Gelder, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben, sowie Auslagenersätze, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden, gehören gemäß § 26 Z 2 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (siehe Rz 691 ff).

9.1.3.5 Ausbildungskosten

653

Beträge, die vom Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für die Ausbildung oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufgewendet werden, gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (siehe Rz 696 ff). Zuwendungen anderer Art an einen in Aus- oder Fortbildung befindlichen Arbeitnehmer (zB Taschengeld, Lehrlingsentschädigung) stellen hingegen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

9.1.3.6 Belohnungen

654

Belohnungen jeglicher Art bzw. Prämien für besondere Leistungen usw. sind steuerpflichtiger Arbeitslohn.

9.1.3.7 Betriebsratsfonds

655

Zahlungen sowie der geldwerte Vorteil von Leistungen aus dem Betriebsratsfonds gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Sie sind im Wege der Veranlagung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen, sofern sie nicht gemäß § 3 EStG 1988 steuerfrei sind (Rz 91).

9.1.3.8 Bezugsfortzahlung

655a

Gemäß § 6 Bundesbezügegesetz (Bezügebegrenzungsgesetz, BGBl. I Nr. 64/1997) gebührt Organen bei Beendigung ihrer Funktionsausübung eine Fortzahlung der vollen monatlichen Bezüge für bestimmte Zeiträume. Nach § 6 Abs. 2 Bundesbezügegesetz besteht der Anspruch auf Bezugsfortzahlung nur so lange, als kein Anspruch auf Geldleistungen auf Grund einer anderen Funktion nach dem Bezügegesetz oder auf Grund einer sonstigen Erwerbstätigkeit oder aus einer Pension besteht. Die Bezugsfortzahlung stellt einen laufenden Bezug und keinen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 3 oder 6 EStG 1988 dar.

9.1.3.8a Dienstleistungsscheck

655b

Das Dienstleistungsscheckgesetz (DLSG) regelt die Ansprüche und Verpflichtungen aus

- Dienstverhältnissen, die
- von arbeitsberechtigten Arbeitnehmern
- mit natürlichen Personen
- zur Erbringung von einfachen haushaltstypischen Dienstleistungen in deren Privathaushalten (zB Reinigung der Wohnung oder des Eigenheims, Beaufsichtigung von Klein- oder Schulkindern, einfache Gartenarbeiten)
- auf längstens einen Monat befristet für die Dauer des jeweiligen Arbeitseinsatzes abgeschlossen werden,
- soweit in einem Kalendermonat die Entgeltgrenze in Höhe der monatlichen Geringfügigkeitsgrenze mit einem bestimmten Arbeitgeber nicht überschritten und
- die Entlohnung mit Dienstleistungsscheck vereinbart wird (§ 1 Abs. 1 DLSG).

Arbeitsberechtigt ist, wer zur Aufnahme einer Beschäftigung im Bundesgebiet oder im jeweiligen Bundesland ohne Erteilung einer Beschäftigungsbewilligung berechtigt ist. Davon hat sich der Arbeitgeber vor Abschluss des Arbeitsverhältnisses, jedenfalls vor Aufnahme der Beschäftigung des Arbeitnehmers, zu überzeugen. Die Beschäftigung eines Arbeitnehmers im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses nach § 1 DLSG, der nicht arbeitsberechtigt ist, stellt einen eigenen (von § 28 AuslBG abweichenden) Verwaltungsstraftatbestand dar (§ 10 DLSG).

Befristete Dienstverhältnisse iSd § 1 Abs. 1 DLSG können ohne zahlenmäßige Begrenzung und auch unmittelbar hintereinander abgeschlossen werden, ohne dass dadurch ein Dienstverhältnis auf unbestimmte Zeit entsteht.

Die Bezahlung des Arbeitnehmers erfolgt unmittelbar nach Beendigung der Beschäftigung am jeweiligen Arbeitstag mit Dienstleistungsscheck. Die vereinbarten (Stunden-)Löhne müssen den festgesetzten Mindestlohntarifen entsprechen.

Der Arbeitnehmer hat die in einem Kalendermonat erhaltenen Dienstleistungsschecks spätestens bis zum Ablauf des nächsten Kalendermonats der nach seinem Wohnort zuständigen Gebietskrankenkasse zu übermitteln, die dem Arbeitnehmer auch das zustehende Entgelt zu überweisen hat.

9.1.3.9 Dienstreisen

656

So weit Reisekostenersätze die im § 26 Z 4 EStG 1988 angeführten Sätze übersteigen, sind sie steuerpflichtiger Arbeitslohn und als laufender Bezug zu versteuern. Nach dem Kollektivvertrag ist grundsätzlich der Überlasser zum Ersatz von Reisekosten verpflichtet. Werden Reisekostenersätze im Falle der Arbeitskräfteüberlassung (Personalbereitstellung) nicht durch den Überlasser, sondern durch den Beschäftiger ausbezahlt, gilt dies als Verkürzung des Zahlungsweges. Der Beschäftiger hat den Überlasser davon zu verständigen. Eine eventuelle Versteuerung von steuerpflichtigen Reisekosten hat daher nicht im Wege der Veranlagung, sondern als steuerpflichtiger Arbeitslohn durch den Überlasser zu erfolgen. Ebenso handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn Tagesgelder nicht einen tatsächlich angefallenen Verpflegungsmehraufwand abgelten. Bei einer Dienstreise an einen bestimmten Ort sind daher, wenn dieser Ort einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, die ausbezahlten Tagesgelder als steuerpflichtiger Arbeitslohn anzusehen (VwGH 22.2.2000, 99/14/0082). Bei Dienstreisen auf Grund lohngestaltender Vorschriften siehe Rz 734 ff. Im Übrigen siehe hiezu Rz 699 ff.

9.1.3.10 Fahrtkostenersätze

657

Fahrtkostenersätze des Arbeitgebers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit solchen Fahrten verbundene Aufwendungen werden durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie das Pendlerpauschale berücksichtigt. Fahrtkostenersätze im Zusammenhang mit Dienstreisen sind insoweit steuerpflichtig, als sie die im § 26 Z 4 EStG 1988 angeführten Sätze übersteigen. Die Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr stellt keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar.

9.1.3.11 Familienbeihilfen

658

Familienbeihilfen, die nach dem FLAG gewährt werden, zählen nicht zum Arbeitslohn.

9.1.3.12 Geldstrafen

659

Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer jene Beträge, die letzterer für Geldstrafen aufzuwenden hatte, die über ihn wegen in Ausübung des Dienstes begangener Verwaltungsübertretungen (Überladung von Kraftfahrzeugen) verhängt wurden, handelt es sich weder um durchlaufende Gelder noch um einen Auslagenersatz. Solche Beträge sind in die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer und für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einzubeziehen (VwGH 23.5.1984, 83/13/0092; VwGH 3.7.1990, 90/14/0069; VwGH 25.2.1997, 96/14/0022). Bezüglich des Vorliegens von Werbungskosten siehe "Strafen" Rz 387.

9.1.3.13 Klasse- oder Sondergebühren

660

Übt eine medizinisch-technische Assistentin ihre berufliche Tätigkeit in einem Dienstverhältnis aus, wofür sie von ihrem Arbeitgeber (Bund) Arbeitslohn und vom Institutsvorstand (Primararzt) einen Anteil an den Klassen- oder Sondergebühren erhält, dann zählen auch die vom Institutsvorstand (Primararzt) geleisteten Beträge zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 28.4.1980, 2257/77; VwGH 27.1.1982, 3831/80; VwGH 8.11.1983, 83/14/0108), die im Veranlagungswege zu erfassen sind.

Siehe dazu auch "Ärzte" Rz 968 ff.

9.1.3.14 Krankengelder

660a

Siehe Rz 671 ff.

9.1.3.15 Kündigungsentschädigung

660b

Siehe Rz 1100 ff.

9.1.3.16 Mitarbeiterbeteiligung

660c

Siehe Rz 215 ff.

9.1.3.17 Pensionsabfindungen

660d

Siehe Rz 1109 ff.

9.1.3.18 Pensionszahlungen

661

Siehe "Pensionszusagen" Rz 648a und "Pensionen" Rz 679 ff.

9.1.3.19 Personalrabatte

661a

Siehe Rz 221f.

9.1.3.20 Personenkraftwagen

662

Die private Nutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges durch den Arbeitnehmer stellt einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis (Sachbezug) dar. Hinsichtlich der Bewertung siehe Rz 168 ff.

Ersatzleistungen des Arbeitgebers für Reparaturen am Fahrzeug des Arbeitnehmers, das auf einer Dienstreise beschädigt wurde, oder aus Anlass eines Diebstahls des Fahrzeuges sind steuerpflichtiger Arbeitslohn (VwGH 16.3.1993, 90/14/0263; VwGH 16.12.1999, 97/15/0121); die Reparaturkosten können Werbungskosten des Arbeitnehmers sein (siehe Rz 373).

9.1.3.21 Pflegegeld und Pflegetätigkeit

662a

Bundes- und Landespflegegeld fallen nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988, sondern sind eine nicht steuerbare Transferleistung (siehe Rz 31).

Entgelte für eine Pflegetätigkeit pflegebedürftiger (behinderter) Personen durch nahe Angehörige (zB Eltern, Kinder, Enkelkinder, Schwiegerkinder, LebensgefährtIn) führen bei diesen zu keinen Einkünften. Eine Pflegetätigkeit durch nahe stehende Personen ist als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, anzusehen.

Erfolgt die Pflegetätigkeit durch dritte Personen, die nicht dem Familienverband der pflegebedürftigen Person angehören ist, sofern nicht ein Dienstverhältnis vorliegt, grundsätzlich von einer gewerblichen Betätigung der Pflegepersonen auszugehen. Bei der pflegenden Person liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (siehe EStR 2000 Rz 1616).

Erfolgt die Pflegetätigkeit auf Grund eines Dienstvertrages mit der pflegebedürftigen Person, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.

Leistungen, die Pflegeeltern zur Erleichterung der mit der Pflege eines Kindes verbundenen(Unterhalts-) Lasten (beispielsweise Pflegegeld und damit in Zusammenhang stehende Sonderzahlungen, Ausstattungsbeiträge, Bekleidungsbeiträge) nach den einzelnen Jugendwohlfahrtsregelungen gewährt werden, sind nicht als Entlohnung für die Pflegeleistung (vgl. VwGH 14.6.1995, 93/12/0189), sondern als weiterverrechneter Unterhalt anzusehen und daher steuerfrei (siehe EStR 2000 Rz 6606).

9.1.3.22 Prämien für Personenversicherungen

663

Vom Arbeitgeber bezahlte Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen sind nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn der Arbeitnehmer im Versicherungsvertrag eine solche Stellung hat, dass er über die Ansprüche aus dem Vertrag verfügen kann.

Es müssen ihm also die Ansprüche aus dem Versicherungsverhältnis zustehen. Das ist grundsätzlich dann der Fall, wenn er (oder ein Angehöriger des Arbeitnehmers) der unwiderruflich Begünstigte aus dem Versicherungsvertrag ist. Die Unwiderruflichkeit der Begünstigung muss ausdrücklich vereinbart werden. § 166 Abs. 1 Versicherungsvertragsgesetz 1958, BGBl. Nr. 2/1959, bestimmt, dass bei einer Kapitalversicherung im Zweifel (sofern nichts anderes vereinbart ist) dem Versicherungsnehmer vorbehalten bleibt, ohne Zustimmung des Versicherers jederzeit einen beliebigen Dritten als Bezugsberechtigten zu bezeichnen. Diese Befugnis steht dem Versicherungsnehmer im Zweifel auch dann zu, wenn die Bezeichnung des bezugsberechtigten Dritten im Vertrag erfolgt ist.

Eine schlichte, jederzeit widerrufliche Begünstigung des versicherten Arbeitnehmers hat im Allgemeinen noch nicht die Übertragung der Ansprüche auf den Arbeitnehmer zur Folge (VwGH 30.4.2003, 99/13/0224).

Bei reinen Risikoversicherungen und bei Versicherungen, auf die § 12 BPG anzuwenden ist, sowie bei sämtlichen Versicherungen, bei denen der Arbeitnehmer Versicherungsnehmer und versicherte Person ist (Direktversicherungen), muss kein unwiderrufliches Bezugsrecht eingeräumt werden.

Wurde bei Vertragsabschlüssen bis 31. Dezember 2003 mit der Prämienzahlung ein Zufluss angenommen und eine Versteuerung oder eine Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 vorgenommen, obwohl eine ausdrückliche unwiderrufliche Begünstigung im Sinne

des angeführten VwGH-Erkenntnisses nicht gegeben war, führt weder ein Eintritt der Unwiderruflichkeit noch eine Auszahlung der Versicherungssumme zu einer (neuerlichen) Besteuerung.

Sind infolge unwiderruflicher Begünstigung bereits die vom Arbeitgeber gezahlten Prämien als Vorteil des Arbeitnehmers anzusehen, stellen die Leistungen aus dem Versicherungsvertrag keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Hinsichtlich der Steuerbefreiung siehe Rz 81 ff.

Ist der Arbeitgeber aus dem Versicherungsvertrag begünstigt (zB im Falle von Rückdeckungsversicherungen) oder ist noch kein Zufluss eines Vorteiles erfolgt, zählen die bezahlten Prämien noch nicht als Arbeitslohn. Diesfalls führen erst die Leistungen im Versicherungsfall an den Arbeitnehmer zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis.

Gemäß § 166 Abs. 2 Versicherungsvertragsgesetz 1958, BGBl. Nr. 2/1959, erwirbt bei einer Kapitalversicherung ein als bezugsberechtigt bezeichneter Dritter, wenn der Versicherungsnehmer nichts Abweichendes bestimmt, das Recht auf die Leistung des Versicherers erst mit dem Eintritt des Versicherungsfalles.

Wird der Versicherungsvertrag dahingehend geändert, dass der Arbeitnehmer unwiderruflich Begünstigter des Versicherungsvertrages wird, liegt beim Arbeitnehmer ein Zufluss in Höhe des Barwertes im Zeitpunkt der Vertragsänderung (Vertragsverlängerung) vor.

9.1.3.23 Prämien für KFZ-Versicherungen

664

Bezahlt der Arbeitgeber Prämien zu einer KFZ-Haftpflichtversicherung für ein arbeitnehmereigenes KFZ, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Vom Arbeitgeber bezahlte Prämien für eine KFZ-Kaskoversicherung stellen dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, wenn aus dem Versicherungsvertrag der Arbeitnehmer begünstigt ist. Ist jedoch der Arbeitgeber aus dem Versicherungsvertrag begünstigt, zählen die Prämienzahlungen nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Steuerpflicht entsteht in derartigen Fällen erst dann, wenn im Schadensfall Ersätze aus dieser Versicherung geleistet werden.

9.1.3.24 Provisionen

665

Provisionen sind dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie im Rahmen des Dienstverhältnisses anfallen (siehe Rz 963 ff). Provisionen und Folgeprovisionen, die ein im Innendienst tätiger Versicherungsangestellter dafür erhält, dass er während der Arbeitszeit in den Arbeitsräumen des Arbeitgebers und in dessen Interesse Versicherungsverträge

abschließt, sind infolge der engen Verbindung dieser Tätigkeit mit dem Dienstverhältnis lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 26.2.1965, 1879/64). Führt ein Arbeitnehmer eine Vertretertätigkeit außerhalb seiner Dienstzeit aus und ist er hiezu von seinem Arbeitgeber vertraglich auch nicht verpflichtet, ist diese Vertretertätigkeit nicht dem vertraglichen Arbeitsbereich eines Angestellten im Innendienst zuzurechnen. Es liegen daher diesbezüglich keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vor (VwGH 9.3.1967, 0499/66). Zur Annahme eines Dienstverhältnisses bei Vertretern siehe auch "Vertreter", Rz 1017. Bei Folgeprovisionen aus Versicherungsabschlüssen während der aktiven Dienstzeit handelt es sich um lohnsteuerpflichtiges Entgelt, das als laufender Arbeitslohn zu erfassen ist (VwGH 8.10.1969, 0847/68; VwGH 22.10.1969, 1634/68). Stockablösen eines Versicherungsvertreters (Ablöse künftiger Folgeprovisionen) sind sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988.

9.1.3.25 Sachbezüge (Sachleistungen)

666

Sachbezüge (zB Dienstwohnung Rz 149 ff, Dienstwagen Rz 168 ff, Arbeitgeberdarlehen und Gehaltsvorschüsse Rz 204 ff) sind steuerpflichtiger Arbeitslohn, soweit nicht eine entsprechende Steuerbefreiung gemäß § 3 EStG 1988 (zB Verpflegung am Arbeitsplatz Rz 93 ff) vorgesehen ist. Sie sind mit dem Mittelpreis des Verbrauchsortes zu bewerten; siehe dazu Rz 138 ff.

9.1.3.26 Sozialleistungen

667

Freiwillige Sozialleistungen des Arbeitgebers, wie zB unentgeltliche oder verbilligte Benützung von Bade- und Saunaanlagen, Betriebskindergärten, Büchereien, die unentgeltliche Teilnahme an kulturellen Veranstaltungen oder an Betriebsausflügen, Geschenke zu besonderen Anlässen, wie zB Geburtstag, Namenstag, Weihnachten, Geburt eines Kindes sind an sich steuerpflichtiger Arbeitslohn (VwGH 29.5.1985, 83/13/0201). Zur Steuerfreiheit dieser Vorteile aus dem Dienstverhältnis siehe Rz 75 ff.

9.1.3.27 Sozialversicherungsbeiträge

668

Vom Arbeitgeber übernommene Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung sind Arbeitslohn, beim Arbeitnehmer allerdings Werbungskosten. Arbeitgeberbeiträge stellen für den Arbeitnehmer ebenso wie andere den Arbeitgeber treffende Lohnnebenkosten (zB Dienstgeberbeitrag, Kommunalsteuer) keinen Arbeitslohn dar.

9.1.3.28 Trinkgelder

669

Ortsübliche Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von dritter Seite freiwillig (d.h. ohne Rechtsanspruch) zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist, sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 steuerfrei (siehe dazu die Rz 92a bis 92i).

Soweit die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Trinkgelder nicht vorliegen, sind sie als Vorteil aus dem Dienstverhältnis steuerpflichtig. Steuerpflichtige Beträge, die die Arbeitnehmer direkt von den Gästen erhalten, sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei den Arbeitnehmern im Veranlagungswege zur Einkommensteuer heranzuziehen (VwGH 25.1.1980, 1361, 1806/78). Steuerpflichtige Beträge, die Arbeitnehmer nicht direkt von den Gästen erhalten, sondern die ihnen der Arbeitgeber auszahlt, unterliegen dem Steuerabzug vom Arbeitslohn.

9.1.3.29 Unfallrenten

669a

Siehe Rz 678.

9.1.3.30 Verzugszinsen

669b

Verzugszinsen, die im Zusammenhang mit nichtselbständigen Einkünften zufließen (zB Verzugszinsen für Lohnnachzahlungen, Verzugszinsen bei Vergleichssummen), zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Zu Verzugszinsen, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zufließen siehe Rz 6173 EStR 2000.

9.2 Gesellschafter-Geschäftsführer (§ 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988)

670

Ist der Gesellschafter-Geschäftsführer an der Kapitalgesellschaft wesentlich (mehr als 25%) beteiligt, sind auch bei Vorliegen der entsprechenden Merkmale gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 zweiter Teilstrich, gegeben. Bei einer geringeren Beteiligung liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 vor, wenn die allgemeinen Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt sind (siehe Rz 984). Die Vereinbarung einer so genannten Sperrminorität steht einem Dienstverhältnis nicht entgegen. Diesfalls liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988 vor. Bei Bezügen aus einer Firmenpension für die ehemalige

Geschäftsführertätigkeit ist § 22 Z 2 EStG 1988 zu beachten (siehe EStR 2000 Rz 5276 und 5277).

9.3 Kranken- und Unfallgelder (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. c, d und e EStG 1988)

9.3.1 Steuerliche Erfassung von Leistungen aus einer gesetzlichen Krankenversorgung

9.3.1.1 Abgrenzung der steuerfreien von den steuerpflichtigen Leistungen

671

Steuerfrei sind die folgenden Bezüge bzw. Bezugsbestandteile aus einer gesetzlichen Krankenversorgung:

- Bezüge, die wegen Hilfsbedürftigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988) gewährt werden. Im Besonderen trifft dies auf folgende Leistungen zu:
  - Zuschuss zu den Bestattungskosten gemäß § 116 Abs. 5 ASVG,
  - Leistungen aus dem Unterstützungsfonds,
  - Leistungen an bedürftige Angehörige bei Versagung des Krankengeldes gemäß § 142 Abs. 2 ASVG,
  - das Wochengeld und vergleichbare Bezüge (zB dem Wochengeld vergleichbare Leistungen an selbständig Erwerbstätige). Darunter fällt auch das Krankengeld (Familien- und Taggeld), das während des Ruhens des Wochengeldanspruches bezogen wird.
- Erstattungsbeträge gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. b EStG 1988. Darunter fallen ua.:
  - Kostenersätze für Fahrtkosten, Heilbehandlungen, Heilmittel, Prothesen usw.,
  - Erstattungen von Kosten der Krankenbehandlung gemäß § 131 ASVG,
  - Kostenerstattungen bei Fehlen vertraglicher Regelungen mit Ärzten (Dentisten) gemäß § 131a ASVG,
  - bare Leistungen an Stelle von Sachleistungen gemäß § 132 ASVG,
  - Maßnahmen der Krankenversicherungsträger zur Festigung der Gesundheit gemäß § 155 Abs. 4 ASVG,

  - das an Stelle des versicherungsmäßigen Arbeitslosengeldes oder der Notstandshilfe bezogene Krankengeld (Familien- und Taggeld). Dieser Bezug ist steuerlich so zu behandeln wie das Arbeitslosengeld bzw. die Notstandshilfe. Seitens der Krankenversicherungsträger sind die gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 erforderlichen Mitteilungen dem Wohnsitzfinanzamt des Bezugsempfängers zu übersenden bzw. im Wege des Datenträgeraustausches zu übermitteln.

- Das an Stelle von Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz bezogene Krankengeld (Familien- und Taggeld).

671a

Steuerpflichtig sind die folgenden Bezüge bzw. Bezugsbestandteile aus einer gesetzlichen Krankenversorgung:

- Krankengeld (§ 138 bis § 143 ASVG),
- Familien- und Taggeld im Rahmen der § 155 und § 307e Abs. 2 ASVG.

672

Leistungen auf Grund einer freiwilligen Krankenversicherung bleiben weiterhin steuerfrei, wenn die entsprechenden Beiträge nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend gemacht wurden.

9.3.1.2 Zuordnung zu den Einkunftsarten

673

Gemäß § 25 Abs. 1 EStG 1988 sind Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen unterliegen diese Bezüge der Regelung des § 32 Z 1 EStG 1988. Die Bezüge werden daher im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit bzw. aus Gewerbebetrieb oder als sonstige Einkünfte erfasst. Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sind derartige Bezüge durch die Pauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 nicht abgegolten und daher gesondert zu versteuern.

9.3.1.3 Erfassung im Wege der Veranlagung

674

In allen Fällen, in denen keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vorliegen, werden die Bezüge im Wege der Veranlagung erfasst. Die auszahlende Stelle hat dem Empfänger der Bezüge eine Kalenderjahres-Bestätigung über die Höhe dieser Bezüge auszustellen. Darin ist

zu vermerken, auf Grund welcher Tätigkeit die Bezüge geleistet werden. An Hand dieser Bestätigung werden die Bezüge der betreffenden Einkunftsart zugeordnet.

9.3.1.4 Erfassung im Wege des Lohnsteuerabzuges

675

Krankengelder, die auf Grund des Entgeltfortzahlungsgesetzes durch den Arbeitgeber ausgezahlt werden, sowie Krankengeldzuschüsse des Arbeitgebers sind vom Arbeitgeber dem Lohnsteuerabzug zu unterziehen. Ein Lohnsteuerabzug gemäß § 66 EStG 1988 ist vom Arbeitgeber auch dann vorzunehmen, wenn auf Grund anderer Regelungen oder Vereinbarungen die Auszahlung des Krankengeldes durch den Arbeitgeber erfolgt. In diesen Fällen ist keine Mitteilung gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 an das Wohnsitzfinanzamt zu übermitteln. Gemäß § 84 EStG 1988 sind derartige Bezüge in den Lohnzettel aufzunehmen.

676

Liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, ist Lohnsteuer gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 auch bei Auszahlung der Krankengelder durch den Krankenversicherungsträger einzubehalten. Seitens der auszahlenden Stelle ist dabei den Meldeverpflichtungen gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 nachzukommen. Werden von einem Versicherungsträger auf Grund verschiedener Versicherungsfälle mehrere Bezüge an einen Bezugsberechtigten geleistet, dann ist eine gemeinsame Versteuerung nur dann vorzunehmen, wenn die Leistungen steuerlich gleich zu behandeln sind. Diese Voraussetzung liegt vor, wenn die Leistungen entweder einheitlich gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 oder einheitlich gemäß § 66 EStG 1988 zu versteuern sind. Leistungen aus einer gesetzlichen Krankenversorgung, die Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen sind, gelten immer als vorübergehende Bezüge im Sinne des § 69 Abs. 2 EStG 1988. Der im § 69 Abs. 2 EStG 1988 vorgesehene Freibetrag von 20 Euro steht pro Tag zu. Erfolgt eine monatliche Abrechnung, so kann der Kalendermonat mit 30 Tagen angenommen werden; daraus ergibt sich ein monatlicher Freibetrag von 600 Euro. Werden vorübergehende Bezüge von mehreren Versicherungsträgern gezahlt, dann hat jeder dieser Versicherungsträger diesen Freibetrag zu berücksichtigen (siehe dazu auch Rz 1171 f). Die endgültige Besteuerung erfolgt im Zuge einer Pflichtveranlagung.

9.3.1.5 Rückzahlung von Krankengeld

677

Werden Beträge für zu viel gezahltes Krankengeld (Überbezüge) rückerstattet, so stellen sie nur insoweit Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 oder Betriebsausgaben dar, als sie steuerpflichtige Bezüge betreffen.

9.3.2 Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung

678

Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Versteuerung hat vorrangig im Rahmen der mit Verordnung des BMF vom 19. Jänner 2001, BGBl. II Nr. 55/2001, festgelegten verpflichtenden gemeinsamen Versteuerung im Sinne des § 47 Abs. 4 EStG 1988 zu erfolgen (siehe Rz 1022 ff). Kommt es zu keiner gemeinsamen Versteuerung, ist ein vorläufiger Steuerabzug gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 vorzunehmen (siehe Rz 1171 f). Bei beschränkt steuerpflichtigen Beziehern einer Unfallversorgung hat die Besteuerung gemäß § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zu erfolgen. Hinsichtlich der weiterhin steuerfreien Bezugsbestandteile siehe Rz 39.

9.4 Pensionen (§ 25 Abs. 1 Z 2 und 3 EStG 1988)

9.4.1 Firmenpensionen

679

Pensionen, die der frühere Arbeitgeber an den Arbeitnehmer auf Grund einer Pensionszusage direkt ausbezahlt, fallen unter den Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (siehe Rz 648a).

9.4.2 Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen

680

Bezüge und Vorteile aus Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen sind grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988). Soweit diese Bezüge und Vorteile nicht zur Gänze steuerbefreit sind – siehe Rz 680a - ist zu unterscheiden, ob Leistungen aus Arbeitgeberbeiträgen oder Leistungen aus Arbeitnehmerbeiträgen vorliegen. Soweit die Leistungen der Pensionskasse bzw. der betrieblichen Kollektivversicherung auf Arbeitgeberbeiträge entfallen (§ 26 Z 7 EStG 1988), liegt zur Gänze steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Jener Teil der Leistungen, der aus den Arbeitnehmerbeiträgen resultiert, ist nur mit 25% steuerlich zu erfassen, die restlichen 75% bleiben steuerfrei. Dies gilt unabhängig davon, ob und in welchem Umfang die Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt wurden.

680a

Laufende Bezüge von Pensionskassen und von betrieblichen Kollektivversicherungen (nicht Pensionsabfindungen – dazu siehe Rz 680b), die auf Beträge entfallen,

- die aus Mitarbeitervorsorgekassen an eine Pensionskasse oder eine betriebliche Kollektivversicherung übertragen wurden (§ 67 Abs. 3 EStG 1988, Rz 1079a) oder
- für die eine Prämie nach § 108a EStG 1988 gewährt wurde oder
- für die vor der Übertragung an eine Pensionskasse oder an eine betriebliche Kollektivversicherung eine Prämie nach § 108g EStG 1988 gewährt wurde,

sind zur Gänze steuerfrei.

680b

Abfindungen von Pensionskassenleistungen oder von Leistungen einer betrieblichen Kollektivversicherung, die auf Arbeitgeberbeiträge entfallen, sind voll zu erfassen. Abfindungen, die auf Arbeitnehmerbeiträge entfallen, sind im Ausmaß von 25% zu erfassen.

Der steuerlich zu erfassende Teil von Pensionsabfindungen ist mit dem Steuersatz des § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 zu versteuern, wenn der Barwert der gesamten Abfindung den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz nicht übersteigt (siehe hiezu auch Rz 1109 ff).

Der steuerlich zu erfassende Teil von Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz übersteigt, ist gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen oder von betrieblichen Kollektivversicherungen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen (zB Abfindungen ausländischer Pensionskassen an Hinterbliebene, Abfindungen an Grenzgänger von ausländischen Pensionskassen – vgl. Rz 682) sind nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen (§ 124b Z 53 EStG 1988).

Abfindungen, die auf Beträge entfallen, die aus Mitarbeitervorsorgekassen an die Pensionskasse oder betriebliche Kollektivversicherung übertragen wurden, sind mit 6% zu versteuern (§ 67 Abs. 3 EStG 1988 letzter Satz, siehe Rz 1079a).

Abfindungen, die auf Beträge entfallen, für die eine Prämie nach §108a EStG 1988 gewährt wurde, sind steuerfrei, allerdings sind gemäß § 108a Abs. 5 EStG 1988 die dafür erhaltenen Erstattungsbeträge (Prämien) zurückzuzahlen.

681

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 können auch Arbeitgeber als natürliche Personen in den Kreis der Anspruchsberechtigten von Pensionskassenleistungen oder von Leistungen

einer betrieblichen Kollektivversicherung einbezogen werden. Die entsprechenden Leistungen an Arbeitgeber werden ebenfalls nur mit 25% erfasst, weil die Beitragsleistungen des Arbeitgebers für sich selbst nur beschränkt als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

9.4.3 Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen

682

Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen sind grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Soweit die Bezüge und Vorteile auf Beiträgen des Arbeitnehmers beruhen, die die steuerpflichtigen Einkünfte (im In- oder Ausland) bzw. das steuerpflichtige Einkommen (im Ausland) nicht vermindert haben, sind diese Bezüge und Vorteile nur zu 25% zu erfassen.

Soweit die Bezüge und Vorteile auf Beiträgen des Arbeitgebers beruhen, die als Vorteil aus dem Dienstverhältnis versteuert wurden, sind sie ebenfalls nur zu 25% zu erfassen, wenn sie die steuerpflichtigen Einkünfte (im In- oder Ausland) bzw. das steuerpflichtige Einkommen (im Ausland) nicht vermindert haben.

Soweit die Bezüge und Vorteile auf Beiträgen des Arbeitgebers beruhen, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 steuerfrei behandelt wurden, sind sie ebenfalls nur mit 25% zu erfassen.

<table>
<tr><th></th><th colspan="4">Pensionskassenbeiträge
(Beiträge an Pensionskassen iSd PKG, an ausländische Einrichtungen iSd § 5 Z 4 PKG und an betriebliche Kollektivversicherungen iSd § 18f VAG)</th></tr>
<tr><th></th><th colspan="2">inländisch</th><th colspan="2">ausländisch</th></tr>
<tr><th></th><th>AG-Beiträge</th><th>AN-Beiträge</th><th>AG-Beiträge</th><th>AN-Beiträge</th></tr>
<tr><td>Behandlung der Beiträge</td><td>Steuerfrei</td><td>Sonderausgaben oder Prämie § 108a EStG 1988 oder steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988</td><td>Steuerfrei, soweit eine gesetzliche Verpflichtung (§ 26 Z 7 EStG1988), sonst steuerpflichtiger Arbeitslohn (Sonderausgaben möglich)</td><td>Werbungskosten, soweit eine gesetzliche Verpflichtung besteht, sonst Sonderaugaben</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Behandlung der Pensionsleistung</td><td rowspan="2">Zur Gänze steuerpflichtig</td><td>Erfassung zu 25%, soweit Sonderausgaben oder steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988</td><td>Zur Gänze steuerpflichtig, wenn die Beiträge nicht versteuert wurden</td><td rowspan="2">Zur Gänze steuerpflichtig, soweit Beiträge die steuerpflichtigen Einkünfte (im In- oder Ausland) bzw. das steuerpflichtige Einkommen (im Ausland) vermindert haben,
sonst 25%</td></tr>
<tr><td>Steuerfrei, soweit Prämie nach § 108a EStG 1988</td><td>Wenn steuerpflichtiger Arbeitslohn, Erfassung zu 25%</td></tr>
</table>

9.4.4 Bezüge aus Arbeitnehmerstiftungen, Unterstützungskassen und Mitarbeitervorsorgekassen

683

Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 EStG 1988 ("Arbeitnehmerförderungsstiftungen"), soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anzusehen sind, sowie Bezüge und Vorteile aus Unterstützungs- und Mitarbeitervorsorgekassen stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar (siehe auch § 26 Z 8 EStG 1988, Rz 90a).

9.4.5 Gesetzliche Pensionen

684

Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung sind ungeachtet der früheren Tätigkeit des Pensionisten gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 immer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% steuerlich zu erfassen, die restlichen 75% bleiben steuerfrei. Dies gilt unabhängig davon, ob und in welchem Umfang die Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt wurden. Leistungen auf Grund einer freiwilligen Weiterversicherung stellen in vollem Ausmaß Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

685

Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung, so weit sie auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren, sind bei Anfall der Pension zur Gänze zu erfassen. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung, die auf Pflichtbeiträgen beruhen, sind weiterhin nur mit 25% zu erfassen, wenn der Pensionsanfall vor dem 1. Jänner 1999 liegt.

685a

Die getrennte Auszahlung eines Teiles der Nettopension an die (den) Ehegattin (Ehegatten) gemäß § 71 Abs. 4 Bauernsozialversicherungsgesetz idF BGBl. Nr. 751/1988 ist als eine steuerlich unbeachtliche gesetzlich vorweggenommene Maßnahme der Einkommensverwendung zu sehen. Sowohl hinsichtlich des Lohnsteuerabzuges als auch hinsichtlich der einkommensteuerlichen Behandlung ist die gesamte Pension dem Anspruchsberechtigten zuzurechnen (VwGH 19.11.1998, 96/15/0182).

685b

Vorschusszahlungen sind als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 (isoliert) zu versteuern.

Erfolgt eine gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen gemäß § 47 Abs. 3 oder 4 EStG 1988 durch den früheren Arbeitgeber und wird dabei die für die ASVG-Pension anfallende Lohnsteuer zusammen mit jener für den Ruhe- oder Versorgungsbezug im

Vorhinein vom früheren Arbeitgeber berechnet und einbehalten, bestehen keine Bedenken, wenn die für die Vorschusszahlung anfallende Lohnsteuer nach den Vorschriften des § 122 Abs. 4 EStG 1988 berechnet wird, aber erst im Kalendermonat der letztmaligen gemeinsamen Besteuerung dieser Bezüge einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird.

9.4.6 Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen

686

Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung gleichartig sind. Dies ist dann der Fall, wenn sie laufend und regelmäßig gezahlt werden und auf laufenden Pflichtbeiträgen beruhen. Außergewöhnliche bzw. einmalige Leistungen sind, soweit die entsprechenden Beiträge als Betriebsausgaben abzugsfähig waren, gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 zu erfassen. Siehe dazu auch EStR 2000 Rz 5297 bis 5303.

Werden Ansprüche gegenüber einer Pensionskasse an eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung einer Kammer der selbständig Erwerbstätigen übertragen, bleiben die Steuerbegünstigungen für Arbeitnehmerbeiträge und prämienbegünstigte Beiträge gemäß § 108a EStG 1988 erhalten. Soweit daher Pensionszahlungen auf derartigen Beiträgen beruhen, werden sie auch bei Auszahlung durch die Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung nur zu 25% steuerlich erfasst (Arbeitnehmerbeiträge) oder bleiben steuerfrei (prämienbegünstigte Beiträge gemäß § 108a EStG 1988). Soweit Pensionszahlungen auf Arbeitgeberbeiträgen beruhen, bleiben sie wie bei Auszahlung durch die Pensionskasse voll steuerpflichtig.

9.4.7 Auslandspensionen

687

Firmenpensionen, die ein Arbeitnehmer von seinem ehemaligen ausländischen Arbeitgeber erhält, fallen unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988. Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie Pensionen aus einer gesetzlichen (inländischen) Sozialversicherung entsprechen. Bei der Besteuerung dieser Pensionen sind bestehende Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten.

9.4.8 Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen

688

Erstattete Pflichtbeiträge stellen als rückgängig gemachte Werbungskosten steuerpflichtige Einkünfte dar. Sofern diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) auf Grund des Vorliegens von

Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren, sind die erstatteten (rückgezahlten) Beiträge auf Grund des auszustellenden Lohnzettels im Rahmen der Veranlagung zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen (siehe Rz 1177). Werden zB von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern Pflichtbeiträge zurückgezahlt, weil der Nebenerwerbslandwirt auf Grund seiner nichtselbständigen Bezüge die Höchstbeitragsgrundlage überschritten hat, stellen die von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern rückgezahlten Pflichtbeiträge Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 dar. Sofern die rückgezahlten Beiträge ausschließlich auf Grund von selbständig ausgeübten Tätigkeiten zu entrichten waren, sind sie als Betriebseinnahmen bei den jeweiligen Einkünften zu erfassen.

Wird das Service-Entgelt für die e-card, das einen Pflichtbeitrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 darstellt, zurückgezahlt, ist aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und Kostenminimierung von der Lohnversteuerung, der Ausstellung von Lohnzetteln zur steuerlichen Erfassung und der Erfassung im Rahmen der (Arbeitnehmer)Veranlagung abzusehen.

9.5 Bezüge von politischen Funktionären (Mandataren) und Bezüge aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 Beamtendienstrechtsgesetzes 1979 und vergleichbarer Regelungen (§ 25 Abs. 1 Z 4 EStG 1988)

688a

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG 1988 idF des StRefG 2000 zählen auch jene Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)bezüge von Mitgliedern einer Stadt-, Bezirks-, Gemeinde- oder Ortsvertretung, die nicht bereits bisher als Bürgermeister, Vizebürgermeister, Stadträte oder amtsführende Gemeinderäte lohnsteuerpflichtig waren.

Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften fallen unter § 29 Z 4 EStG 1988, soweit sie nicht unter § 25 EStG 1988 fallen (gesetzliche Klarstellung der Subsidiarität). Siehe dazu auch EStR 2000 Rz 6613 ff.

Werden Gemeindemandatare zu Körperschaften öffentlichen Rechts entsendet (zB Abwasserverband) und erhalten sie für ihre Tätigkeit bei der Körperschaft öffentlichen Rechts Bezüge oder Entschädigungen, sind diese Bezüge oder Entschädigungen keine Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, sondern Einkünfte gemäß § 29 Z 4 EStG 1988.

688b

Weiters werden die Bezüge von öffentlich-rechtlich Bediensteten (Beamten) des Bundes aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 und vertraglich Bediensteten des Bundes aus vergleichbaren Tätigkeiten sowie öffentlich Bediensteten anderer Gebietskörperschaften auf Grund vergleichbarer gesetzlicher Regelungen gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 in die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen. Werden diese Bezüge vom Bund ausgezahlt, bestehen keine Bedenken, wenn sie bei Auszahlung von mehreren öffentlichen Kassen gemäß § 85 EStG 1988 bei der Lohnsteuerberechnung zusammengefasst werden. Werden auf Grund der Nebentätigkeit zusätzliche Entgelte oder Bezüge (Sitzungsgelder, Fahrtkostenersätze) durch Dritte gezahlt, liegen ebenfalls lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. In diesem Fall ist für diese Bezüge von der auszahlenden Stelle ein Lohnzettel auszustellen.

Eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 1 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 liegt vor, wenn einem Beamten ohne unmittelbaren Zusammenhang mit den dienstlichen Aufgaben, die ihm gemäß § 36 Abs. 1 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 obliegen (das sind jene, die in der Geschäftseinteilung der Dienststelle des Beamten festgelegt sind), noch weitere Tätigkeiten für den Bund in einem anderen Wirkungsbereich (gegen eine Entlohnung durch den Bund) übertragen werden. Eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 2 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 liegt vor, wenn der Beamte auf Veranlassung seiner Dienstbehörde eine Funktion in Organen einer juristischen Person des privaten Rechts ausübt, deren Anteile ganz oder teilweise im Eigentum des Bundes stehen. Dabei ist es unmaßgeblich, ob die Entlohnung gemäß § 25 Abs. 1 Gehaltsgesetz 1956 auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung (freier Dienstvertrag oder Werkvertrag) erfolgt oder der Bedienstete eine Nebentätigkeitsvergütung bezieht. Im Sinne einer Gleichbehandlung ist die Regelung auch für Vertragsbedienstete und vergleichbare Regelungen anderer öffentlich Bediensteter (Landes- oder Gemeindebedienstete) maßgeblich.

Da eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 1 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 eine Haupttätigkeit für den Bund voraussetzt, können karenzierte Beamte und Beamte des Ruhestandes keiner Nebentätigkeit nachkommen. § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 ist auf diese Personengruppe daher nicht anwendbar.

Werden Lehrbeauftragte oder Beamte für Institute einer Universität oder Einrichtungen im Rahmen der Teilrechtsfähigkeit tätig, liegt gemäß § 155 Abs. 4 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 in Verbindung mit § 37 Abs. 1 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 eine Nebentätigkeit vor. Das diesbezügliche Entgelt ist daher vom Arbeitgeber (der auszahlenden Stelle) als lohnsteuerpflichtiger Bezug gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 zu behandeln.

688c

Nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gehören Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Siehe dazu Rz 992 ff.

10 Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen (§ 26 EStG 1988)

10.1 Allgemeines

689

Die im § 26 EStG 1988 taxativ angeführten Leistungen des Arbeitgebers gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und sind daher überall dort außer Betracht zu lassen, wo im Einkommensteuergesetz von steuerpflichtigen oder steuerfreien Bezügen (Einkünften) die Rede ist, wie zB in den § 33 EStG 1988, § 34 EStG 1988, § 41 EStG 1988, § 67 EStG 1988.

10.2 Überlassung von Arbeitskleidung (§ 26 Z 1 EStG 1988)

690

Bei der unentgeltlich überlassenen Arbeitskleidung muss es sich um eine typische Berufskleidung handeln, wie zB Schlosseranzüge, Arbeitsmäntel, Uniformen, Arbeitsschutzkleidung (siehe auch § 16 EStG 1988 - ABC "Arbeitskleidung", Rz 322). Der gleiche Begriff findet sich unter der demonstrativen Aufzählung der Arbeitsmittel im § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, dessen Ausführungen auch zur Auslegung des § 26 Z 1 EStG 1988 heranzuziehen sind.

Die Hingabe von Barbeträgen an den Arbeitnehmer zur Anschaffung von typischer Berufskleidung, zur Reinigung bzw. zur Reparatur derselben fällt nicht unter diese Befreiungsbestimmung (VwGH 26.2.1971, 0783/69; VwGH 17.1.1995, 90/14/0203), wohl aber können die getätigten Aufwendungen Werbungskosten sein (siehe hiezu § 16 EStG 1988). Es ist gleichgültig, ob die unentgeltliche Überlassung nur zum beruflichen Gebrauch führt oder ob die beigestellte typische Berufskleidung in das Eigentum des Arbeitnehmers übergeht.

10.3 Durchlaufende Gelder, Auslagenersatz (§ 26 Z 2 EStG 1988)

691

Durchlaufende Gelder liegen vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Geldbetrag überlässt, damit der Arbeitnehmer diesen für den Arbeitgeber ausgibt. Der Arbeitnehmer handelt hiebei im Auftrag und für Rechnung des Arbeitgebers. Die Leistung durchlaufender

Gelder darf jedoch nicht dazu führen, dass hierdurch eine Abgeltung von Aufwendungen entsteht, die nicht den Arbeitgeber selbst, sondern den Arbeitnehmer berühren.

692

Unter Auslagenersatz sind Beträge zu verstehen, durch die Auslagen des Arbeitnehmers, die dieser für den Arbeitgeber geleistet hat, ersetzt werden. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer von vornherein für Rechnung des Arbeitgebers tätig wird. Die vom Arbeitnehmer erbrachte Leistung muss daher letztlich in Stellvertretung des Arbeitgebers erfolgen. Auslagenersätze dürfen nicht eigene Aufwendungen des Arbeitnehmers decken, und zwar auch dann nicht, wenn diese Aufwendungen mittelbar im Interesse des Arbeitgebers liegen. Besteht auch ein eigenes, wenngleich auch nur ganz unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers an den Aufwendungen, kann von einem Auslagenersatz nicht die Rede sein. Der bloße Ersatz von Werbungskosten genügt daher nicht (VwGH 18.6.1963, 0554/62).

693

Pauschale Auslagenersätze sind grundsätzlich steuerpflichtig, können aber bei entsprechendem Nachweis zu Werbungskosten führen (vgl. VwGH 16.1.1985, 83/13/0227; VwGH 21.11.1990, 87/13/0183, betr. Telefonpauschale).

694

Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer jene Beträge, die letzterer für Geldstrafen aufzuwenden hatte, die über ihn wegen in Ausübung des Dienstes begangener Verwaltungsübertretungen (Überladung von KFZ) verhängt wurden, handelt es sich weder um durchlaufende Gelder noch um Auslagenersatz (VwGH 23.5.1984, 83/13/0092; VwGH 25.2.1997, 96/14/0022). Allenfalls können Werbungskosten vorliegen (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069); siehe Rz 387 f.

695

Vertretungskosten der Hausbesorger sind analog zu § 26 Z 2 EStG 1988 zu behandeln, wenn der Hausbesorger den Zeitraum seines Erholungsurlaubes bzw. des Krankenstandes dem Hauseigentümer usw. bekannt gibt und dieser die Überweisung des Entgeltes direkt an den Vertreter vornimmt. In allen übrigen Fällen, zB Einsatz eines Vertreters für bestimmte Arbeiten wie Rasenmähen, Reinigungsarbeiten, stellen die zugeflossenen Gelder beim Hausbesorger steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. In der weitergegebenen Höhe können Werbungskosten im Wege der Veranlagung geltend gemacht werden.

10.4 Ausbildungs- und Fortbildungskosten (§ 26 Z 3 EStG 1988))

696

Nach § 26 Z 3 EStG 1988 gehören sowohl Ausbildungs- als auch Fortbildungskosten dann nicht zum Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber diese Kosten selbst trägt, unter der Voraussetzung, dass ein überwiegend betriebliches Interesse nachgewiesen wird. Aufwendungen des Arbeitgebers im primären Interesse des Arbeitnehmers (zB Führerschein der Gruppen A und B) stellen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die auf die Erlangung des Führerscheines der Gruppe C entfallenden Kosten sind hingegen steuerfrei. Bei gleichzeitigem Erwerb der Führerscheingruppen A bis C sind die auf die Gruppe C entfallenden Mehrkosten begünstigt.

697

Zu den Ausbildungskosten zählen nicht die Aufwendungen für die Lehr- und Anlernausbildung (die an Lehrlinge und Anzulernende gezahlten Arbeitslöhne), wohl aber Beiträge des Lehrherrn zu den Kosten der Unterbringung seines Lehrlings in einem Berufsschulinternat.

698

Übernimmt der Arbeitgeber aus dem Titel der Aus- und Fortbildung auch die Verpflegungskosten (zB bei Schulungen, Seminaren), so ist eine Kürzung der Tagesgelder wie bei den vom Arbeitgeber bezahlten Arbeitsessen (siehe Rz 724 und 729) vorzunehmen.

10.5 Dienstreise (§ 26 Z 4 EStG 1988)

10.5.1 Dienstreise nach der Legaldefinition

10.5.1.1 Begriff der Dienstreise nach der Legaldefinition

699

Eine Dienstreise nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 liegt dann vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt (1. Tatbestand) oder
- ein Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand).

700

Unter Dienstort ist der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlich dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers anzusehen. Meist wird der Dienstort eines Arbeitnehmers mit dem Betriebsort des Unternehmens, bei dem der Arbeitnehmer beschäftigt ist, zusammenfallen. Wird jedoch der Arbeitnehmer an diesem Betriebsort dienstlich nicht tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstätte außerhalb des Betriebsortes liegt, dann ist jene regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen.

701

Die Dienstreise nach dem 1. Tatbestand umfasst Reisen im Nahbereich des Dienstortes. Dieser Nahbereich wird dann anzunehmen sein, wenn dem Arbeitnehmer die tägliche Rückkehr zu seinem Wohnort zugemutet werden kann (VwGH 25.6.1985, 85/14/0028). Kehrt der Arbeitnehmer täglich von der Arbeitsstätte an seinen ständigen Wohnort zurück, so stellt sich die Frage der Zumutbarkeit nicht, weil das Gesetz die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr vom Dienstort zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nur releviert, wenn der Arbeitnehmer am Dienstort verbleibt und wegen der damit verbundenen Mehraufwendungen eine Vergütung erhält (VwGH 10.4.1997, 94/15/0218).

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr (Dienstreise nach dem 2. Tatbestand) ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein.

702

Für beide Tatbestände der Dienstreise ist ein dienstlicher Auftrag erforderlich (VwGH 19.2.1992, 91/14/0212). Wählt ein Arbeitnehmer aus privaten Gründen seinen Arbeitsplatz außerhalb der üblichen Entfernung von seinem ständigen Wohnort oder seinen Wohnort außerhalb des ständigen Arbeitsplatzes, liegt nach der Legaldefinition keine Dienstreise vor.

10.5.1.2 Arbeitskräfteüberlassung

10.5.1.2.1 Rechtsgrundlagen

703

Das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, enthält keinen eigenständigen Begriff einer Dienstreise. Im § 5 Abs. 2 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, wird nur der Begriff des Beschäftigungsortes definiert und dabei auf § 30 ASVG verwiesen, worin die örtliche Zuständigkeit für die Überweisung der Krankenkassenbeiträge geregelt wird. § 3 Abs. 2 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, stellt aber auf einen Dienstauftrag ab, da der Überlasser derjenige ist, der Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung an Dritte (Beschäftiger) im Rahmen des Dienstvertrages verpflichtet.

703a

Angestellte der Berufsgruppe Arbeitskräfteüberlassung unterliegen hinsichtlich Reisekosten seit 1. Jänner 2000 dem Kollektivvertrag für Angestellte des Gewerbes. Nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages gilt folgendes:

a) Eine Dienstreise liegt vor, wenn der Angestellte zur Ausführung eines ihm erteilten Auftrages seinen Dienstort vorübergehend verlässt. Soweit im Folgenden nichts anderes bestimmt ist, gilt als Dienstort der Standort des Beschäftigerbetriebes.

b) Bei Arbeiten außerhalb des Beschäftigerbetriebes gelten die diesbezüglichen Regelungen des im Beschäftigerbetrieb auf vergleichbare Angestellte anzuwendenden Kollektivvertrages auch für überlassene Angestellte. Bei Überlassung in Betriebe, in denen für vergleichbare Angestellte kein Kollektivvertrag anzuwenden ist, und für Angestellte, die im Überlasserbetrieb selbst beschäftigt werden, gelten die Bestimmungen der Z 1 bis Z 5 des Kollektivvertrages.

Beispiel:

Ein überlassener Angestellter wird im Beschäftigerbetrieb selbst und nicht außerhalb desselben tätig:

Bei bloßem Tätigwerden im Beschäftigerbetrieb liegt nach dem zutreffenden Kollektivvertrag keine Dienstreise vor. Soweit jedoch die Voraussetzungen für eine Dienstreise nach der Legaldefinition gegeben sind, können Reisekostenersätze steuer- und sozialversicherungsfrei gewährt werden.

Ein überlassener Angestellter wird vom Beschäftigerbetrieb auf Dienstreise entsandt und es gibt im Beschäftigerbetrieb einen Kollektivvertrag, der Reisekostenersätze vorsieht:

Für vom Beschäftigerbetrieb entsendete, überlassene Angestellte gelten die diesbezüglichen Regelungen des im Beschäftigerbetrieb auf vergleichbare Angestellte anzuwendenden Kollektivvertrages. Es gilt somit der Beschäftiger - Kollektivvertrag. Diese Kollektivvertragsregelungen sind anzuwenden, sofern sie den Angestellten günstiger stellen als bei einer Beurteilung der Dienstreise nach der Legaldefinition.

Ein überlassener Angestellter wird vom Beschäftigerbetrieb auf Dienstreise entsandt und es gibt im Beschäftigerbetrieb keinen Kollektivvertrag, der Reisekostenersätze vorsieht:

Bei Überlassung in Betriebe, in denen für vergleichbare Angestellte kein Kollektivvertrag anzuwenden ist, gelten die Bestimmungen des § 7a Z 1 bis Z 5 KollV Gewerbeangestellte. Diese sind anzuwenden, sofern sie den Angestellten günstiger stellen als bei der Beurteilung der Dienstreise nach der Legaldefinition.

Ein Angestellter wird im Überlasserbetrieb selbst beschäftigt, er unterliegt deswegen nicht dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz und wird auf Dienstreise entsandt (zB die Buchhalterin des Überlasserbetriebes wird auf ein Seminar geschickt):

Hier gelten auch die Bestimmungen des § 7a Z 1 bis 5 KollV Gewerbeangestellte. Diese sind anzuwenden, sofern sie den Angestellten günstiger stellen als bei der Beurteilung der Dienstreise nach der Legaldefinition.

704

Für Arbeiter der Berufsgruppe Arbeitskräfteüberlassung wurde mit Gültigkeit 1. März 2002 ein eigener Kollektivvertrag abgeschlossen. Es bestehen keine Bedenken, wenn aus Vereinfachungsgründen die günstigeren Bestimmungen dieses Kollektivvertrages hinsichtlich der Reisekosten bereits ab 1. Jänner 2002 berücksichtigt werden.

705

Im Falle einer Arbeitskräfteüberlassung (Personalleasing) werden die anfallenden Reisekosten durch den Überlasser ausbezahlt. Werden in Ausnahmefällen Reisekosten durch den Beschäftigter direkt an den überlassenen Arbeitnehmer ausbezahlt gilt dies als Verkürzung des Zahlungsweges. Der Beschäftiger hat den Überlasser davon zu verständigen. Eine eventuelle Versteuerung von steuerpflichtigen Reisekosten hat daher nicht im Wege der Veranlagung sondern als steuerpflichtiger Arbeitslohn durch den Überlasser zu erfolgen.

10.5.1.2.2 Kollektivvertragsanwendung bei Mischbetrieben

705a

Ein Mischbetrieb liegt bei der Arbeitskräfteüberlassung vor, wenn ein Betrieb über mehrere aktive Gewerbeberechtigungen verfügt (zB Arbeitskräfteüberlassung - Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung und Schlosserei - Kollektivvertrag für Metallgewerbe vorhanden) und keine organisatorische Trennung gegeben ist.

Bei Mischbetrieben findet nach § 9 Abs. 3 und 4 Arbeitsverfassungsgesetz jener Kollektivvertrag Anwendung, welcher für den fachlichen Wirtschaftsbereich gilt, der für den Betrieb die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung hat; durch Betriebsvereinbarung kann festgestellt werden, welcher fachliche Wirtschaftsbereich für den Betrieb die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung hat.

Liegt auch keine maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung vor, so findet der Kollektivvertrag jenes fachlichen Wirtschaftsbereiches Anwendung, dessen Geltungsbereich unbeschadet der Verhältnisse im Betrieb die größere Anzahl von Arbeitnehmern erfasst (zB Überlassung/Schlosserei = Metallbereich).

705b

Liegt bei einem Mischbetrieb im Sinne des Arbeitsverfassungsgesetzes die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung in der Arbeitskräfteüberlassung, gilt für alle Arbeitskräfte jedenfalls hinsichtlich der Bewertung der Reisekosten der Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung.

Liegt die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung im Schlossereibetrieb, gilt für alle Beschäftigten dieses Betriebes der Metallkollektivvertrag mit allen Konsequenzen.

Beispiel:

Maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung feststellbar:

80% Schlosserei: Metall-KollV

20% Arbeitskräfteüberlassung: Metall-KollV

20% Schlosserei: KollV für Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung

80% Arbeitskräfteüberlassung: KollV für Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung

Ist die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung nicht feststellbar (oder wechselnd) und liegt auch keine entsprechende Betriebsvereinbarung vor, gilt der größere Bereich unabhängig von den Betriebsverhältnissen (siehe auch § 9 Abs. 4 ArbVG). Es kommt hier also nicht auf die Anzahl der in den verschiedenen Wirtschaftsbereichen des Betriebes beschäftigten Arbeitnehmer, sondern auf die Zahl der vom Kollektivvertrag jeweils auf Branchenebene erfassten Arbeitnehmer an.

10.5.1.3 Reisevergütungen (Fahrtkosten) nach der Legaldefinition

10.5.1.3.1 Abgrenzung Dienstreisen - Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

706

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergeld) können daher für derartige Fahrten nicht steuerfrei gewährt werden.

707

Verlagert sich das regelmäßige Tätigwerden zu einer neuen Arbeitsstätte (Dienstort), sind die Fahrten vom Wohnort zu dieser Arbeitsstätte (Dienstort) als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu berücksichtigen:

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte auf Dauer versetzt, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Versetzung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

  Beispiel:

  Eine Filialleiterin wird in eine andere Filiale des Unternehmens versetzt. Die Fahrten zur neuen Filiale stellen keine Dienstreisen sondern Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte befristet dienstzugeteilt oder entsendet und steht von vornherein fest, dass er an dieser neuen Arbeitsstätte länger als einen vollen Kalendermonat durchgehend tätig wird, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Zuteilung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

  Beispiel:

  Ein Angestellter einer Softwarefirma wird im Auftrag seines Arbeitgebers zur Installierung eines EDV-Systems für einen Zeitraum von drei Monaten in den Betrieb eines Kunden entsendet. Diese Fahrten sind ab Beginn der Tätigkeit als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abzugelten.

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte dienstzugeteilt oder entsendet und steht von vornherein nicht fest, dass er an dieser neuen Arbeitsstätte länger als einen vollen Kalendermonat durchgehend tätig wird, dauert die Tätigkeit aber in der Folge länger als einen vollen Kalendermonat, liegen ab dem folgenden Kalendermonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

  Beispiel:

  Für die Installierung des EDV-Systems wird im obigen Beispiel ein Zeitraum von vier Wochen vorgesehen (vom 15. Juli bis 15. August), die Tätigkeit erstreckt sich aber auf Grund einer Auftragserweiterung bis zum 4. November. Für die Fahrten zum Einsatzort im Juli und August sind die tatsächlichen Fahrtkosten (zB Kilometergeld) steuerfrei. Für September, Oktober und November sind die ersetzten Fahrtkosten zu dieser Arbeitsstätte steuerpflichtig, weil sie mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. dem Pendlerpauschale abgegolten sind. Ob bzw. welches Pendlerpauschale im November zu gewähren ist, hängt von der fortgesetzten Tätigkeit ab.

708

Eine durchgehende Tätigkeit in diesem Zusammenhang liegt auch dann vor, wenn die Tätigkeit an diesem Ort kurzfristig (zB an einem Tag pro Woche) unterbrochen wird. Als Arbeitsstätte gilt ein Büro, eine Betriebsstätte, ein Werksgelände, ein Lager und Ähnliches. Eine Arbeitsstätte im obigen Sinne liegt auch dann vor, wenn das dauernde Tätigwerden in Räumlichkeiten eines Kunden oder an einem Fortbildungsinstitut (zB Entsendung zu einer mehrmonatigen Berufsfortbildung) erfolgt.

709

Für Fahrten zwischen zwei oder mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit im Auftrag des Arbeitgebers können Fahrtkosten steuerfrei ersetzt werden. Die Fahrten von der Wohnung zum ersten Mittelpunkt der Tätigkeit und die Fahrten vom zweiten Mittelpunkt der Tätigkeit zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgegolten. Voraussetzung für die steuerfreie Gewährung von Fahrtkosten

ist aber, dass dieser Aufwand nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten wurde.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz im 9. Bezirk in Wien arbeitet für denselben Arbeitgeber am Vormittag im Büro im 22. Bezirk, am Nachmittag im 17. Bezirk. Für die Fahrten zwischen den Arbeitsstätten wird der eigene PKW verwendet. Für diese Fahrten können die tatsächlichen Fahrtkosten (zB Kilometergeld) steuerfrei gewährt werden. Die Fahrten zwischen der Wohnung und dem Büro im 22. Bezirk bzw. vom Büro im 17. Bezirk zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnort Kitzbühel arbeitet am Vormittag in Wörgl und am Nachmittag in Kitzbühel. Für die Fahrten Kitzbühel - Wörgl - Kitzbühel steht das Pendlerpauschale zu. Da die Fahrtkosten von der ersten Arbeitsstätte (in Wörgl) zur zweiten Arbeitsstätte (in Kitzbühel = Wohnort) bereits mit dem Pendlerpauschale abgegolten sind, können zusätzliche Fahrtkosten für die Fahrten zwischen den beiden Mittelpunkten der Tätigkeit nicht steuerfrei gewährt werden.

Beispiel 3:

Ein Angestellter einer Bankfiliale holt am Morgen in der Zentrale Unterlagen ab und fährt anschließend in die Filiale. Die Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Filiale stellen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar. Das Abholen der Unterlagen in der Zentrale begründet keinen Mittelpunkt der Tätigkeit. Kilometergelder können daher lediglich für einen allfälligen Umweg steuerfrei gewährt werden.

710

Liegt eine gleich bleibende Arbeitsstätte (ständiger Dienstort) auf Grund der Art der Beschäftigung nicht vor (zB bei überlassenen Arbeitskräften, die am Firmensitz niemals tätig werden), können für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Einsatzort für die Ersten fünf Tage Fahrtkosten steuerfrei ersetzt werden. Ab dem sechsten Tag liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 vor.

711

Zur Abgrenzung Dienstreise - Pendlerpauschale - Sachbezugsermittlung bei Nutzung des arbeitgebereigenen KFZ - Dienstverrichtungen auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Kundenbesuche) siehe weiters Pendlerpauschale, Rz 265 ff.

712

Die Steuerfreiheit von Fahrtkostenersätzen besteht grundsätzlich unabhängig vom Anspruch auf Tagesgelder. Daher können Fahrtkosten auch bei Fahrtätigkeit mit einem arbeitnehmereigenen KFZ sowie für Fahrten in einem Einsatzgebiet steuerfrei ersetzt werden.

10.5.1.3.2 Kilometergelder

713

Als Fahrtkostenersatz steht bei Dienstreisen höchstens das amtliche Kilometergeld zu. Ein nachgewiesener höherer Betrag kann nicht nach § 26 Z 4 EStG 1988, wohl aber im Rahmen der erhöhten Werbungskosten berücksichtigt werden (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988). Kilometergelder für Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 können bei Zutreffen der Voraussetzungen

- an Arbeitnehmer, die der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, BGBl. II Nr. 306/1997 unterliegen, auch für mehr als 30.000 Kilometer pro Kalenderjahr steuerfrei ausgezahlt werden,
- an Arbeitnehmer, die dieser Verordnung nicht unterliegen, für maximal 30.000 Kilometer pro Kalenderjahr an den Arbeitnehmer steuerfrei ausgezahlt werden (VwGH 19.5.2005, 2001/15/0088).

Werden vom Arbeitgeber "limitierte Kilometergelder" bezahlt, die als Vorauszahlung für durchzuführende Dienstreisen anzusehen sind, handelt es sich dann um keine steuerlich unzulässige Pauschalierung der Kilometergelder, wenn der Arbeitgeber eine Jahresabrechnung vornimmt und eine Rückzahlung in Höhe des nicht ausgeschöpften Jahresbetrages verlangt. Weitere Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer die Berechnungsgrundlagen in Form eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches vorlegt, aus dem die konkreten Dienstfahrten einwandfrei ersichtlich sind. Pauschalierte Vorauszahlungen sind allerdings dann steuerpflichtig, wenn nicht mindestens einmal jährlich eine exakte Abrechnung erfolgt.

Hinsichtlich der Höhe der Kilometergelder siehe Rz 1404. Wird vom Arbeitgeber für die Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges als Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 das amtliche Kilometergeld verrechnet, können zur Vermeidung zusätzlicher Administrationskosten bei der Lohnverrechnung die Beträge gemäß § 10 Abs. 3 und 4 der Reisegebührenvorschrift auf volle Cent aufgerundet werden. Zum Beispiel kann daher für die Verwendung eines arbeitnehmereigenen PKW ein steuerfreier Kostenersatz in Höhe von 0,38 Euro (bis 27. Oktober 2005 0,36 Euro) pro Kilometer ausgezahlt werden. Zur Geltendmachung von Werbungskosten siehe Rz 371.

713a

Sieht der anzuwendende Kollektivvertrag vor, dass Fahrtkosten im Zusammenhang mit einer Dienstreise nur in Höhe der Kosten für ein öffentliches Verkehrsmittel abgegolten werden, kann der Arbeitgeber dennoch für die dienstlich gefahrenen Kilometer das amtliche Kilometergeld steuerfrei auszahlen.

713b

Fallen im Zuge einer Dienstreise sowohl Kilometergelder als auch Parkgebühren an und sind die Parkgebühren höher als das zustehende Kilometergeld, kann der Arbeitgeber diese höheren Parkgebühren an Stelle des Kilometergeldes auszahlen. Diese Verrechnungsmethode hat aber für einen längeren Zeitraum (Kalenderjahr) zu erfolgen. Ein Wechsel zwischen Kilometergeldersatz und dem Ersatz von tatsächlichen Kosten je einzelner Dienstreise ist nicht zulässig.

10.5.1.3.3 Fahrtkostenvergütungen

714

Das Überlassen eines Einzelfahrscheins für eine Dienstreise ist nicht steuerbar. Wird dem Dienstnehmer für dienstliche Zwecke eine Netzkarte zur Verfügung gestellt, die auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verwendet werden kann, so ist grundsätzlich der (gesamte) Wert der Netzkarte als steuerpflichtiger Sachbezug anzusetzen. Dies entspricht der steuerlichen Beurteilung der Anschaffung einer Netzkarte für dienstliche Belange durch den Dienstnehmer selbst (Aufteilungsverbot). Zur Überlassung von Jahresnetzkarten bzw. Jahreskarten für Privatfahrten siehe Rz 222c.

10.5.1.4 Tagesgelder nach der Legaldefinition

10.5.1.4.1 Weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit bei Dienstreisen nach dem 1. Tatbestand

715

Zu den Tatbeständen im Sinne der Legaldefinition nach § 26 Z 4 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof Stellung genommen und dabei immer die Prüfung der Frage betont, dass der Einsatz in einem zusammenhängenden Zeitraum zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit führt (VwGH 2.8.1995, 93/13/0099; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 94/13/0254; VwGH 18.10.1995, 94/13/0101; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

716

Bei Dienstreisen zu wechselnden Einsatzorten im Nahbereich (1. Tatbestand) können Tagesgelder nur dann (bzw. solange) steuerfrei gewährt werden, wenn (als) kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Die Beurteilung eines Ortes als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit ist hinsichtlich der vom Arbeitgeber geleisteten Beträge nach den gleichen

Grundsätzen vorzunehmen, die von der Judikatur für die Beurteilung von Tagesgeldern als Werbungskosten entwickelt wurden (VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 94/13/0254).

717

In folgenden Fällen ist daher auch hinsichtlich der Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 von einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit auszugehen:

Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort

718

Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Als Einsatzort gilt grundsätzlich die politische Gemeinde. Auch für Reisen innerhalb Wiens gilt das gesamte Wiener Gemeindegebiet als Einsatzort. Für Reisen von Orten außerhalb Wiens nach Wien gilt als Einsatzort hingegen der jeweilige Gemeindebezirk. Werden allerdings im Zuge von Reisen nach Wien mehrere Gemeindebezirke regelmäßig bereist, ist keine willkürliche Zuordnung des Reisezieles in jeweils bestimmte (andere) Bezirke vorzunehmen, sondern von einem einheitlichen Zielgebiet auszugehen (siehe Rz 719).

Von einem längeren Zeitraum ist in folgenden Fällen auszugehen:

- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich; vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu.

Tagesgelder können daher nur für die Anfangsphase von fünf bzw. 15 Tagen steuerfrei gewährt werden.

Mittelpunkt der Tätigkeit in einem Einsatzgebiet (Zielgebiet)

719

Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein ihnen konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (vgl. VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen politischen Bezirk und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken. Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten die Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort (siehe Rz 718).

Für die Anfangsphase von fünf Tagen steht das Tagesgeld steuerfrei zu. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz in einem Einsatzgebiet, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.

Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit

720

Eine Fahrtätigkeit begründet hinsichtlich des Fahrzeuges einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, wenn

- die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich (zB ständige Fahrten für ein Bezirksauslieferungslager),
- die Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleich bleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr erfolgt (zB Zustelldienst, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren werden),
- die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber ständig befahrenen Liniennetzes oder Schienennetzes erfolgt.

Bei einer auf Dauer angelegten Fahrtätigkeit kann die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes allerdings nicht allein mit der Begründung versagt werden, dass "im Fahrzeug" (zB LKW) ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (VwGH 25.9.2002, 99/13/0034).

Kein Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit liegt jeweils für die ersten fünf Tage ("Anfangsphase") vor, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als sechs Monaten diese Tätigkeit ausgeführt hat. Nach der Anfangsphase können keine steuerfreien Tagesgelder gewährt werden.

10.5.1.4.2 Weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit bei Dienstreisen nach dem 2. Tatbestand

721

Bei einer Dienstreise, bei der der Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand), ist davon auszugehen, dass der Arbeitsort (Einsatzort) erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten analog zu § 26 Abs. 2 BAO zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird. Ab dem siebenten Monat gezahlte Tages- und Nächtigungsgelder sind steuerpflichtig. Bei einem Wechsel des Arbeitsortes beginnt eine neue Sechsmonatsfrist zu laufen. Ein solcher liegt nur vor, wenn ein Wechsel in eine andere politische Gemeinde (bei Reisen nach Wien: in einen anderen Gemeindebezirk) vorgenommen wird. Kehrt der Arbeitnehmer innerhalb von sechs Monaten neuerlich an den seinerzeitigen Arbeitsort zurück, kann unter Einrechnung der dort bereits verbrachten Arbeitszeiten nur die restliche, auf die Sechsmonatsfrist entfallende Zeitspanne als Dienstreise gewertet werden.

Die Tage des Aufenthaltes am Einsatzort (soweit keine länger als sechs Kalendermonate dauernde Unterbrechung vorliegt) sind zusammenzurechnen, bis ein Zeitraum von 6 Monaten (das sind 183 Tage) erreicht ist. Maßgebend ist also der tatsächliche Aufenthalt am Einsatzort, sodass bei Unterbrechungen eine tageweise Berechnung zu erfolgen hat, bis 183 Tage erreicht sind. Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038g.

10.5.1.4.3 Tagesgelder bei Inlandsdienstreisen

722

Als Tagesgeld für Verpflegung stehen für 24 Stunden 26,40 Euro zu. Höhere Beträge können auch bei Nachweis nicht steuerfrei belassen bleiben, selbst wenn ein arbeitsrechtlicher Anspruch darauf besteht. Über den Tagessatz hinaus bezahlte Tagesgelder bzw. pauschale Reisekostenabgeltungen sind als laufende Bezüge steuerpflichtig (VwGH 28.9.1994, 91/13/0081, 91/13/0082).

723

Bis zu einer Reisedauer von drei Stunden steht kein steuerfreies Tagesgeld zu. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, ist für jede angefangene Stunde ein Zwölftel zu rechnen. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Sieht eine lohngestaltende Vorschrift eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor, ist nach dieser Vorschrift abzurechnen. Andere Aliquotierungsbestimmungen auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften dürfen nicht berücksichtigt werden.

Beispiel:

Beginn der Dienstreise am Montag 14 Uhr, Ende am darauf folgenden Dienstag 15 Uhr. Bei kalendertagsmäßiger Abrechnung steht für den ersten Tag ein Tagesgeld von 10/12, somit 22 Euro zu, für den zweiten Tag ein Tagesgeld von 26,40 Euro. Bei

Fehlen einer derartigen kollektivvertraglichen Bestimmung steht für die gesamte Reise ein Tagesgeld von 28,60 Euro (1/1 + 1/12) zu.

724

Dient ein vom Arbeitgeber gezahltes Arbeitsessen weitaus überwiegend der Werbung, stellt dieses für den Arbeitnehmer keinen Lohnvorteil dar. Die Tagesgelder sind pro bezahltem Mittagessen bzw. Abendessen um 13,20 Euro zu kürzen. Zahlt der Arbeitgeber als Tagesgeld weniger als 26,40 Euro, so ist für die Kürzung bei bezahltem Arbeitsessen nicht vom halben tatsächlich bezahlten Tagesgeld auszugehen, sondern die Kürzung hat dennoch um 13,20 Euro zu erfolgen. Eine Kürzung unter Null ist nicht vorzunehmen.

10.5.1.4.4 Tagesgelder bei Auslandsdienstreisen

725

Kostenersätze für die Verpflegung sind für alle Arbeitnehmer bis zum höchsten Auslandsreisesatz für Bundesbedienstete nach der Reisegebührenvorschrift steuerfrei zu belassen (siehe Rz 1405). Ein Drittel der Tagesgebühr steht bei einer Dienstreise von mehr als fünf Stunden zu, zwei Drittel bei mehr als acht Stunden, und die volle Tagesgebühr bei mehr als zwölf Stunden. Kollektivvertragliche Regelungen über Aliquotierungen des Tagesgeldes sind nicht zu berücksichtigen.

726

Wird eine Dienstreise ins Ausland unternommen, so ist für die Frage, ob neben den Auslandsreisesätzen der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten zusätzlich anteilige inländische Tagesgelder nach § 26 Z 4 EStG 1988 zum Zuge kommen, eine einheitliche Dienstreise anzunehmen. Ab dem Grenzübertritt stehen die Tagesgelder im Höchstmaß der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten zu. Für die Gesamtreisezeit abzüglich der durch die Auslandsreisesätze erfassten Reisezeiten steht das Inlandstagesgeld zu. Sieht die Reisegebührenvorschrift auf Grund der Dauer des Auslandsaufenthaltes keine Auslandsreisesätze vor, so gilt die gesamte Reise als eine Inlandsdienstreise. Alle diese Regeln gelten sowohl bei Dienstreisen mit ausschließlicher ausländischer Dienstverrichtung als auch bei Dienstreisen mit gemischter inländischer und ausländischer Dienstverrichtung.

Beispiel:

Die Reise Wien-Frankfurt erfolgt mit dem PKW bzw. mit der Bahn. Beginn der Reise 7 Uhr, Grenzübertritt Salzburg 11.15 Uhr, Grenzübertritt bei Rückfahrt 15 Uhr nächster Tag, Ende der Reise 18.10 Uhr.

Es gebühren für die BRD-Reise (27 3/4 Stunden) ein voller Tagessatz nach RGV = 12/12. Da die Reise insgesamt 35 Stunden 10 Minuten dauert, stehen nach dem Einkommensteuergesetz zwei Tagessätze = 24/12 zu, abzüglich 12/12 Auslandsreisesätze, ergibt ein Inlandstagesgeld von 26,40 Euro.

727

Werden Reisen unter Berücksichtigung ausländischer Strecken (zB Korridor Salzburg-Rosenheim-Kufstein) durchgeführt, liegen Inlandsdienstreisen vor.

728

Bei Flugreisen ins Ausland beginnt die Auslandsreise nach den hiefür maßgeblichen Vorschriften der Reisegebührenvorschrift mit dem Abflug bzw. endet mit der Ankunft im inländischen Flughafen.

Beispiel:

Flugreise Wien-Frankfurt: Abfahrt zum Flughafen 5 Uhr, Abflug Wien 7 Uhr, Ankunft Flughafen 18 Uhr, Ende der Reise 20 Uhr. Für den Auslandsaufenthalt (inkl. Flugzeit 11 Stunden) gebühren nach der RGV 2/3 = 8/12 des Auslandsreisesatzes. Da die Reise insgesamt 15 Stunden dauert und für eine 15-stündige Reise nach dem Einkommensteuergesetz 12/12 des Tagesgeldes zustehen, sind zusätzlich 4/12 von 26,40 Euro = 8,80 Euro als Tagesgeld zu berücksichtigen.

729

Bezahlt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auslandsdienstreise ein Geschäftsessen pro Tag, kommt es zu keiner Kürzung des entsprechenden Auslandsreisesatzes. Trägt der Arbeitgeber die Kosten für zwei Geschäftsessen pro Tag oder übernimmt er die Kosten der vollen Verpflegung, steht ein Drittel des entsprechenden Auslandsreisesatzes zu (§ 25c Abs. 3 RGV 1955).

10.5.1.4.5 Teleworker

729a

Bei Teleworkern, die ihre Arbeit ausschließlich zu Hause verrichten und beim Arbeitgeber über keinen Arbeitsplatz verfügen, ist die Arbeitsstätte die Wohnung des Arbeitnehmers. Somit stellen Fahrten zum Sitz der Firma grundsätzlich Dienstreisen dar. Tagesgelder, Fahrtkostenersätze und Nächtigungsgelder können - sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind - gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei ersetzt werden.

10.5.1.5 Nächtigungsgelder

10.5.1.5.1 Nächtigungsgelder bei Inlandsdienstreisen

730

Nächtigungsgeld steht nur dann steuerfrei zu, wenn tatsächlich genächtigt wird (siehe auch Rz 732). Der Umstand der Nächtigung ist grundsätzlich nachzuweisen. Bei Entfernungen von mindestens 120 Kilometer zwischen Einsatzort und Wohnort hat der Arbeitgeber nicht zu prüfen, ob der Arbeitnehmer tatsächlich nächtigt.

731

Ohne Nachweis der Höhe der Nächtigungskosten sind 15 Euro (Nächtigungsaufwand einschließlich Frühstück) steuerfrei (siehe auch Rz 732). Werden die Nächtigungskosten sowie die Kosten des Frühstücks nachgewiesen, so können diese vom Arbeitgeber voll ersetzt werden. Unter Nächtigung ist die Verbringung der Zeit im Anschluss an Arbeitsverrichtungen während der Nacht außerhalb des Wohnorts bzw. Dienstorts zu verstehen.

Beispiel:

Eine Dienstreise beginnt um 8 Uhr des ersten Tages und endet um 15.30 Uhr des zweiten Tages. Neben dem Tagesgeld von 26,40 Euro für 24 Stunden und von 17,60 Euro (= 8/12 von 26,40 Euro) bleibt ein nachgewiesener Nächtigungsaufwand einschließlich Frühstück steuerfrei. Wird der Nächtigungsaufwand nicht nachgewiesen, so sind 15 Euro steuerfrei.

732

Kostenlos zur Verfügung gestellte Nächtigungsmöglichkeiten schließen die steuerfreie Behandlung der durch den Arbeitgeber gezahlten Nächtigungsgelder aus. Bei bloßer Nächtigungsmöglichkeit in einem Fahrzeug (LKW, Bus) bleibt das pauschale Nächtigungsgeld aber im Hinblick auf zusätzliche mit einer Nächtigung verbundene Aufwendungen (wie zB für Dusche und Frühstück) steuerfrei, wenn tatsächlich genächtigt wird.

10.5.1.5.2 Nächtigungsgelder bei Auslandsdienstreisen

733

Kostenersätze für die Nächtigung und Frühstück sind im nachgewiesenen höheren Ausmaß zu berücksichtigen. Bei Nachweis der tatsächlichen Kosten ist weder für die Nächtigung noch für das Frühstück eine Haushaltsersparnis anzusetzen. Es ist aber auch möglich, die Auslandsreisesätze für die Nächtigung nach der Höchststufe zu verrechnen. Kostenlos zur Verfügung gestellte Nächtigungsmöglichkeiten schließen die steuerfreie Behandlung der durch den Arbeitgeber gezahlten Nächtigungsgelder aus.

10.5.2 Dienstreise auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift

10.5.2.1 Begriff der Dienstreise auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift

734

Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass ein Arbeitnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers

1. seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

2. so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann,

Tagesgelder zu erhalten hat, so sind diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b und d EStG 1988 steuerfrei. Als Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort (Verordnung BGBl. II Nr. 306/1997).

735

Auf Grund des Verweises in § 26 Z 4 EStG 1988 werden lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zum unmittelbaren Gesetzesinhalt, sofern sie hinsichtlich des Dienstreisebegriffes günstiger sind als das EStG. Gegenüber dem Begriff der Dienstreise nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 hat demnach ein günstigerer Dienstreisebegriff im Sinne einer lohngestaltenden Vorschrift Vorrang. Folgende lohngestaltende Vorschriften können eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise für steuerliche Zwecke enthalten:

- Gesetzliche Vorschriften,
- Dienstordnungen der Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst-(Besoldungs-)Ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- die Arbeitsordnung für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes,
- Kollektivverträge,
- Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
- Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden.

Einen auch für steuerliche Zwecke anzuerkennenden Dienstreisebegriff können daher nur die im Arbeitsverfassungsgesetz gesetzlich geregelten Betriebsvereinbarungen enthalten, nicht aber so genannte "freie Betriebsvereinbarungen" oder einzelne Dienstverträge.

735a

Regelt eine lohngestaltende Vorschrift, dass für bestimmte Personengruppen die Bestimmungen betreffend Tages- und Nächtigungsgelder dann keine Anwendung finden, wenn mit ihnen entweder einvernehmlich ein Pauschalsatz für

Reiseaufwandsentschädigungen oder ein Entgelt vereinbart ist, in dem Reiseaufwandsentschädigungen bereits abgegolten sind, ergibt sich kein Anspruch auf Tagesgelder aus der lohngestaltenden Vorschrift. Ausbezahlte Tagesgelder sind daher nur bei Vorliegen der Voraussetzungen der Legaldefinition steuerfrei.

Besteht nach dem Wortlaut einer lohngestaltenden Vorschrift Anspruch auf eine individuelle Vereinbarung einer Reiseaufwandsentschädigung, wobei bestimmte Mindestsätze nicht unterschritten werden dürfen, dann bleiben die in der lohngestaltenden Vorschrift geregelten Mindestsätze, soweit sie die im § 26 Z 4 EStG 1988 vorgesehenen Sätze nicht übersteigen, steuerfrei. Werden höhere Entschädigungen vereinbart, besteht zwar ein Anspruch auf Grund dieser Vereinbarung, nicht jedoch auf Grund der lohngestaltenden Vorschrift. Beträge, die über den Mindestsätzen liegen, sind daher nur im Rahmen der Legaldefinition steuerfrei.

735b

Laut Rechtsprechung des OGH (Urteil vom 14.3.2001, 9 ObA 310/00d) verlassen Reisende oder Vertreter den Dienstort nicht nur vorübergehend, sondern ständig. Wenn der Dienstreisebegriff auf das vorübergehende Verlassen des Dienstortes abstellt, liegt demnach für Reisende oder Vertretende überhaupt keine Dienstreise vor.

Die OGH-Rechtsprechung zum Handelskollektivvertrag ist grundsätzlich auch auf andere derartige Kollektivverträge anzuwenden. Für Reisende oder Vertreter, die anderen Kollektivverträgen unterliegen, die in Zusammenhang mit Dienstreiseregelungen für Reisende oder Vertreter noch den Passus "vorübergehend" enthalten, wird jedoch bis 31.12.2007 die bisherige Verwaltungspraxis beibehalten, um diese Kollektivverträge abändern zu können. Ab 1.1.2008 wird der Rechtsprechung des OGH gefolgt werden.

735c

Mit Urteil vom 13. Mai 2005, Zl. 7 Ra 65/05p, hat das Oberlandesgericht Wien im Zusammenhang mit dem Kollektivvertrag für das Kleintransportgewerbe entschieden, dass in jenen Fällen, in denen eine kollektivvertragliche Reisekostenregelung Tagesgelder für Dienstleistungen außerhalb des Dienstortes vorsieht ohne jedoch diesen näher zu definieren, als Dienstort nicht der Ort der Betriebsstätte, sondern der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers zu verstehen ist. Demnach liegt bei einem Dienstnehmer, der am Ort der Betriebsstätte dienstlich nicht tätig wird, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstätte außerhalb des Betriebsortes liegt, eine Dienstreise nur dann vor, wenn eine Reisebewegung über das dem Arbeitnehmer fest zugewiesene Gebiet hinaus erfolgt.

Die zum Kollektivvertrag für das Kleintransportgewerbe ergangene OLG-Entscheidung ist grundsätzlich auf alle Fälle anzuwenden, in denen der Kollektivvertrag zwar eine Reisekostenregelung vorsieht, den Dienstort aber nicht näher definiert. Bis 31. Dezember 2007 wird jedoch die bisherige Verwaltungspraxis, die von einer verpflichtenden Zahlung – somit gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbaren Tagesgeldern ausgeht - , beibehalten.

10.5.2.2 Reisevergütungen (Fahrtkosten)

736

Gemäß § 2 der VO, BGBl. II Nr. 306/1997, bleiben Fahrtkosten, die aus Anlass einer Dienstreise auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift gezahlt werden, insoweit steuerfrei, als sie der Höhe nach die tatsächlichen Kosten oder bei Verwendung eines arbeitnehmereigenen KFZ die amtlichen Kilometergelder nicht übersteigen. Sieht die lohngestaltende Vorschrift ein geringeres als das amtliche Kilometergeld vor, kann dennoch ein Kilometergeld bis zur Höhe des amtlichen Kilometergeldes für derartige Fahrten steuerfrei ausgezahlt werden. Als für die Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte maßgeblicher Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort.

10.5.2.3 Tagesgelder

737

Liegt eine Regelung des Dienstreisebegriffes auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift vor, unterliegt die Dienstreise keiner zeitlichen Begrenzung, sodass die für den Dienstreisebegriff nach der Legaldefinition geltenden zeitlichen Beschränkungen nicht anzuwenden sind. Auch für die Beurteilung der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Wohnort (analog zum 2. Dienstreisetatbestand) sind die jeweiligen arbeitsrechtlichen Bestimmungen maßgebend.

738

Sieht eine lohngestaltende Vorschrift für ein bestimmtes Gebiet keine Dienstreisen vor (wie zB der Kollektivvertrag für die Handelsangestelllten Wiens innerhalb der Wiener Gemeindebezirke), so bleiben durch den Arbeitgeber gezahlte Reisekostenersätze dennoch im Rahmen des § 26 Z 4 EStG 1988 steuerlich außer Ansatz.

739

Aus dem Wortlaut der Verordnung, BGBl. II Nr. 306/1997, geht hervor, dass Tagesgelder nur insoweit steuerfrei bleiben können, als der Arbeitnehmer Anspruch auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift hat. Eine Aufstockung auf die Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 ist nur dann bzw. solange möglich, als gleichzeitig die Voraussetzungen für eine Dienstreise nach der Legaldefinition gegeben sind.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer wird für die Dauer von einem Monat an einem neuen Einsatzort tätig (tägliche Heimkehr zur Wohnung). Laut Kollektivvertrag besteht ein Anspruch auf Tagesgeld in Höhe von 17,44 Euro (für 12 Stunden). Vom Arbeitgeber werden 26,40 Euro als Tagesgeld (für 12 Stunden) gezahlt. Soweit eine Dienstreise auch nach dem steuerrechtlichen Dienstreisebegriff vorliegt - das ist im gegenständlichen Fall für die ersten fünf Tage - bleiben als Tagesgeld 26,40 Euro steuerfrei. Ab dem sechsten Tag steht nach dem steuerrechtlichen Dienstreisebegriff kein steuerfreies Tagesgeld mehr zu. Auf Grund des Kollektivvertrages besteht Anspruch auf 17,44 Euro pro Tag, die nach der Verordnung, BGBl. II Nr. 306/1997, weiterhin steuerfrei bleiben, während der darüber hinaus gezahlte Betrag in Höhe von 8,96 Euro steuerpflichtig ist.

740

Hat ein Arbeitnehmer im Zuge einer Dienstreise auf Grund eines Kollektivvertrages Anspruch auf Tages- und Nächtigungsgelder auch für Zeiträume (zB Wochenende, Feiertage), während denen sich der Dienstnehmer nicht am Ort der Dienstverrichtung befindet, so bleiben diese Tages- und Nächtigungsgelder nach Maßgabe des § 26 Z 4 EStG 1988 auch dann steuerfrei, wenn er an diesem Tag zu seiner Wohnung zurückfährt. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Arbeitnehmer während der Woche tatsächlich außer Haus nächtigt, nach dem Kollektivvertrag Anspruch auf Nächtigungsgeld (nicht auf Fahrtkostenersatz) hat und die Heimfahrt auf eigene Kosten unternimmt ("Durchzahlerregelung"). Liegen die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrt vor, so können hiefür nur die die Tages- und Nächtigungsgelder übersteigenden steuerlich relevanten Kosten der Familienheimfahrt als Werbungskosten anerkannt werden.

10.5.2.4 Nächtigungsgelder

741

Hinsichtlich der Nächtigungsgelder gelten die zur Dienstreise nach der Legaldefinition getroffenen Aussagen (siehe Rz 730 bis 733). Wenn daher trotz Anordnung einer Nächtigung eine solche nicht erfolgt, kann das Nächtigungsgeld nicht steuerfrei gewährt werden.

10.6 Werkverkehr (§ 26 Z 5 EStG 1988)

10.6.1 Begriff des Werkverkehrs

742

Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels befördern lässt.

743

Werkverkehr ist dann anzunehmen, wenn die Beförderung der Arbeitnehmer mit größeren Bussen, mit arbeitgebereigenen oder angemieteten Kleinbussen bzw. mit

Massenverkehrsmitteln oder mit anderen Fahrzeugen nach Art eines Linienverkehrs, die im Unternehmen des Arbeitgebers zur Beförderung eingesetzt werden, erfolgt.

744

Werkverkehr ist auch dann anzunehmen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung praktisch ausschließen, wie Einsatzfahrzeuge, Pannenfahrzeuge, Fahrzeuge, die speziell zur Beförderung sperriger Güter - wie zB Möbel, Maschinen - eingesetzt werden. Der Umstand, dass ein Klein-LKW durch den Arbeitgeber eingesetzt wird, führt nicht zu einem Werkverkehr.

745

Bei Berufschauffeuren ist Werkverkehr auch dann anzunehmen, wenn das verwendete Fahrzeug (PKW, Kombi) nach Dienstverrichtung mit nach Hause genommen wird, aber für Privatfahrten nicht verwendet werden darf.

746

Werkverkehr nach Art eines Linienverkehrs ist anzunehmen, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer mit arbeitgebereigenen Fahrzeugen (auch PKW, Kombi) oder durch angemietete Fahrzeuge (einschließlich Taxi) nach Art eines Linienverkehrs befördern lässt. Voraussetzung ist, dass eine Mehrzahl von Arbeitnehmern gemeinsam und regelmäßig befördert wird. Die Beförderungskapazität eines eingesetzten PKW`s oder Kombis muss in der Regel zu 80% ausgeschöpft sein. (Bei fünfsitzigem PKW müssen somit zumindest Fahrer und drei Beifahrer das KFZ benützen.) Bei Zutreffen dieser Voraussetzungen ist ein Werkverkehr bei Arbeitnehmern anzunehmen, die über Auftrag des Arbeitgebers von einem Arbeitnehmer mit dem Arbeitgeberfahrzeug mitgenommen werden.

10.6.2 Steuerliche Behandlung des Werkverkehrs

747

Der Vorteil des Arbeitnehmers aus der Beförderung im Werkverkehr stellt keinen steuerpflichtigen Sachbezug dar.

748

Wenn ein Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im kostenlosen Werkverkehr befördert wird, steht dem Arbeitnehmer das Pendlerpauschale nicht zu. Muss ein Arbeitnehmer für den Werkverkehr bezahlen, so sind diese Kosten bis maximal zur Höhe des in seinem konkreten Fall in Frage kommenden Pendlerpauschales als Werbungskosten abzugsfähig. Dies gilt auch dann, wenn ein Fahrtausweis auch für andere Privatfahrten verwendet werden kann.

749

Wenn auf einer Wegstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt, aber ein Werkverkehr eingerichtet ist, den der Arbeitnehmer trotz Zumutbarkeit der Benützung nicht benützt, so steht für die Wegstrecke, auf der Werkverkehr eingerichtet ist, weder das große noch das kleine Pendlerpauschale zu.

750

Muss ein Arbeitnehmer trotz eingerichteten Werkverkehrs bestimmte Wegstrecken zwischen Wohnung und Einstiegstelle des Werkverkehrs zurücklegen, so ist die Wegstrecke zwischen Wohnung und Einstiegstelle so zu behandeln, wie die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Einstiegstelle des Werkverkehrs wird somit für Belange des Pendlerpauschales mit der Arbeitsstätte gleichgesetzt.

10.7 Umzugskostenvergütungen (§ 26 Z 6 EStG 1988)

751

Umzugskostenvergütungen zählen dann nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie einem Arbeitnehmer anlässlich einer Versetzung aus betrieblichen Gründen an einen anderen Ort oder infolge der dienstlichen Verpflichtung, eine Dienstwohnung ohne Wechsel des Dienstortes zu beziehen, gewährt werden. Dies gilt auch für den Fall der Arbeitskräfteüberlassung.

752

Umzugskostenvergütungen bei in- und ausländischen Konzernversetzungen bleiben auf der Einnahmenseite außer Ansatz, sodass auch die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Hinsichtlich Expatriates siehe auch Rz 1038d.

753

Die Umzugskosten gemäß § 26 Z 6 lit. c EStG 1988 müssen belegmäßig nicht nachgewiesen werden.

754

Eine Umzugsvergütung ist dann nicht gegeben, wenn ein Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber ein Dienstverhältnis neu antritt (ausgenommen bei Konzernversetzungen siehe Rz 752) und auf Grund des Dienstverhältnisses eine Übersiedlung erforderlich ist. In diesem Fall liegen Werbungskosten vor.

755

Unter Bruttojahresarbeitslohn im Sinne des § 26 Z 6 lit. c EStG 1988 sind alle Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu verstehen, die ein Arbeitnehmer während eines Kalenderjahres bezogen hat. Darunter fallen auch steuerfreie Einkünfte im Sinne des EStG 1988. Lediglich

(andere) Bezüge im Sinne des § 26 EStG 1988 fallen nicht darunter, zumal es sich bei diesen um Leistungen des Arbeitgebers handelt, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen.

10.8 Beiträge an Pensionskassen, ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes, Unterstützungskassen, betriebliche Kollektivversicherungen oder Arbeitsstiftungen (§ 26 Z 7 und 8 EStG 1988)

10.8.1 Allgemeines

756

Folgende Beiträge des Arbeitgebers im Sinne des § 26 Z 7 EStG 1988 gelten als nicht steuerbarer Arbeitslohn:

- Beiträge, die der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer
  - an Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes,
  - an ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung,
  - an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 PKG (auch ohne Vorliegen einer gesetzlichen Beitragsverpflichtung),
  - an Unterstützungskassen, die keinen Rechtsanspruch auf Leistungen gewähren,
  - an betriebliche Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes,
  - an Arbeitnehmerförderungsstiftungen (Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988) und
  - an Belegschaftsbeteiligungsstiftungen (Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988)

  leistet (§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988).

Ebenfalls gehören nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn:

- Beträge, die der Arbeitgeber als Kostenersatz für Pensionsverpflichtungen eines früheren Arbeitgebers oder als Vergütung gemäß § 14 Abs. 9 EStG 1988 leistet (§ 26 Z 7 lit. b EStG 1988).

- Beträge, die auf Grund des Betriebspensionsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Regelungen durch das Übertragen von Anwartschaften oder Leistungsverpflichtungen an einen die Verpflichtung übernehmenden inländischen Rechtsnachfolger oder an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 PKG, geleistet werden, wenn der Rückkauf ausgeschlossen ist (§ 26 Z 7 lit. c EStG 1988).
- Beiträge, die der Arbeitgeber an Mitarbeitervorsorgekassen im Sinne der §§ 6 und 7 BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002, leistet (§ 26 Z 7 lit. d EStG 1988).

756a

Die Bestimmungen des § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 (keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) sind anzuwenden, wenn die Beiträge an eine Pensionskasse im Sinne des Pensionskassengesetzes gezahlt werden. Die Nichterfüllung des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgebotes schlägt nicht auf die Steuerfreiheit der geleisteten Beiträge an eine Pensionskasse im Sinne des Pensionskassengesetzes durch.

757

Vom Arbeitgeber gezahlte Verwaltungskosten sowie die Versicherungssteuer lösen beim Arbeitnehmer ebenfalls keine Lohnsteuerpflicht aus.

10.8.2 Beiträge des Arbeitgebers zu Pensionskassen

10.8.2.1 Allgemeines

758

Beiträge des Arbeitgebers zu Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes, BGBl. Nr. 281/1990, stellen keinen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Bei Zufließen der auf Arbeitgeberbeiträgen beruhenden Leistungen unterliegen diese Leistungen im vollen Umfang dem Lohnsteuerabzug.

758a

Beiträge des Arbeitgebers gemäß § 15 Abs. 1 Bundesbezügegesetz (oder gleichartiger landesgesetzlicher Regelungen), die an eine Pensionskasse geleistet werden, sind immer als Arbeitgeberbeiträge im Sinne des Pensionskassengesetzes § 26 Z 7 EStG 1988 zu behandeln. Leistungen der Pensionskasse auf Grund von Arbeitgeberbeiträgen sind im Zeitpunkt des Zuflusses beim Arbeitnehmer voll steuerpflichtig. Werden die einbehaltenen Beiträge an ein Versicherungsunternehmen für eine Rentenversicherung geleistet, ist die Regelung des § 26 Z 7 EStG 1988 nicht anwendbar. In diesem Fall sind die einbehaltenen Beiträge als Vorteil aus dem Dienstverhältnis insoweit steuerpflichtig, als der jährliche Freibetrag von 300 Euro gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 überschritten wird.

Beiträge an eine Pensionskasse gemäß § 15 Abs. 2 Bundesbezügegesetz (oder gleichartiger landesgesetzlicher Regelungen) sind nur dann als Arbeitgeberbeiträge im Sinne des § 26 Z 7 EStG 1988 anzusehen, wenn sich der Abgeordnete bis zum Ablauf des dritten Monats nach Antritt einer Funktion (mit Wirksamkeit zum Funktionsbeginn), die nach diesem Gesetz zu entlohnen ist, für den Pflichtbeitrag entscheidet.

Die Qualifikation als Arbeitgeberbeitrag tritt somit nur bei frühestmöglicher Option auf die Pensionsvorsorge ein. Diese Vorgangsweise entspricht der Beurteilung von privatrechtlichen Dienstverhältnissen, bei denen zu Beginn des Dienstverhältnisses die vertraglichen Rahmenbedingungen des Dienstverhältnisses hinsichtlich der Entlohnung erstmalig festgelegt werden und es dabei grundsätzlich der Vertragsgestaltung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber obliegt, in welcher Form und in welchem Ausmaß die Entlohnung zu erfolgen hat. Wird hingegen in späterer Folge ein bestehender Entlohnungsanspruch dahin gehend auf Wunsch des Arbeitnehmers abgeändert, dass er nicht zur Gänze sofort auszuzahlen, sondern teilweise einer Pensionskasse zuzuführen ist, verfügt der Arbeitnehmer über einen Entgeltanspruch. Mit der Verfügungsmacht kommt es aber bereits zu einem Zufließen (Einkommensverwendung), sodass die Regelung des § 26 Z 7 EStG 1988 nicht mehr angewendet werden kann.

Die zu einem späteren Zeitpunkt (als den oben angeführten) abgegebene Erklärung, dass ein Beitrag zur Pensionskasse einbehalten werden soll, stellt Einkommensverwendung dar, die auch nicht zu Werbungskosten führt. In diesem Fall sind die Beiträge als Arbeitnehmerbeiträge zu qualifizieren. Eine steuerliche Berücksichtigung kann als (Topf)Sonderausgaben erfolgen. Die aus Arbeitnehmerbeiträgen resultierenden Leistungen der Pensionskasse sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nur mit 25% steuerlich zu erfassen.

10.8.2.2 Gehaltsumwandlung

759

Keine Beiträge des Arbeitgebers, sondern solche des Arbeitnehmers liegen vor, wenn sie ganz oder teilweise an Stelle

- des bisher gezahlten Arbeitslohns oder
- der Lohnerhöhungen,

auf die jeweils ein Anspruch besteht, geleistet werden. Hinsichtlich eines derartigen Arbeitnehmerbeitrages liegt ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis in der Höhe vor, in der ein bisher bezahlter Bezug oder eine Lohnerhöhung (auf die jeweils ein Anspruch besteht) in

einen Pensionskassenbeitrag umgewandelt wird. Der umgewandelte Bezug ist als laufender oder sonstiger Bezug zu erfassen. Als Zeitpunkt des Zuflusses gilt der Zeitpunkt, in dem der umgewandelte Bezug an die Pensionskasse geleistet wird.

Arbeitgeberbeiträge liegen vor, wenn eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vorsieht, dass Arbeitgeberbeiträge ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder von Lohnerhöhungen geleistet werden.

760

Als bisher gezahlter Arbeitslohn oder Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht (Erfassung der Bezugsumwandlung als Arbeitnehmerbeitrag), sind folgende Bezüge anzusehen:

- Bisher gezahlte laufende und sonstige Bezüge, auf die ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht.
- Lohnerhöhungen, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Soll- oder Ist-Lohnerhöhung laut Kollektivvertrag, Lohnerhöhung laut Dienstvertrag).
- Einmalige Bezüge, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Abfertigungen).

Kein Anspruch auf Lohn bzw. Lohnerhöhung (Bezugsumwandlung als Arbeitgeberbeitrag) liegt vor bei:

- Lohnerhöhungen, die zusätzlich zum Kollektivvertrag gewährt werden.
- Bisher ohne arbeitsrechtlichen Anspruch gewährte Bezüge (zB freiwillige Belohnungen, Boni).
- Bisher freiwillig gewährte Sozialleistungen.

Werden Zusatzentlohnungen jährlich neu vereinbart, kann auch die Form der Leistung neu vereinbart werden.

Beispiel:

Die Gewährung von Belohnungen wird jährlich neu vereinbart, wobei auch jedes Jahr zwischen Barauszahlung und Pensionskassenbeitrag gewählt werden kann.

Die Gewährung der Belohnung in Form eines Beitrages an eine Pensionskasse stellt einen Arbeitgeberbeitrag dar.

761

Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass der bisher gezahlte Arbeitslohn oder eine Lohnerhöhung ganz oder teilweise für

Pensionskassenbeiträge verwendet wird, so stellt diese Bezugsumwandlung einen Arbeitgeberbeitrag im Sinne des § 26 Z 7 EStG 1988 dar. Dies gilt auch dann, wenn in der lohngestaltenden Vorschrift vorgesehen ist, dass einzelne Arbeitnehmer zwischen Bezugsumwandlung und Bezugsauszahlung wählen können. Hinsichtlich der lohngestaltenden Vorschriften siehe Rz 735. Eine besondere kollektivvertragliche Ermächtigung zum Abschluss einer Betriebsvereinbarung liegt nur dann vor, wenn entweder die Tatsache der Umwandlung oder/und die Höhe der umzuwandelnden Bezüge ausdrücklich einer Betriebsvereinbarung überlassen wird; nicht aber, wenn der Kollektivvertrag selbst die Höhe der Umwandlung dezidiert regelt und die Betriebsvereinbarung davon abweichen kann.

762

Pensionskassenbeiträge, die ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, geleistet werden, stellen Arbeitnehmerbeiträge dar, für die gegebenenfalls Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 oder die Prämienbegünstigung gemäß § 108a EStG 1988 geltend gemacht werden können. Allenfalls liegt auch eine Zukunftsicherungsmaßnahme gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 vor (siehe Rz 83). Eine kumulative Anwendung des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, des § 108a EStG 1988 bzw. des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 ist nicht zulässig.

Soweit die Auszahlung von Bezügen und Vorteilen aus Pensionskassen auf Arbeitnehmerbeiträge auf Grund von Bezugsumwandlungen entfällt, wird sie nur mit 25% erfasst. Wird die Pension abgefunden, ist sinngemäß vorzugehen. Für den steuerlich zu erfassenden Teil der Pensionsabfindung ist § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 zu beachten.

10.8.2.3 Ersatz von Pflichtbeiträgen durch Arbeitgeberbeiträge

763

Wird ein Vorsorgemodell für Arbeitnehmer, das auf Pflichtbeiträgen gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 beruht, durch ein Pensionskassenmodell ersetzt, so stellen Beiträge des Arbeitgebers im Ausmaß der bisherigen Pflichtbeiträge Arbeitgeberbeiträge im Sinne des § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 dar und zwar auch dann, wenn die Bruttobezüge maximal um die Höhe der bisherigen Pflichtbeiträge herabgesetzt werden. In diesem Fall liegt kein Gehaltsverzicht vor. Eine Umwandlung dieser Pflichtbeiträge des Arbeitnehmers in Beiträge des Arbeitgebers an eine Pensionskasse stellt daher keinen Verzicht auf Bezüge dar, auf die der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch hatte. Werden hingegen die Bezüge in einem höheren Ausmaß als dem der bisherigen Pflichtbeiträge gekürzt, so liegt hinsichtlich der über den bisherigen Pflichtbeitrag hinausgehenden Gehaltskürzung zur Leistung von Arbeitgeberbeiträgen Einkommensverwendung vor.

10.8.3 Beiträge an ausländische Pensionskassen

764

Beiträge des (ausländischen) Arbeitgebers an ausländische Pensionskassen fallen nur dann unter die Bestimmung des § 26 Z 7 EStG 1988, wenn eine ausländische gesetzliche Verpflichtung besteht. Beiträge, die der Arbeitgeber ohne gesetzliche Verpflichtung leistet, stellen - soweit sie den Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 übersteigen - steuerpflichtigen Arbeitslohn dar und können in der Folge vom Arbeitnehmer als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 geltend gemacht werden.

Handelt es sich bei der ausländischen Pensionskasse gleichzeitig um eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG (siehe Rz 764a), sind Arbeitgeberbeiträge auch ohne ausländische gesetzliche Verpflichtung steuerfrei.

10.8.3a Beiträge an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 PKG

764a

Eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG liegt bei Vorliegen folgender Voraussetzungen vor:

- Es handelt sich um eine Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung.
- Die Einrichtung arbeitet ungeachtet der jeweiligen Rechtsform nach dem Kapitaldeckungsverfahren.
- Sie ist rechtlich unabhängig vom Arbeitgeber zu dem Zweck eingerichtet, unter Einhaltung der einschlägigen arbeits- und sozialrechtlichen Vorschriften
  - Pensionskassengeschäfte zu erbringen und
  - damit im unmittelbaren Zusammenhang stehende Tätigkeiten auszuüben.
- Sie ist nach den Bestimmungen der Richtlinie 2003/41/EG von der zuständigen Aufsichtsbehörde des Herkunftsmitgliedstaats zugelassen.
- Ihre Voraussetzungen für den Betrieb sind von der zuständigen Aufsichtsbehörde des Herkunftsmitgliedstaats genehmigt worden.

Da es sich bei der Möglichkeit, Arbeitgeberbeiträge auch an eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG zu zahlen, um die Umsetzung einer Richtlinie 2003/41/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. Juni 2003 über die Tätigkeiten und die Beaufsichtigung von Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung handelt, sind derartige Beitragsleistungen nur an Einrichtungen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union möglich.

Beabsichtigt eine ausländische Einrichtung die Pensionskassenzusage eines Arbeitgebers in Österreich zu verwalten, so erfordert dies eine Mitteilung der zuständigen Behörde des Herkunftsmitgliedstaates an die österreichische Finanzmarktaufsicht. Nach einer Mitteilung der Finanzmarktaufsicht, spätestens aber nach Ablauf einer zweimonatigen Frist, darf die ausländische Einrichtung die Tätigkeit in Österreich in Bezug auf das angezeigte Pensionskassengeschäft erbringen.

10.8.4 Übertragung von Anwartschaften an eine inländische Pensionskasse oder eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG

765

Unter diese Bestimmung fallen nur Beiträge, die auf Grund des Betriebspensionsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Regelungen übertragen werden. Als vergleichbare gesetzliche Regelungen gelten insbesondere Art. 2 Bundesbezügegesetz, BGBl. I Nr. 64/1997, Art. 3 Pensionskassenvorsorgegesetz, BGBl. I Nr. 64/1997, oder Art. 7 Bezügegesetz, BGBl. I Nr. 64/1997. Hinsichtlich der Höhe der übertragenen Beträge des Arbeitgebers enthält diese Gesetzesbestimmung keine Einschränkung, sodass auch Beträge lohnsteuerfrei sind, die über das im § 4 Abs. 4 Z 2 lit. a EStG 1988 genannte Ausmaß hinausgehen.

765a

Gemäß § 26 Z 7 lit. c EStG 1988 ist bei Erfüllung der arbeitsrechtlichen Bestimmungen des BPG - und zwar insbesondere des Gleichbehandlungsgebotes - auch die Übertragung der Rückstellung für eine Pensionsanwartschaft eines Vorstandsmitgliedes (mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) aus einer direkten Leistungszusage während eines aufrechten Dienstverhältnisses oder im Zuge der Beendigung des Dienstverhältnisses auf eine Pensionskasse im Inland (§ 5 Z 1 lit. e PKG) steuerfrei. Sofern im Zuge der Beendigung des Dienstverhältnisses eine direkte Leistungszusage gemäß § 5 Z 1 lit. e PKG in Verbindung mit § 48 PKG auf eine Pensionskasse übertragen wird, ist die Erfüllung des Gleichbehandlungsgebotes keine Voraussetzung, da in diesem Fall die Übertragung der Anwartschaft eines einzelnen Arbeitnehmers möglich ist.

765b

Die Übertragung der Rückstellung für eine Pensionsanwartschaft eines Arbeitnehmers (auch eines Vorstandsmitgliedes mit nichtselbständigen Bezügen) aus direkter Leistungszusage auf den neuen Dienstgeber im Inland führt gemäß § 26 Z 7 lit. c EStG 1988 beim Arbeitnehmer zu keinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sich der neue Arbeitgeber verpflichtet, die Pensionsverpflichtung des alten Arbeitgebers zu übernehmen.

Die "Steuerfreiheit" gemäß § 26 Z 7 lit. c EStG 1988 besteht auch dann, wenn ein Versicherungsunternehmen die Pensionsverpflichtung als Arbeitgeber übernimmt und diese in seiner Eigenschaft als Arbeitgeber weiterführt. In diesem Fall erfolgt auch die zukünftige steuerliche Behandlung der Anwartschaft bzw. der daraus resultierenden Leistungen wie bei Anwartschaften anderer Arbeitgeber.

766

Werden hingegen Pensionsansprüche an eine ausländische Pensionskasse, die keine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG ist, abgetreten, liegt keine begünstigte Übertragung vor. Werden Pensionsansprüche an eine Versicherungsgesellschaft abgetreten, liegt nur dann eine begünstigte Übertragung vor, wenn die zukünftigen Leistungen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 25 EStG 1988) zählen (betriebliche Kollektivversicherung). Andernfalls sind die Überweisungsbeträge als Pensionsabfindung gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 von der übertragenden Stelle zu versteuern. Vor allem ist eine steuerneutrale Übertragung in eine Rentenversicherung eines Versicherungsunternehmens, deren Leistungen Einkünfte gemäß § 29 EStG 1988 darstellen, nicht möglich.

766a

Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988 zählen bis zu einem Betrag von 1.460 Euro jährlich nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Bis zu diesem Betrag liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) vor, die der Kapitalertragssteuer unterliegen und endbesteuert sind. Insoweit für diese Zahlungen Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers anfallen, sind diese nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Darüber hinausgehende Zuwendungen sind als Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu versteuern.

766b

Beiträge des Arbeitgebers an Mitarbeitervorsorgekassen im Sinne des BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002, stellen keinen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, soweit die Leistungen höchstens 1,53% des monatlichen Entgeltes im Sinne arbeitsrechtlicher Bestimmungen (inklusive allfälliger Sonderzahlungen) bzw. höchstens 1,53% der Bemessungsgrundlage für entgeltfreie Zeiträume betragen. Bezahlt der Arbeitgeber mehr als 1,53% des monatlichen Entgeltes, liegt insoweit steuerpflichtiger (laufender) Arbeitslohn vor. Die Beitragspflicht nach dem BMVG ist nicht Voraussetzung für die Steuerfreiheit. Freiwillige Beiträge des Arbeitgebers im Ausmaß von höchstens 1,53% vom Entgelt für den ersten Monat des Arbeitsverhältnisses (gemäß § 6 Abs. 1 BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002, besteht

keine Beitragspflicht) oder für die diesbezüglichen Sonderzahlungen fallen daher ebenfalls nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der bei jährlicher Zahlungsweise für geringfügig beschäftigte Arbeitnehmer anfallende Zusatzbeitrag in Höhe von 2,5% des abzuführenden Beitrages stellt ebenfalls keinen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar.

766c

Die Bestimmungen des § 26 Z 7 lit. d EStG 1988 (Rz 766b) kommen nur dann zum Tragen, wenn die Bezüge sowohl

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch
- monatliche Entgelte im arbeitsrechtlichen Sinn

darstellen.

Nicht darunter fallen daher monatliche Entgelte im Sinne arbeitsrechtlicher Bestimmungen, die steuerlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb darstellen (zB Einkünfte von freien Dienstnehmern oder Einkünfte von Kommanditisten, die arbeitsrechtlich Arbeitnehmer sind). Leistet daher der Arbeitgeber für derartige Dienstnehmer im arbeitsrechtlichen Sinn Beiträge an eine Mitarbeitervorsorgekasse, stellen diese Beiträge steuerpflichtige Einkünfte dar.

Vorstände von Aktiengesellschaften oder Geschäftsführer von GmbHs mit Sperrminorität und einer Beteiligung von nicht mehr als 25% (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, Rz 670) beziehen zwar Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, auf Grund arbeitsrechtlicher Bestimmungen ist es aber nicht zulässig, für diese Personen Beträge an eine Mitarbeitervorsorgekasse zu zahlen; § 26 Z 7 lit. d EStG 1988 ist nicht anwendbar.

766d

§ 26 Z 7 lit. d EStG 1988 ist anzuwenden, wenn zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Übertragung von Altabfertigungsanwartschaften (§ 47 Abs. 3 BMVG) vereinbart wird und der Arbeitgeber dafür Beiträge in eine Mitarbeitervorsorgekasse leistet. Ist kollektivvertraglich die Anrechnung von Vordienstzeiten vorgesehen, können diese auch übertragen oder eingefroren werden. Die Übertragung von Altabfertigungsanwartschaften kann den gesamten Anspruchszeitraum (Vollübertragung, Rz 766e) betreffen oder einen Teil des bisherigen Anspruchszeitraumes (Teilübertragung, Rz 766f).

766e

Vollübertragung

Einmalbeträge, die aus Anlass der vollen Übertragung bestehender Anwartschaften an eine Mitarbeitervorsorgekasse geleistet werden, scheiden nur in dem in § 124b Z 66 EStG 1988 umschriebenen Ausmaß (maßgeblich sind, die gesetzlichen Abfertigungsansprüche oder jene auf Grund eines Kollektivvertrages, der bereits am 1. Jänner 2002 bestanden hat) aus dem steuerpflichtigen Arbeitslohn bzw. den sonstigen Steuer- und Beitragspflichten aus. Die Steuerfreiheit für übertragene Altanwartschaften des fiktiven Abfertigungsanspruches zum Zeitpunkt der Übertragung besteht nur bis zur Höhe des fiktiven Anspruches. Übersteigt der Einmalbetrag das sich aus dem gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungsanspruch ergebende Ausmaß, liegt insoweit steuerpflichtiger Arbeitslohn (sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988) vor. Übertragungsbeträge für freiwillige Abfertigungen (auch für angerechnete Vordienstzeiten) sind steuerpflichtig, ausgenommen sie finden Deckung im gesetzlichen Abfertigungsanspruch oder jenem auf Grund eines Kollektivvertrages, der bereits am 1. Jänner 2002 bestanden hat.

Wird zur vollen Übertragung bestehender Anwartschaften an eine Mitarbeitervorsorgekasse nicht der gesamte zum Zeitpunkt der Übertragung bestehende (fiktive) kollektivvertragliche oder gesetzliche Abfertigungsanspruch übertragen, gehören Beträge, die vom Arbeitgeber unter bestimmten Voraussetzungen "nachzuschießen" sind, insoweit nicht zu den Einkünften, als sie den Abfertigungsanspruch zum Zeitpunkt der Übertragung abzüglich des bereits übertragenen Betrages sowie die Verzugszinsen für den nachgeschossenen Betrag nicht übersteigen.

Beispiel:

Der Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Übertragen werden 60% dieses fiktiven Anspruches. Der Arbeitgeber ist verpflichtet 40% dieses fiktiven Anspruches sowie die hierauf entfallenden Verzugszinsen zusätzlich in die Mitarbeitervorsorgekasse einzuzahlen, wenn der Arbeitnehmer innerhalb von 7 Jahren nach der Übertragung gekündigt wird. Kommt es zu einer "Nachschusspflicht" des Arbeitgebers im Sinne dieser Vereinbarung, dann führt der nachzuschießende Betrag sowie die darauf entfallenden Zinsen nicht zu Einkünften des Arbeitnehmers. Wird insgesamt ein höherer Betrag (mehr als 40% zuzüglich der darauf entfallenden Verzugszinsen) an die Mitarbeitervorsorgekasse geleistet, dann führt der übersteigende Betrag zu steuerpflichtigen Einkünften.

766f

Teilübertragung

Betrifft die Übertragung von Altabfertigungsanwartschaften nur einen Teil des bisherigen Anspruchszeitraumes, ist auch nur der fiktive Abfertigungsanspruch für den übertragenen Teil steuerfrei. Eine weitere "Teilübertragung" ist nicht zulässig. Für Zeiträume, die von der

Übertragung nicht betroffen sind, bleibt allenfalls ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch bestehen (siehe Rz 1079c). Verzugszinsen bleiben nur dann steuerfrei, wenn sie sich auf den übertragenen Teil der Anwartschaft beziehen.

Beispiel:

Der fiktive Anspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Übertragen wird nur der fiktive Anspruch für fünf Jahre im Ausmaß von 3 Monatsentgelten. Der restliche Teil des Anspruches wird "eingefroren".

Der Übertragungsbetrag ist bis zum Ausmaß von 3 Monatsentgelten und allfälliger darauf entfallender Verzugszinsen steuerfrei. Höhere oder weitere Übertragungsbeträge stellen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Es bleibt ein gesetzlicher Anspruch von einem Monatsentgelt bestehen.

766g

Werden Beträge auf Grund des BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002,

- von einer Mitarbeitervorsorgekasse durch Übertragen von Anwartschaften an eine andere Mitarbeitervorsorgekasse oder
- als Überweisung der Abfertigungen an ein Versicherungsunternehmen als Einmalprämie für eine Pensionszusatzversicherung gemäß § 108b EStG 1988 oder
- bis einschließlich 31. Dezember 2005 als Überweisung der Abfertigung an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds gemäß § 108b EStG 1988 oder
- als Überweisung der Abfertigung an eine Pensionskasse

geleistet, liegt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

11 STEUERSÄTZE UND STEUERABSETZBETRÄGE (§ 33 EStG 1988)

11.1 Steuersätze (§ 33 Abs. 1 EStG 1988)

767

Die Einkommensteuer beträgt jährlich

Bei einem Einkommen von	Einkommensteuer	Steuersatz
10.000 Euro und darunter	0 Euro	0%
25.000 Euro	5.750 Euro	23,00%
51.000 Euro	17.085 Euro	33,50%

Das 51.000 Euro übersteigende Einkommen wird mit 50% besteuert.

Bei einem Einkommen von mehr als 10.000 Euro ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

Einkommen	Einkommensteuer in Euro
über 10.000 Euro bis 25.000 Euro	$\frac{(\text{Einkommen} - 10.000) \times 5.750}{15.000}$
über 25.000 Euro bis 51.000 Euro	$\frac{(\text{Einkommen} - 25.000) \times 11.335}{26.000} + 5.750$
über 51.000 Euro	(Einkommen – 51.000) × 0,5 + 17.085

11.2 Berücksichtigung der Absetzbeträge (§ 33 Abs. 2 EStG 1988)

768

Von dem sich nach Anwendung der Steuersätze gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 ergebenden Betrag sind in folgender Reihenfolge abzuziehen:

- der Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag,
- der Unterhaltsabsetzbetrag,
- der Verkehrsabsetzbetrag,

- der Arbeitnehmerabsetzbetrag,
- der Pensionistenabsetzbetrag (soweit Verkehrsabsetzbetrag und Arbeitnehmerabsetzbetrag nicht zustehen).

Der Arbeitnehmer- und der Verkehrsabsetzbetrag (bzw. der Pensionistenabsetzbetrag) stehen insoweit nicht zu, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt.

Beispiel:

Bei lohnsteuerpflichtigen Einkünften (unabhängig davon ob es sich um Aktiv- oder Pensionseinkünfte handelt) in Höhe von jährlich 10.800 Euro stehen der Arbeitnehmer- und der Verkehrsabsetzbetrag nicht in Höhe von zusammen 345 Euro, sondern nur in Höhe von 306,67 Euro (= Steuer von 10.800 Euro) zu.

11.3 Allgemeiner Steuerabsetzbetrag

Randzahl 769: *entfällt*

Randzahl 770: *entfällt*

11.4 Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988)

11.4.1 Voraussetzungen

771

Einem Alleinverdiener steht ein jährlicher Alleinverdienerabsetzbetrag zu, wenn

- ein Steuerpflichtiger mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt oder
- ein Steuerpflichtiger mehr als sechs Monate im Kalenderjahr mit einem Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebt und mindestens ein Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988), für das einer der Partner Familienbeihilfe bezieht, vorhanden ist.

Der Absetzbetrag beträgt:

- ohne Kind (nur bei Ehe) - 364 Euro,
- mit einem Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 - 494 Euro,
- mit zwei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 - 669 Euro,
- mit drei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 - 889 Euro,

- für jedes weitere Kind erhöht sich dieser Betrag von 889 Euro um 220 Euro.

771a

Der Kinderzuschlag zum Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag steht dann zu, wenn ein Anspruch auf den österreichischen Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988 für mehr als sechs Monate besteht. Es ist für den Kinderzuschlag ausreichend, wenn ein Anspruch auf österreichische Familienbeihilfe dem Grunde nach besteht (zB bei Überlagerung des Familienbeihilfenanspruches auf Grund einer zwischenstaatlichen Regelung).

772

Im Falle einer Scheidung ist der Tag der Rechtswirksamkeit der Scheidung (Rechtskraft des Urteils oder des Beschlusses) mitzuzählen. Ebenso ist der Tag der Eheschließung miteinzurechnen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht daher zu, wenn ein Steuerpflichtiger zu Beginn des Kalenderjahres (1. Jänner) verheiratet ist und die Ehe nicht vor dem 2. Juli geschieden wird.

772a

Voraussetzung für den Alleinverdienerabsetzbetrag ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe)Partners des Alleinverdieners. Für Steuerpflichtige iSd § 1 Abs. 4 EStG 1988 ist hingegen die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe)Partners nicht erforderlich (siehe Rz 778).

772b

Das Erfordernis der unbeschränkten Steuerpflicht des (Ehe)Partners des Alleinverdieners kann auch durch einen abgeleiteten Wohnsitz erfüllt werden.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht daher in diesen Fällen zu, wenn

- der (Ehe)Partner diese Wohnung in Österreich auch tatsächlich benützt und damit unbeschränkt steuerpflichtig ist und
- ein Einkommensnachweis über die Einkünfte des (Ehe)Partners der ausländischen Steuerbehörde vorliegt, aus dem hervorgeht, dass der Grenzbetrag nicht überschritten wird.

Bei (Ehe)Partnern aus Drittstaaten kann ein abgeleiteter Wohnsitz nicht angenommen werden, sondern es bedarf eines Aufenthaltstitels. Nur wenn eine entsprechende Aufenthaltsgenehmigung vorliegt, ist die unbeschränkte Steuerpflicht auf Grund eines abgeleiteten Wohnsitzes möglich.

772c

Kann ein Steuerpflichtiger nur deshalb nicht nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 zur unbeschränkten Steuerpflicht optieren, weil er bereits auf Grund seines Wohnsitzes oder seines gewöhnlichen Aufenthaltes unbeschränkt steuerpflichtig ist, steht ihm der Alleinverdienerabsetzbetrag zu, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Steuerpflichtige hat ein Antragsrecht nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 7 und Rz 8).
- Der Nachweis der Auslandseinkünfte ist durch eine Bescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde (Formular E9 - Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums) zu erbringen.
- Es ist ein Einkommensnachweis über die Einkünfte des (Ehe-)Partners der ausländischen Steuerbehörde vorzulegen, aus dem hervorgeht, dass der Grenzbetrag nicht überschritten wird.

Damit erfolgt eine Gleichstellung von unbeschränkt steuerpflichtigen Alleinverdienern mit jenen, die die Voraussetzungen einer Option gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 erfüllen.

773

Der Ehegatte (ohne Kinder) darf Einkünfte von höchstens 2.200 Euro beziehen. In einer Familie mit mindestens einem Kind oder in einer Partnerschaft (eheähnlicher Gemeinschaft) mit mindestens einem Kind darf der (Ehe)Partner Einkünfte von höchstens 6.000 Euro im Kalenderjahr beziehen.

773a

Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem der (Ehe)Partner zu. Erfüllen beide (Ehe)Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe)Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte erzielt. Haben beide (Ehe)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte, steht der Absetzbetrag dem weiblichen (Ehe)Partner zu, ausgenommen der Haushalt wird überwiegend vom anderen (Ehe)Partner geführt.

773b

Seit 1. Jänner 2001 gelten Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Käme es durch eine Pensionsnachzahlung zu einer rückwirkenden Überschreitung des maßgeblichen Grenzbetrages für den Alleinverdienerabsetzbetrag, bestehen keine Bedenken, aus Billigkeitsgründen von einer Pflichtveranlagung abzusehen.

11.4.2 Grenzbetragsermittlung für den Alleinverdienerabsetzbetrag

774

Maßgebend für die Ermittlung des Grenzbetrages ist der Gesamtbetrag aller Einkünfte. Bei der Ermittlung des Grenzbetrages bleiben steuerfreie Einkünfte (zB sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 bis zur Freigrenze von 2.000 Euro, Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988) außer Ansatz. Gemäß § 3 EStG 1988 steuerfreie Einkünfte bleiben ebenfalls grundsätzlich außer Ansatz. Lediglich

- die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 (Wochengeld und vergleichbare Bezüge),
- die nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 (begünstigte Auslandstätigkeiten, Fachkräfte der Entwicklungshilfe)
- sowie die auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen

steuerfreien Einkünfte sind bei der Ermittlung des Grenzbetrages zu berücksichtigen.

Einkünfte, die dem Grunde nach steuerpflichtig sind und im Einzelfall nur auf Grund von Tarifvorschriften zu keiner Einkommensteuer führen, sind keine „steuerfreien Einkünfte" im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 und sind daher für die Berechnung des Grenzbetrages heranzuziehen. Dies gilt auch für Abfertigungen, für die bei Anwendung der Vergleichsrechnung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 im Einzelfall keine Steuer anfällt, sowie für Pensionsabfindungen, für die auf Grund der Tarifvorschriften ab 1. Jänner 2005 gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 keine Steuer einzubehalten ist.

Im Fall der Option auf die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 7) sind für die Grenzbetragsermittlung auch jene Einkünfte zu berücksichtigen, die – wären sie in Österreich steuerbar - in die Grenzbetragsermittlung einzubeziehen wären.

Einkünfte des (Ehe)Partners aus Kapitalvermögen (zB Zinsen, Aktiendividenden) sind zu berücksichtigen, auch wenn sie endbesteuert sind.

Beispiel:	
Bruttobezüge (KZ 210)	
Steuerfreie sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels	*5.000 Euro*
Sozialversicherungsbeiträge für laufende Bezüge	*700 Euro*
Werbungskostenpauschale	*700 Euro*
Für den Grenzbetrag maßgebliche Einkünfte	*132 Euro*
	3.468 Euro

775

Bei Ermittlung des Grenzbetrages ist immer von den Jahreseinkünften auszugehen. Daher sind bei Verehelichung, Scheidung oder bei Tod des (Ehe)Partners für die Ermittlung des Grenzbetrages immer die Gesamteinkünfte des (Ehe)Partners maßgeblich. So sind dann, wenn die Verehelichung im Laufe eines Kalenderjahres erfolgt, die Einkünfte des (Ehe)Partners sowohl aus der Zeit vor wie auch nach der Verehelichung in die Ermittlung des Grenzbetrages einzubeziehen. Analog dazu sind bei einer Scheidung die Einkünfte des (Ehe)Partners nach der Scheidung miteinzubeziehen. Auch der Bezug einer Witwen(Witwer)Pension nach dem Tod des Ehepartners in einer den Grenzbetrag übersteigenden Höhe ist für den Alleinverdienerabsetzbetrag schädlich.

Das Werbungskostenpauschale ist auch dann abzuziehen, wenn ausschließlich jene steuerfreien Bezüge erzielt werden, die bei der Ermittlung des Grenzbetrages zu berücksichtigen sind (zB Wochengeld oder begünstigte Auslandstätigkeit; siehe Rz 774).

776

Bereits geringfügige Überschreitungen dieser Grenzbeträge führen zum Verlust des Alleinverdienerabsetzbetrages (vgl. VfGH 5.10.1981, B 325/78). Überschreiten beide (Ehe)Partner nicht die Einkommensgrenzen, so steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag dennoch nur einem der beiden (Ehe)Partner zu.

11.4.3 Alleinverdienerabsetzbetrag bei beschränkter Steuerpflicht und bei Option auf unbeschränkte Steuerpflicht

777

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer haben keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 102 Abs. 3 EStG 1988 und § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988).

Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht auch Personen nicht zu, die in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unterliegen und deren (Ehe-)Partner nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Siehe auch die Übersicht in Rz 14a.

778

Personen, die in Österreich keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, können gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 beantragen, dass sie in Österreich als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden. Hinsichtlich der Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages siehe Rz 7 ff. In diesem Fall ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe-)Partners, wie sie grundsätzlich im § 33 Abs. 4 EStG 1988 verlangt wird, nicht erforderlich. Zu prüfen ist aber, ob der Steuerpflichtige mehr als 6 Monate im Kalenderjahr verheiratet ist oder in Partnerschaft mit mindestens einem Kind lebt und ob der (Ehe-)Partner eigene Einkünfte erzielt. Die Einkommensgrenzen sind zu beachten (siehe auch Rz 774). Bei Bezug der Familienbeihilfe stehen auch die Kinderzuschläge zu. Siehe auch Übersicht Rz 14a.

11.4.4 Das Tatbestandsmerkmal "nicht dauernd getrennt lebend"

779

Das Tatbestandsmerkmal "nicht dauernd getrennt lebend" stellt nicht auf die Anzahl der Wohnsitze eines der beiden (Ehe)Partner oder dessen polizeiliche Meldung und auch nicht auf die Tragung der Kosten des Familienhaushalts ab. Voraussetzung ist vielmehr, dass derjenige, der den Alleinverdienerabsetzbetrag beansprucht, bei aufrechter Ehe (Partnerschaft mit Kind) tatsächlich in Gemeinschaft mit seinem (Ehe)Partner lebt. Der Umstand einer – auch längeren – beruflich notwendigen Abwesenheit eines (Ehe)Partners steht der Annahme einer ehelichen bzw. eheähnlichen Gemeinschaft nicht entgegen. Die berufliche Abwesenheit hebt das gemeinsame Wohnen in einer bestehenden Lebensgemeinschaft dann nicht auf, wenn beide (Ehe)Partner außerhalb dieser beruflich notwendigen Abwesenheit miteinander in Gemeinschaft leben (vgl. VwGH 21.10.2003, 99/14/0224).

Ein dauerndes Getrenntleben ist anzunehmen, wenn ein (Ehe)Partner die gemeinsame Wohnung verlässt und getrennt von seinem (Ehe)Partner, ohne eine eheliche Gemeinschaft mit diesem wieder aufzunehmen, auf Dauer seinen Aufenthalt in einer anderen Wohnung nimmt. Gegenseitige Besuche rechtfertigen nicht die Annahme einer dauernden Gemeinschaft (vgl. VwGH 15.2.1984, 83/13/0153).

780

Auch wenn ein (Ehe)Partner infolge einer Krankheit oder einer Behinderung in einem Pflegeheim nicht nur vorübergehend untergebracht ist, steht der Alleinverdienerabsetzbetrag

unter den allgemeinen Voraussetzungen zu, weil nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Ehegatten dauernd getrennt leben. Vielmehr liegt diesfalls nur eine räumliche Trennung infolge Krankheit vor. Wirtschaftlich gesehen bleibt der gemeinsame Haushalt bestehen.

781

Eine aufrechte Ehe spricht grundsätzlich gegen eine dauernd getrennte Lebensführung. Es ist allerdings möglich, diese Vermutung zu widerlegen. Maßgebend für das Tatbestandsmerkmal nicht dauernd getrennt zu leben ist nicht die Anzahl der Wohnsitze eines der beiden Ehegatten oder dessen polizeiliche Meldung, sondern ausschließlich die Sachverhaltsfrage, ob der Steuerpflichtige, der den Alleinverdienerabsetzbetrag beantragt, bei an sich aufrechter Ehe tatsächlich in Gemeinschaft mit seinem Ehegatten lebt oder nicht (VwGH 22.10.1997, 95/13/0161, 0164).

Ist ein Steuerpflichtiger zwar mit der Kindesmutter verheiratet, lebt er aber mit ihr in Scheidung und nächtigt - nach Bezug einer eigenen Wohnung - lediglich vereinzelt in der ehelichen Wohnung, so kann das bei der Mutter lebende Kind nicht beim Steuerpflichtigen als haushaltszugehörig angesehen werden. Daran ändert auch nichts, wenn die Ehegatten noch über ein gemeinsames Bankkonto verfügen. Der Umstand, dass die Geschlechtsgemeinschaft aufgehoben ist, steht hingegen einer gemeinsamen Haushaltsführung nicht entgegen (VwGH 18.3.1997, 96/14/0006).

11.4.5 Partnerschaft mit Kind

782

Das Tatbestandsmerkmal einer eheähnlichen Gemeinschaft stellt auf das Zusammenleben in einer Lebensgemeinschaft ab, wozu im Allgemeinen eine Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft gehört. Dabei kann aber das eine oder andere dieser aufgezählten Merkmale fehlen. Das Wohnen in gemeinsamer Wohnung mit gemeinsamen Kind lässt auf das Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft schließen (VwGH 23.10.1997, 96/15/0176, 0177).

783

Bei Partnerschaften mit Kind(ern) sind zwei zeitliche Voraussetzungen zu erfüllen:

- Die Partnerschaft muss im Kalenderjahr länger als sechs Monate dauern und
- es muss innerhalb dieser Zeit der Kinderabsetzbetrag zustehen (§ 106 EStG 1988).

Bei der Fristenberechnung ist § 108 BAO anzuwenden.

Beispiel 1:

Eine Partnerschaft wird im Juni gegründet (Beziehen der gemeinsamen Wohnung). Am 30. Juni kommt ein Kind zur Welt (Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag ab Juni). Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht zu, wenn die Partnerschaft mit Kind bis zum 31. Dezember besteht.

Beispiel 2:

Die Partnerschaft besteht während des gesamten Kalenderjahres. Im August kommt ein Kind zur Welt (Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag ab August). Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nicht zu.

11.5 Alleinerzieherabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 2 EStG 1988)

784

Einem Alleinerzieher steht ein Alleinerzieherabsetzbetrag von 364 Euro jährlich zu. Alleinerzieher ist ein Steuerpflichtiger, der mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) mehr als sechs Monate nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner lebt (zB ledig, verwitwet, geschieden oder von seinem Ehegatten dauernd getrennt lebend).

Einem Alleinerzieher steht ein Alleinerzieherabsetzbetrag zu. Alleinerzieher ist ein Steuerpflichtiger, der mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) mehr als sechs Monate nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner lebt (zB ledig, verwitwet, geschieden oder von seinem Ehegatten dauernd getrennt lebend).

Der Absetzbetrag beträgt:

- mit einem Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 - 494 Euro,
- mit zwei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 - 669 Euro,
- mit drei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 - 889 Euro,
- für jedes weitere Kind erhöht sich dieser Betrag von 889 Euro um 220 Euro.

11.6 Berücksichtigung von Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag

785

Zur Berücksichtigung des Alleinverdiener- oder des Alleinerzieherabsetzbetrages bei der laufenden Lohnverrechnung hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck (Formular E 30) eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben (§ 129 Abs. 1 EStG 1988). In dieser Erklärung sind zur Berücksichtigung des Alleinverdiener- oder des Alleinerzieherabsetzbetrages Name und Versicherungsnummer des (Ehe)Partners und von Kindern (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) anzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto zu nehmen. Die Erklärung für die Inanspruchnahme des

Alleinverdiener- oder des Alleinerzieherabsetzbetrages darf gleichzeitig nur einem Arbeitgeber vorgelegt werden.

786

Der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag stehen grundsätzlich von Amts wegen zu. Zur Berücksichtigung bei der Veranlagung ist aber die entsprechende Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen in der Einkommensteuererklärung bzw. der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung auszufüllen, und zwar auch dann, wenn der Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag durch den Arbeitgeber berücksichtigt wurde. Wurde der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag im Rahmen der Veranlagung nicht berücksichtigt, weil das Vorliegen der Voraussetzungen nicht bekannt war, ist bei einem Hervorkommen der Voraussetzungen eine Wiederaufnahme von Amts wegen vorzunehmen.

787

Den Wegfall der Voraussetzungen für den Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Ab dem Zeitpunkt der Meldung über den Wegfall der Voraussetzungen hat der Arbeitgeber den Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag nicht mehr zu berücksichtigen. Erfolgt eine Aufrollung gemäß § 77 Abs. 3 oder 4 EStG 1988 sind dabei die auf Grund der Meldung bekannten Verhältnisse zu berücksichtigen.

788

Steht der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag nicht zu, wurde er aber bei der laufenden Lohnverrechnung (auch während eines Teiles des Kalenderjahres) berücksichtigt, ist eine Pflichtveranlagung durchzuführen (§ 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988). Gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 besteht Steuererklärungspflicht, und zwar auch dann, wenn der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag während eines Teiles des Kalenderjahres zu Recht gewährt wurde, die Voraussetzungen aber weggefallen sind und das zu veranlagende Einkommen mehr als 10.900 Euro betragen hat.

789

Gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 sind sowohl der Alleinverdienerabsetzbetrag bei mindestens einem Kind gemäß § 106 Abs. 1 EStG 1988 als auch der Alleinerzieherabsetzbetrag gutzuschreiben, wenn infolge niedriger Einkünfte eine entsprechende Steuerleistung nicht vorliegt. Diese Gutschrift erfolgt im Veranlagungsverfahren. Der Kinderabsetzbetrag bleibt bei der Berechnung der Steuer außer Ansatz.

11.7 Kinderabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988)

11.7.1 Allgemeines

790

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des FLAG 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 50,90 Euro für jedes Kind zu.

791

Die Auszahlung erfolgt in allen Fällen gleichzeitig mit der Auszahlung (Überweisung) der Familienbeihilfe. Der Kinderabsetzbetrag ist nicht teilbar. Für ein Kind steht nur einer Person - der auch die Familienbeihilfe ausgezahlt wird - der Kinderabsetzbetrag zu. Der Kinderabsetzbetrag beeinflusst weder die laufende Lohnverrechnung noch die Ermittlung der Lohn- und Einkommensteuer im Veranlagungsverfahren, wohl aber die Höhe einer erstattungsfähigen Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988.

791a

Sind die Voraussetzungen für eine Ausgleichszahlung im Sinne des § 4 FLAG dem Grunde nach erfüllt, steht der Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988 zu, und zwar auch dann, wenn die inländische Familienbeihilfe geringer als die gleichartige ausländische Beihilfe ist.

11.7.2 Kinder, die sich im Ausland aufhalten

792

Für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, steht grundsätzlich kein Kinderabsetzbetrag zu (siehe jedoch Rz 792a). Dies gilt nicht für Kinder, für die Familienbeihilfe bezogen wird und die sich nur vorübergehend zur Berufsausbildung im Ausland aufhalten. Zur Möglichkeit, Unterhaltsleistungen für im Ausland lebende minderjährige Kinder ausnahmsweise als außergewöhnliche Belastung geltend machen zu können, siehe Rz 866.

792a

Auf Grund der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen betreffend Familienleistungen sind die Kinderlasten bei steuerpflichtigen EU/EWR-Bürgern mit im Ausland aufhältigen Kindern wie folgt zu berücksichtigen:

Auf Grund des Art. 4 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH gilt der Kinderabsetzbetrag als "Familienleistung". Im

Inland beschäftigte EU-Bürger und Bürger der EWR-Mitgliedstaaten Island, Liechtenstein und Norwegen, deren Kinder sich ständig in einem Mitgliedstaat der EU/EWR aufhalten, haben daher zusätzlich zur Familienbeihilfe auch Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag. Seit 1. Juni 2002 gilt dies auch für im Inland beschäftigte Bürger der Schweiz, deren Kinder sich ständig in der Schweiz oder in einem Mitgliedstaat der EU, und für EU-Bürger, deren Kinder sich ständig in der Schweiz aufhalten.

11.7.3 Rückforderung von zu Unrecht in Anspruch genommenen Kinderabsetzbeträgen

11.7.3.1 Allgemeines

792b

Auf Grund § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988 ist in jenen Fällen, in denen Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen wurden, § 26 FLAG anzuwenden. Zu Unrecht bezogene Kinderabsetzbeträge sind daher unter den selben Voraussetzungen rückzufordern, unter denen zu Unrecht bezogene Familienbeihilfe rückzufordern ist. Eine Kompensation von Kinderabsetzbeträgen mit zukünftig zustehender Familienbeihilfe darf nicht vorgenommen werden.

11.7.3.2 Rückforderung von Kinderabsetzbeträgen bei Auszahlung der Familienbeihilfe durch Selbstträger

792c

Der Bescheid, mit dem die Rückzahlung von zu Unrecht bezogener Familienbeihilfe durch das FA angeordnet wird, ist auch dem Selbstträger (siehe § 46 FLAG 1967) zuzustellen. Die Rückzahlung der Beihilfe erfolgt an den Selbstträger. Der Kinderabsetzbetrag teilt bei Rückforderungen ebenfalls das Schicksal der Familienbeihilfe. Im Falle einer Rückforderung der Familienbeihilfe ist daher der Kinderabsetzbetrag mit der Beihilfe rückzufordern und an den Selbstträger zurückzuzahlen. Der Bescheid, mit dem die Rückzahlung angeordnet wird, ist ebenfalls dem Selbstträger zuzustellen. Rückgezahlte Kinderabsetzbeträge sind in der Folge im Rahmen der monatlichen Automatikzahlungen in einer Summe mit der einbehaltenen Lohnsteuer an das FA der Betriebsstätte abzuführen.

Zuständig für die zwangsweise Hereinbringung (über Antrag des Selbstträgers) bzw. für allfällige Billigkeitsmaßnahmen ist das FA, das den Rückforderungsbescheid erlassen hat.

11.8 Mehrkindzuschlag

793

Zusätzlich zur Familienbeihilfe haben Personen für jedes ständig im Bundesgebiet lebende dritte und weitere Kind Anspruch auf einen Mehrkindzuschlag (§ 9 FLAG idF Budgetbegleitgesetz 1998). Der Mehrkindzuschlag beträgt monatlich 36,40 Euro. Der Anspruch auf den Mehrkindzuschlag ist abhängig vom Anspruch auf Familienbeihilfe und vom Einkommen des Kalenderjahres, das vor dem Kalenderjahr liegt, für das der Antrag auf Gewährung des Mehrkindzuschlages gestellt wird. Der Mehrkindzuschlag steht nur zu, wenn das zu versteuernde Einkommen (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) des anspruchsberechtigten Elternteiles und seines im gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegatten oder Lebensgefährten insgesamt das Zwölffache der Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung (§ 45 ASVG 1955) für einen Kalendermonat nicht übersteigt. Das Einkommen des Ehegatten oder Lebensgefährten ist nur dann zu berücksichtigen, wenn dieser im Kalenderjahr, das vor dem Kalenderjahr, für das der Mehrkindzuschlag beantragt wird, mehr als sechs Monate im gemeinsamen Haushalt gelebt hat.

794

Der Mehrkindzuschlag ist für jedes Kalenderjahr gesondert im Rahmen der (Arbeitnehmer-) Veranlagung zu beantragen. Er wird höchstens fünf Jahre rückwirkend vom Beginn des Monats der Antragstellung gewährt.

11.9 Unterhaltsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988)

11.9.1 Voraussetzungen

795

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet, das nicht seinem Haushalt angehört und für das weder ihm noch seinem (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 25,50 Euro monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Unterhaltsabsetzbetrag von 38,20 Euro und für jedes weitere Kind ein solcher von 50,90 Euro monatlich zu. Der Unterhaltsabsetzbetrag steht erstmalig für den Kalendermonat zu, für den Unterhalt zu leisten ist und auch tatsächlich geleistet wird. Die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages erfolgt im Veranlagungsverfahren. Für Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, steht kein Unterhaltsabsetzbetrag zu (§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988).

Leben zwei Personen in einer Lebensgemeinschaft und ist das gemeinschaftliche Zusammenleben auf Dauer angelegt (Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft im Sinne des § 33 Abs. 4 EStG 1988), steht für das im gemeinsamen Haushalt lebende Kind kein

Unterhaltsabsetzbetrag zu. Indizien für eine Lebensgemeinschaft sind zB die polizeiliche Meldung an ein und demselben Wohnort sowie das Vorliegen einer Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft. Es kann aber auch wie in einer Ehe das eine oder andere Merkmal fehlen (vgl. VwGH 16.12.2003, 2000/15/0101). Vertritt die Abgabenbehörde infolge einer bei der Meldebehörde aufscheinenden gemeinsamen Adresse den Standpunkt, dass eine gemeinsame Haushaltsführung vorliegt, dann hat derjenige, der die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages begehrt, seine gegenteilige Meinung im Verwaltungsverfahren entsprechend zu konkretisieren und unter Beweis zu stellen (VwGH 16.12.2003, 2000/15/0101).

Ob beide Elternteile die Obsorge über das Kind gemeinsam ausüben oder nur einem Elternteil das Sorgerecht eingeräumt ist, hat auf die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages grundsätzlich keinen Einfluss. Auch im Fall einer gemeinsamen Obsorge haben die Elternteile eine Vereinbarung zu treffen, bei welchem Elternteil sich das Kind hauptsächlich aufhalten soll (§ 177 Abs. 2 ABGB). Aus dieser Vereinbarung über den überwiegenden Kindesaufenthalt leitet sich die Haushaltszugehörigkeit ab. Es kann daher dem Grunde nach nur jener Elternteil den Unterhaltsabsetzbetrag geltend machen, bei dem sich das Kind im Sinne der getroffenen Vereinbarung nicht überwiegend aufhält. Dem anderen Elternteil, bei dem das Kind somit haushaltszugehörig ist, steht der Kinderabsetzbetrag zu.

796

Der Unterhaltsabsetzbetrag steht auch für Unterhaltsleistungen eines Steuerpflichtigen für ein im Ausland lebendes nicht haushaltszugehöriges Kind zu, und zwar dann, wenn der Steuerpflichtige für dieses Kind zur Zahlung von Unterhaltsleistungen (Alimenten) verpflichtet ist.

Beispiel:

Ein in Österreich nichtselbständig Tätiger ist zur Leistung des gesetzlichen Unterhalts für ein im Ausland lebendes nicht haushaltszugehöriges Kind verpflichtet und kommt dieser Verpflichtung in vollem Umfang nach. Er bezieht weder Familienbeihilfe noch eine Ausgleichszahlung. Es steht der Unterhaltsabsetzbetrag zu.

11.9.2 Unterhaltsverpflichtung

797

Der volle Unterhaltsabsetzbetrag steht für ein Kalenderjahr dann zu, wenn für dieses Kalenderjahr der volle Unterhalt tatsächlich geleistet wurde. Der Zahlungsnachweis hat in allen Fällen durch Vorlage schriftlicher Unterlagen (Einzahlungsbeleg, Empfangsbestätigung) zu erfolgen. Wird das Ausmaß des vorgesehenen Unterhalts durch die tatsächlichen

Zahlungen nicht erreicht, so ist der Absetzbetrag nur für Monate zu gewähren, für die rechnerisch die volle Unterhaltszahlung ermittelt werden kann. Bei Zahlung des halben Unterhalts für ein Kalenderjahr steht daher der Unterhaltsabsetzbetrag für sechs Monate zu. Eine Aliquotierung des monatlichen Absetzbetrages (die Gewährung eines Teilbetrages von 25,50 Euro bzw. 38,20 Euro oder 50,90 Euro) hat nicht zu erfolgen.

798

Vorauszahlungen von Unterhaltsleistungen sind auf den Zeitraum, für den sie geleistet wurden, entsprechend aufzuteilen und können einen Anspruch auch für Zeiträume in darauf folgenden Kalenderjahren vermitteln. Eine Vermögensaufteilung im Rahmen einer Ehescheidung ist nicht als Unterhaltsvorauszahlung zu beurteilen.

799

Nachzahlungen von Unterhaltsleistungen sind zu berücksichtigen, wenn sie bis zur Rechtskraft des betreffenden Veranlagungsbescheides geleistet und geltend gemacht wurden.

800

Die Höhe der Unterhaltsverpflichtung ergibt sich

- bei Vorliegen eines Gerichtsurteils oder eines gerichtlichen oder behördlichen Vergleiches aus dem darin festgesetzten Unterhaltsbetrag,
- im Falle einer außerbehördlichen Einigung durch den in einem schriftlichen Vergleich festgehaltenen Unterhaltsbetrag.

801

Liegt weder eine behördlich festgelegte Unterhaltsverpflichtung noch ein schriftlicher Vertrag vor, dann bedarf es der Vorlage einer Bestätigung der empfangsberechtigten Person, aus der das Ausmaß des vereinbarten Unterhalts und das Ausmaß des tatsächlich bezahlten Unterhalts hervorgeht. In allen diesen Fällen steht der Unterhaltsabsetzbetrag nur dann für jeden Kalendermonat zu, wenn

- der vereinbarten Unterhaltsverpflichtung in vollem Ausmaß nachgekommen wurde und
- die von den Gerichten angewendeten so genannten Regelbedarfssätze nicht unterschritten wurden.

802

Die in einem Gerichtsurteil oder einem gerichtlichen, behördlichen oder außerbehördlichen Vergleich festgelegte Höhe des zu leistenden gesetzlichen Unterhalts ist so lange bindend, als sie nicht durch eine neue Festsetzung geändert wird oder nur deswegen ein geringerer

Unterhalt geleistet wird, weil eine (teilweise) Anrechnung der Familienbeihilfe vorgenommen wurde (VfGH 27.6.2001, B 1285/00, und VfGH 19.6.2002, G 7/02, sowie OGH 28.11.2002, 3 Ob 141/02k).

Die Regelbedarfsätze kommen nur dann zur Anwendung, wenn weder eine behördliche Festsetzung noch ein schriftlicher Vertrag vorliegt.

803

Sind beide Elternteile zu Unterhaltsleistungen für Kinder verpflichtet, die jeweils dem Haushalt des anderen Elternteiles zugehören, steht beiden Elternteilen ein Unterhaltsabsetzbetrag zu (VwGH 24.9.2003, 2003/13/0063).

804

Der Unterhaltsabsetzbetrag steht auch dann nur einmal zu, wenn mehrere Personen in Bezug auf ein Kind die Voraussetzungen erfüllen. Setzt das Gericht die Höhe einer Unterhaltsverpflichtung fest und teilt sie in der Folge auf zwei Unterhaltsverpflichtete auf, ist der Unterhaltsabsetzbetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen, weil jeder der beiden Unterhaltsverpflichteten seinem Teil der Unterhaltsverpflichtung nachkommt. Die Aufteilung hat behelfsmäßig nach Monaten zu erfolgen, sodass insgesamt zwölf Monatsbeträge zustehen.

11.10 Arbeitnehmerabsetzbetrag, Grenzgängerabsetzbetrag, Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988)

805

Allen lohnsteuerpflichtigen Arbeitnehmern steht auf Grund eines bestehenden Dienstverhältnisses ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich zu (§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988).

806

Grenzgängern steht ein dem Arbeitnehmerabsetzbetrag entsprechender Grenzgängerabsetzbetrag von jährlich 54 Euro zu (§ 33 Abs. 5 Z 3 EStG 1988). Grenzgänger sind im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988).

807

Ein Verkehrsabsetzbetrag von jährlich 291 Euro steht allen Arbeitnehmern zu, die Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis beziehen, und zwar auch dann, wenn sie nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Dieser Absetzbetrag deckt den normalen Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab. Über den Normalfall hinaus sind Aufwendungen für

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu berücksichtigen.

808

Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag sind von jedem Arbeitgeber, der Bezüge auszahlt, zu berücksichtigen. Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag schließen den Pensionistenabsetzbetrag aus. Bei Beurteilung der Frage, ob bei einem Steuerpflichtigen ein bestehendes oder früheres Dienstverhältnis anzunehmen ist, ist nicht von dienstrechtlichen Vorschriften, sondern vom Dienstverhältnisbegriff des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen (VwGH 27.3.1996, 96/13/0012). Tritt der Arbeitnehmer während eines Kalenderjahres in den Ruhestand oder hat die unbeschränkte Steuerpflicht nicht während des vollen Kalenderjahres bestanden, so sind die jeweiligen Absetzbeträge im Zuge der laufenden Lohnverrechnung mit den entsprechenden monatlichen Teilbeträgen zu berücksichtigen. Bei Durchführung der Veranlagung steht vorrangig der Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag zu. Dies gilt auch bei gleichzeitigen Aktiv- und Pensionsbezügen.

11.11 Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 EStG 1988)

809

Für Pensionisten tritt an die Stelle des Arbeitnehmerabsetzbetrages und des Verkehrsabsetzbetrages ein Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 Euro jährlich. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null. Maßgeblich für die Einschleifung ist nicht das gesamte Jahreseinkommen (Pension zuzüglich anderer Einkünfte), sondern das aus den Pensionsbezügen resultierende Einkommen. Dabei sind

- Werbungskosten gemäß § 62 EStG 1988 im Zusammenhang mit dem Pensionsbezug (Pflichtbeiträge),
- Sonderausgaben, insoweit diese Gegenstand eines Freibetragsbescheides sein können,
- außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988,
- Freibeträge gemäß § 35 EStG 1988 und § 105 EStG 1988

zur Ermittlung des Pensionseinkommens vorrangig von den (laufenden) Pensionsbezügen abzuziehen.

Die pensionsauszahlende Stelle hat daher die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages auch bei Vorlage eines Freibetragsbescheides vom Pensionseinkommen vorzunehmen.

810

Bei den Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 nicht zu. Dies gilt auch dann, wenn mehrere Pensionen bezogen werden (VwGH 23.11.1976, 2404/76). Weisen Pensionisten im Einzelfall Werbungskosten nach, sind diese in der nachgewiesenen Höhe ohne Kürzung um das Werbungskostenpauschale zu berücksichtigen.

11.12 Negativsteuer (§ 33 Abs. 8 EStG 1988)

811

Ist die nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 errechnete Einkommensteuer negativ, so sind

- der Alleinverdienerabsetzbetrag (inklusive Kinderzuschlag) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) oder der Alleinerzieherabsetzbetrag (inklusive Kinderzuschlag) sowie
- bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 (ausgenommen Betriebsratsumlagen) sowie der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988, höchstens aber 110 Euro jährlich,

gutzuschreiben. Die Gutschrift ist mit der negativen Einkommensteuer begrenzt und hat im Wege der Veranlagung oder gemäß § 40 EStG 1988 zu erfolgen.

Der Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988 bleibt bei Berechnung der Steuer außer Ansatz.

Einkünfte, die auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfrei sind, werden für die Berechnung der Negativsteuer wie steuerpflichtige Einkünfte behandelt.

812

Neben der Gutschrift des Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrages bei Alleinverdienern mit mindestens einem Kind oder bei Alleinerziehern kann es zu einer weiteren Gutschrift in Höhe von 110 Euro, höchstens 10% der Arbeitnehmeranteile zur "Sozialversicherung" (§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 - ausgenommen Betriebsratsumlagen - sowie § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988), kommen. Die sich ergebende Gutschrift ist im Rahmen einer Veranlagung zu berücksichtigen. Unterbleibt eine Veranlagung, so erfolgt eine Erstattung auf Grund eines Antrages nach § 40 EStG 1988.

Pflichtbeiträge geringfügig Beschäftigter, die (bei Übersteigen der Geringfügigkeitsgrenze aus mehreren Beschäftigungsverhältnissen nach Vorschreibung durch die Gebietskrankenkasse)

direkt vom Arbeitnehmer nach Jahresende an die Gebietskrankenkasse geleistet werden, stehen nicht im Lohnzettel, den der Arbeitgeber an das FA übermittelt. Zur Berücksichtigung dieser Beiträge sind sie im Jahr der Zahlung (§ 19 EStG 1988) im Formular L 1 einzutragen, so dass im Veranlagungsverfahren auch eine Berücksichtigung bei Berechnung der Negativsteuer erfolgen kann.

Bei ausschließlichen Pensionseinkünften steht der Arbeitnehmer- oder Grenzgängerabsetzbetrag nicht zu; daher kann sich auch keine diesbezügliche Negativsteuer ergeben. Der Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 ist nicht im Wege einer negativen Steuer gutzuschreiben. Somit kann der Unterhaltsabsetzbetrag nur die nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 errechnete Steuer mindern (VwGH 27.7.1999, 99/14/0124, 0125).

812a

Für Personen, deren Einkommen unter der Besteuerungsgrenze liegt und die mindestens in einem Kalendermonat Anspruch auf das Pendlerpauschale haben, steht erstmalig für das Jahr 2008 ein Pendlerzuschlag in Höhe von höchstens 90 Euro zu. In diesem Fall wird die Negativsteuer von 110 Euro auf 200 Euro angehoben. Die Negativsteuer (inklusive Pendlerzuschlag) ist mit 10% der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung begrenzt.

Der Pendlerzuschlag steht für die Kalenderjahre 2008 und 2009 zu und kann daher erstmalig im Jahr 2009 bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2008 geltend gemacht werden.

Beispiele:

Eine Arbeitnehmerin (Angestellte) verdient im Kalenderjahr 2008 ganzjährig monatlich 800 Euro. Die Sozialversicherungsbeiträge betragen 2.000 Euro. Da sie täglich zwischen Bruck/Leitha und Wien pendelt, hat sie Anspruch auf das Pendlerpauschale. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 kommt es zur einer Steuergutschrift von 200 Euro (Negativsteuer mit Pendlerzuschlag).

Eine Arbeitnehmerin (Angestellte) verdient im Kalenderjahr 2008 ganzjährig monatlich 500 Euro. Die Sozialversicherungsbeiträge betragen 1.250 Euro. Sie hat Anspruch auf das Pendlerpauschale. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 kommt es zur einer Steuergutschrift von 125 Euro (Negativsteuer mit Pendlerzuschlag, begrenzt mit 10% der Sozialversicherungsbeiträge).

Ein Ferialpraktikant verdient in den Monaten Juli und August jeweils 1.200 Euro sowie den aliquoten Anteil des 13. und 14. Bezuges. Er hat Anspruch auf das Pendlerpauschale. Bei der laufenden Lohnverrechnung werden 45,74 Euro Lohnsteuer und 502 Euro an Sozialversicherungsbeiträgen einbehalten. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung erhält er neben der einbehalten Lohnsteuer von 45,74 Euro auch Negativsteuer in Höhe von 50,20 Euro.

11.13 Durchschnittssteuersatz (§ 33 Abs. 10 EStG 1988)

813

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser nach Abzug der Absetzbeträge zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen. Das Erfordernis der Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung besteht vor allem in folgenden Fällen:

- Progressionsvorbehalt bei Auslandseinkünften und bei Einkünften nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988,
- Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 (zB bei Arbeitslosengeldbezug; VwGH 26.5.1998, 97/14/0067 ua.),
- Hälfte- und Viertelsteuersatz nach § 37 EStG 1988,
- Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie von ausländischer Einkommensteuer.

11.14 Berechnung der Lohnsteuer

11.14.1 Schrittweise Berechnung nach § 33 EStG 1988

813a

Der zum laufenden Tarif zu versteuernde Arbeitslohn (vor Abzug des Werbungskosten- und des Sonderausgabenpauschbetrages) ist auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden und bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum mit dem Faktor 12 bzw. bei einem täglichen Lohnzahlungszeitraum mit dem Faktor 360 auf ein Jahreseinkommen hochzurechnen. Von diesem Betrag sind der Werbungskostenpauschbetrag (ausgenommen bei Pensionisten, siehe Rz 320) und der Sonderausgabenpauschbetrag abzuziehen. Auf das so errechnete Jahreseinkommen ist der Einkommensteuertarif (§ 33 EStG 1988; siehe Rz 767) anzuwenden und der erhaltene Betrag um die im § 66 Abs. 1 EStG 1988 angeführten Absetzbeträge nach allfälliger Anwendung der Einschleifbestimmungen für den allgemeinen Absetzbetrag und den Pensionistenabsetzbetrag zu kürzen. Dabei sind die Rechnungen aus Gründen der genauen Ermittlung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) so auszuführen, dass die Zwischenbeträge mindestens drei Dezimalstellen ausweisen. Ist das errechnete Ergebnis positiv, dann ist dieses durch den Hochrechnungsfaktor zu dividieren und auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden. Ergibt sich ein negativer Betrag, ist die Lohnsteuer null.

Beispiel:

Monatslohn einer Angestellten mit zwei Kindern (Alleinerzieherabsetzbetrag) abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: 1.714,37 Euro

Berechnung des Einkommens:

1.714,37 Euro x 12 =	*20.572,44 Euro*

abzüglich

- Werbungskostenpauschale	*- 132,00 Euro*
- Sonderausgabenpauschale	*- 60,00 Euro*
Jährliche Bemessungsgrundlage	*20.380,44 Euro*

Berechnung der Lohnsteuer:

Formel:

$$\frac{(\text{Einkommen} - 10.000) \times 5.750}{15.000}$$

Einkommen	*20.380,44 Euro*		
abzüglich	*- 10.000,00 Euro*		
	10.380,44	*:*	*15.000,00*
	= 0,692	*x*	*5.750,00*
	3.979,000 Euro		

abzüglich

- Verkehrsabsetzbetrag	*- 291,00 Euro*
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	*- 54,00 Euro*
- Alleinverdienerabsetzbetrag	*- 669,00 Euro*
Lohnsteuer jährlich	*2.965,00 Euro*
Lohnsteuer monatlich (gerundet)	*247,08 Euro*

11.14.2 Berechnung mittels Effektiv-Tarif

813b

Die Lohnsteuer kann auch direkt unter Anwendung des so genannten Effektiv-Tarifs (siehe Rz 1406 und 1406a) berechnet werden. Der anteilige Werbungskostenpauschbetrag (monatlich 11 Euro, täglich 0,376 Euro) und der anteilige Sonderausgabenpauschbetrag (monatlich 5 Euro, täglich 0,167 Euro) ist in der Effektiv-Tabelle bereits berücksichtigt. Der Monatslohn ist mit dem Prozentsatz der entsprechenden Stufe zu multiplizieren und davon der entsprechende Abzugsbetrag abzuziehen. Die errechnete Lohnsteuer ist auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden.

Beispiel 1:

Monatslohn einer Angestellten mit zwei Kindern (Alleinerzieherabsetzbetrag) abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: 1.714,37 Euro

Berechnung der Lohnsteuer:

Monatslohn	*1.714,37 Euro*
Anwendung des Prozentsatzes laut Monatslohnsteuertabelle 2005	
in Rz 1406 (Stufe 900,43 Euro bis 2.099,33 Euro):	
1.714.37 x 38,33333% =	*657,175*
abzüglich Abzugsbetrag	*- 410,078*
Lohnsteuer monatlich (gerundet)	*247,10 Euro*

Beispiel 2 (tägliche Berechnung):

Tageslohn eines Arbeiters ohne Alleinverdiener(-erzieher-)absetzbetrag abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: 77,53 Euro

Berechnung der Lohnsteuer:

Tageslohn	*77,53 Euro*
Anwendung des Prozentsatzes laut Tageslohnsteuertabelle 2005	
in Rz 1406 (Stufe 69,99 Euro bis 142,20 Euro):	
77,53 x 43,59615% =	*33,800 Euro*
abzüglich Abzugsbetrag	*- 15,494 Euro*
Lohnsteuer täglich (gerundet)	*18,31 Euro*

813c

Für die Ermittlung der Monats- und Tageslohnsteuer ist es auch zulässig, von einem auf ganze Euro aufgerundeten zu versteuernden Monatsarbeitslohn bzw. von einem auf 10 Cent aufgerundeten Tagesarbeitslohn auszugehen und darauf eines der oben dargestellten Ermittlungsverfahren (zB anhand von Tabellen) anzuwenden.

12 Außergewöhnliche Belastungen (§§ 34 und 35 EStG 1988)

12.1 Allgemeines

814

Außergewöhnliche Belastungen sind bei Ermittlung des Einkommens unter bestimmten Voraussetzungen abzuziehen. Der Abzug erfolgt nach Berücksichtigung des bereits um die Sonderausgaben geminderten Gesamtbetrags der Einkünfte.

815

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen setzt voraus:

- unbeschränkte Steuerpflicht (Rz 2 ff) sowie
- eine Belastung des Einkommens (Rz 821 ff).

816

Die Belastung

- darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen (Rz 826),
- muss außergewöhnlich sein (Rz 827),
- muss zwangsläufig erwachsen (Rz 828 ff),
- muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Rz 833 ff) und
- darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen (Rz 837).

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

12.2 Zeitpunkt und Höhe des Abzuges

817

Aus Eigenmitteln getragene außergewöhnliche Belastungen sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (Abflussgrundsatz, § 19 Abs. 2 EStG 1988). Eine Kredit- oder Darlehensaufnahme führt noch zu keiner Belastung des Einkommens. Die Belastung des Einkommens tritt erst nach Maßgabe der Rückzahlung der Schuld (einschließlich Zinsen) ein (siehe dazu VwGH 27.9.1995, 92/13/0261; VwGH 15.7.1998, 95/13/0270). Dabei kommt es alljährlich zu einer Kürzung um den Selbstbehalt, der sich aus dem jeweiligen Jahreseinkommen ableitet (VwGH 1.3.1978, 0407/78). Voraussetzung ist

aber stets, dass der Aufwand nicht nur im Jahr des Entstehens, sondern auch in den Jahren der Leistung zwangsläufig ist (vgl. dazu VwGH 15.9.1999, 93/13/0057, sowie VwGH 26.7.2000, 95/14/0161, betr. die Hingabe eines Heiratsgutes bzw. eines Ausstattungsbetrages).

Eine willkürliche Verlegung des Zeitpunktes der Leistung, aus der eine zwangsläufige Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 erwächst, ist wegen des Prinzips der Abschnittsbesteuerung ausgeschlossen (vgl. VwGH 22.9.1992, 90/14/0276; VwGH 14.9.1994, 93/13/0011; VwGH 18.7.1995, 91/14/0016).

818

Der Höhe nach liegen außergewöhnliche Belastungen nur insoweit vor, als die Ausgaben (Aufwendungen) vom Merkmal der Zwangsläufigkeit umfasst sind. Soweit die Wiederbeschaffung (Wiederherstellung) von zerstörten Wirtschaftgütern als außergewöhnliche Belastung anzusehen ist, ist der Abzug mit den erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten begrenzt (vgl. Rz 838d und 838e). Darüber hinausgehende Kosten stellen eine Vermögensumschichtung dar.

Zur Höhe des Abzuges siehe auch Rz 822.

12.3 Voraussetzungen (§ 34 Abs. 1 EStG 1988)

12.3.1 Art der Berücksichtigung

819

Außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen (Rechtsanspruch), sobald sie der Abgabenbehörde bekannt werden. Allerdings ist die Behörde wie bei sämtlichen im Interesse des Steuerpflichtigen gelegenen Abzugsposten nicht zu besonderen Ermittlungen verpflichtet. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 19.11.1998, 95/15/0071; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255; VwGH 15.9.1999, 93/13/0057). Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen zu Unrecht als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben beurteilt, so hat die Behörde zu überprüfen, ob die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung absetzbar sind (vgl. VwGH 9.11.1977, 2382/77; VwGH 17.10.1989, 89/14/0148).

Eine außerordentliche Belastung kann nicht berücksichtigt werden, wenn das steuerpflichtige Einkommen so niedrig ist, dass es nicht zur Vorschreibung von Einkommensteuer kommt (VwGH 10.10.1996, 96/15/0092).

820

Außergewöhnliche Belastungen sind grundsätzlich im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung zu berücksichtigen.

12.3.2 Belastung des Einkommens

821

Eine "Belastung" im Sinne des § 34 EStG 1988 setzt grundsätzlich Geldausgaben des Steuerpflichtigen voraus, von denen nicht nur sein Vermögen, sondern sein laufendes Einkommen betroffen ist (vgl. VwGH 15.3.1988, 97/14/0071, betr. die Hingabe eines Sparbuches; VwGH 15.7.1998, 98/13/0083; VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Eine unmittelbare Berücksichtigung von "abgeflossener" Zeit und Mühe als außergewöhnliche Belastung kommt daher nicht in Betracht (VwGH 15.9.1999, 99/13/0101, betr. Aufwendungen für die elterliche Pflege des behinderten Sohnes).

Ausnahmsweise kommt auch der Abfluss geldwerter Wirtschaftsgüter in Betracht, zB beim Ausfall einer zwangsläufig begründeten Darlehensforderung durch Uneinbringlichkeit (VwGH 12.9.1989, 88/14/0163; siehe dazu auch Rz 824). Dem Verlust einer Forderung ist eine Vermehrung des Schuldenstandes nicht gleichzusetzen (VwGH 6.11.1990, 90/14/0134, 0135).

Wird ein laufendes Einkommen erzielt, ist davon auszugehen, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden aus diesem laufenden Einkommen bezahlt werden.

Wird zur Finanzierung der steuerlich abzugsfähigen Kosten ein Darlehen aufgenommen, sind die auf diese Kosten entfallenden Darlehensrückzahlungen - samt Zinsen - als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

822

Aus dem Begriff "Belastung" ist ferner abzuleiten, dass nur endgültige Vermögensminderungen abzugsfähig sind. Ersatzleistungen durch Dritte kürzen daher die abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen), auch wenn sie erst in einem späteren Jahr zufließen (zB Ersätze aus einer Kranken- oder Unfallversicherung oder Ersätze für die Beseitigung eines Katastrophenschadens - Rz 838g; vgl. VwGH 24.4.1970, 1734/68). Zur Kürzung führen insbesondere Versicherungsleistungen (VwGH 19.2.1992, 87/14/0116, betr. private Versicherungsleistungen für Zahnbehandlungskosten), Unterstützungen durch Spenden oder Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln (VwGH 31.3.1987, 85/14/0140, betr. Hilflosenzuschuss; VwGH 21.10.1999, 98/15/0201, betr. Pflegegeld; VwGH 10.11.1987, 87/14/0126; VwGH 15.9.1999, 99/13/0101, betr. Blindenzulage bzw. Blindenführerzulage; siehe auch VwGH 26.9.2000, 99/13/0190, 0191), sofern nach dem Leistungszweck die entsprechenden Ausgaben (Aufwendungen) abgedeckt werden sollen.

823

Eine "Belastung" liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führen (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Entgangene Einnahmen stellen daher keinesfalls Aufwendungen dar, die einer Beurteilung als außergewöhnliche Belastung zugänglich sind (VwGH 15.9.1999, 99/13/0101). Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (zB VwGH 25.9.1985, 84/13/0113; VwGH 10.9.1998, 96/15/0152). Werden daher zB Pflegekosten oder Begräbniskosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen (zB durch Übergabeverträge, Schenkungsverträge) bzw. erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, ist eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liegt insoweit daher keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

824

Keine bloße Vermögensumschichtung liegt jedoch vor, wenn Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit (zB Rollstühle) oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben. Dies gilt entsprechend auch für Herstellungsaufwendungen (zB Einbau eines Behindertenaufzugs in ein Einfamilienhaus, VfGH 17.12.1982, B 220/81; VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Die Unterstützung eines nahen Angehörigen durch Darlehensgewährung (zB für die Bezahlung von Krankheitskosten) führt als Vermögensumschichtung zunächst nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. Erst bei einem allfälligen Ausfall dieser Forderung (zB infolge Todes des Angehörigen) ist für dieses Jahr das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung zu untersuchen (VwGH 12.9.1989, 88/14/0163; VwGH 10.9.1998, 96/15/0152; siehe auch Rz 821).

825

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens sind mangels eines verlorenen Aufwandes bzw. einer Vermögensminderung grundsätzlich nicht abzugsfähig (zB Anschaffung einer Eigentumswohnung durch einen Behinderten, VwGH 14.6.1988, 85/14/0150; Errichtung einer Stützmauer und Einbau einer Doppelgarage im Zuge eines Straßenbaus, VwGH 3.10.1990, 89/13/0152; Anschaffung eines Personalcomputers für Korrespondenz eines Behinderten, VwGH 14.1.1992, 91/14/0243; Anschaffung von Musikinstrumenten für Musik studierende Kinder, VwGH 24.11.1993, 93/15/0171; Errichtung eines behindertengerechten Eigenheimes, VwGH 22.10.1996,

92/14/0172; Adaptierung einer Wohnung im Zusammenhang mit einer ärztlich bestätigten Hausstaubmilbenallergie, siehe dazu auch ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Rz 902).

Auch bei Wiederbeschaffung untergegangener Wirtschaftsgüter des Privatvermögens (zB Schadensbehebung auf Grund des Diebstahls einer Bankomatkarte sowie Aufwendungen im Zusammenhang mit auf einer Urlaubsreise gestohlenen Kleidungsstücken, vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0033) und bei Kosten betreffend die Abwehr möglicher Vermögensverluste (zB Kraftfahrzeugversicherung) kann - ausgenommen bei notwendiger Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden (siehe dazu Rz 838 bis 838g) - nicht von Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG 1988 gesprochen werden.

12.3.3 Subsidiarität (§ 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988)

826

Ausgaben (Aufwendungen), die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, sind von der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen (vgl. dazu VwGH 24.11.1999, 94/13/0255). Dabei ist die Zuordnung dem Grunde nach maßgebend. Die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ist daher auch dann ausgeschlossen, wenn Ausgaben (Aufwendungen), die dem Grunde nach zu einer der genannten Ausgabenkategorien gehören, nicht oder nur zum Teil steuerlich wirksam geworden sind (zB wegen des Bestehens von Höchst- oder Pauschalbeträgen, vgl. zB § 18 Abs. 1 Z 5 und 7 EStG 1988, § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988, § 4 Abs. 4 Z 5, 6 und 7 EStG 1988, § 4 Abs. 5 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 9 und 10 EStG 1988; VwGH 10.4.1981, 3437/80, VwGH 19.2.1992, 87/14/0116; wegen des Bestehens von zeitlichen Beschränkungen, oder wegen des Bestehens von Verlustausgleichsverboten, zB § 29 Z 3 EStG 1988, § 30 Abs. 4 EStG 1988). Bei Katastrophenschäden im Privatbereich geht § 34 EStG 1988 als Spezialnorm einem allenfalls gleichzeitig in Betracht kommenden Anspruch nach § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 vor.

12.3.4 Außergewöhnlichkeit (§ 34 Abs. 2 EStG 1988)

827

Aufwendungen sind nur insoweit außergewöhnlich, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse (Maßgeblichkeit des gesamten wirtschaftlichen Einkommens unter Berücksichtigung des Familienstandes, VwGH 19.9.1989, 86/14/0192) und gleicher Vermögensverhältnisse (Maßgeblichkeit des mit dem Verkehrswert anzusetzenden gesamten Vermögens, VwGH 13.2.1973, 1034/72) erwachsen. Es darf sich um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. "gewöhnliche" Belastung handeln (vgl. VwGH 31.1.1992, 92/14/0135, betr.

Mehraufwendungen einer berufsbedingten auswärtigen Verpflegung; VwGH 13.12.1995, 93/13/0272, betr. Aufwendungen für ein Kindermädchen bei berufstätigen Eltern).

Aufwendungen, die bei niedrigen Einkommens- und Vermögensverhältnissen das Merkmal der Außergewöhnlichkeit aufweisen, können bei gehobenen Einkommens- und Vermögensverhältnissen durchaus im Bereich der normalen Lebensführung gelegen sein (vgl. VwGH 24.2.2000, 96/15/0197, betr. Hausgehilfin einer Ärztin). Die ganztägige Beschäftigung einer Haushaltshilfe infolge Erkrankung und Pflegebedürftigkeit des Steuerpflichtigen ist auch bei guter Einkommens- und Vermögenslage als außergewöhnlich zu betrachten, sofern die durch die Krankheit oder die Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über die einer "normalen" Haushaltshilfe hinausgeht (vgl. VwGH 11.5.1993, 90/14/0019; VwGH 2.8.1995, 94/13/0207; VwGH 20.11.1996, 94/15/0141, betr. Hausgehilfe eines Alleinstehenden; siehe dazu auch ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Rz 898).

12.3.5 Zwangsläufigkeit (§ 34 Abs. 3 EStG 1988)

828

Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Eine Belastung erwächst nicht zwangsläufig, wenn sie

- vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt worden ist (vgl. beispielsweise VwGH 25.1.2000, 97/14/0071, betr. Schadenersatz nach grob verschuldetem Verkehrsunfall im Rahmen einer Dienstfahrt),
- sonst unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. beispielsweise VwGH 19.3.1998, 95/15/0024, betr. Darlehensrückzahlung nach vertraglicher Überwälzung der Rückzahlungsverpflichtung; VwGH 18.2.1999, 98/15/0036, betr. Aufwendungen im Rahmen einer einvernehmlichen Scheidung; VwGH 26.9.2000, 99/13/0158; VwGH 19.12.2000, 99/14/0294, betr. Kosten durch das Führen eines Zivilprozesses, VwGH 24.10.2005, 2002/13/0031 betr. Forderungsausfall) oder
- sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmerwagnisses darstellt (vgl. beispielsweise VwGH 20.11.1996, 96/15/0004, betr. Bürgschaftsübernahme zur Erhaltung von Arbeitsplätzen; VwGH 17.12.1998, 97/15/0055, bzw. VwGH 16.12.1999, 97/15/0126, betr. die Abwendung einer Insolvenzgefahr durch den Ehepartner).

829

Die Belastung muss nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein. Dabei ist ein objektiver Maßstab anzulegen (vgl. VwGH 12.6.1990, 89/14/0274; VwGH 20.6.1995, 92/13/0181; vgl. auch die ständige Verwaltungspraxis bei Begräbniskosten, siehe dazu Rz 890). Die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen. Eine wirtschaftliche oder typisierende Betrachtungsweise ist ausgeschlossen (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/0011; VwGH 18.2.1999, 98/15/0036).

830

Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen (zB eigene Krankheitskosten; vgl. VwGH 2.3.1993, 93/14/0018; VwGH 2.8.1995, 94/13/0207; VwGH 16.12.1999, 97/15/0126; siehe auch Rz 902).

831

Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen erwachsen. Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, so muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen (zB Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen, VwGH 23.5.1996, 95/15/0018). Dementsprechend sind beispielsweise Zahlungen auf Grund einer freiwillig oder im Rahmen des Unternehmerwagnisses übernommenen Bürgschaftsverpflichtung nicht zwangsläufig (siehe dazu ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Rz 893 ff, sowie VwGH 28.2.1995, 95/14/0016; VwGH 20.11.1996, 96/15/0004).

Ebenso sind Belastungen, die aus dem Antritt einer Erbschaft oder beispielsweise aus der Erfüllung von Übergabe- oder Schenkungsverträgen erwachsen, nicht zwangsläufig (vgl. dazu VwGH 23.5.1996, 95/15/0096, 0097, betr. Zahlungen zur Abfindung von Pflichtteilsansprüchen; VwGH 15.7.1998, 95/13/0270, betr. Zahlungen für Nachlassverbindlichkeiten; VwGH 30.11.1999, 94/14/0137, betr. Obsorge der Eltern bzw. Kosten einer doppelten Haushaltsführung auf Grund eines Übergabevertrages). Auch aus der ehelichen Beistandspflicht nach § 90 ABGB kann eine rechtliche Verpflichtung zur Abstattung von Verbindlichkeiten, die aus der ehemaligen selbständigen Tätigkeit des Ehepartners resultieren, nicht abgeleitet werden (VwGH 16.12.1999, 97/15/0126, betr. Abwendung einer Insolvenzgefahr).

Freiwilligkeit der Übernahme einer Rechtspflicht ist im Übrigen aber nicht deswegen anzunehmen, weil diese Rechtspflicht ihre Ursache im Familienrecht hat, sofern sich das

freiwillige Verhalten lediglich auf das Entstehen der familienrechtlichen Verhältnisse bezieht (zB Eheschließung, Adoption; siehe auch Rz 865 ff).

832

Ebenso wie die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann eine solche aus sittlichen Gründen nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen erwachsen. Eine sittliche Verpflichtung kommt in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen (§ 25 BAO, weiters der Lebensgefährte, vgl. dazu VwGH 13.5.1986, 86/14/0004) in Betracht, soweit nicht ohnehin hinsichtlich dieses Personenkreises eine rechtliche Verpflichtung besteht. Eine allgemeine sittliche Pflicht, Dritten beizustehen, besteht nicht (VwGH 27.9.1995, 92/15/0214).

Eine sittliche Verpflichtung liegt nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen (objektiv) durch die Sittenordnung geboten erscheint. Es reicht nicht aus, dass sich der Steuerpflichtige zur Tätigung der Aufwendungen sittlich verpflichtet fühlt. Ebenso ist nicht ausreichend, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheinen mag (vgl. dazu VwGH 26.11.1997, 95/13/0146, betr. Prozesskosten der Eltern; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255, betr. Übernahme einer Bürgschaft, siehe auch Rz 893 f; VwGH 9.9.1998, 94/14/0009, betr. Kosten des Haftprüfungsverfahrens für den 50 Jahre alten, im Erwerb nicht durch Krankheit oder Invalidität behinderten Bruder; VwGH 17.12.1998, 97/15/0055, betr. Aufwendungen zur Abwendung des Konkurses des Ehepartners) oder eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018, betr. Tilgung einer Schuld der Ehegattin zur Heilung ihrer psychosomatischen Erkrankung; VwGH 15.7.1998, 95/13/0270, betr. Nachlassverbindlichkeiten). Es kommt darauf an, ob der Steuerpflichtige objektiv glauben darf, eine existenzbedrohende Notlage eines Angehörigen abwenden zu können.

Es besteht grundsätzlich keine sittliche Verpflichtung zur Tragung von Aufwendungen, die die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen wesentlich übersteigen (vgl. beispielsweise VwGH 24.11.1999, 94/13/0255, betr. Bürgschaftsübernahme). Es besteht keine sittliche Verpflichtung für objektiv aussichtslose Hilfsmaßnahmen (VwGH 11.12.1990, 90/14/0202).

12.3.6 Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988)

833

Eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt insoweit vor, als die Belastung den vom Steuerpflichtigen zu tragenden Selbstbehalt überschreitet.

834

Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes ist das Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst. Progressionsvorbehaltseinkünfte gemäß § 3 EStG 1988 sind nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (VwGH 12.9.2001, 96/13/0066). Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 enthalten, so sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen.

835

Die Höhe des Selbstbehaltes wird durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 auf die Bemessungsgrundlage ermittelt. Danach beträgt der Selbstbehalt bei einem Einkommen von

höchstens 7.300,00 Euro	6%
mehr als 7.300,00 Euro bis 14.600,00 Euro	8%
mehr als 14.600,00 Euro bis 36.400,00 Euro	10%
mehr als 36.400,00 Euro	12%

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt,

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, sowie
- für jedes Kind (§ 106 EStG 1988).

836

Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können nur die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 in Form einer erschöpfenden Aufzählung angeführten Aufwendungen abgezogen werden. Darunter fallen

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden (Rz 838 bis 838g),
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung (Rz 873 ff),
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird (Rz 857 ff),
- Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (Rz 841), und

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung (Rz 839 ff).

12.3.7 Abzugsverbote

837

Gemäß § 20 Abs. 3 EStG 1988 sind Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 (zB Bestechungs- und Schmiergelder oder an ihre Stelle tretende Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist) vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Ein Ausschluss des Abzugs kann sich mangels Bekanntgabe des Empfängers auch nach § 162 Abs. 1 BAO ergeben. Zum Abzugsverbot für Unterhaltsaufwendungen siehe Rz 865.

12.4 Katastrophenschäden (§ 34 Abs. 6 EStG 1988)

12.4.1 Allgemeines

838

Der Gesetzesbegriff "Katastrophenschaden" im § 34 Abs. 6 EStG 1988 umfasst dem Grunde nach außergewöhnliche Schadensereignisse, die nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfallen. In diesem Sinn stellen unvorhersehbare Schadensereignisse größeren Umfangs, die für den Steuerpflichtigen eine unabwendbare Vermögenseinbuße nach sich ziehen, eine außergewöhnliche Belastung dar. Ereignisse, die sich als - wenn auch außergewöhnliche - Folge eines potentiellen Risikos oder einer potentiellen Betriebsgefahr darstellen, das der Steuerpflichtige durch seine freie Willensentscheidung in Kauf nimmt, sind vom Begriff des "Katastrophenschadens" jedenfalls nicht umfasst.

Die Anerkennung von Kosten zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung kommt daher nur nach Naturkatastrophen, insbesondere bei Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs-, Lawinen- und Sturmschäden sowie bei Schäden durch Flächenbrand, Strahleneinwirkung, Erdbeben, Felssturz oder Steinschlag, in Betracht (vgl. VwGH 19.02.1992, 87/14/0116). Ein bloßer Vermögensschaden stellt noch keine außergewöhnliche Belastung dar. Erst die Kosten zur Beseitigung des Vermögensschadens können steuerlich abgesetzt werden. Dabei sind die Kosten der Beseitigung von unmittelbaren Katastrophenfolgen (Rz 838b), die Kosten für Reparatur und Sanierung beschädigter Gegenstände (Rz 838c) und Kosten für die Ersatzbeschaffung zerstörter Gegenstände (Rz 838d und Rz 838e) ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 absetzbar. Die Erbringung eigener Arbeitsleistung ist mangels eines Kostenaufwandes steuerlich nicht zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn aus öffentlichen Mitteln (insbesondere aus dem Katastrophenfonds) "Zuschüsse" dafür bezahlt werden.

Absetzbar sind nur Kosten der Beseitigung eines eingetretenen Katastrophenschadens. Aufwendungen zwecks Abwehr künftiger Katastrophen (wie zB die Errichtung einer Stützmauer) sind nicht absetzbar (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128).

12.4.2 Betroffener Personenkreis

838a

Eine außergewöhnliche Belastung wegen der Beseitigung von Katastrophenschäden kann grundsätzlich nur jene Person geltend machen, die im Zeitpunkt des Schadensfalles Eigentümer des untergegangenen oder beschädigten Wirtschaftsgutes war. Ist der Eigentümer des untergegangenen oder beschädigten Wirtschaftsgutes eine unterhaltsberechtigte Person, kann der Unterhaltsverpflichtete eine außergewöhnliche Belastung (in Anlehnung an die Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996) wie folgt in Anspruch nehmen:

- Unterhaltsberechtigter vermittelt dem Steuerpflichtigen den Alleinverdienerabsetzbetrag oder ist ein Kind im Sinne des § 106 EStG 1988: Berücksichtigung des Katastrophenschadens ohne Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988.
- Sonstiger Unterhaltsberechtigter (zB mittelloser Elternteil, Student, für den keine Familienbeihilfe mehr ausbezahlt wird): Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 mit Selbstbehalt des Unterhaltsverpflichteten (siehe Rz 868).

Bei Gebäuden ist grundsätzlich vom grundbücherlichen Eigentum im Zeitpunkt des Schadensfalles auszugehen. Ist der Steuerpflichtige Eigentümer auf Grund eines Eigentumserwerbs durch Bauführung, der Vereinbarung eines Superädifikates oder eines Baurechts, steht dies dem grundbücherlichen Eigentümer jedenfalls gleich. Hat ein Grundstück oder Gebäude mehrere Miteigentümer, ist hinsichtlich der Aufteilung der geltend gemachten Aufwendungen den Anträgen der Miteigentümer zu folgen. Ist ein Wohnungsbenutzer nicht gleichzeitig (Mit)Eigentümer, kann er Reparatur- und Sanierungsaufwendungen nur für den Wohnraum geltend machen, der von ihm genutzt wird.

Zur Ersatzbeschaffung von PKW siehe Rz 838e.

12.4.3 Kosten für die Beseitigung von unmittelbaren Katastrophenfolgen

838b

Zu den Kosten für die Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen zählen beispielsweise: Beseitigung von Wasser- und Schlammresten, Beseitigung des Schnees von

Dächern einsturzgefährdeter Gebäude, Beseitigung von Sperrmüll sowie unbrauchbar gewordener Gegenstände, Raumtrocknung sowie Mauerentfeuchtung, Anschaffung (Anmietung) von Trocknungs- und Reinigungsgeräten. Aufwendungen zur Schneeräumung von Dächern auf Grund üblicher Schneefälle – auch wenn diese ergiebig sind – stellen keine außergewöhnliche Belastung dar.

Absetzbar sind sämtliche Kosten, die mit der Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen im Zusammenhang stehen und zwar in vollem Umfang (tatsächlich bezahltes Ausmaß laut Rechnung). Dabei ist es gleichgültig, ob die Kosten im Zusammenhang mit dem Erstwohnsitz oder einem weiteren Wohnsitz anfallen oder im Zusammenhang mit einem "Luxusgut" stehen (zB sind auch Kosten für die Reinigung eines Schwimmbades oder einer Sauna absetzbar).

12.4.4 Kosten für die Reparatur und Sanierung beschädigter Gegenstände

838c

Zu den Kosten für die Reparatur und Sanierung durch die Katastrophe beschädigter, aber weiter nutzbarer Vermögensgegenstände zählen beispielsweise: Reparatur und Sanierung von weiter nutzbaren Wohnhäusern bzw. Wohnungen, Erneuerung des Dachstuhls nach einer Schneekatastrophe, Ersatz des Fußbodens, Erneuerung des Verputzes, Ausmalen von Räumen, Sanierung der Kanalisation bzw. Senkgruben, Reparatur bzw. Wiederherstellung von Zäunen und sonstigen Grundstücksumfriedungen sowie Hochwasserschutzbauten, Sanierung von Gehsteigen und Hofpflasterungen, Reparatur beschädigter PKW.

Absetzbar sind die Kosten für die Reparatur und Sanierung in dem Umfang, in dem diese Gegenstände für die "übliche Lebensführung" benötigt werden (tatsächlich bezahltes Ausmaß laut Rechnung). Nicht abgesetzt werden können daher Kosten für die Reparatur und Sanierung von Gegenständen, die nicht mehr der üblichen Lebensführung zugerechnet werden können, wie zB Kosten im Zusammenhang mit einem Zweitwohnsitz oder Sanierungskosten an einem Schwimmbad.

12.4.5 Kosten für die Ersatzbeschaffung zerstörter Gegenstände (ausgenommen PKW, siehe Rz 838e)

838d

Zu den Kosten für die Ersatzbeschaffung durch die Katastrophe zerstörter Vermögensgegenstände zählen beispielsweise: erforderlicher Neubau des gesamten Wohngebäudes oder von Gebäudeteilen, Neuanschaffung von Einrichtungsgegenständen, Neuanschaffung von Kleidung oder Geschirr.

Absetzbar sind die Kosten in dem Umfang, in dem die zerstörten Gegenstände für die "übliche Lebensführung" benötigt werden. Nicht absetzbar sind somit die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Gütern, die für die übliche Lebensführung nicht notwendig sind (zB Sportgeräte) bzw. einem gehobenen Bedarf dienen (insbesondere "Luxusgüter"). Ebenfalls nicht absetzbar sind die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Gegenständen, die nicht dem Hauptwohnsitz, sondern dem Zweitwohnsitz oder einem weiteren Wohnsitz zuzuordnen sind. Die Kosten für die Ersatzbeschaffung sind grundsätzlich mit den tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und im Ausmaß des "Neupreises" absetzbar (tatsächliches Ausmaß laut Rechnung). Werden Gegenstände ersatzbeschafft, die üblicherweise zur Lebensführung benötigt werden, gehen aber die Ersatzbeschaffungskosten über einen durchschnittlichen Standard hinaus, können nur die Vergleichskosten ("Neupreise") für die Anschaffung (Herstellung) eines Gegenstandes üblichen Standards berücksichtigt werden.

Wohnhäuser, Wohnungen

In voller Höhe absetzbar sind die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Wohneinheiten vergleichbarer Nutzungsmöglichkeit. Absetzbar sind nur die Ersatzbeschaffungskosten für den Hauptwohnsitz (in Anlehnung an die Beurteilung durch die Landesbehörden), nicht hingegen für Zweit- oder weitere Wohnsitze, Gartenhäuschen, Badehütten (Pfahlbauten), Wohnmobile, Wohnwägen. In voller Höhe absetzbar sind auch die Mietkosten für ein Überbrückungsquartier. Wird ein beschädigtes aber an sich sanierungsfähiges Eigenheim nicht saniert, sondern wird ein neues Eigenheim (eventuell an einem anderen Ort) errichtet, können die Neuerrichtungskosten in jenem Ausmaß geltend gemacht werden, das der von der Schadenskommission festgestellten Schadensumme abzüglich der darauf entfallenden Ersätze entspricht.

Einrichtungsgegenstände

In voller Höhe absetzbar sind Kosten für die Ersatzbeschaffung von Möbeln, Teppichen, Vorhängen, Wäsche (für Schlafzimmer, Badezimmer, Küche inkl. Tischwäsche), Beleuchtungskörper, Speisegeschirr, Elektro-, Haushalts-, Küchengeräten (zB Waschmaschine, Wäschetrockner, Kühlschrank, Tiefkühltruhe, Geschirrspüler, Elektroherde inkl. Mikrowellenherde), Sanitär- und Heizungsanlagen. Die Kosten für die Ersatzbeschaffung von handgeknüpften Teppichen sind mit maximal 730 Euro pro Quadratmeter absetzbar, Antiquitäten mit jeweils maximal 7.300 Euro, sofern sie die zuvor angeführten und daher dem Grunde nach abzugsfähigen Gebrauchsgegenstände ersetzen. Nicht absetzbar sind Kosten für Zier- und Dekorationsgegenstände (einschließlich Bilder und Tapisserien), Zimmerpflanzen uÄ.

Unterhaltungselektronik, Foto- und Filmausrüstungen

In voller Höhe absetzbar sind folgende Kosten, sofern die Gegenstände dem üblichen Standard entsprechen: Kosten für die Ersatzbeschaffung von Radio- und Fernsehgeräten, Satellitenanlagen, CD-Playern, Videoanlagen inkl. DVD, PC einschließlich DVD-Anlage und Brenner. Nicht absetzbar sind Ersatzbeschaffungskosten für Foto- und Film(Video)ausrüstungen.

Fahrzeuge (ausgenommen PKW)

In voller Höhe absetzbar sind die Kosten für Mopeds und Fahrräder, ausgenommen Fahrräder, die als Sportgerät ausgelegt sind (Rennräder). Nicht absetzbar sind die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Motorrädern, es sei denn, es handelt sich um das einzige von der betreffenden Person genutzte Kraftfahrzeug. Nicht absetzbar sind die Kosten für Wohnmobile und Wohnwägen.

Andere Gegenstände

In voller Höhe absetzbar sind die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Vorräten, Spielwaren, Schulbedarf, Werkzeugen, die üblicherweise im Haushalt verwendet werden, weiters die Kosten für Gräberrenovierungen. Die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Bekleidung sind bis zu einem Höchstausmaß von 2.000 Euro pro im Haushalt lebender Person absetzbar. Nicht absetzbar sind die Ersatzbeschaffungskosten für Sammlungen aller Art (zB Bücher, Briefmarken, Münzen, Weine, CDs, Videobänder, Schallplatten). Weiters nicht absetzbar sind die Kosten für ein Kellerstüberl, einen Swimmingpool, eine Sauna, die Gartengestaltung, Gartengeräte, Biotope, Grillplätze, Werkzeug- und Gartenhütten, Sportgeräte (zB Schiausrüstung, Fitnessgeräte).

12.4.6 Kosten für die Ersatzbeschaffung von PKW

838e

Die Ersatzbeschaffung von PKW führt grundsätzlich zu einer außergewöhnlichen Belastung, und zwar auch dann, wenn sich das Fahrzeug am Zweitwohnsitz befunden hat. Die Höhe der außergewöhnlichen Belastung ist mit dem Zeitwert im Zeitpunkt der Zerstörung (Beschädigung) des Fahrzeuges begrenzt, und zwar unabhängig davon, ob ein gebrauchtes oder neues Ersatzfahrzeug erworben wird. Der Zeitwert kann dabei an Hand einer achtjährigen Gesamtnutzungsdauer des (zerstörten) Fahrzeuges ("fiktiver Buchwert") errechnet werden; es ist jedoch mindestens ein Wert von 10% der seinerzeitigen Anschaffungskosten des zerstörten PKW anzunehmen. Bei Ermittlung des Zeitwertes ist von Anschaffungskosten in Höhe von maximal 40.000 Euro auszugehen.

Bei der Ersatzbeschaffung von PKW ist steuerlich nur das bisherige "Erstauto" eines Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Nutzen zB in einem Haushalt beide Ehegatten jeweils einen eigenen PKW und wurden beide PKW unbrauchbar, wird die Ersatzbeschaffung für beide PKW berücksichtigt; verfügte ein Ehegatte hingegen über zwei Autos wie etwa einen Gebrauchs-PKW sowie einen Jagd/Geländewagen, ist nur die Ersatzbeschaffung des Gebrauchs-PKW absetzbar. Für welches Familienmitglied das oder die Kraftfahrzeug(e) zugelassen waren, ist für die Zurechnung des Vermögensschadens innerhalb der Familie nicht maßgeblich; es ist von der tatsächlichen Nutzung auszugehen.

12.4.7 Nachweis der Aufwendungen

838f

Für die steuerliche Berücksichtigung von katastrophenbedingten Aufwendungen ist es grundsätzlich erforderlich, dass dem zuständigen Finanzamt die von den Gemeindekommissionen über die Schadenserhebung aufgenommenen Niederschriften vorgelegt werden. Die in der Niederschrift getroffenen Schadensfeststellungen oder - bei Fehlen von Gemeindekommissionen - die dem Katastrophenfonds vorgelegten Unterlagen betreffend Fremdleistungen sind regelmäßig die Grundlage für die steuerliche Berücksichtigung der Schadensbeseitigungskosten. Überdies sind diese Kosten selbst durch Rechnungen zu belegen. Sollte (ausnahmsweise) eine Niederschrift nicht oder nicht vollständig aufgenommen worden sein (zB wegen Lage eines Gebäudes in einem als hochwassergefährdet eingestuften Gebiet), muss eine "Selbsterklärung" unter Anschluss der entsprechenden Rechnungen beigebracht werden.

12.4.8 Finanzierung der Aufwendungen im Zusammenhang mit Katastrophenschäden

838g

Wird ein laufendes Einkommen erzielt, ist davon auszugehen, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden aus diesem laufenden Einkommen bezahlt werden. Wird zur Finanzierung der steuerlich abzugsfähigen Kosten ein Darlehen aufgenommen, sind die auf diese Kosten entfallenden Darlehensrückzahlungen - samt Zinsen - als außergewöhnliche Belastung abzuziehen (siehe auch Rz 821).

Erhält der Steuerpflichtige aus Anlass der Katastrophenschäden steuerfreie Subventionen (Katastrophenfonds, sonstige öffentliche Mittel wie zB Wohnbauförderungsbeträge), steuerfreie Spenden oder steuerfreie Bezüge, kürzen diese die abzugsfähigen Kosten. Gleiches gilt für Erlöse aus der Veräußerung ersatzbeschaffter Wirtschaftsgüter (zB Erlöse aus dem Verkauf eines Haus- oder PKW - Wracks). Weiters kürzen Ersätze von

Versicherungen die Reparatur- oder Ersatzbeschaffungskosten für das versicherte Wirtschaftsgut (zB Kaskoversicherung für PKW).

Bei der Verrechnung der steuerfreien Ersätze sind im Wesentlichen folgende Fälle denkbar:

- Der Steuerpflichtige hat im Jahr des Katastrophenschadens keine Reparatur oder Ersatzbeschaffung gezahlt, aber bereits eine Akontozahlung auf eine steuerfreie Subvention erhalten; diese Akontozahlung kürzt die Aufwendungen im Jahr (in den Jahren) der Bezahlung.

  Beispiel:

  Jahr 2002 - keine Aufwendungen, aber Akontozahlung 5.000 Euro; Jahr 2003 - Aufwendungen 50.000 Euro, Abschlusszahlung des Katastrophenfonds 15.000 Euro. Die Aufwendungen des Jahres 2003 sind um den Gesamtbetrag von 20.000 Euro zu kürzen.

- Der Steuerpflichtige hat im Jahr des Katastrophenschadens Reparaturen oder Ersatzbeschaffungen gezahlt und eine Akontozahlung für eine steuerfreie Subvention erhalten; bis zur Antragstellung liegt aber noch keine endgültige Abrechnung vor. Die Aufwendungen im Katastrophenjahr sind um die Akontozahlung, die Aufwendungen in einem Folgejahr um später zuerkannte Subventionen zu kürzen.

  Beispiel:

  Jahr 2002 – Aufwendungen 15.000 Euro, Akontozahlung 5.000 Euro; Jahr 2003 - Aufwendungen 30.000 Euro, Abschlusszahlung 15.000 Euro. Die Aufwendungen des Jahres 2002 sind um 5.000 Euro, die des Jahres 2003 um 15.000 Euro zu kürzen; zu berücksichtigen sind daher für 2002 10.000 Euro und für 2003 15.000 Euro.

- Der Steuerpflichtige hat im Jahr des Katastrophenschadens Reparaturen oder Ersatzbeschaffungen durch die Aufnahme eines Darlehens finanziert und erhält im Folgejahr eine steuerfreie Subvention. Die jährlichen Zinsen- und Darlehensrückzahlungen sind anteilsmäßig (entsprechend dem Verhältnis der Subventionen zu den Reparaturen bzw. Ersatzbeschaffungen) zu kürzen.

  Beispiel:

  Jahr 2002 - Aufwendungen von 50.000 Euro werden mittels eines Darlehens finanziert, keine Aufwendungen; Jahr 2003 – Subvention 20.000 Euro, das sind 40% der Aufwendungen. Die jährlichen Zinsen- und Darlehensrückzahlungen sind daher im Ausmaß von 60% abzugsfähig.

- Der Steuerpflichtige hat im Jahr des Katastrophenschadens bereits Reparaturen oder Ersatzbeschaffungen gezahlt, er erhält aber erst in einem späteren Jahr die Ersatzleistung. Die Ersatzleistung des späteren Jahres kürzt die außergewöhnliche Belastung des früheren Jahres.

Beispiel:

Jahr 2002 – Aufwendungen 20.000 Euro; Jahr 2003 Versicherungsersatz 5.000 Euro. Die außergewöhnliche Belastung beträgt daher im Jahr 2002 15.000 Euro.

12.5 Behinderungen (§ 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988)

12.5.1 Anspruchsvoraussetzungen bei Behinderung

839

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen)

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder
- bei eigenem Anspruch oder bei Anspruch des (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988),

so stehen ihm die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen nach Maßgabe der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idgF, zu.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Behinderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständig können gemäß § 35 Abs. 2 erster bis dritter Teilstrich EStG 1988 folgende Stellen sein:

- Der Landeshauptmann: Bei Empfängern einer Opferrente,
- Die Sozialversicherungsträger: Bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen: In allen übrigen Fällen und bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art.

Ab der Veranlagung 2005 ist die Vorlage einer Bescheinigung gem. § 35 Abs. 2 EStG 1988 nicht erforderlich, wenn der Steuerpflichtige die Zustimmung zur elektronischen Übermittlung der maßgeblichen Daten gem. § 35 Abs. 8 EStG 1988 erteilt hat. Die Übermittlung dieser Daten ist auch dann zulässig, wenn vom Steuerpflichtigen in der Vergangenheit ein

Freibetrag im Sinne des § 35 Abs. 1 bis 3 und 7 EStG 1988 beantragt wurde. Bei unterschiedlichen Angaben sind jene maßgeblich, die aus der Datenübermittlung hervorgehen. Im Falle der Datenübermittlung hat die amtswegige Berücksichtigung der Freibeträge zu erfolgen.

Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen übermittelt die für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne des § 35 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 erforderlichen Daten elektronisch an die zuständigen Finanzämter, sowie an Arbeitgeber, die Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 EStG 1988 auszahlen.

839a

Bescheinigungen, die vor dem 1. Jänner 2005 von der nach der alten Rechtslage zuständigen Stelle ausgestellt wurden, behalten ihre Gültigkeit auch nach dem 1. Jänner 2005 weiter.

Antragstellung beim Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen

839b

Behinderte Menschen, die in Österreich einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, haben zum Nachweis der Behinderung bei der örtlich zuständigen Landesstelle des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen einen Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses nach dem Bundesbehindertengesetz (BBG), BGBl. Nr. 283/1990, zu stellen.

Die Anträge auf Ausstellung eines Behindertenpasses sind bei der jeweiligen Landesstelle des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (auch im Internet unter www.help.gv.at, HELP-Amtshelfer für Behinderung, Behindertenpass) sowie bei jedem Finanzamt erhältlich.

Dem Antrag sind vorhandene Unterlagen zur Behinderung (insbesondere ausführliche ärztliche Gutachten) und ein Lichtbild (Passbild, nicht älter als ein halbes Jahr) anzuschließen.

Alle Eingaben und die Ausstellung des Behindertenpasses sind gebührenfrei (§ 51 BBG).

839c

Der Grad der Behinderung wird durch ärztliche Sachverständige des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen festgestellt.

Für unbeschränkt Steuerpflichtige ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (z.B. bei Option nach § 1 Abs. 4 EStG 1988) kann im Amtshilfeverfahren durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen ein Gutachten betreffend den Grad der Behinderung für das Finanzamt erstellt werden.

Ausstellung des Behindertenpasses

839d

Ein Behindertenpass kann nur bei einem festgestellten Grad der Behinderung von mindestens 50% ausgestellt werden (§ 40 BBG). Der Behindertenpass hat neben den persönlichen Daten auch den festgestellten Grad der Behinderung oder die Minderung der Erwerbsfähigkeit zu enthalten (§ 42 BBG). Zusätzliche Eintragungen sind möglich und können vom behinderten Menschen beantragt werden. Diese zusätzlichen Eintragungen erleichtern die Beurteilung der Frage, ob Freibeträge nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, zustehen.

Beispiele für zusätzliche Eintragungen:

- Hinweise auf das Erfordernis einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996:
  - „Diät 1" oder „D 1": Gesundheitsschädigung gemäß § 2 Abs. 1 erster Teilstrich liegt vor (Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids)
  - „Diät 2" oder „D 2": Gesundheitsschädigung gemäß § 2 Abs. 1 zweiter Teilstrich liegt vor (Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit)
  - „Diät 3" oder „D 3": Diätverpflegung gemäß § 2 Abs. 1 dritter Teilstrich ist erforderlich (Magenkrankheit oder eine andere innere Krankheit)
- Gehbehinderung; Ausweis gemäß § 29b StVO (wenn bereits ausgestellt); Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf Grund dauernder Gesundheitsschädigung
- Blindheit; starke Sehbehinderung; ist auf Blindenführhund angewiesen
- Gehörlosigkeit; schwere Hörbehinderung

Im Verfahren auf Ausstellung eines Behindertenpasses ergeht ein ausführliches Gutachten, das dem Finanzamt über Aufforderung im Einzelfall vorgelegt werden kann.

Ein Behindertenpass kann vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen auch befristet ausgestellt werden. Die neuerliche Untersuchung kann zur Verlängerung des Behindertenpasses oder auch zu seiner Einziehung führen.

Wird dem Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses nicht stattgegeben, weil der vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen festgestellte Grad der Behinderung 50% nicht erreicht, ist ein Bescheid zu erlassen. Der Abweisungsbescheid enthält den vom Bundesamt

für Soziales und Behindertenwesen festgestellten Grad der Behinderung, sofern dieser mindestens 25 % beträgt.

Berufung gegen Bescheide des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen

839e

Ein Bescheid, mit dem ein Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses abgewiesen wird, oder mit dem ein bereits ausgestellter Behindertenpass entzogen wird, ist mit Berufung bekämpfbar (§ 45 Abs. 2 BBG). Da sich der Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses auch auf den festgestellten Grad der Behinderung richtet, kann auch gegen den festgestellten Grad der Behinderung Berufung erhoben werden, wenn dieser nach Auffassung des behinderten Menschen zu niedrig ist (zB 60% statt vermeintlich 80%). Das Recht, Berufung zu erheben, besteht auch bei Verweigerung der Eintragung eines zusätzlichen Vermerkes.

Über die Berufung entscheidet die Bundesberufungskommission nach dem Bundesberufungskommissionsgesetz (BGBl. I Nr. 150/2002) endgültig.

Wirkung der Feststellungen des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen

839f

Die rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses ist nicht möglich.

Die im Laufe eines Kalenderjahres erfolgte Feststellung des Grades einer Behinderung gilt für Zwecke der Steuerermäßigung aus Vereinfachungsgründen immer für das ganze Kalenderjahr. Werden in einem Kalenderjahr vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen auf Grund mehrerer Befunde (zB auf Grund eines Antrages auf Neufestsetzung oder einer Neuuntersuchung bei Befristung) unterschiedliche Grade der Behinderung festgesetzt, ist aus Vereinfachungsgründen für das ganze Kalenderjahr der höhere festgestellte Grad der Behinderung anzusetzen.

Ist die Behinderung die Folge eines Ereignisses (z.B. eines Unfalles, einer Operation oder Spitalsaufenthalt im Zuge einer schweren Erkrankung), gilt der festgestellte Grad der Behinderung aus Vereinfachungsgründen für Zwecke der Steuerermäßigung immer rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses (Unfall, Operation, Spitalsaufenthalt).

In anderen Fällen ist die rückwirkende Feststellung eines Grades der Behinderung grundsätzlich nicht möglich. In besonderen Ausnahmefällen kann das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen auf Grund entsprechender Befunde mit einem Gutachten feststellen, dass ein bestimmter Grad der Behinderung schon ab einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit vorgelegen hat.

839g

Bei Zuerkennung von Pflegegeld ist, sofern ein Behindertenpass (noch) nicht ausgestellt wurde, von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) auszugehen, sodass in diesen Fällen ein Nachweis nicht erforderlich ist.

839h

Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs.1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF kann durch eine Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (siehe Rz 839d) erfolgen.

Hängt die jeweilige Diät mit der Einstufung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen zusammen und wurde eine mindestens 25 %ige Erwerbsminderung für diese Leiden festgestellt, entfällt der Abzug des Selbstbehaltes im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988. In allen anderen Fällen ist ein Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 abzuziehen.

840

Die Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, beinhaltet insbesondere folgende Regelungen:

- § 1 Behinderung,
- § 2 Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung,
- § 3 Kfz- und Taxikosten bei Gehbehinderung,
- § 4 Aufwendungen für Hilfsmittel und Heilbehandlung, sowie
- § 5 Freibetrag für erheblich behinderte Kinder.

12.5.2 Behinderung des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners

12.5.2.1 Allgemeines

841

Mehraufwendungen infolge einer längerfristigen körperlichen oder geistigen Behinderung des Steuerpflichtigen selbst oder - bei Bestehen des Anspruchs auf den Alleinverdienerabsetzbetrag - seines (Ehe-)Partners sind als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt (§ 1 der Verordnung des

BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF). Sie werden, wenn keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) bezogen wird, durch einen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 berücksichtigt. Gemäß dieser Gesetzesstelle werden folgende Freibeträge jährlich gewährt:

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von
25% bis 34%	75,00 Euro
35% bis 44%	99,00 Euro
45% bis 54%	243,00 Euro
55% bis 64%	294,00 Euro
65% bis 74%	363,00 Euro
75% bis 84%	435,00 Euro
85% bis 94%	507,00 Euro
ab 95%	726,00 Euro

Eine kurze, vorübergehende Minderung der Erwerbsfähigkeit (beispielsweise durch Prellungen oder durch eine Rissquetschwunde) kann keinen Anspruch auf einen auch nur aliquoten Teil des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 auslösen (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0262).

Die (Pausch-)Beträge gemäß den § 2, § 3 und 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, stehen hingegen auch dann zu, wenn Pflegegeld bezogen wird und ein Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 deshalb ausgeschlossen ist. Wird Pflegegeld (eine pflegebedingte Geldleistung) nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen, steht der Freibetrag in dem Kalenderjahr, in dem erstmals Pflegegeld bezogen wird, in voller Höhe zu. Im darauf folgenden Kalenderjahr (in den darauf folgenden Kalenderjahren), in dem (in denen) Pflegegeld bezogen wird, steht der Freibetrag nicht mehr zu. Sollte der Pflegegeldbezug in der Folge wegfallen, steht der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 erst wieder für jenes Kalenderjahr zu, in dem ganzjährig kein Pflegegeld bezogen wird.

842

Sind beide (Ehe-)Partner gemäß § 35 EStG 1988 behindert, hat ein Alleinverdiener Anspruch auf beide Pauschbeträge des § 35 Abs. 3 EStG 1988. Gegebenenfalls kann er auch die besonderen Pauschbeträge nach § 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche

Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zweifach beanspruchen. Werden von einem Steuerpflichtigen, dem der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht, im Rahmen seiner Unterhaltspflicht Kosten der Behinderung seines (Ehe-)Partners übernommen, so ist ein Abzug nur unter Berücksichtigung des Selbstbehalts möglich. Werden in diesem Fall vom behinderten (Ehe-)Partner die Pauschbeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 beansprucht, so sind die Aufwendungen zuvor auch um den Selbstbehalt zu kürzen.

843

Beträgt der Grad der Behinderung mindestens 25%, so erfolgt kein Abzug eines Selbstbehalts. Die Berücksichtigung der Mehraufwendungen erfolgt entweder durch Ansatz der Pauschbeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 oder in Höhe der tatsächlichen Kosten (§ 34 Abs. 6 vierter Teilstrich EStG 1988). Dies gilt auch bei Bezug einer pflegebedingten Geldleistung, wobei diesfalls nur der die pflegebedingte Geldleistung übersteigende Betrag zu berücksichtigen ist (§ 34 Abs. 6 fünfter Teilstrich EStG 1988).

12.5.2.2 Besondere (zusätzliche) Aufwendungen laut der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF

844

Werden die Pauschbeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 beansprucht, so können im Zusammenhang mit der Behinderung nur die in der gegenständlichen Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, angeführten Aufwendungen zusätzlich geltend gemacht werden (vgl. § 2 betr. Krankendiätverpflegung, § 3 betr. Kraftfahrzeug- bzw. Taxikosten, § 4 betr. Hilfsmittel und Heilbehandlung; siehe dazu Rz 850 f).

Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung sind in diesem Fall ebenfalls stets in Höhe der Pauschalbeträge des § 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, anzusetzen. Werden an Stelle der Pauschbeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 die tatsächlichen Kosten geltend gemacht, dann sind die Mehrkosten auf Grund sämtlicher Behinderungen nachzuweisen. In diesem Fall sind daher auch allfällige Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung nur in tatsächlich nachgewiesener Höhe zu berücksichtigen. Krankheitskosten, die mit der die Minderung der Erwerbsfähigkeit verursachenden Behinderung nicht in ursächlichem Zusammenhang stehen (zB Kosten einer Augenoperation bei einem Gehbehinderten), sind unter Berücksichtigung des Selbstbehalts neben den Mehraufwendungen auf Grund der Behinderung absetzbar.

12.5.2.3 Krankendiätverpflegung

845

Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung (§ 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids	70 Euro
Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit	51 Euro
Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit	42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

846

Beträgt der Grad der Behinderung weniger als 25%, so sind Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sowohl bei Geltendmachung der Pauschalbeträge als auch bei Nachweis der tatsächlichen Kosten unter Berücksichtigung des Selbstbehalts abzuziehen.

12.5.2.4 Gehbehinderung

847

Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 153 Euro monatlich zu berücksichtigen (§ 3 Abs. 1 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF). Das Vorliegen einer Körperbehinderung ist durch

- eine Bescheinigung gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung 1960,
- einen ("alten") Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1952,
- eine Feststellung im Sinne des § 36 Abs. 2 Z 3 BBG 1990 oder
- die Eintragung einer dauernden Gehbehinderung, der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG 1990)

nachzuweisen.

848

Sind beide (Ehe-)Partner gehbehindert im Sinne des § 3 Abs. 1 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, so hat ein alleinverdienender Steuerpflichtiger mit einem Kraftfahrzeug nur Anspruch auf den einfachen Pauschbetrag von 153 Euro. Zusätzlich können allerdings Kosten seines (Ehe-)Partners für Taxifahrten bis zu 153 Euro monatlich von ihm geltend gemacht werden. Bei zwei Fahrzeugen kann der Alleinverdiener insgesamt 306 Euro absetzen. Ohne eigene Kraftfahrzeuge kann er den doppelten Höchstbetrag für Taxikosten, maximal somit 306 Euro monatlich, beanspruchen. Mehraufwendungen eines Gehbehinderten im Zusammenhang mit der Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges können nur in Höhe der Pauschbeträge abgesetzt werden. Die Berücksichtigung tatsächlicher Aufwendungen (zB Kosten einer behindertengerechten Adaptierung des Kraftfahrzeuges) ist nicht möglich. Allerdings können Aufwendungen für nicht mit dem Betrieb des Kraftfahrzeuges verbundene Hilfsmittel zusätzlich geltend gemacht werden (siehe Rz 850).

849

Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen (§ 3 Abs. 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF).

Steht das Kraftfahrzeug, mit dem der Gehbehinderte von einem Familienangehörigen befördert wird, im Eigentum des gehbehinderten Steuerpflichtigen, dann kommt der pauschale Freibetrag von 153 Euro gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zum Ansatz.

Steht das Kraftfahrzeug im Eigentum eines Familienangehörigen, kommt weder der Freibetrag des § 3 Abs. 1 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zur Anwendung, noch liegen Taxifahrten im Sinne des § 3 Abs. 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, vor. Soweit allerdings Fahrten im Zusammenhang mit Maßnahmen der Heilbehandlung stehen (zB Arztbesuch, Spitalsaufenthalt), liegen bei Verwendung eines familieneigenen Kraftfahrzeuges in Höhe des amtlichen Kilometergeldes (ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen) Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, vor.

Als gehbehindert im Sinne des § 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, sind auch Blinde und Schwerstsehbehinderte

anzusehen, wenn sie eine Blindenzulage bzw. Blindenbeihilfe beziehen. Der Abzug von Taxikosten setzt voraus, dass entsprechende Aufwendungen nachgewiesen werden.

12.5.2.5 Hilfsmittel

850

Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel). Zu den Hilfsmitteln gehören auch Vorrichtungen an einem Kraftfahrzeug, die nicht unmittelbar dem Betrieb des Kraftfahrzeuges dienen (zB Hebebühne oder Rampe für Rollstuhl).

12.5.2.6 Heilbehandlung

851

Als Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, ab 1. Jänner 1998) gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes (ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen) bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar. Wird der Freibetrag gemäß § 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, von 153 Euro für ein eigenes KFZ in Anspruch genommen, können für Fahrten mit diesem keine zusätzlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Verbandsmaterialien usw. Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten.

12.5.3 Behinderung von Kindern

12.5.3.1 Behinderte Kinder ohne erhöhte Familienbeihilfe

852

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für behinderte Kinder sind bei einem Grad der Behinderung des Kindes von mindestens 25%, aber ohne Bezug der erhöhten Familienbeihilfe, wenn der Steuerpflichtige oder sein (Ehe-)Partner Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag hat, durch den Freibetrag gemäß

§ 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen; Voraussetzung dafür ist, dass für dieses Kind keine pflegebedingte Geldleistung bezogen wird.

853

Unabhängig von einem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 können bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag

- der Pauschbetrag wegen Krankendiätverpflegung (§ 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF; siehe Rz 845 f),
- nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF; siehe Rz 850) sowie
- Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF; siehe Rz 851) im nachgewiesenen Ausmaß

berücksichtigt werden. Bei einem Grad der Behinderung von weniger als 25% ist eine Kürzung um den Selbstbehalt vorzunehmen.

854

Ein Pauschbetrag gemäß § 3 Abs. 1 oder 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, für ein Kraftfahrzeug oder nachgewiesene Taxikosten steht für Kinder nicht zu, da bei einer 50%igen (Geh-)Behinderung des Kindes regelmäßig der besondere Pauschbetrag gemäß § 5 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zur Anwendung kommt.

855

Haben mehrere Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 bzw. einen solchen nach der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, ist der Pauschbetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen.

856

Besteht Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, können an Stelle der Freibeträge gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 die (tatsächlichen) Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung des Kindes, gegebenenfalls nach Kürzung um eine pflegebedingte Geldleistung, als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 fünfter Teilstrich EStG 1988).

12.5.3.2 Behinderte Kinder mit erhöhter Familienbeihilfe

857

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind durch Gewährung eines Freibetrages gemäß § 5 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten in Höhe von 262 Euro monatlich, vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen, zu berücksichtigen (vgl. VwGH 26.9.2000, 99/13/0190). Bei Unterbringung des behinderten Kindes in einem Vollinternat vermindert sich der Freibetrag von 262 Euro pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel (§ 5 Abs. 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF). Der monatliche (allenfalls auf Grund der Internatsunterbringung reduzierte) Freibetrag von 262 Euro gemäß § 5 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, ist für jene Kalendermonate zu kürzen, für die Pflegegeld bezogen wird. Für jene Monate im Kalenderjahr, für die kein Pflegegeld bezogen wird, steht der Freibetrag ungekürzt zu.

858

Neben dem Freibetrag von 262 Euro bzw. bei Bezug höheren Pflegegeldes ohne Berücksichtigung des Freibetrages sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen:

- Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (siehe Rz 850),
- Kosten der Heilbehandlung (siehe Rz 851) sowie
- das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte.

Gemäß § 1 Abs. 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, sind nur Mehraufwendungen gem. §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen. Daher ist das Pflegegeld auf das Schulgeld für eine Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte anzurechnen, soweit es den Freibetrag von 262 Euro übersteigt (siehe auch Rz 864).

Beispiel:

Für ein Kind steht ganzjährig erhöhte Familienbeihilfe zu. Weiters bezieht es ganzjährig Pflegegeld für die Pflegestufe 4 in Höhe von 560,30 Euro monatlich (620,30 Euro abzüglich Anrechung der erhöhten Familienbeihilfe gemäß § 7 Bundespflegegeldgesetz in Höhe von 60 Euro). Von Montag bis Freitag besucht es eine Behindertenwerkstätte in der Zeit von 8.00 Uhr bis 17.00 Uhr. Der Kostenbeitrag für die Behindertenwerkstätte beträgt monatlich 353 Euro (wird von den Eltern bezahlt). Zusätzlich ist ein jährlicher Förderbeitrag von 277 Euro zu leisten.

Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung:

Kosten für die Behindertenwerkstätte (353 Euro x 12)	*4.236 Euro*
zuzüglich jährlicher Förderbeitrag	*277 Euro*
jährliche Aufwendungen für die Unterrichtserteilung somit	*4.513 Euro*
Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (262 Euro x 12)	*3.144,00 Euro*
zuzüglich Aufwendungen für die Unterrichtserteilung	*4.513,00 Euro*
abzüglich Pflegegeld (560,30 Euro x 12)	*- 6.723,60 Euro*
außergewöhnliche Belastung somit	*933,40 Euro*

859

Als Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte (§ 5 Abs. 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF) gelten auch Kostenbeiträge an das Land für den Besuch einer Behindertenschule oder einer Behindertenwerkstätte auf Grund (landes-)gesetzlicher Regelungen sowie Aufwendungen für Betreuungsstunden im Rahmen der sonderpädagogischen Förderung im Kindergarten.

860

Bei Unterbringung des Kindes in einem Vollinternat vermindert sich der (allenfalls um das Pflegegeld reduzierte) Freibetrag von 262 Euro monatlich pro Tag des (durchschnittlichen) Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel (das sind 8,73 Euro pro Tag). In diesem Fall können aber die zusätzlich anfallenden Kosten für die Unterbringung als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

861

Wird ein Teil des Pflegegeldes für ein behindertes Kind für die Wohnunterbringung in einem Internat oder innerhalb einer Wohngemeinschaft einbehalten und steht der restliche Teil des Pflegegeldes einem Elternteil für die teilweise Unterbringung und Pflege im Haushalt zu, sind auf Grund (landes-)gesetzlicher Vorschriften vom anderen (getrennt lebenden) Elternteil zu leistende Kostenbeiträge für die auswärtige Wohnungsunterbringung in voller Höhe als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

862

Vor Berücksichtigung der Aufwendungen für die Unterrichtserteilung ist der pauschale Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, von 262 Euro monatlich pro Tag des (durchschnittlichen) Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel gemäß § 5 Abs. 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zu kürzen, wenn eine Unterbringung in einem Vollinternat erfolgt. Der (gegebenenfalls bei Aufenthalt in einem Vollinternat gemäß § 5 Abs. 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, gekürzte) Freibetrag von 262 Euro monatlich ist um ein Zwölftel der jährlichen Kosten der Unterrichtserteilung zu erhöhen. Im Falle des Bezuges von Pflegegeld ist der so ermittelte Betrag für jene Monate, für die Pflegegeld bezogen wurde, um das monatliche Pflegegeld (monatliche pflegebedingte Geldleistung) zu kürzen.

12.5.4 Übersichten über mögliche Freibeträge

863

12.5.4.1 Behinderte

Freibetrag	Behinderte ohne Pflegegeld	Behinderte mit Pflegegeld
Pauschaler Freibetrag bei einem Grad der Behinderung von 25% und mehr	ja	nein *)
Pauschaler Freibetrag für Diätverpflegung	ja	ja
Freibetrag für eigenes KFZ bei Gehbehinderung	ja	ja
Freibetrag für Taxikosten (wenn kein eigenes KFZ) bei Gehbehinderung	ja	ja
Aufwendungen für Behindertenhilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung	ja	ja

*) wenn im laufenden Jahr oder im Vorjahr ganzjährig Pflegegeld bezogen wurde.

864

12.5.4.2 Behinderte Kinder

	Behinderung mindestens 25% ohne erhöhte Familienbeihilfe	Behinderung mit erhöhter Familienbeihilfe	Behinderung mit erhöhter Familienbeihilfe und mit Pflegegeld

Pauschaler Freibetrag je nach Grad der Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988	ja	nein	nein
Pauschaler Freibetrag von 262 Euro	nein	ja	ja (gekürzt um Pflegegeld)
Pauschaler Freibetrag für Diätverpflegung	ja	nein	nein
Freibetrag für eigenes KFZ	nein	nein	nein
Freibetrag für Taxikosten	nein	nein	nein
Aufwendungen für Behindertenhilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung	ja	ja	ja
Schulgeld für Behindertenschule	ja	ja	ja (gekürzt um Pflegegeld)

12.6 Unterhalt (§ 34 Abs. 7 EStG 1988)

12.6.1 Nicht abzugsfähige Unterhaltsaufwendungen

865

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 sind laufende Unterhaltszahlungen

- an den (geschiedenen) Ehegatten (VwGH 23.3.1999, 98/14/0133),
- an den dauernd getrennt lebenden Ehepartner (VwGH 18.3.1997, 93/14/0017),
- an (un-)eheliche Kinder (VwGH 23.3.1999, 98/14/0119),
- an Kinder aus geschiedenen Ehen,
- an mittellose Angehörige (Eltern, usw.) und
- an den "qualifizierten" Lebensgefährten (§ 106 Abs. 3 EStG 1988)

von der Berücksichtigung nach § 34 EStG 1988 ausgenommen. Grundsätzlich sind einmalige, dem Familienrecht zuzuordnende Leistungen wie beispielsweise

- Abgeltungsbeträge nach § 98 ABGB sowie
- Heiratsgut und -ausstattung (§ 1220 ABGB und § 1231 ABGB)

ebenso nicht abzugsfähig wie Unterhaltszahlungen, die nicht in Erfüllung einer zivilrechtlichen Pflicht erbracht werden (VwGH 28.3.2000, 99/14/0307).

866

Unterhaltsleistungen für Kinder werden grundsätzlich - je nach Voraussetzungen (§ 34 Abs. 7 Z 1 und 2 EStG 1988) - durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag sowie den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Unterhaltsleistungen für haushaltszugehörige Kinder im Ausland, bei denen der Anspruch auf Familienbeihilfe nach § 2 Abs. 5 FLAG ausgeschlossen ist, sind hingegen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (VfGH 4.12.2001, B 2366/00). Dies bedeutet, dass der halbe Unterhalt (VfGH 17.10.1997, G168/96, G285/96; VfGH 30.11.2000, B 1340/00) ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden kann.

Von dieser Ausnahmeregelung betroffen sind Unterhaltsleistungen von in Österreich beschäftigten Steuerpflichtigen außerhalb des EWR bzw. der Schweiz, deren Kinder sich ständig in einem Staat außerhalb des EWR bzw. der Schweiz aufhalten.

Das individuelle Ausmaß der zu berücksichtigenden Unterhaltspflicht des Steuerpflichtigen orientiert sich unter anderem am jeweiligen angemessenen Unterhalt im Ausland und den eventuellen ausländischen Familienleistungen. Es bestehen keine Bedenken, diese außergewöhnliche Belastung mit 50 Euro pro Monat und Kind - ohne Abzug eines Selbstbehaltes - zu schätzen.

Die Existenz des Kindes (der Kinder) ist anhand der Geburtsurkunde und einer amtlichen Bescheinigung der jeweiligen Heimatbehörde des Kindes (der Kinder) nachzuweisen. Für diese Urkunden bzw. Bescheinigungen sind auf Verlangen deutsche Übersetzungen beizubringen.

Die Unterhaltsleistungen sind bis zum vollendeten 15. Lebensjahr des Kindes zu berücksichtigen, darüber hinaus ist ein entsprechender Nachweis über die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit zu erbringen. Die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit ist durch eine entsprechende amtliche Bescheinigung nachzuweisen (zB Schulbesuchsbestätigung, Bescheinigung über die Arbeitslosigkeit oder das vergebliche Bemühen um Arbeit).

Ab der Volljährigkeit des Kindes darf nach § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 (Verfassungsbestimmung) keine außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wobei die jeweiligen nationalen Volljährigkeitsbestimmungen (siehe Rz 1407) heranzuziehen sind.

Beispiel:

Zwei minderjährige Kinder eines in Österreich nichtselbständig Tätigen leben in der Türkei im Haushalt des Steuerpflichtigen. Es stehen weder Kinder- noch Unterhaltsabsetzbeträge zu. Die Unterhaltslasten sind als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen; die Höhe ist mit 1.200 Euro (50 Euro x 2 x 12) pro Kalenderjahr zu schätzen.

Es bleibt dem Steuerpflichtigen allerdings unbenommen nachzuweisen, dass die Hälfte des tatsächlich geleisteten Unterhaltes den Betrag von 50 Euro übersteigt und daher diese Hälfte (ohne Selbstbehalt) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist. Im Hinblick darauf, dass eine Unterhaltsverpflichtung sich am jeweiligen angemessenen Unterhalt im Ausland orientiert, wird dies im Regelfall nur auf Unterhaltsleistungen an Kinder in Hochpreisländern zutreffen (zB in Japan, nicht jedoch etwa in der Türkei). Wird der tatsächlich geleistete Unterhalt geltend gemacht, dann sind im Hinblick auf die bei Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht jedenfalls folgende Unterlagen als Beweismittel beizubringen:

- Geburtsurkunde des Kindes (der Kinder)
- Bestätigung der jeweiligen Wohnortgemeinde des Kindes (der Kinder)
- Bankbestätigung über die überwiesenen Beträge, aus denen der Empfänger und der Verwendungszweck hervorgeht (eine "Bestätigung" mit dem Inhalt, dass "ich für Herrn ..... im Jahre ..... für sein Kind ..... an die Familie .... in ..... den Betrag von ..... übergeben habe" ist nicht ausreichend!)
- Nachweis über die Höhe der Unterhaltsverpflichtung für das betreffende Kind (die betreffenden Kinder) nach den jeweiligen nationalen Bestimmungen
- Bestätigung über die Höhe erhaltener ausländischer Familienleistungen bzw. Bestätigung, dass solche Familienleistungen nicht ausbezahlt wurden.

Alle Bestätigungen und Nachweise sind über Verlangen in deutscher Übersetzung beizubringen.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist - im Rahmen der §§ 303 und 303a BAO - durchzuführen, wenn

- bei der (Arbeitnehmer-)Veranlagung nicht alle Bedingungen bekannt waren, die eine Beurteilung über das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung ermöglichten, und
- die zuvor angeführten Beweismittel für das jeweils betroffene Kalenderjahr vorgelegt werden.

Bei Verdacht, dass gefälschte oder falsche Unterlagen vorgelegt werden, sind allfällige Maßnahmen im Einvernehmen mit dem Strafsachenbereich zu setzen.

867

Unterhaltspflichten gegenüber dem (dauernd getrennt lebenden) Ehegatten sind nicht zu berücksichtigen (vgl. VfGH 17.10.1997, G 168/96). Unterhaltsleistungen für den (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten. Laufende Unterhaltsleistungen sind selbst dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn eine rechtliche Verpflichtung - beispielsweise Notsituation der geschiedenen Partnerin oder der Eltern - zur Leistung besteht (vgl. VwGH 26.11.1997, 95/13/0146). Zahlungen im Zusammenhang mit Betriebskrediten der Ehegattin sind keine (absetzbaren) Unterhaltsleistungen. Es besteht keine sittliche Pflicht, der Ehegattin, die nicht über ausreichendes Kapital verfügt, die Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit durch Übernahme von Sicherheiten im Zusammenhang mit einem Bankkredit zu ermöglichen, wenn die Ehegattin auch eine andere, nichtselbständige Tätigkeit zur Sicherung des Unterhalts aufnehmen könnte (VwGH 15.2.1994, 93/14/0227). Selbst der Umstand, dass die Ehegattin wegen der Erziehung von zwölf leiblichen Kindern und der damit verbundenen umfangreichen Haushaltsführung keinen eigenen Pensionsanspruch erwerben konnte, berührt die fehlende Abzugsfähigkeit nicht (VwGH 23.3.1999, 98/14/0133). Unterhaltsleistungen an den dauernd getrennt lebenden Ehepartner fehlt ebenso das Merkmal der Außergewöhnlichkeit (vgl. VwGH 18.3.1997, 93/14/0017).

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Eheschließung sind als Folge der privaten Lebensgestaltung zu beurteilen.

12.6.2 Abzugsfähige Unterhaltsaufwendungen (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988)

868

Unterhaltsleistungen sind nur dann steuerlich absetzbar, wenn sie beim Berechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Derart berücksichtigungsfähige Zahlungen unterliegen nur dem Selbstbehalt des Verpflichteten (§ 34 Abs. 4 EStG 1988). Darunter fallen insbesondere Krankheitskosten oder die Kosten für die Beseitigung von Katastrophenschäden, die für einkommenslose bzw. einkommensschwache Angehörige übernommen werden. Kosten der auswärtigen Berufsausbildung von Kindern (siehe Rz 873 ff). Mehraufwendungen für behinderte Personen (siehe Rz 857 ff) im Sinne des § 8 Abs. 4 FLAG 1967 sowie Aufwendungen für die Beseitigung von Katastrophenschäden, die für Unterhaltsberechtigte übernommen werden, die den Alleinverdienerabsetzbetrag vermitteln oder Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 sind (siehe Rz 838a), sind von einer Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG 1988 ausgenommen.

868a

Verliert ein Kind ohne sein Verschulden die Selbsterhaltungsfähigkeit bzw. Existenzgrundlage durch Krankheit, Verletzung und dergleichen, sind notwendig werdende Umschulungskosten abzugsfähig (VwGH 18.2.1999, 97/15/0047).

869

Erfolgt die Unterbringung in einem Alters-(Pflege-)Heim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit, können die Kosten, die ein naher Angehöriger als Unterhaltsverpflichteter trägt, nach § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden, sofern die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen verfügt. Das Ausmaß der rechtlichen Verpflichtung eines Kindes für die Kostentragung krankheitsbedingter Aufwendungen ist nicht in Höhe des gesetzlichen Unterhaltsanspruches zu begrenzen, da derartige Zahlungen bereits dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Öffentliche Zuschüsse mindern die anfallenden Kosten.

870

Für das Tragen von Krankheitskosten der Ehegattin ergibt sich aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung. Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur solche, die unmittelbar zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet werden, nicht aber bloß mittelbar mit der Krankheit zusammenhängen (siehe auch Rz 902). Die Unterhaltspflicht umfasst demnach nicht Zahlungen zur Beseitigung einer finanziellen Belastungssituation, wenn es auch der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass sich solche Zahlungen positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018).

871

Innerhalb des Kreises mehrerer Unterhaltsverpflichteter sind Krankheitskosten nur bei dem Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, der sie tatsächlich trägt.

872

Sind die Einkommensverhältnisse des Unterhaltsberechtigten derart gelagert, dass er nicht in der Lage ist, die Aufwendungen im vollen Umfang selbst zu tragen, ist nicht zu untersuchen, ob der Unterhaltsberechtigte selbst oder ein anderer Unterhaltsverpflichteter zivilrechtlich zur teilweisen Kostentragung verpflichtet wäre. Werden an Personen, die nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen leben, laufende Unterhaltsleistungen erbracht, so ist nur ein Mehrbetrag, der aus dem Titel der Krankheit usw. geleistet wird, als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

12.7 Auswärtige Berufsausbildung eines Kindes (§ 34 Abs. 8 EStG 1988)

12.7.1 Allgemeines

873

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Voraussetzung ist ferner, dass die Absicht besteht, durch ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen (vgl. dazu VwGH 20.6.2000, 98/15/0001). Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen wird die außergewöhnliche Belastung durch einen Pauschbetrag von 110 Euro monatlich (1.320 Euro jährlich) berücksichtigt. Die Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten ist unzulässig (vgl. dazu VwGH 24.2.2000, 96/15/0187). Der Pauschbetrag ist nicht um den Selbstbehalt zu kürzen (vgl. dazu VwGH 31.10.2000, 95/15/0196; siehe dazu auch Rz 836). § 34 Abs. 8 EStG 1988 stellt eine Spezialnorm gegenüber den allgemeinen Bestimmungen des § 34 Abs. 7 EStG 1988 dar, sodass die Gewährung des Freibetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht auf Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 eingeschränkt wird (also nicht eingeschränkt auf die Zeit des Bezuges von Familienbeihilfe). Sofern mit einem erfolgreichen Abschluss innerhalb der doppelten durch Gesetz oder Verordnung festgelegten Studiendauer gerechnet werden kann, bestehen gegen die Gewährung des Freibetrages keine Bedenken.

874

Der Pauschbetrag des § 34 Abs. 8 EStG 1988 für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes mangels entsprechender Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes steht auch dann zu, wenn der Wohnort des Kindes im Ausland liegt (VwGH 28.5.1997, 96/13/0109; VwGH 10.9.1998, 96/15/0158). Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038f.

12.7.2 Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung

875

Mehraufwendungen, die durch einen auswärtigen Schulbesuch oder durch ein auswärtiges Studium entstanden sind, sind dann nicht zwangsläufig, wenn dieser Schulbesuch oder dieses Studium bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Schule oder Universität absolviert werden kann (vgl. dazu VwGH 31.3.1987, 86/14/0137; zum Studium siehe insb.

auch Rz 876). Der Grundsatz der Berücksichtigung des Kindeswohls verlangt, dass je größer eine besondere Begabung des Kindes und je besser die wirtschaftliche Situation des Unterhaltspflichtigen ist, dem Kind auch eine besondere, auswärtige Ausbildungs- bzw. Entfaltungsmöglichkeit zu finanzieren sein wird (zB der Besuch einer auswärtigen Skihandelsschule, obwohl sich eine Handelsschule im Einzugsbereich befindet, VwGH 11.5.1993, 91/14/0085). Aber nicht jeder Vorteil, den Eltern ihren Kindern angedeihen lassen, führt zu zwangsläufigen Kosten für die Eltern.

Es ist durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltspflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen, zB für die Ausbildung eines Kindes zum Instrumentalsolisten an einer ausländischen Hochschule (VwGH 11.5.1993, 90/14/0105). Auch unter Berücksichtigung einer grundsätzlich freien Berufswahl sind die Eltern (im Rahmen ihrer rechtlichen Unterhaltspflicht) nicht verpflichtet, ihrem Kind jeden mit hohen Kosten verbundenen, speziellen Ausbildungswunsch zu erfüllen (VwGH 11.5.1993, 91/14/0054, betr. die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Eltern übersteigende Kosten für ein Footballstudium an einem amerikanischen College).

875a

Von besonders gelagerten Ausnahmefällen abgesehen (zB Besuch einer Privatschule mit englischer Unterrichtssprache durch ausländische Diplomatenkinder) sind Kosten für den Besuch einer (auswärtigen) Privatschule nicht zwangsläufig und damit nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (siehe VwGH 13.5.1992, 92/13/0087; VwGH 30.5.1995, 92/13/0191; VwGH 23.11.2000, 95/15/0203, betr. freie Waldorfschule; siehe auch Rz 865 f).

876

Wird eine Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes nur deswegen nicht wahrgenommen, weil qualitative Schwerpunkte (bestimmte Prüfungen sind "schwieriger", die Teilnahme an Seminaren erfordert eine bestimmte Qualifikation) gesetzt werden, sind aber die Lehrinhalte und der Ausbildungsabschluss grundsätzlich gleich, liegt keine Zwangsläufigkeit vor und es besteht kein Anspruch auf den Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988. Muss allerdings eine Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Einzugsbereiches deswegen in Anspruch genommen werden, weil ein Zugang im Einzugsbereich nicht möglich ist (zB infolge besonderer Zugangsbeschränkungen oder eines strengen Auswahlverfahrens, VwGH 25.09.2002, 98/13/0167) liegt Zwangsläufigkeit vor und steht der Freibetrag zu.

Ist eine (frühe) Spezialisierung zwar unter bestimmten Voraussetzungen für die spätere Berufslaufbahn von Vorteil, führt dieser Umstand alleine jedoch noch nicht zu einer

Zwangsläufigkeit der damit verbundenen Aufwendungen. Bei gleichen Kernfächern von Studienrichtungen kommt es daher zu keiner Zwangsläufigkeit (VwGH 7.8.2001, 97/14/0068).

Auf die "besondere Reputation" einer bestimmten Ausbildungsmöglichkeit kommt es nicht an, wenn ein Studium gleicher Art auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Universität absolviert werden kann (VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207).

Kosten für eine Berufsausbildung im Ausland sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn eine entsprechende Berufsausbildungsmöglichkeit im Inland nicht gegeben ist (VwGH 18.2.1999, 97/15/0047). Wird eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit nicht im Einzugsbereich des Wohnortes, jedoch im Inland als auch im Ausland angeboten, muss auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Eltern in Betracht gezogen werden. Weder die gesetzliche Unterhaltspflicht gemäß § 140 ABGB noch eine sittliche Pflicht der Eltern gebieten, das Kind an einer ausländischen Hochschule studieren zu lassen, wenn das gewählte Studium mit wesentlich geringeren Kosten auch an einer inländischen Hochschule absolviert werden kann (vgl. VwGH 20.9.1983, 81/14/0181; VwGH 4.3.1986, 85/14/0164).

Wird eine Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Einzugsbereiches im Rahmen von (geförderten) Austauschprogrammen bzw. an einer fremdsprachigen Universität in Anspruch genommen, ist angesichts des Umstandes der Förderung (wobei die Förderung nicht zwangsläufig mit einer direkten finanziellen Unterstützung des Studenten verbunden sein muss) sowie der Vermittlung der Lehrinhalte in einer Fremdsprache von unterschiedlichen Lehrinhalten auszugehen. In diesen Fällen steht für den Zeitraum des Auslandsstudiums der Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 zu.

12.7.3 Kostentragung

877

Der Pauschbetrag steht zu, wenn auch tatsächlich entsprechende Mehraufwendungen (dem Grunde nach) erwachsen; diese sind allerdings nicht ziffernmäßig nachzuweisen (VwGH 21.9.1993, 93/14/0078; VwGH 29.6.1995, 93/15/0104; VwGH 27.5.1999, 97/15/0043; VwGH 31.5.2000, 2000/13/0075).

Gemäß § 3 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, steht in den Fällen, in denen die auswärtige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt, der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung nur dann zu, wenn die Voraussetzungen der § 1 und5 2 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes,

BGBl. Nr. 624/1995 idgF, vorliegen und von den Eltern Unterhaltszahlungen von nicht untergeordneter Bedeutung für eine Zweitunterkunft am Schulort oder für Fahrtkosten zu leisten sind. Von nicht untergeordneter Bedeutung im Sinne des § 3 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, sind Unterhaltszahlungen der Eltern für Fahrt- oder Internatskosten im Rahmen einer auswärtigen Ausbildung dann, wenn sie höher als 50% des Pauschbetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 sind. Liegen derartige Aufwendungen nicht vor, weil zB die Unterkunft am Arbeitsplatz (des Lehrlings) unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird oder keine Fahrtkosten zu tragen sind, steht der Freibetrag nicht zu.

Grundsätzlich sind Ausbildungskosten von den Eltern im Rahmen ihrer Unterhaltspflicht auch dann zu tragen, wenn das Kind über geringfügige eigene Einkünfte verfügt. Übersteigt das eigene Einkommen (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) des Kindes aber den familienbeihilfeschädlichen Betrag von 8.725 Euro nicht und ist von einer entsprechenden Kostentragung der Eltern auszugehen, steht der Freibetrag zu.

878

Der Pauschbetrag von 110 Euro ist bei mehreren Unterhaltspflichtigen im Verhältnis der tatsächlichen Kostentragung für die Berufsausbildung aufzuteilen. Der Pauschbetrag steht pro angefangenem Kalendermonat der Berufsausbildung zu (zB Berufsschule von 21. November bis zum 16. Dezember – Anspruch auf den Pauschbetrag für zwei Monate). Er steht auch während der Schul- und Studienferien zu. Dabei sind die diesbezüglichen Angaben der Steuerpflichtigen (Antragsteller) zu berücksichtigen. Ist die Höhe der anteiligen Unterhaltsleistung strittig, ist der Pauschbetrag im Verhältnis der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung aufzuteilen. Darüber hinaus geleistete zusätzlich (freiwillige) Leistungen werden nicht berücksichtigt.

879

Der Pauschbetrag von 110 Euro deckt die erhöhten Aufwendungen auf Grund der Auswärtigkeit ab (Fahrtkosten, Internatskosten). Kosten der Fremdfinanzierung einer auswärtigen Berufsausbildung sind nicht gesondert abzugsfähig (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100). Die Bezahlung von Schulgeld stellt in der Regel eine laufende Unterhaltsleistung dar. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung kommt daher grundsätzlich nicht in Frage (VwGH 18.2.1999, 97/15/0047; VwGH 23.11.2000, 95/15/0203; siehe auch Rz 899). Wenn die Bezahlung des Schulgeldes auch beim Steuerpflichtigen selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führen würde, können diese Kosten zusätzlich zum Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 in voller Höhe berücksichtigt werden (zB Schulgeld für eine Behindertenschule).

12.7.4 Einzugsbereich

880

Gemäß § 1 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

881

Gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung des BM für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305/1993, zeitlich noch zumutbar ist (BGBl. Nr. 604/1993 idF BGBl. II Nr. 296/2004; BGBl. Nr. 605/1993 idF BGBl. II Nr. 299/2004; BGBl. Nr. 608/1993 idF BGBl. II Nr. 296/2001 und BGBl. Nr. 609/1993 idF BGBl. II Nr. 26/1998; die Verordnungstexte sind abrufbar unter http://www.ris.bka.gv.at unter „Bundesgesetzblätter"). Diese Regelung ist im Übrigen nicht nur auf Studenten bzw. universitäre Einrichtungen beschränkt, sondern gilt in gleicher Weise auch für Schüler und Lehrlinge.

Sowohl nach der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, als auch nach den Verordnungen zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 ist der Nachweis zulässig, dass trotz Nennung in einer Verordnung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 die Fahrzeit länger als eine Stunde beträgt.

Ist der jeweilige Ort bzw. die jeweilige Gemeinde in diesen Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 nicht ausdrücklich angeführt, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde bei Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt.

882

Gemäß § 2 Abs. 3 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge,

die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

883

Bei Berechnung der Fahrzeit sind Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts nicht zu berücksichtigen. Dies geht unter anderem aus § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 hervor, wonach für bestimmte Orte die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt festgelegt wird. Es wird dabei auf individuelle Unterrichtszeiten nicht Rücksicht genommen. Sofern Orte nicht in den Verordnungen enthalten sind, kann daher nicht anders vorgegangen werden. Da die Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, auf das Studienförderungsgesetz Bezug nimmt, ist hinsichtlich der Zumutbarkeit auch die Rechtsprechung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 anzuwenden. Die Zumutbarkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit von einer Stunde nicht überschritten wird. Für das günstigste Verkehrsmittel ist ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiert, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Das muss nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein (VfGH 11.12.1986, B 437/86). Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen ist nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen sind daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (VwGH 16.6.1986, 85/12/0247). Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes sind hingegen zu berücksichtigen.

12.7.5 Auswärtige Berufsausbildung bei behinderten Kindern

884

Wird ein behindertes Kind auf Grund seiner Behinderung in einem Internat nur zur Pflege untergebracht, liegt keine auswärtige Berufsausbildung im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 vor. Absolviert ein behindertes Kind, für das erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, aber dort eine auswärtige Berufsausbildung, steht der Freibetrag von 110 Euro zusätzlich zum Freibetrag von 262 Euro (siehe Rz 857 bis 862) zu. Eine auswärtige Berufsausbildung liegt bei behinderten Kindern auch dann vor, wenn die Unterbringung behinderungsbedingt in einem Internat erfolgt, obwohl der Ausbildungsort im Einzugsbereich des Wohnortes liegt (zB ein auf den Rollstuhl angewiesenes Kind mit Wohnort Baden bei Wien studiert - trotz adäquater Ausbildungsmöglichkeit innerhalb von 25 km - in Wien und ist in Wien in einem Studentenheim untergebracht).

Zur Ausbildung des Steuerpflichtigen siehe Rz 891.

12.8 ABC der außergewöhnlichen Belastungen

12.8.1 Adoption

885

Kosten der Adoption eines Kindes stellen in der Regel keine außergewöhnliche Belastung dar (VwGH 23.10.1984, 84/14/0081).

12.8.2 Alimente

Siehe Rz 865 ff.

12.8.3 Allergie

886

Aufwendungen zu Linderung und Heilung einer Allergieerkrankung sind als Krankheitskosten (siehe Rz 902) absetzbar.

Bei Wohnungsumbauten, Anschaffung von Einrichtungs- und Hausratsgegenständen, Ersatz von Fußbodenbelägen entfällt der Abzug, soweit bloße Vermögensumschichtung vorliegt (siehe auch Rz 823 bis 825).

12.8.4 Alters- und Pflegeheim

887

Die Kosten der Unterbringung sind keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt. Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (VwGH 16.12.1987, 86/13/0084). Ist aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, so sind auch die Kosten der Unterbringung absetzbar. Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bei einem Aufenthalt in einem Altersheim kann bei Anspruch auf das Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 ausgegangen werden.

Wird anstelle einer Heimunterbringung eine häusliche Pflege organisiert, so stellen diese häuslichen Pflege- bzw. Betreuungsaufwendungen (das sind Kosten für das Pflegepersonal und eventuelle Aufwendungen für die Vermittlungsorganisation) eine außergewöhnliche Belastung dar.

Trägt die untergebrachte Person die Kosten, ist eine Haushaltsersparnis für ersparte Verpflegungskosten (in Höhe von 8/10 des Wertes der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II. Nr. 416/2001 von 156,96 Euro) anzusetzen.

Werden die Aufwendungen von Unterhaltsverpflichteten getragen, hat eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung um eine Haushaltsersparnis für Verpflegungskosten vorrangig beim Pflegebedürftigen selbst zu erfolgen, sodass eine Kürzung beim Unterhaltsverpflichteten zu unterbleiben hat. Zahlt daher zB ein Kind die Pflegeheimkosten für seine Eltern, hat beim Kind eine Kürzung um die Haushaltsersparnis zu unterbleiben. Ebenso hat auch eine Kürzung um die Haushaltsersparnis beim alleinverdienenden (Ehe-)Partner nicht zu erfolgen.

Bezahlt ein Unterhaltsverpflichteter die Pflegeheimkosten und besteht ein konkreter (vertraglicher) Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (zB Übertragung eines Hauses), liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor; Rz 823 ist anzuwenden.

Die Aufwendungen sind jedenfalls weiters um öffentliche Zuschüsse zu kürzen, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken (VwGH 24.3.1972, 0867/70, betr. Hilflosenzuschuss; VwGH 10.11.1987, 87/14/0126, betr. Blindenzulage; vgl. Rz 822).

Liegt eine Behinderung vor, so können die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge des § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden (kein Selbstbehalt). Werden solche Aufwendungen ganz oder zum Teil von Unterhaltspflichtigen (zB von Kindern) getragen, so ist hingegen eine außergewöhnliche Belastung mit Berücksichtigung des Selbstbehalts gegeben. Eigene Aufwendungen der pflegebedürftigen Person dürfen in diesem Fall nur in tatsächlicher Höhe berücksichtigt werden. Übernimmt ein Alleinverdiener die Kosten des Pflege- oder Altersheims für seinen behinderten (Ehe-)Partner, so hat die Berücksichtigung ohne Selbstbehalt zu erfolgen (siehe Rz 841 ff).

Die üblichen Betreuungskosten der Angehörigen, wie Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen, Besorgungen, Fernsprechgebühren, sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig (VwGH 1.3.1989, 85/13/0091).

12.8.5 Anschlussgebühren

888

Kosten des Anschlusses an ein Versorgungsnetz (Wasser, Gas, Strom, Kanalisation) sind im Hinblick auf den entstandenen Gegenwert auch dann keine außergewöhnliche Belastung, wenn Anschlusszwang besteht (vgl. Rz 908).

12.8.6 Anwaltskosten

889

Anwaltskosten teilen das Schicksal der Prozesskosten. Siehe daher das Stichwort "Prozesskosten", Rz 905.

12.8.7 Auswärtige Berufsausbildung

Siehe Rz 873 ff.

12.8.8 Begräbniskosten

890

Gemäß § 549 ABGB gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen (verwertbaren) Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Ist kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so haften hiefür die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten. Finden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, kommt die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht. Insoweit fehlt es an der Zwangsläufigkeit.

Wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals, sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040). Soweit sie nicht gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie eine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH 4.2.1963, 0359/62).

Beispiel:

Nachlassaktiva	*110.000 Euro*
Nachlasspassiva (inklusive 3.000 Euro Begräbniskosten)	*150.000 Euro*
Reinnachlass	*- 40.000 Euro*

Die Begräbniskosten von 4.000 Euro finden in den Nachlassaktiven von 110.000 Euro Deckung, daher kommt eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht.

Der Höhe nach ist die Absetzbarkeit mit den Kosten eines würdigen Begräbnisses sowie einfachen Grabmals begrenzt, wobei diese noch um das Nachlassvermögen (inkl. Versicherungsleistungen) zu kürzen sind.

Beispiel:

Die tatsächlichen Kosten für ein Begräbnis belaufen sich auf 6.000 Euro. Die Kosten für ein würdiges Begräbnis betragen 4.000 Euro. An Nachlassvermögen sind 2.000 Euro vorhanden.

Kosten würdiges Begräbnis	*4.000 Euro*
Nachlassvermögen	*2.000 Euro*
außergewöhnliche Belastung	*2.000 Euro*

Bundeseinheitlich belaufen sich diese Kosten ab der Veranlagung für 2007 erfahrungsgemäß auf höchstens je 4.000 Euro. Entstehen höhere Kosten, so ist auch die Zwangsläufigkeit nachzuweisen. Sie liegt zB bei besonderen Überführungskosten oder Kosten auf Grund besonderer Vorschriften über die Gestaltung des Grabdenkmals vor.

Blumen und Kränze sind Teil der Begräbniskosten; nicht absetzbar sind hingegen Kosten der Trauerkleidung, Kosten für die Bewirtung von Trauergästen und Kosten der Grabpflege.

12.8.9 Berufsausbildung (des Steuerpflichtigen)

891

Aufwendungen für Ausbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit können Werbungskosten darstellen (Rz 358 ff). Insoweit ist eine Berücksichtigung nach § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 unzulässig (siehe Rz 826).

Die Kosten der eigenen Berufsausbildung erwachsen in der Regel nicht zwangsläufig und sind auch nicht außergewöhnlich. Ausnahmsweise kann eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, wenn

- dem Steuerpflichtigen ohne sein Verschulden die Existenzgrundlage entzogen wird und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig ist (VwGH 23.3.1999, 98/14/0119),
- die (neuerliche) Berufsausbildung durch Krankheit, Verletzung und ähnliches erforderlich wird (VwGH 20.12.1994, 94/14/0087; VwGH 18.2.1999, 97/15/0047; VwGH 17.12.2003, 2001/13/0123),
- der Steuerpflichtige gezwungen ist, die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung getrennt von den Quellen, aus denen er seine Bedürfnisse speist, in der Fremde zu absolvieren (VwGH 19.7.2000, 99/13/0255; VwGH 19.7.2000, 99/13/0256; jeweils betreffend mangelnde Aufenthaltsbewilligung).

Zu den Kosten der Berufsausbildung für ein Kind siehe Rz 873 ff.

12.8.10 Berufsfortbildung

892

Zur Abgrenzung zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung siehe Rz 358 ff.

12.8.11 Bürgschaft

Bürgschaft zu Gunsten eines nahen Angehörigen

893

Bürgschaftszahlungen sind als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen (VwGH 21.9.1993, 93/14/0105; VwGH 28.2.1995, 95/14/0016; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255):

- Es ist erforderlich, dass der Steuerpflichtige glaubt, durch die Übernahme von Bürgschaften eine existenzbedrohende Notlage eines nahen Angehörigen mit Aussicht auf Erfolg abwenden zu können. Daher muss bereits das Eingehen der Bürgschaft das Merkmal der Zwangsläufigkeit aufweisen (VwGH 15.7.1998, 98/13/0083).
- Eine existenzbedrohende Notlage liegt nicht schon dann vor, wenn nur die Fortführung einer selbständigen Betätigung ohne die Übernahme von Bürgschaften nicht mehr möglich scheint, sondern wenn die wirtschaftliche Existenz des nahen Angehörigen überhaupt verloren zu gehen droht, dieser also seine berufliche Existenz nicht auch auf andere ihm zumutbare Weise hätte erhalten können.
- Die besicherten Kredite dürfen nicht dazu dienen, den Betrieb des Schuldners zu erweitern oder ihm sonst bessere Ertragschancen zu vermitteln.
- Es besteht keine sittliche Verpflichtung eines Steuerpflichtigen zur Übernahme von Bürgschaften für Schulden, die ein naher Angehöriger ohne besondere Notwendigkeit eingegangen ist.
- Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen setzt voraus, dass sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen der Übernahme von Bürgschaften nicht entziehen kann. Nicht das persönliche Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen ist entscheidend. Es reicht daher nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, es muss vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten (siehe Rz 832).

In diesem Sinne besteht keine sittliche Verpflichtung, dass ein Kind sich für die Abgabenschulden der Mutter verbürgt (VwGH 18.10.1995, 92/13/0145).

12.8.11.1 Bürgschaft zu Gunsten eines Arbeitgebers, einer Kapital- oder Personengesellschaft bzw. eines Vereines

894

Die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft, die zu Gunsten des Arbeitgebers eingegangen worden ist, stellt keine außergewöhnliche Belastung dar. Gleiches gilt für eine Bürgschaft, die der Gesellschafter(-Geschäftsführer) einer Kapitalgesellschaft zu Gunsten der Gesellschaft eingeht (VwGH 12.6.1985, 84/13/0100; VwGH 13.10.1987, 86/14/0007; VwGH 2.3.1993, 93/14/0018; VwGH 10.9.1998, 93/15/0051) sowie für eine Bürgschaftsübernahme durch einen Kommanditisten (Geschäftsführer der Komplementär-GmbH) für die KG, wenn dies im Rahmen des Unternehmerwagnisses geschieht (VwGH 20.11.1996, 96/15/0004). Allenfalls können Betriebsausgaben oder Werbungskosten vorliegen (siehe Rz 338).

Gegenüber einem Verein besteht auch für einen Funktionär keine sittliche Notwendigkeit zur Bürgschaftsübernahme (VwGH 27.9.1995, 92/15/0214).

12.8.12 Darlehen

895

Die Schuldaufnahme zur Bestreitung von Aufwendungen, die an sich eine außergewöhnliche Belastung darstellen, stellt noch keinen Aufwand dar. Erst die Schuldtilgung kann - bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen - zu einer Belastung führen (VwGH 19.2.1986, 84/13/0011; VwGH 12.9.1989, 88/14/0163; VwGH 9.9.1998, 94/14/0009).

Die Gewährung eines Darlehens stellt keine außergewöhnliche Belastung dar, weil sie zu einer Vermögensumschichtung führt (VwGH 1.3.1989, 85/13/0091; VwGH 10.9.1998, 96/15/0152). Der endgültige Verlust der Forderung bewirkt im Jahr des Verlustes eine außergewöhnliche Belastung, sofern die Darlehenshingabe zwangsläufig erfolgte (VwGH 19.3.1998, 95/15/0024).

12.8.13 Geburt

896

Aufwendungen für eine Geburt in der Sonderklasse sind außergewöhnliche Belastungen, wenn triftige medizinische Gründe (konkrete Gefahr von Komplikationen medizinischer Art) eine Betreuung durch den eigenen Arzt erfordern. Wünsche, Vorstellungen und Befürchtungen allgemeiner Art reichen hingegen nicht aus (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; siehe auch Rz 902).

12.8.14 Geschäftsführerhaftung

896a

Zahlungen, die aus Anlass einer Geschäftsführerhaftung (§ 9 BAO) angefallen sind, sind keine außergewöhnliche Belastung (betreffend Werbungskosten siehe Rz 366a).

12.8.15 Hausgehilfin

Allgemein

896b

Es ist zu prüfen, ob eine Einkommens- und Vermögenssituation vorliegt, bei der die Beschäftigung einer Hausgehilfin ohnedies üblich ist (VwGH 19.9.1989, 86/14/0192; VwGH 11.5.1993, 90/14/0019; VwGH 24.2.2000, 96/15/0197). Bei kranken oder pflegebedürftigen Personen kann allerdings auch in solchen Fällen insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über eine normale Haushaltshilfe hinausgeht (VwGH 5.11.1969, 1240/68; VwGH 20.11.1996, 94/15/0141). Siehe auch die Stichworte "Internatskosten", Rz 900, und "Kindergarten", Rz 901.

Hausgehilfin bei Ehegatten oder eheähnlicher Gemeinschaft

897

Sofern und soweit Aufwendungen Ausfluss der im Gesetz allgemein verankerten Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes sind, liegt der geradezu typische Fall einer lediglich "gewöhnlichen" Belastung vor (VwGH 13.12.1995, 93/13/0272). Die Beschäftigung einer Hausgehilfin (Kindermädchen und Ähnliches) im Haushalt von Ehegatten kann nur zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn kein Ehegatte in der Lage ist, die notwendige (VwGH 2.8.1995, 94/13/0207) Betreuung der Kinder sowie die Führung des Haushaltes zu übernehmen (VwGH 19.9.1989, 89/14/0023).

Dies kann dann der Fall sein, wenn

- beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen (VwGH 10.9.1987, 87/13/0086; VwGH 2.8.1995, 94/13/0207) oder
- der nicht berufstätige Ehegatte seinen Aufgaben, den Haushalt zu führen bzw. die Kinder zu betreuen, ohne Gefährdung seiner Gesundheit nicht nachkommen kann (VwGH 8.7.1958, 2319/57; VwGH 19.2.1962, 0983/57).

Bei einem höheren Familieneinkommen ist die Beschäftigung einer Hausgehilfin nicht außergewöhnlich (VwGH 11.5.1993, 90/14/0019). Eine große Kinderzahl reicht allein für die Annahme einer Zwangsläufigkeit nicht aus (VwGH 19.12.1962, 1574/60).

Diese Grundsätze gelten bei Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft sinngemäß. Siehe auch die Stichworte "Internatskosten", Rz 900, und "Kindergarten", Rz 901.

Hausgehilfin bei allein stehenden Personen

898

Die Beschäftigung einer Hausgehilfin kann nur ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände eine Belastung nach sich ziehen. Insb. sind Aufwendungen für eine Hausgehilfin kein Grund für eine Steuerermäßigung, wenn die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen in der Regel die Beschäftigung einer Hausgehilfin nicht mehr als außergewöhnlich erscheinen lassen.

Die Beschäftigung einer Hausgehilfin kann (auch im Fall eines katholischen Weltpriesters) nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn

- die allein stehende Person mit Kind einer Berufstätigkeit nachgehen muss, weil sie für sich keine oder nicht ausreichende Unterhaltsleistungen erhält und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung besteht (vgl. VwGH 24.4.1974, 1842/73) oder wenn
- die allein stehende Person wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit einer ständigen Betreuung bedarf. Die Aufwendungen sind um öffentliche Zuschüsse zu kürzen, soweit diese dazu bestimmt sind, die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen abzudecken (VwGH 24.3.1972, 0867/70, betr. Hilflosenzuschuss; VwGH 10.11.1987, 87/14/0126, betr. Blindenzulage; vgl. Rz 822). Liegt eine Behinderung im Sinne des § 35 EStG 1988 vor, so können die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge geltend gemacht werden (kein Selbstbehalt).

899

Randzahl 899: *entfällt*

12.8.16 Internat

900

Mehraufwendungen, die gesetzlich Unterhaltsverpflichteten aus der Unterbringung ihrer Kinder im Internat erwachsen, sind bei Vorliegen der Voraussetzungen durch den Pauschbetrag des § 34 Abs. 8 EStG 1988 abgegolten (siehe Rz 873 ff).

Sind die Internatskosten durch eine Behinderung bedingt, stellen sie eine außergewöhnliche Belastung dar (siehe dazu Rz 859 ff).

Eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung, ein Kind außerhalb des Familienverbandes zu erziehen, liegt in der Regel nicht vor, es sei denn die Zwangsläufigkeit ist ausnahmsweise gegeben (zB Internatskosten einer allein erziehenden Mutter für ein Kind im Pflichtschulalter).

Schulgeld und Aufwendungen für Unterrichtsmittel können nur Berücksichtigung finden, wenn die Kosten auch beim Steuerpflichtigen selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führen würden (VwGH 18.2.1999, 97/15/0047; VwGH 19.7.2000, 99/13/0255; VwGH 23.11.2000, 95/15/0196; siehe weiters Rz 865 ff und 879).

12.8.17 Kindergarten

901

Kosten für die Beaufsichtigung eines Kindes in einem Kindergarten bzw. durch eine Tagesmutter sind in der Regel nicht außergewöhnlich (VwGH 13.12.1995, 93/13/0272). Sie können dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung (siehe "Hausgehilfin bei Ehegatten", Rz 897; "Hausgehilfin bei allein stehenden Personen", Rz 898) gegeben sind.

12.8.18 Kindermädchen

Siehe "Hausgehilfin", Rz 896b ff.

12.8.19 Konkurs

901a

Nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen ist grundsätzlich niemand verpflichtet, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmerrisiko, zu dem auch die Insolvenzgefahr gehört, abzunehmen. In gleicher Weise besteht keine sittliche Verpflichtung zur unmittelbaren Hingabe von Geldmitteln zur Abwendung einer solchen Gefahr. Auch eine rechtliche Verpflichtung besteht nicht und kann auch aus der ehelichen Beistandspflicht nicht abgeleitet werden. Die Verschuldung aus einer betrieblichen Tätigkeit entsteht im Rahmen des mit dieser verbundenen Wagnisses, das der Unternehmer freiwillig auf sich genommen hat. Normzweck ist es nicht, wirtschaftliche Misserfolge des Unternehmers, die verschiedenste Ursachen haben können, durch die Ermäßigung der Einkommensteuer anderer Steuersubjekte zu berücksichtigen und die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen (VwGH 17.12.1998, 97/15/0055; VwGH 16.12.1999, 97/15/0126).

12.8.20 Krankheitskosten

902

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt (vgl. Rz 871). Die Aufwendungen erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21.9.1956, 0349/56). Es ist dabei nicht zu prüfen, ob die Krankheit aus eigener Schuld verursacht worden ist (zB Alkoholismus, Rauschgiftsucht). Krankheitskosten sind nur dann nicht als außergewöhnliche Belastung, sondern als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststeht (VwGH 15.11.1995, 94/13/0142).

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit, weiters Verhütungsmittel, auch Kosten für eine Verjüngungskur (VwGH 13.1.1961, 1093/60), für eine Frischzellenbehandlung (VwGH 21.6.1978, 0130/77) sowie für Schönheitsoperationen, ferner Zahlungen zur Beseitigung einer finanziellen Belastungssituation, auch wenn diese sich positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018), Aufwendungen für durch eine Behinderung des Steuerpflichtigen oder eines Angehörigen motivierte Bauweise eines Eigenheimes (einer Eigentumswohnung), wenn diesen ein Gegenwert gegenübersteht (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal (zB Physiotherapeuten) sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden.

Im Falle einer Behandlung durch eine Person, die nach den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften nicht zur Heilbehandlung befugt ist, kann eine außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn durch ein ärztliches Gutachten nachgewiesen wird, dass die Behandlung aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit erforderlich ist.

Erfolgt die Behandlung durch einen (im Ausland) anerkannten Heilpraktiker, stellen die Behandlungskosten eine außergewöhnliche Belastung dar.

Liegt eine Krankheit vor, so sind abzugsfähig

- Arzt- und Krankenhaushonorare,
- Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen (einschließlich medizinisch verordnete homöopathische Präparate), Rezeptgebühren, Behandlungs-, Kostenbeiträge und Selbstbehalte (einschließlich Akupunktur und Psychotherapie), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.5.1975, 1532/73),
- Aufwendungen für Heilbehelfe (Zahnersatz, Sehbehelfe, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe, Bruchbänder),
- Kosten für Fahrten zum Arzt bzw. ins Spital (VwGH 22.9.1976, 2271/75), weiters Fahrtkosten der Angehörigen anlässlich des Besuchs der erkrankten Person (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; VwGH 10.11.1987, 85/14/0128),
- Kosten für die im Spital untergebrachte Begleitperson bei Spitalsaufenthalt eines Kindes,
- Aufwendungen für Ferngespräche mit der Familie bei längerem Krankenhausaufenthalt, soweit sie das übliche Ausmaß überschreiten (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128),
- Krankenscheingebühren (§ 135 Abs. 3 ASVG), Behandlungsbeiträge (§ 80 Abs. 2 BSVG), Ambulanzgebühren (§ 135a ASVG), Rezeptgebühren (§ 137 Abs. 2 ASVG), Selbstbehalte bei Heilbehelfen und Heilmitteln (§ 137 Abs. 2 ASVG), Zuzahlung zu Kur- und Rehabilitationsaufenthalten (§ 155 Abs. 3 ASVG), Kostenbeiträge nach den Landes-Krankenanstaltengesetzen (zB § 45a NÖ Krankenanstaltengesetz 1974), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.5.1975, 1532/73).

Werden Medikamente zur Heilung oder Linderung einer Krankheit sowie Heil- oder Pflegebehelfe ärztlich verschrieben, sind die Aufwendungen jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Fallen höhere Aufwendungen an als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, so sind sie nur als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen (zB erwartete medizinische Komplikationen, paradontale Gründe bei Zahnersatz) erwachsen (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149; VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; VwGH 19.2.1992, 87/14/0116; Rz 818).

Von den angefallenen Aufwendungen sind abzuziehen

- Kostenersätze, die aus der gesetzlichen Krankenversicherung geleistet werden,
- Kostenersätze, die aus einer freiwilligen Krankenzusatzversicherung oder Unfallversicherung geleistet werden,

- bei einem Krankenhausaufenthalt eine Haushaltsersparnis.

Für die Berechnung der Haushaltsersparnis kann – analog zur Vorgangsweise bei der Erfassung von Sachbezügen - im Schätzungswege der Wert der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II. Nr. 416/2001, herangezogen werden. Da bei einem Krankenhausaufenthalt von einer Vollverpflegung auszugehen ist, sind vom Wert der vollen freien Station in Höhe von 196,20 Euro die Kostenanteile für Wohnung (ein Zehntel) sowie Beleuchtung und Strom (ein Zehntel) auszuscheiden. Die Haushaltsersparnis ist daher in Höhe von acht Zehntel des Wertes der vollen freien Station – somit in Höhe von 156,96 Euro – zu berücksichtigen.

Hat der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Behindertenfreibetrag im Sinne des § 35 EStG 1988, so ist zu unterscheiden:

- Krankheitskosten, die mit der Behinderung im Zusammenhang stehen (zB Aufwendungen für Bewegungstherapie eines Gehbehinderten), können mit Ausnahme der in § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, genannten Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung nicht neben den Freibeträgen gemäß § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden. Sollen die tatsächlich angefallenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, so müssen sämtliche Kosten nachgewiesen werden.

- Krankheitskosten, die mit der Behinderung nicht im Zusammenhang stehen (zB Zahnersatz eines Blinden), können nach Abzug des Selbstbehalts neben den Freibeträgen im Sinne des § 35 EStG 1988 abgezogen werden.

12.8.21 Kurkosten

903

Kurkosten können nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit (siehe "Krankheitskosten", Rz 902) steht,

- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig erforderlich ist (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint) und

- grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

Diese Voraussetzungen können durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich im Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden (vgl. VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Sind die Voraussetzungen gegeben, so können - soweit Angemessenheit vorliegt - abgezogen werden

- Aufenthaltskosten,
- Kosten für die medizinische Betreuung und Kurmittel,
- Fahrtkosten zum und vom Kurort,
- bei pflege- und hilfsbedürftigen Personen sowie Kindern die Aufwendungen für eine Begleitperson, nicht hingegen Aufwendungen für Begleitpersonen in anderen Fällen bzw. Aufwendungen für Besuchsfahrten des Ehegatten.

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, insbesondere dann, wenn es sich um einen Auslandsaufenthalt handelt (vgl. VwGH 10.7.1959, 0817/57; VwGH 4.10.1977, 2755/76). Hinsichtlich der Verrechnung von Kostenersätzen und Haushaltsersparnis sowie des Verhältnisses zu den Freibeträgen gemäß § 35 EStG 1988 siehe "Krankheitskosten", Rz 902.

12.8.22 Künstliche Befruchtung

904

Die Kosten der künstlichen Befruchtung (In-Vitro-Fertilisation) sind als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

12.8.23 Prozesskosten

905

Die Zwangsläufigkeit ist zu verneinen, wenn die Prozessführung lediglich eine direkte oder indirekte Verhaltensfolge darstellt (VwGH 4.4.1990, 89/13/0100; VwGH 16.1.1991, 89/13/0037; VwGH 19.3.1998, 95/15/0024).

Prozesskosten in einem Zivilrechtsstreit sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn sie

- lediglich Folge der Klagsführung durch den Steuerpflichtigen (VwGH 19.12.2000, 99/14/0294) oder

- sonst Folge eines vom Steuerpflichtigen gesetzten Verhaltens sind; davon ist unter anderem dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige geklagt wird und im Prozess unterliegt (VwGH 19.3.1998, 95/15/0024; VwGH 26.9.2000, 99/13/0158).

Nicht abzugsfähig sind daher Kosten für Prozesse über

- die Feststellung der Vaterschaft im Falle des Unterliegens (VwGH 1.7.1970, 0699/69; VwGH 4.4.1990, 89/13/0100),
- die Zivilteilung einer Liegenschaft (VwGH 25.10.1989, 89/13/0001),
- Mietrechtsstreitigkeiten,
- Erbrechtsstreitigkeiten (vgl. VwGH 14.2.1984, 83/14/0256), weiters
- Kosten im Zusammenhang mit einer einvernehmlichen Ehescheidung (VwGH 13.3.1991, 90/13/0034; VwGH 26.1.1993, 88/14/0195; VwGH 18.2.1999, 98/15/0036; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255),
- Aufwendungen wegen eines offenkundig aussichtslosen streitigen Scheidungsverfahrens (VwGH 10.12.1985, 84/14/0007; VwGH 29.1.1998, 97/15/0204),
- Kosten eines Scheidungsverfahrens, wenn die Ehe wegen überwiegenden Verschuldens des Steuerpflichtigen geschieden worden ist, sowie
- Kosten für den Prozess über Schadenersatzansprüche, wenn der Schaden vom Steuerpflichtigen (vorsätzlich oder grob fahrlässig) verschuldet wurde (vgl. VwGH 10.4.1981, 13/2327/80; VwGH 25.1.2000, 97/14/0071).

Eine außergewöhnliche Belastung kann allerdings dann vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen ein Zivilprozess aufgezwungen wird und er in diesem Prozess obsiegt (zB bei erfolgreicher Abwendung eines Schadenersatzanspruches).

Strafprozesskosten, die einem letztlich freigesprochenen Angeklagten erwachsen, sind als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

Die Übernahme der Kosten eines Haftprüfungsverfahrens des mittellosen, etwa 50 Jahre alten, im Erwerb nicht durch Krankheit oder Invalidität behinderten Bruders erfolgt nicht zwangsläufig (VwGH 9.9.1998, 94/14/0009).

Keinesfalls absetzbar sind Kosten eines Verwaltungsverfahrens, in dem der Einschreiter letztlich nicht obsiegte. Grundsätzlich besteht auch keine Verpflichtung zur Tragung von Prozesskosten für nahe Angehörige (VwGH 26.11.1997, 95/13/0146).

Sind Prozesskosten dem Grunde nach absetzbar, so sind davon Prozesskostenersätze (Regressansprüche), soweit einbringlich (VwGH 3.3.1992, 88/14/0011), sowie Leistungen aus der Rechtsschutzversicherung abzuziehen.

12.8.24 Schadenersatzleistungen, Schadensfälle

906

Schadenersatzleistungen sind nicht absetzbar, wenn der Steuerpflichtige vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt hat (Verschuldenshaftung; VwGH 25.1.2000, 97/14/0071, vgl. Rz 828 ff).

Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Gegenwerten können nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn die Schadenslage aufgezwungen wurde und deren Beseitigung lebensnotwendig ist (VwGH 21.10.1980, 2965/80).

Die auf einer Urlaubsreise mitgeführten Kleidungsstücke stellen nach der Lebenserfahrung nur einen Teil der vorhandenen Ausstattung dar, während ein wesentlicher Teil in der heimatlichen Wohnung verbleibt, sodass auch nach dem Verlust des Urlaubsgepäcks ein notwendiger Mindestbestand an Kleidung noch vorhanden ist. Bei einer solchen Sachlage können Wiederbeschaffungsaufwendungen nicht als zwangsläufig anerkannt werden (VwGH 16.12.1998, 96/13/0033).

12.8.25 Steuern

907

Die Bezahlung selbstgeschuldeter Abgaben erfüllt nicht das Merkmal der Außergewöhnlichkeit, und zwar auch dann nicht, wenn die Abgaben zu Unrecht vorgeschrieben sein sollten und der Abgabenpflichtige sie nicht im Rechtsmittelweg bekämpft hat (VwGH 25.10.1989, 86/13/0089, 0090). Dies gilt auch für Steuerschulden, für die der Steuerpflichtige nach § 9 BAO oder § 14 BAO in Anspruch genommen wurde.

12.8.26 Unterhaltskosten

Siehe Rz 865 ff.

12.8.27 Wohnkosten

908

Wohnungskosten hat die Mehrzahl der Steuerpflichtigen zu tragen. Ihnen fehlt das Element der Außergewöhnlichkeit (VwGH 15.7.1998, 95/13/0270). Auch stellen die Kosten der Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung bzw. eines Eigenheimes eine bloße Vermögensumschichtung dar (zB VwGH 30.4.1985, 82/14/0312, sowie Rz 821 ff). Sie führen daher zu keiner außergewöhnlichen Belastung, und zwar unabhängig davon, ob es sich um

- die erstmalige Gründung eines Hausstandes,
- die Anschaffung oder Herstellung weiterer Wohnungen (Eigenheime),
- Wohnungsaufwendungen nach einem Scheidungsverfahren (VwGH 17.10.1991, 89/13/0211),
- die Anschaffung oder Herstellung von Wohnungen (Eigenheimen) zu überdurchschnittlich hohen Kosten (vgl. VwGH 3.10.1990, 89/13/0152) oder
- die Neubeschaffung einer Ersatzwohnung wegen störender Umgebung (VwGH 19.2.1992, 87/14/0116)

handelt.

Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Wohnungswechsel, die letztlich aus dem freien Entschluss resultieren, eine (BUWOG-)Wohnung für die Dauer eines Dienstverhältnisses zu beziehen bzw. sie bei Beendigung des Dienstverhältnisses zu räumen, sind mangels Zwangsläufigkeit nicht zu berücksichtigen (VwGH 26.5.1999, 94/13/0058).

Kosten der Schaffung (bzw. Sanierung) von Wohnraum stellen allerdings Sonderausgaben dar (siehe dazu Rz 495 ff).

Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung eines Eigenheimes (oder eines sonstigen Wohnraumes) stellen außergewöhnliche Belastungen dar, soweit es sich dabei um einen verlorenen Aufwand handelt. Abzugsfähig sind zB der Einbau einer Behindertentoilette, die rollstuhlgerechte Adaptierung einer Wohnung oder der Einbau eines Liftes in einem zweigeschossigen Haus zwecks behindertengerechter Ausstattung (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172) sowie sonstige durch die Behinderung unmittelbar veranlasste Einbauten. Erfordert der Einbau der behindertengerechten Einrichtungen darüber hinaus weitere (mittelbare) Maßnahmen (zB Fliesenarbeiten vor und nach Einbau einer behindertengerechte Badewanne), dann stellen auch die Kosten dafür eine außergewöhnliche Belastung dar. Sind hingegen behindertengerechte Einrichtungen auch ohne weitere (mittelbare) Maßnahmen installierbar (zB Montage behinderungsbedingter zusätzlicher Haltegriffe), dann stellen die mittelbaren Maßnahmen keine außergewöhnliche Belastung dar.

Keine außergewöhnliche Belastung sind die Kosten für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen (zB VwGH 23.1.1970, 1782/68), für einen Kanalanschluss (auch bei Anschlusszwang, VwGH 25.9.1985, 84/13/0113), für einen Wasseranschluss (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128), für einen Hausbrunnen (VwGH 28.6.1988, 88/14/0059)

sowie für nachträglich erforderliche Bodenbefestigungen, Stützmauern und dgl. (VwGH 3.10.1990, 89/13/0152).

Zur Berücksichtigung von Katastrophenschäden siehe Rz 838 bis 838g. Zur Berücksichtigung von Anschlusskosten als Sonderausgaben siehe Rz 533.

13 VERANLAGUNG VON LOHNSTEUERPFLICHTIGEN EINKÜNFTEN (§ 41 EStG 1988)

909

Bei Vorliegen von lohnsteuerpflichtigen Einkünften ist in den folgenden Fällen ein Pflichtveranlagungstatbestand für das jeweilige Kalenderjahr gegeben:

- andere Einkünfte von mehr als 730 Euro,
- gleichzeitiger Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden,
- Zufluss von Bezügen gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7 oder 8 EStG 1988 (Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, Rz 1171 f, Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz 1992, Rz 1173 ff, Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, Rz 1177, Zahlungen aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds, Rz 1177a, Bezüge aus Dienstleistungsscheck, Rz 655b und Rz 1177b, Bezüge gem. § 33f Abs. 1 BUAG, Rz 1177c),
- wenn Aufwendungen laut berücksichtigtem Freibetragsbescheid nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,
- wenn die Voraussetzungen für den berücksichtigten Alleinverdienerabsetzbetrag oder Alleinerzieherabsetzbetrag nicht vorliegen.

Gemäß § 206 lit. c BAO unterbleibt die Festsetzung der Einkommensteuer bei Veranlagungen gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 bis 5 EStG 1988, wenn die Einkommensteuerschuld abzüglich anrechenbarer Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer eine Nachforderung von nicht mehr als 10 Euro ergibt.

910

Als "andere Einkünfte" gelten alle Einkünfte, die dem Grunde nach nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Andere Einkünfte sind daher Einkünfte aus anderen Einkunftsarten sowie nichtselbstständige Einkünfte, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, wie zB Arbeitslohn von dritter Seite, inländische Einkünfte von Arbeitgebern ohne inländischer Betriebsstätte oder von Arbeitgebern, die nicht zum Lohnsteuerabzug verhalten werden können (zB sur-place-Personal bei Botschaften), ausländische Einkünfte für die Österreich das Besteuerungsrecht zukommt oder die im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu erfassen sind. Kapitalerträge im Sinne des § 97 Abs. 4 EStG 1988 gelten für die Frage der Pflichtveranlagung nicht als andere Einkünfte im Sinne des § 41 Abs.

1 Z 1 EStG 1988. Zum Veranlagungsfreibetrag bei Mitveranlagung endbesteuerungsfähiger Kapitalerträge gem. § 97 Abs. 4 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 7529b. Steuerfreie Einkünfte im Sinne des § 3 EStG 1988 lösen für sich alleine keine Pflichtveranlagung aus.

911

Liegen neben steuerpflichtigen nichtselbstständigen Einkünften nur Einkünfte nach § 3 Abs. 1 Z 10 oder 11 EStG 1988 (Auslandsmontage, Entwicklungshilfe) oder Winterfeiertagsvergütungen nach § 69 Abs. 4 EStG 1988 vor, ist allein aus diesem Grund keine Pflichtveranlagung durchzuführen. So weit kein Pflichtveranlagungsfall vorliegt, besteht die Möglichkeit, innerhalb von fünf Jahren eine Veranlagung zu beantragen. Liegt kein Pflichtveranlagungstatbestand vor, können beantragte Veranlagungen im Berufungswege zurückgezogen werden. Im Übrigen siehe EStR 2000 Rz 7525 bis 7528.

912

EU/EWR-Bürger können unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden (siehe Rz 7 ff). Daher finden in diesen Fällen die Bestimmungen des § 39 EStG 1988 und Folgende (siehe EStR 2000 Rz 7501 ff) über die Veranlagung unbeschränkt Steuerpflichtiger Anwendung.

913

Steuerfreie Einkünfte nach § 67 Abs. 1 und § 68 EStG 1988 sowie Bezüge, die mit den festen Steuersätzen nach §§ 67 oder 69 Abs. 1 EStG 1988 versteuert wurden, bleiben bei der Veranlagung außer Ansatz. Die Steuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988) ist aber neu zu berechnen. Hinsichtlich Einschleifregelung für die sonstigen Bezüge nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 siehe Rz 1193. Bei Bezügen nach § 69 Abs. 2, 3 und 5 EStG 1988 ist ein Siebentel der ausgezahlten Beträge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen.

914

Lohnsteuer, die im Zuge von Prüfungen dem Arbeitgeber gemäß § 82 EStG 1988 als Haftungspflichtiger vorgeschrieben wurde, ist nach § 46 Abs. 1 EStG 1988 nur dann bei der Veranlagung des Arbeitnehmers zu berücksichtigen (anzurechnen), wenn sie auch tatsächlich vom Arbeitnehmer getragen wurde, siehe Rz 1208 ff.

14 STEUERERKLÄRUNGSPFLICHT (§ 42 EStG 1988)

915

Unbeschränkt Steuerpflichtige mit nichtselbständigen Einkünften haben in den folgenden Fällen eine Steuererklärung abzugeben:

- Wenn sie vom FA dazu aufgefordert werden.
- Wenn andere Einkünfte von mehr als 730 Euro vorliegen (§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).
- Wenn zumindest zeitweise nebeneinander mehrere nichtselbständige Einkünfte vorliegen (§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988).
- Wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, die Voraussetzungen aber nicht vorlagen (§ 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).

916

Steuererklärungen sind gemäß § 134 BAO bis spätestens Ende April des Folgejahres beim FA einzubringen (Einreichung der Abgabenerklärung mit dem amtlichen Formular). Wenn die Übermittlung der Steuererklärung elektronisch erfolgt, ist sie bis Ende des Monats Juni einzureichen. Bei einer Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 und 5 EStG 1988 (gleichzeitige mehrere nichtselbständige Einkünfte, Wegfall des berücksichtigten Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrages) gilt als Frist für die Abgabe der Erklärung jeweils der 30. September des Folgejahres, unabhängig davon, ob die Erklärung mit dem amtlichen Formular oder elektronisch eingereicht wird.

917

In den Pflichtveranlagungsfällen gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 und 4 EStG 1988 besteht erst nach Aufforderung durch das FA die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung. Bei der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nach Aufforderung durch das FA kommt es nicht darauf an, ob eine Abgabepflicht besteht oder nicht (vgl. VwGH 28.10.1997, 97/14/0122).

15 ARBEITGEBER, ARBEITNEHMER (§ 47 EStG 1988)

15.1 Arbeitgeber (§ 47 Abs. 1 EStG 1988)

15.1.1 Allgemeines

918

Arbeitgeber ist, wer Bezüge im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt und den damit verbundenen wirtschaftlichen Aufwand trägt (VwGH 26.1.1994, 92/13/0148). Da sich der Begriff des Arbeitgebers in § 47 Abs. 1 EStG 1988 mit jenem in § 47 Abs. 2 EStG 1988 deckt, ist im Zweifel auch zu prüfen, wem der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schuldet (VwGH 8.6.1979, 2573/77). Die Arbeitgebereigenschaft richtet sich nach der Auszahlung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) im Sinne des § 25 EStG 1988. Daher sind zB auch die Träger der gesetzlichen Sozialversicherung, so weit sie Pensionen (Renten) aus der gesetzlichen Sozialversicherung auszahlen, als Arbeitgeber der Pensionsbezieher anzusehen (VwGH 17.2.1956, 0919/55). Dies gilt auch dann, wenn die Pension nicht mit einem früheren Dienstverhältnis im Zusammenhang steht.

15.1.2 Behörden - öffentliche Kassen

919

Bei Behörden, die Arbeitgeber sind, hat gemäß § 85 Abs. 1 EStG 1988 die bezugsauszahlende öffentliche Kasse die Rechte und Pflichten des Arbeitgebers wahrzunehmen. Dies bedeutet aber keine Ausnahme vom allgemein gültigen Arbeitgeberbegriff. Arbeitgeber bleibt vielmehr die Behörde; § 85 Abs. 1 EStG 1988 überträgt lediglich die dem Arbeitgeber beim Steuerabzug vom Arbeitslohn obliegenden Aufgaben der auszahlenden Kasse. Öffentliche Kassen sind die Kassen des Bundes, der Länder und der Gemeinden (VwGH 28.9.1959, 1963/56).

15.1.3 Ausländische Arbeitgeber

920

Die Staatsangehörigkeit, der Wohnsitz, der Sitz sowie der Ort der Geschäftsleitung des Arbeitgebers haben keine Bedeutung. Befindet sich im Inland eine Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988, haben im Ausland ansässige Arbeitgeber ("ausländische Arbeitgeber") grundsätzlich die gleichen Rechte und Pflichten wie inländische Arbeitgeber, siehe Rz 1206.

15.1.4 Arbeitgeber bei Umgründungen

921

Gemäß § 41 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG, BGBl. Nr. 699/1991) treten übernehmende Körperschaften, Personengesellschaften und Nachfolgeunternehmer

hinsichtlich der lohnsteuerlichen Verhältnisse grundsätzlich in die Rechtsstellung des bisherigen Arbeitgebers ein, so weit bei den übernommenen Arbeitnehmern auch arbeitsrechtlich die entsprechenden Folgerungen gezogen werden.

922

Hinsichtlich der einzelnen Umgründungstatbestände gilt Folgendes:

- Bei der Verschmelzung bleibt die übertragende Körperschaft bis zu ihrem Erlöschen Arbeitgeber (§ 6 Abs. 1 UmgrStG).
- Auch bei der Umwandlung bleibt die übertragende Körperschaft bis zu ihrem Erlöschen Arbeitgeber (§ 11 Abs. 1 UmgrStG).
- Im Falle der Einbringung sind Rechtsbeziehungen des Einbringenden im Zusammenhang mit der Beschäftigung ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume steuerlich wirksam, die nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen (§ 18 Abs. 3 UmgrStG).
- Bei Spaltungen bleibt die spaltende Körperschaft bis zur Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch Arbeitgeber (§ 38 Abs. 1 UmgrStG).

15.1.5 Arbeitgeber bei Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung) und Personalentsendung

923

Bei der Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte ist derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und sie entlohnt (Überlasser), und nicht jener (Beschäftiger), der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt (VwGH 20.12.1972, 2340/71). Im Falle eines Personalgestellungsunternehmens ist in der Regel von einem Dienstverhältnis zu demjenigen auszugehen, der die Dienste verschafft (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164). Bei der Überlassung von Arbeitskräften im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG, BGBl. Nr. 196/1988) treffen daher die steuerlichen Verpflichtungen als Arbeitgeber den Überlasser, also denjenigen, der die Arbeitnehmer zur Arbeitsleistung an Dritte vertraglich verpflichtet.

924

Bei der Beurteilung, wem - insbesondere bei internationaler konzerninterner Personalentsendung - die typischen Arbeitgeberfunktionen zukommen, sind folgende Fragen zu beantworten:

- Wer entscheidet über die Höhe der Bezüge (mit wem wurde die Gehaltsvereinbarung abgeschlossen)?

- Wer entscheidet über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns?
- Wer trägt das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall?
- Wem gegenüber erwachsen dem Arbeitnehmer Abfertigungs- und Pensionsansprüche?
- Wer entscheidet über das Urlaubsausmaß?
- Wer behält den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendungszeit?
- Wer hat das Recht der Entscheidung über Kündigung bzw. Entlassung? Gelten die Kündigungsgründe des Staates des Personalentsenders oder jene des Staates des Personalverwenders?
- Mit wem hat der Arbeitnehmer Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag - gegebenenfalls gerichtlich - auszutragen?
- Wer ist für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers verantwortlich?

925

Ist in Fällen der internationalen konzerninternen Arbeitskräftegestellung auf Grund der obigen Beurteilung der (inländische) Beschäftiger als Arbeitgeber anzusehen, so unterliegen auch direkte Zahlungen des ausländischen Überlassers an die Arbeitnehmer dem inländischen Lohnsteuerabzug, wenn diese Zahlungen als Entlohnung für die inländische Tätigkeit anzusehen sind und dem inländischen verbundenen Unternehmen in Rechnung gestellt werden (müssten).

15.2 Arbeitnehmer (§ 47 Abs. 1 EStG 1988)

926

Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Ob Arbeitnehmereigenschaft vorliegt, richtet sich ausschließlich nach dem Bezug von Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 (siehe Rz 645 ff). Die in anderen Rechtsgebieten verwendeten Begriffe (Arbeitnehmer nach Arbeitsrecht, Sozialrecht, bürgerlichem Recht) sind für das Einkommensteuerrecht grundsätzlich nicht maßgebend (vgl. VwGH 22.1.1986, 84/13/0015). Sie können allenfalls ein Indiz für die steuerliche Arbeitnehmereigenschaft darstellen.

15.3 Lohnsteuerabzug

927

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben, wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers im Sinne des § 81 EStG 1988 besteht. Hat ein ausländischer Arbeitgeber im Inland keine Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 1 oder 2 EStG 1988, so unterliegt er grundsätzlich nicht den Vorschriften über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Ausnahme siehe Rz 927a). Es bestehen aber keine Bedenken, wenn ein befugter Vertreter im Inland die Lohnkonten für den ausländischen Arbeitgeber führt, die Einkommensteuer im Abzugsweg einbehält und an das Betriebsstättenfinanzamt des befugten Vertreters auf das Abgabenkonto des ausländischen Arbeitgebers abführt sowie einen Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 ausstellt (siehe auch EStR 2000 Rz 7509).

Unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer eines ausländischen Arbeitgebers sind mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu veranlagen (VwGH 6.3.1964, 2057/63, betreffend Grenzgänger; weiters VwGH 7.7.1967, 0758/67, betreffend Bezug einer ausländischen Pension). Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind dabei zu beachten.

927a

Eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG hat einen Lohnsteuerabzug auch dann vorzunehmen, wenn sie im Inland keine Betriebsstätte hat. Für die Erhebung der Lohnsteuer ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

928

Diplomatische Vertretungen, exterritoriale Arbeitgeber, ausländische diplomatische Vertretungen und sonstige exterritoriale Arbeitgeber von Arbeitnehmern, die in Österreich steuerpflichtig sind, unterliegen nicht den Vorschriften über den Steuerabzug vom Arbeitslohn. Die steuerpflichtigen inländischen Arbeitnehmer solcher Arbeitgeber werden mit den von diesen Arbeitgebern bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur Einkommensteuer veranlagt (VwGH 20.1.1970, 0988/69).

929

Vorteile aus einem Dienstverhältnis, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern sind im Wege der Veranlagung zu erfassen (VwGH 15.11.1995, 92/13/0274; VwGH 25.2.1997, 95/14/0112; VwGH 28.5.1998, 96/15/0114).

15.4 Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988)

15.4.1 Allgemeines

930

Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechtes nicht immer deckungsgleich. Auch wenn arbeits- oder dienstrechtliche Bestimmungen vorsehen, dass durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet wird, ist das Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen (VwGH 22.2.1996, 94/15/0123). Allerdings kann sich aus der Beurteilung einer Leistungsbeziehung in anderen Rechtsgebieten ein Anhaltspunkt für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses ergeben (VwGH 22.1.1986, 84/13/0015). Umgekehrt gilt gemäß § 4 Abs. 2 ASVG als Dienstnehmer im Sinne der Sozialversicherung jedenfalls auch, wer gemäß § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist.

Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 einerseits und der Begriff des Unternehmers in § 2 Abs. 1 UStG 1994 andererseits grenzen die Lohn- und die Umsatzbesteuerung voneinander ab. Der Begriff der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit knüpft ua. an das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, der Begriff des Unternehmers im Umsatzsteuerrecht an die selbständige Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit an. Wesentliche Merkmale für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit sind das Unternehmerwagnis, eine Weisungsgebundenheit, die die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt, und eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers (VwGH 9.7.1997, 95/13/0289; VwGH 24.6.1999, 96/15/0099).

931

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

932

Bei der Beurteilung, ob steuerlich ein Dienstverhältnis besteht, ist daher immer vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18.10.1989, 88/13/0185). Ein schriftlich abgeschlossener Dienstvertrag kann daher lohnsteuerrechtlich bedeutungslos sein, wenn nicht durch die der Vereinbarung zu Grunde liegende Tätigkeit die Voraussetzungen für das Bestehen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 begründet werden. Umgekehrt ist ein Dienstverhältnis gegeben, wenn eine formell als Werkvertrag bezeichnete

Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstverhältnisses trägt oder zwar ein Werkvertrag vorliegt, aber die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit in Abweichung vom Vertragsinhalt überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182). Ein Rahmenvertrag, der weder die tatsächlich geschuldete Leistung noch das Entgelt bestimmt, sondern dies mündlichen Vereinbarungen überlässt, kann nicht ohne weitere Feststellungen der Entscheidung zu Grunde gelegt werden, ob Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder gewerbliche Einkünfte vorliegen (VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125).

933

Sofern die Merkmale des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen, ist es steuerrechtlich ohne Bedeutung, ob das Dienstverhältnis schriftlich, mündlich, durch konkludente Handlungen oder ohne übereinstimmende Willenserklärungen zu Stande kommt.

15.4.2 Wesen und Merkmale

15.4.2.1 Dauerschuldverhältnis

934

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. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis daher ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112; VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182). Demgegenüber handelt es sich bei einem Werkvertrag, bei dem ein bestimmter Arbeitserfolg oder ein Werk zugesagt wird, um ein Zielschuldverhältnis, das häufig auch durch Stellung eines Vertreters oder durch Beiziehung von Hilfskräften erbracht werden kann (siehe Rz 959). Unter dem Begriff eines Werkes im Sinne des § 1165 ABGB kann nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern können vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke verstanden werden (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

15.4.2.2 Weisungsgebundenheit

935

Die Legaldefinition enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Es ist zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muss, denn

auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeiten zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hierdurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss.

15.4.2.3 Organisatorische Eingliederung

936

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich ua. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwider läuft (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164). Der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich wird allerdings dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen des Arbeitgebers erbracht wird (zB Heimarbeit, Vertretertätigkeit; VwGH 25.10.1994, 90/14/0184) und auch keine Eingliederung in einer anderen Form (zB EDV-Vernetzung) vorliegt. Der Frage, ob einem Vertreter von seinem Geschäftsherrn eine Räumlichkeit zur Verfügung gestellt wird oder nicht, kommt keine wesentliche Bedeutung für die Beurteilung zu, ob ein Dienstverhältnis vorliegt (VwGH 28.3.2000, 96/14/0070).

15.4.2.4 Fehlen eines Unternehmerrisikos

937

Ermöglichen die Kriterien der "Weisungsgebundenheit" und der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit, so sind noch weitere Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, wie das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos, heranzuziehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Ein

Unternehmerwagnis liegt insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssen (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202; VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167).

Im Vordergrund des Merkmales des Unternehmerwagnisses steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben. Dabei kommt es nicht auf die Vertragsgestaltung sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse an (VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052).

Das Unternehmerrisiko kommt auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Das Merkmal eines Unternehmerrisikos, wonach sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Tätigkeitseinkünfte auswirken, spricht zwar für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit. Dieses Merkmal ist aber für sich allein noch nicht entscheidend und kann auch auf Dienstverhältnisse zutreffen (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Siehe auch EStR 2000 Rz 5403 ff.

15.4.3 ABC der Abgrenzungsmerkmale

938

Im Rahmen der oben angeführten Wesensmerkmale können folgende, allenfalls zu gewichtende, Indizien für die Beurteilung eines Dienstverhältnisses nach dem Gesamtbild der Tätigkeit herangezogen werden.

15.4.3.1 Arbeitskleidung

939

Die Bereitstellung der Arbeitskleidung durch den Auftraggeber ist grundsätzlich nur bei Dienstverhältnissen üblich (VwGH 31.7.1996, 95/13/0220).

15.4.3.2 Arbeitsmittel

940

Die Gestellung der Arbeitsgeräte und der Arbeitsmaterialien durch den Auftraggeber spricht für ein Dienstverhältnis. Die Tätigkeit mit eigenen Arbeitsmitteln des Auftragnehmers - noch dazu ohne Kostenersatz - lässt auf Selbständigkeit schließen.

15.4.3.3 Arbeitsrecht

941

Der - im Übrigen nicht einheitliche - Arbeitnehmerbegriff im Arbeitsrecht deckt sich nicht mit dem steuerlichen Begriff des Arbeitnehmers. Dennoch weist eine Behandlung als Arbeitnehmer im Arbeitsrecht auch auf das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses hin (zB Entlohnung nach dem Kollektivvertrag, Anwendung der Abfertigungsbestimmung des Angestelltengesetzes).

15.4.3.4 Arbeitsort

942

Ein vom Auftraggeber vorgegebener Arbeitsort (zB in seinem Betrieb) weist auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103), während die Erledigung der Arbeiten an einem selbstgewählten Ort Kennzeichen der Selbständigkeit ist. Keine große Bedeutung wird diesem Merkmal allerdings dann zukommen, wenn auf Grund der Art der Tätigkeit eine bestimmte Freizügigkeit in der Wahl des Arbeitsplatzes eingeräumt wird (zB Heimarbeit, Telearbeit, Vertretertätigkeit; vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

15.4.3.5 Arbeitszeit

943

Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses ist wesentlich, dass der Erwerbstätige in den Betrieb eingegliedert ist, wobei in diesem Zusammenhang auch das zeitliche Ausmaß seiner Tätigkeit und die Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden von Bedeutung sind (VwGH 22.4.1992, 88/14/0082). Die Verpflichtung zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit spricht also für ein Dienstverhältnis, muss aber nicht immer gefordert sein (zB Vertreter, Geschäftsführer). Ebenso sind die Einteilung der Arbeitszeit durch den Arbeitgeber und die Arbeitsbereitschaft des Auftragnehmers für einen bestimmten Zeitraum Indizien für die Nichtselbständigkeit. Ist der Auftragnehmer in der Zeiteinteilung völlig unabhängig, weist das auf Selbständigkeit hin.

15.4.3.6 Auslagenersatz

944

Werden im Zusammenhang mit der Tätigkeit anfallende Spesen bzw. Auslagen (zB Tages- und Nächtigungsgelder, Fahrtkostenersätze, Arbeitsmittel) ersetzt, spricht dies für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Werden hingegen die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen vom Auftraggeber nicht ersetzt, ist das ein Indiz für ein Unternehmerrisiko (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202; VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

15.4.3.7 Auftraggeber

945

Die Verpflichtung, die "ganze Arbeitskraft" in den Dienst des Auftraggebers zu stellen, schließt eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr aus und spricht daher für Nichtselbständigkeit. Kann ein Auftragnehmer hingegen ohne Zustimmung des Auftraggebers für eine Mehrzahl verschiedener anderer Auftraggeber gleichartige Leistungen erbringen, so wird nicht von einer im Sinne einer Abhängigkeit zu verstehenden Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers auszugehen sein (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Siehe auch EStR 2000 Rz 5415.

15.4.3.8 Dauer

946

Gegenstand eines Dienstverhältnisses können sowohl auf längere Dauer angelegte Beschäftigungen als auch kurzfristige oder vorübergehende Tätigkeiten sein.

15.4.3.9 Disziplinarmaßnahmen

947

Die Möglichkeit des Auftraggebers, bei Nichterreichen der vereinbarten Leistung dienstrechtliche Zwangsmaßnahmen zu setzen (zB Entgeltkürzungen), spricht für ein Dienstverhältnis (VwGH 31.7.1996, 95/13/0220).

15.4.3.10 Entlohnung

948

Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses ist, dass fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt werden (VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Schwankende Entlohnungen sprechen aber nicht zwingend gegen ein Dienstverhältnis (siehe auch Rz 937). Eine laufende Entlohnung liegt auch vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054).

Für ein Dienstverhältnis sprechen zB die Vereinbarung einer erfolgsunabhängigen Entlohnung (VwGH 11.8.1993, 92/13/0022), der Anspruch auf Abgeltung von über die vereinbarte Arbeitszeit hinausgehender Mehrarbeit sowie die Entgeltfortzahlung im Verhinderungsfall (zB Urlaub, Krankheit, Feiertage; VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden (Entlohnung nach Maßgabe der vorgelegten Stundenzettel) stellt für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und kann als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit gewertet werden (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121; VwGH 15.9.1999, 97/13/0164). Weitere Indizien für ein

Dienstverhältnis sind zB eine am Kollektivvertrag orientierte Entlohnung oder eine weit gehend autonome Festlegung der Bezugshöhe durch den Auftraggeber. Der Umstand, dass zusätzlich gewinn- oder umsatzabhängige Bezüge gewährt werden, steht diesfalls einem Dienstverhältnis nicht entgegen.

949

Eine Entlohnung, die sich ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg bzw. Arbeitsergebnis orientiert (Akkordlohn, Provisionen), ist für einen Arbeitnehmer eher selten, kommt aber im Wirtschaftsleben vor. Sie begründet dann kein Unternehmerwagnis, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten unmittelbar vom Auftraggeber getragen werden, und wenn diesem gegenüber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis besteht (VwGH 9.11.1994, 93/13/0310).

15.4.3.11 Haftung

950

Eine Haftung des Beschäftigten für eigenes Verschulden kommt auch bei Dienstverhältnissen vor und spricht daher nur dann für Selbständigkeit, wenn die Haftung über den bei Dienstverhältnissen üblichen Rahmen deutlich hinausgeht (zB Verpflichtung zur Mängelbehebung ohne Kostenersatz).

15.4.3.12 Hilfskräfte

951

Die Beiziehung von Hilfskräften zur Erfüllung des Auftrages spricht für eine selbständige Tätigkeit, wenn diese Hilfskräfte auf Namen und Rechnung des Auftragnehmers tätig werden (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112).

15.4.3.13 Konkurrenzverbot

952

Die Vereinbarung eines Konkurrenzverbotes kann auf die für ein Dienstverhältnis typische Unterordnung unter den Willen des Auftraggebers hinweisen (VwGH 31.7.1996, 95/13/0220).

15.4.3.14 Kontrolle

953

Eine Kontrolle des Auftraggebers hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Beschäftigung spricht für Nichtselbständigkeit.

15.4.3.15 Sozialleistungen

954

Die Einbindung des Auftragnehmers in einen betrieblichen Sozialplan (zB Zukunftssicherung) spricht für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder die Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

15.4.3.16 Sozialversicherung

955

Die Beurteilung einer Tätigkeit als Dienstverhältnis im Sinne des ASVG hat keine unmittelbare Bindungswirkung für das EStG. Allerdings stellt die Behandlung als Dienstnehmer im Sinne des ASVG ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses dar (VwGH 11.8.1993, 92/13/0022).

15.4.3.17 Urlaub

956

Der Anspruch auf Urlaub oder Urlaubsgeld weist auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin.

15.4.3.18 Tätigkeit

957

Die Art der Tätigkeit führt in vielen Fällen dazu, dass einzelne Merkmale unterschiedlich ausgeprägt sind, ohne dass dadurch das Gesamtbild der Tätigkeit als Dienstverhältnis beeinträchtigt wird. So wird etwa bei höher qualifizierten Tätigkeiten (zB leitenden Angestellten) die Weisungsgebundenheit oder bei Außendiensttätigkeiten (zB Vertretern) die Eingliederung in den Betrieb häufig in den Hintergrund treten (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110). Andererseits können gerade aus der Art der Tätigkeit Indizien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses herrühren, wie zB bei der Übernahme von im betrieblichen Ablauf anfallenden Reinigungs- und Verpackungsarbeiten (VwGH 5.10.1994, 92/15/0230).

15.4.3.19 Unternehmerwagnis

958

Ein auf Selbständigkeit hinweisendes Unternehmerrisiko liegt insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssen (VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Das an sich für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit

sprechende Merkmal des Unternehmerrisikos kann in gewissem Maße auch auf Dienstverhältnisse zutreffen, etwa wenn der Arbeitnehmer in Form von Provisionen oder Umsatzbeteiligungen am wirtschaftlichen Erfolg seines Arbeitgebers beteiligt ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Es muss weiters grundsätzlich die Möglichkeit bestehen, im Rahmen der Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit selbst zu bestimmen (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110). Siehe auch EStR 2000 Rz 5403 ff.

15.4.3.20 Vertretung

959

Wenn ein Auftragnehmer sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen kann und das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zusteht, sondern im Belieben des Auftragnehmers liegt, ist in der Regel ein Werkvertragsverhältnis anzunehmen (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Allerdings ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise darauf Bedacht zu nehmen, dass es sich bei der Vertretungsmöglichkeit nicht bloß um eine formale Vereinbarung, sondern um eine der üblichen Gestaltung im Wirtschaftsleben entsprechende tatsächliche Vertretungsmöglichkeit handeln muss (VwGH 5.10.1994, 92/15/0230).

15.4.3.21 Vertragsgestaltung

960

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Die Vertragsgestaltung lässt daher für sich allein noch keinen zwingenden Schluss auf das tatsächliche Vertragsverhältnis zu, gibt allerdings Aufschluss über den Willen der Vertragspartner (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110). Es ist steuerrechtlich völlig bedeutungslos, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts vorliegt oder Dienste auf Grund eines Hoheitsaktes geleistet werden, ob das Dienstverhältnis schriftlich, mündlich, durch konkludente Handlungen oder überhaupt nicht durch übereinstimmende Willenserklärung zu Stande kam; demzufolge ist es auch bedeutungslos, ob ein Dienstvertrag - nach bürgerlichem Recht - nichtig oder anfechtbar ist. Die ausgeübte Tätigkeit muss dem im Steuerrecht beschriebenen "Tatbild" entsprechen (VwGH 22.1.1986, 84/13/0015).

15.4.4 Haupttätigkeit - Nebentätigkeit

15.4.4.1 Nichtselbständige Nebentätigkeit

961

Eine nichtselbständige Nebentätigkeit zu einer selbständigen Haupttätigkeit ist im Bereich der selbständigen Haupttätigkeit zu erfassen, wenn die Nebentätigkeit in einem engen sachlichen (wirtschaftlichen) Zusammenhang mit der Haupttätigkeit steht, auch wenn diese für sich allein betrachtet als solche aus nichtselbständiger Arbeit aufgefasst werden könnte; ein bloß persönlicher Zusammenhang reicht nicht aus (VwGH 19.9.1989, 86/14/0083; VwGH 5.10.1994, 92/15/0003). Voraussetzung für die Annahme einer Nebentätigkeit ist, dass diese Tätigkeit den Zwecken der Haupttätigkeit dienlich ist. Die bloße Tatsache eines Übergewichtes der Einkünfte kann nicht dazu führen, dass eine Tätigkeit als Haupttätigkeit eingestuft wird (VwGH 19.5.1993, 92/13/0269).

15.4.4.2 Nichtselbständige Haupttätigkeit

15.4.4.2.1 Allgemeines

962

Ist die Haupttätigkeit eine nichtselbständige, so ist eine selbständige Nebentätigkeit dann dieser Haupttätigkeit zuzuordnen, wenn eine tatsächliche funktionelle (inhaltliche) und zeitliche Überschneidung der gegenüber demselben Auftraggeber durchgeführten Tätigkeiten vorliegt (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 24.6.1999, 96/15/0099). Hat eine "selbständige Nebentätigkeit" wirtschaftlich den Charakter von Überstunden, so zählt sie jedenfalls zur nichtselbständigen Tätigkeit.

962a

Bezüge von öffentlich-rechtlich Bediensteten (Beamten) des Bundes aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 des Beamtendienstrechtsgesetzes 1979 und vertraglich Bediensteten des Bundes aus vergleichbaren Tätigkeiten sowie öffentlich Bediensteten anderer Gebietskörperschaften auf Grund vergleichbarer gesetzlicher Regelungen werden gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 in die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen. Werden diese Bezüge vom Bund ausgezahlt, bestehen keine Bedenken, wenn sie bei Auszahlung von mehreren öffentlichen Kassen gemäß § 85 EStG 1988 bei der Lohnsteuerberechnung zusammengefasst werden. Werden auf Grund der Nebentätigkeit zusätzlich Entgelte oder Bezüge (Sitzungsgelder, Fahrtkostenersätze) durch Dritte gezahlt, liegen ebenfalls lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (siehe Rz 688b).

15.4.4.2.2 Provisionen

963

Bei Arbeitnehmern, die unter Weisungsgebundenheit im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit (zB Autoverkäufer, Bankangestellte) Geschäftsabschlüsse für andere Unternehmen (zB Versicherungen, Banken, Leasingunternehmen, Bausparkassen) vermitteln, sind die

diesbezüglichen Provisionen bei funktioneller und zeitlicher Überschneidung mit der nichtselbständigen Haupttätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Siehe auch Rz 665.

964

Die Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer von diesen Bezügen ist dann gegeben, wenn sich die Leistung des Dritten als Verkürzung des Zahlungsweges darstellt, wenn also die Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt (VwGH 28.5.1998, 96/15/0215).

965

Von einer Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer (und damit von Lohnsteuerpflicht) ist auszugehen, wenn

- die Tätigkeit im Auftrag oder im unmittelbaren Interesse (zB zur Erweiterung der Angebotspalette des Arbeitgebers) des Arbeitgebers erfolgt,
- die Tätigkeit (teilweise) in der Dienstzeit und im Zusammenhang mit der Haupttätigkeit ausgeübt wird,
- der Arbeitgeber auf Grund der Tätigkeit seines Arbeitnehmers für das andere Unternehmen Zahlungen von diesem anderen Unternehmen zu erhalten hat (zB Anteil an der Provision oder pauschale Provision oder Ersatz der vom Arbeitnehmer verursachten Aufwendungen) und
- dem Arbeitgeber die Höhe der Zahlungen des anderen Unternehmens an den Arbeitnehmer bekannt ist.

Beispiel:

Ein Schalterbediensteter einer Bank vermittelt im Rahmen seiner Tätigkeit am Schalter Bausparverträge. Es besteht eine Vereinbarung mit der Bausparkasse, wonach 50% der Vermittlungsprovision direkt von der Bausparkasse an den Schalterbediensteten überwiesen werden, 50% erhält die Bank. Die Zahlung der Bausparkasse tilgt eine Schuld der Bank als Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber hat daher von den Provisionen Lohnsteuer einzubehalten.

966

Ist der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Tätigkeit verhalten, Geschäftsabschlüsse für ein anderes Unternehmen zu vermitteln bzw. vorzubereiten, nimmt aber der Arbeitgeber auf die daraus resultierende Entlohnung, die direkt vom anderen Unternehmen an den Arbeitnehmer erfolgt, keinen Einfluss und sind ihm die daraus erhaltenen Provisionen auch nicht bekannt, dann sind diese nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers geleisteten Provisionen - je nach Art der Tätigkeit für das andere Unternehmen als Arbeitslohn von dritter Seite oder als Einkünfte

aus Gewerbebetrieb - im Wege der Veranlagung zu erfassen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0215). Dabei ist der Freibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen.

967

Steht die Vermittlungstätigkeit für das andere Unternehmen in keinem inhaltlichen Zusammenhang zur Haupttätigkeit und wird sie selbständig mit Unternehmerrisiko außerhalb der Dienstzeit ausgeübt, liegen in der Regel gewerbliche Einkünfte vor. Bei organisatorischer Eingliederung und Weisungsgebundenheit gegenüber dem anderen Unternehmen kann auch ein Dienstverhältnis zum anderen Unternehmen vorliegen.

Beispiel:

Der Buchhalter einer Bank ist in seiner Freizeit als Bausparkassenvertreter tätig. Die Tätigkeit erfolgt ausschließlich auf Provisionsbasis, ohne Weisungsgebundenheit und mit eigenen Arbeitsmitteln. Die Provisonen sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Veranlagungsweg zu erfassen.

15.4.5 Einzelfälle zum Dienstverhältnis

15.4.5.1 Ärzte

968

Gastärzte

Bei Ärzten, die nicht in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehen, aber in solchen fallweise tätig werden (zB Gastchirurgen, Hausärzte in Sanatorien), gehören die aus einer solchen Tätigkeit zufließenden Einnahmen immer zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

969

Gemeindeärzte, Distriktsärzte

Gemeinde-(Distrikts-)Ärzte unterstehen hinsichtlich dieser Tätigkeit den dienst- und besoldungsrechtlichen Vorschriften der Landesregierung des Bundeslandes, in dem sie ihre gemeindeärztliche Tätigkeit ausüben. Bezüge, die sie für diese Tätigkeit erhalten, gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und sind im Wege des Steuerabzuges vom Arbeitslohn zu erfassen.

970

Primarärzte und Assistenzärzte

Primarärzte und Assistenzärzte, die in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehen, erhalten in der Regel für die Behandlung von Patienten, die in einer höheren als der allgemeinen Verpflegsklasse untergebracht sind, eine Sondergebühr. Derartige Gebühren stellen nur dann selbständige Einkünfte gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 dar, wenn sie nicht

von der Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden. Werden Sonderklassegebühren nach dem zur Anwendung gelangenden Krankenanstaltengesetz vom Träger des Krankenhauses im eigenen Namen eingehoben und an den Arzt weitergeleitet, liegen nichtselbständige Einkünfte vor (VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034).

Es sind folgende Fälle zu unterscheiden:

1) Die Krankenanstalt hebt diese besondere Gebühr von den Patienten ein und zahlt einen gewissen Prozentsatz sowohl dem Primararzt als auch den Assistenzärzten aus. Bei dieser Art der Auszahlung sind die besonderen Gebühren ein Teil der Dienstbezüge dieser Ärzte. Sie sind zusammen mit dem laufenden Monatsbezug der Lohnsteuer zu unterziehen. Siehe auch EStR 2000 Rz 5223.

2) Die Krankenanstalt hebt einen Teil der besonderen Gebühr ein, von welchem sie auch die Assistenzärzte entlohnt; den anderen Teil hebt der Primararzt selbst ein. Hier sind nur die den Assistenzärzten zufließenden Teile der besonderen Gebühr Arbeitslohn und daher zusammen mit dem laufenden monatlichen Bezug zu versteuern. Der Teil der besonderen Gebühr, den der Primararzt durch eigene Rechnungslegung erhält, gehört bei ihm zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 1 lit. b EStG 1988).

3) Der Primararzt legt selbst für die gesamte besondere Gebühr dem Patienten Rechnung und führt einen Teil den Assistenzärzten und einen Teil der Krankenanstalt ab. Die besondere Gebühr stellt in diesem Fall sowohl bei dem Primararzt als auch bei den Assistenzärzten Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar und ist durch Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen. Auch der Assistenzarzt, der vom Primararzt einen Teil der besonderen Gebühr erhält, steht daher insoweit weder in einem Dienstverhältnis zu diesem noch in einem Dienstverhältnis zur Krankenanstalt.

4) Sowohl der Primararzt als auch die Assistenzärzte legen selbst Rechnung über die ihnen zustehende besondere Gebühr. Es liegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor, die zur Einkommensteuer zu veranlagen sind (§ 22 Z 1 lit. b EStG 1988).

5) Legt die Krankenanstalt im eigenen Namen über die besondere Gebühr gesondert Rechnung, sind bei den Ärzten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch dann gegeben, wenn die Namen und der Anteil an der besonderen Gebühr gesondert angeführt sind (siehe Rz 970a).

6) Die Krankenanstalt legt über die besondere Gebühr (Arzthonorar und Hausrücklass) Rechnung unter Anführung der Namen der jeweiligen (leitenden) Ärzte und des jeweiligen Anteiles an der besonderen Gebühr. Wenn die Krankenanstalt lediglich das Inkasso im

Namen und auf Rechnung der angeführten Ärzte übernimmt, liegen bei diesen Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor (siehe Rz 970b).

970a

In den folgenden Bundesländern sind Sonderklassegebühren nach dem zur Anwendung gelangenden Krankenanstaltengesetz vom Träger des Krankenhauses im eigenen Namen einzuheben und an den Arzt weiterzuleiten. Sonderklassegebühren von Krankenanstalten, die hinsichtlich der Einhebung der Sonderklassegebühren dem Krankenanstaltengesetz dieser Länder unterliegen, sind daher beim Arzt zwingend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034; siehe Rz 970 Punkt 5).

- Kärnten: Kärntner Krankenanstaltenordnung 1999, K-KAO, LGBl. Nr. 26/1999
- Steiermark: Steiermärkisches Krankenanstaltengesetz 1999, KALG, LGBl. Nr. 66/1999.

970b

In den Bundesländern Burgenland, Niederösterreich, Oberösterreich, Tirol, Vorarlberg, Wien und Salzburg lassen die anzuwendenden Landesgesetze zu, dass der honorarberechtigte Arzt Honorare selbst in Rechnung stellt oder die Ärztehonorare durch den Rechtsträger im Namen und für Rechnung der Ärzte vorgeschrieben und eingehoben werden. In beiden Fällen liegen selbständige Einkünfte des Arztes vor (siehe Rz 970 Punkte 3 und 6).

971

Sonstige Ärzte

Turnusärzte stehen in einem Dienstverhältnis ebenso wie Amts-, Polizei- und Militärärzte, so weit sie bei den Sanitätsbehörden oder beim Bundesheer tätig sind. Auch Ärzte in Beratungsstellen (zB Tbc-Fürsorge, Schwangerenberatung), die ihre Tätigkeit in den Räumen des Gesundheitsamtes und mit Weisungsgebundenheit dem Amtsarzt gegenüber ausüben, stehen in einem Dienstverhältnis.

Zu freiberuflich tätigen Ärzten und Gesundheitsberufen (zB Psychologen, Hebammen), die unter freiberufliche Einkünfte fallen, siehe EStR 2000 Rz 5216 bis 5226.

15.4.5.2 Aufräumepersonal

972

Eine Aufräumeperson steht regelmäßig in einem Dienstverhältnis, selbst wenn ihr hinsichtlich der Arbeitszeit eine gewisse Freizügigkeit eingeräumt ist (VwGH 21.2.1984, 83/14/0102). Indizien für ein Dienstverhältnis sind eine regelmäßige (mindestens ein Mal wöchentliche) Tätigkeit, die Beistellung der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber und keine Vertretung durch eine andere Person (vgl. VwGH 22.4.1992, 88/14/0082; VwGH 24.9.2003,

2000/13/0182). Besteht die Möglichkeit, sich ohne Zustimmung des Arbeitgebers vertreten zu lassen und die Entgegennahme von Aufträgen zu verweigern, so liegt grundsätzlich kein Dienstverhältnis vor (VwGH 16.1.1991, 89/13/0194).

15.4.5.3 Ausbildungsverhältnis

973

Ein Ausbildungsverhältnis, das unter Anleitung ausgeübt wird, spricht für die Annahme eines Dienstverhältnisses (VwGH 31.3.1987, 86/14/0163).

15.4.5.4 Aushilfskräfte

973a

Bei Aushilfskräften, die regelmäßig (zB jeden oder jeden zweiten Samstag) aufgrund der höheren Kundenfrequenz zur Verstärkung des vorhandenen Lager- und Verkaufspersonals zu vorgegebenen Arbeitszeiten gegen einen bestimmten Stundenlohn beschäftigt werden, ist die Verpflichtung, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten bzw. auf Abruf durch den Arbeitgeber zu leisten, ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078, 2000/15/0079).

15.4.5.5 Berufsanwärter

974

Berufsanwärter im Bereich der freien Berufe sind im allgemeinen Arbeitnehmer. Wird dem Berufsanwärter jedoch kein laufender Arbeitslohn gezahlt, sondern ein Gewinnanteil am Gesamterfolg der Wirtschaftstreuhandkanzlei vereinbart, von dem die anteiligen Kanzleikosten abgezogen werden, liegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor (VwGH 26.3.1974, 1635/72).

15.4.5.6 Buchhalter

975

In der Regel wird ein Buchhalter in einem Dienstverhältnis stehen. Verpflichtet sich ein Buchhalter aber gegenüber mehreren Auftraggebern zur laufenden Führung der Buchhaltung, ohne ein bestimmtes Ausmaß an Arbeitszeit zu vereinbaren, und hat er die Möglichkeit, Aufträge auch abzulehnen, liegt kein Dienstverhältnis vor (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Siehe EStR 2000 Rz 5211.

15.4.5.7 Ehegatten – Kinder

975a

Siehe "Nahe Angehörige", Rz 996.

15.4.5.8 Ferialpraktikanten

976

Ferialpraktikanten stehen regelmäßig in einem Dienstverhältnis. Gerade ein Ausbildungs- oder Weiterbildungsverhältnis spricht zwingend dafür, dass Praktikanten in ihrer Tätigkeit angeleitet werden, sohin "unter der Leitung des Arbeitgebers" stehen (VwGH 31.3.1987, 86/14/0163). Auch eine differenzierte Bezahlung der Praktikanten, je nach ihrer Qualifikation (mit oder ohne Meisterprüfung) spricht für ein Dienstverhältnis, denn bei einer solchen Differenzierung liegt die Annahme nahe, dass bei der Bemessung des Entschädigungsbetrages das unterschiedliche Leistungsniveau berücksichtigt wird.

15.4.5.9 Freier Dienstvertrag

977

Liegt kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 1 und 2 EStG 1988 vor, sind die diesbezüglichen Einkünfte - auch wenn sie nach dem ASVG als Einkünfte aus einem freien Dienstvertrag gemäß § 4 Abs. 4 ASVG zu beurteilen sind - steuerlich als Einkünfte aus einer unternehmerischen Tätigkeit (in der Regel Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb) anzusehen.

15.4.5.10 Fotomodelle und Mannequins

978

Die Übernahme persönlicher Arbeiten für ständig wechselnde Auftraggeber begründet kein Dienstverhältnis (VwGH 17.5.1965, 2365/63).

15.4.5.11 Funktionäre

979

Vergütungen an Funktionäre (Organe) von juristischen Personen des privaten Rechts (zB Mitglieder des Vorstandes bei Vereinen, Genossenschaften oder Sparkassen) stellen Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 dar, sofern sie nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses zufließen. Ein Dienstverhältnis wird zB dann vorliegen, wenn ein Genossenschaftsobmann, der gleichzeitig zum Geschäftsführer bestellt und die Weisungen der Genossenschaftsorgane (Generalversammlung, Aufsichtsrat) zu befolgen verpflichtet ist, eine monatliche Pauschalentschädigung erhält (VwGH 7.5.1963, 0286/63).

980

Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften stellen sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 dar. Als Funktionäre im Sinne dieser Bestimmung können grundsätzlich nur Organe (Organwalter) von öffentlich-rechtlichen Körperschaften angesehen werden, soweit sie nicht auf Grund eines Dienstverhältnisses tätig werden (VwGH 25.1.2001, 95/15/0074). Die Entlohnung für eine mit einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis typischerweise verbundene Tätigkeit fällt nicht unter § 29 Z 4 EStG 1988. Ebenso liegen keine Funktionsgebühren, sondern Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit vor, wenn die Tätigkeit eines Funktionärs im Rahmen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 (Eingliederung, Weisungsgebundenheit usw.) ausgeübt wird oder ein Dienstverhältnis gesetzlich unterstellt wird. Dies ist insbesondere bei Ausübung einer Nebentätigkeit im Sinne des § 37 des Beamten-Dienstrechtsgesetzes 1979 und auf Grund vergleichbarer gesetzlicher Regelungen (siehe Rz 688a) sowie bei Lehrbeauftragten (siehe Rz 992 ff) der Fall.

15.4.5.12 Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder, Stiftungsvorstände

981

Die Anstellung des Geschäftsführers einer GmbH kann auch in steuerrechtlicher Hinsicht auf Grund eines Dienstvertrages, aber auch auf Grund eines so genannten freien Dienstvertrages, eines Werkvertrages oder eines bloßen Auftrages erfolgen (VwGH 15.7.1998, 97/13/0169). Die im Wirtschaftsleben üblichere Vertragsgestaltung betreffend die Ausübung einer Geschäftsführertätigkeit ist die eines Dienstvertrages. Es ist daher zweckmäßig, das Tätigkeitsbild eines Geschäftsführers zunächst danach zu untersuchen, ob es die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, und jene Merkmale, die allenfalls für einen Werkvertrag sprechen, in ihrer Bedeutung den für ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmalen gegenüberzustellen. Finden sich Merkmale beider Vertragstypen, so sind die überwiegenden Merkmale maßgebend (VwGH 30.11.1993, 89/14/0300; VwGH 19.12.2000, 99/14/0166).

982

Gleiches gilt für Vorstandsmitglieder einer AG. Wird mit Vorstandsmitgliedern eine Vereinbarung getroffen, nach der ihnen eine einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu Grunde liegende Stellung zukommt, so ist ungeachtet der Beurteilung in anderen Rechtsbereichen steuerlich ein Dienstverhältnis anzunehmen (VwGH 24.2.1999, 97/13/0234).

983

Einkünfte eines Stiftungsvorstandes stellen im Regelfall Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 dar (Verwaltung fremden Vermögens). Ist allerdings die Weisungsfreiheit stark eingeschränkt und der Vorstand bei Ausübung seiner Tätigkeit organisatorisch in die Stiftung eingegliedert (zB wenn die volle oder überwiegende Arbeitskraft für die Tätigkeit in der Stiftung eingesetzt wird), liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.

15.4.5.13 Gesellschafter-Geschäftsführer

984

Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, die zu nicht mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital beteiligt sind, stehen unter den Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (bei Überwiegen der Merkmale der Unselbständigkeit) und des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 **(Eingliederung in den Organismus des Betriebes des Unternehmen, VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018)** in einem Dienstverhältnis zur Kapitalgesellschaft (VwGH 19.12.2000, 99/14/0166).

15.4.5.14 Handelsdelegierte der Wirtschaftskammer Österreich

985

Handelsdelegierte der Wirtschaftskammer Österreich sowie die von ihnen im Ausland beschäftigten ausländischen Arbeitskräfte sind in den Organismus der Kammer eingegliedert und verpflichtet, den entsprechenden Weisungen zu folgen. Die Handelsdelegierten sind Auslandsbeamte im Sinne des § 92 EStG 1988 (siehe dazu auch Rz 51 ff).

15.4.5.15 Hausbesorger

986

Hausbesorger stehen in einem Dienstverhältnis zum Hauseigentümer, im Falle von Wohnungseigentum zur Wohnungseigentumsgemeinschaft (VwGH 8.6.1979, 2573/77; VwGH 25.5.1988, 87/13/0231). Betreut ein Hausbesorger mehrere Wohnungseigentumsgemeinschaften, so liegen grundsätzlich mehrere Dienstverhältnisse vor. Tritt eine Mehrzahl von Wohnungseigentumsgemeinschaften allerdings durch einen gemeinsamen Auftraggeber gegenüber dem Hausbesorger auf (zB durch einen Hausverwalter), kann von einem einheitlichen Dienstverhältnis ausgegangen werden.

15.4.5.16 Heimarbeiter

987

Heimarbeiter sind in der Regel als Dienstnehmer anzusehen (vgl. VwGH 21.6.1965, 1444/64).

15.4.5.17 Holzakkordanten

988

Derartige Beschäftigte stehen in einem Dienstverhältnis (VwGH 31.3.1987, 84/14/0147).

15.4.5.18 Journalisten

989

Journalisten, die in den Betriebsablauf eingegliedert (Nutzung der Infrastruktur des Auftraggebers) und der Kontrolle unterworfen sind (Berichtspflicht gegenüber Auftraggeber), stehen in einem Dienstverhältnis.

15.4.5.19 Klasse- oder Sondergebühren

990

Bezüglich Ärzte siehe Rz 968 ff.

Übt eine medizinisch-technische Assistentin ihre berufliche Tätigkeit in einem Dienstverhältnis aus, wofür sie von ihrem Arbeitgeber (Bund) Arbeitslohn und vom Institutsvorstand (Primararzt) einen Anteil an den von Letzterem den Patienten in Rechnung gestellten Beträgen (Klassen- oder Sondergebühren) erhält, zählen auch die vom Institutsvorstand geleisteten Beträge zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 28.4.1980, 2256/77; VwGH 21.1.1982, 3831/80).

15.4.5.20 Krankenpflegeschüler

991

Das "Taschengeld" sowie allfällige andere Bezugsbestandteile, die Krankenpflegeschüler im Rahmen der Ausbildung erhalten, stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar. Die Bereitstellung einer Unterkunft führt analog der Bereitstellung des "Burschenzimmers" im Gastgewerbe nicht zur Zurechnung eines steuerpflichtigen Sachbezuges. Der Umstand, dass arbeitsrechtlich kein Dienstverhältnis der Ausbildungsinstitution mit der auszubildenden Person besteht, ist für die steuerliche Beurteilung der Einkünfte nicht maßgeblich.

15.4.5.21 Lehrbeauftragte

992

§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 kommt nur dann zum Tragen, wenn nicht bereits ein Dienstverhältnis nach den allgemeinen Kriterien gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 vorliegt. Es ist daher vorrangig zu prüfen, ob ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gegeben ist.

Für die Annahme eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 spricht die Eingliederung in einen Schulbetrieb nach Maßgabe von Lehr- und Stundenplänen und einer entsprechenden Lehrverpflichtung (vgl. VwGH 10.2.1987, 86/14/0119). Die Erteilung von Unterricht in einem bestimmten Vertragszeitraum und in einem bestimmten wöchentlichen Stundenausmaß begründet ein Dienstverhältnis (VwGH 27.10.1987, 87/14/0145). Ein Dienstverhältnis liegt jedenfalls dann vor, wenn im Durchschnitt eines Semesters mehr als 15 Vortragsstunden wöchentlich geleistet werden.

Richtet sich die Höhe der Einkünfte ausschließlich nach der Anzahl abgehaltener Unterrichtsstunden (Kursstunden), muss der Arbeitnehmer für alle Aufwendungen selbst aufkommen, ist er weiters hinsichtlich der Unterrichtszeit und des Unterrichtsortes lediglich

zum Herstellen des Einvernehmens mit dem Auftraggeber verhalten, ist er schließlich hinsichtlich des vorzutragenden Unterrichtsstoffs nicht an Weisungen gebunden, so ist kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz 1988 anzunehmen, zB Fremdsprachenkurs bzw. anderer Unterricht während der Ferien (vgl. VwGH 19.12.1990, 89/13/0131).

992a

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gehören Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, sofern nicht bereits ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 vorliegt und sofern sie diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes (siehe dazu Rz 992b) ausüben, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Als Vortragende, Lehrende und Unterrichtende gelten auch Demonstratoren, Tutoren und Studienassistenten.

Liegen nur Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor, ist gemäß § 47 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 ein Dienstverhältnis anzunehmen. Derartige Bezüge gehören beim auszahlenden Arbeitgeber nicht zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (§ 41 Abs. 3 FLAG), den Zuschlag für den Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 7 WKG) und die Kommunalsteuer (§ 5 Abs. 1 KommStG).

Die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 geht davon aus, dass bei einem vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan für den Vortragenden in typisierender Betrachtungsweise ein Mindestmaß an Einbindung in die Organisation der Bildungseinrichtung notwendig ist. Damit ein solches Mindestmaß an Einbindung vorliegt, ist ein regelmäßiges Tätigwerden im Ausmaß von durchschnittlich mindestens einer Semesterwochenstunde im Rahmen eines Studien-, Lehr- oder Stundenplanes erforderlich. Wird diese Lehrverpflichtung geblockt, liegen ebenfalls Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor.

Bezüge für fallweise Vorträge oder fallweise Vertretungen fallen hingegen auch bei Vorliegen eines vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes (Rz 992a) nicht unter die Regelung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Ebenso liegt keine Tätigkeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor, wenn Dozenten oder emeritierte Professoren im Rahmen ihrer Lehrbefugnis (venia docendi) eine Lehrveranstaltung von sich aus anbieten und abhalten, ohne dafür einen Lehrauftrag erhalten zu haben.

992b

Als vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne gelten:

- Gesetzlich geregelte, auf Grund einer gesetzlichen Ermächtigung erlassene oder auf Grund einer gesetzlichen Regelung beschlossene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne.
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne eines akkreditierten Lehrganges oder Studiums.
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne sonstiger Lehrgänge, die länger als vier Semester dauern.

Den genannten Studien-, Lehr- oder Stundenplänen liegt ein bestimmtes Ausbildungsziel zu Grunde. Der Vortragende hat sich an diesem Ausbildungsziel zu orientieren und seinen Vortrag darauf abzustimmen. Er ist insoweit an die Vorgaben des jeweiligen Lehrplanes gebunden.

993

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören bei Vorliegen von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und Abs. 1 Z 5 EStG 1988 die Bezüge aus der Lehrtätigkeit (Unterrichtstätigkeit) und der damit in Zusammenhang stehenden Prüfungstätigkeit.

Werden Vortragende, Lehrende und Unterrichtende für ein und denselben Arbeitgeber sowohl nichtselbständig im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 als auch selbständig tätig, liegen bei einem ausreichend engen Zusammenhang der (nichtselbständigen) Haupttätigkeit und einer daraus resultierenden geringfügigen (selbständigen) Nebentätigkeit insgesamt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (vgl. VwGH 11.8.1993, 92/13/0089; VwGH 24.6.1999, 96/15/0099).

Der Beschäftigungszeitraum ist das Semester oder das Kalenderjahr, für das die Lehrverpflichtung besteht. Der Arbeitgeber kann daher auch bei einmaliger Auszahlung der Bezüge eine Aufrollung gemäß § 77 Abs. 3 EStG 1988 für vergangene Lohnzahlungszeiträume (Monate) des Kalenderjahres durchführen.

Zur Vermeidung von Übergangsproblemen für bis 31. Dezember 2006 vom Lohnsteuerabzug ausgenommene Bildungseinrichtungen gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 zweiter Satz EStG 1988 wird folgende Übergangsregelung geschaffen: Es bestehen keine Bedenken, bei Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, deren Einkünfte auf Grund der Rechtslage bis Ende 2006 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu behandeln sind, für das gesamte Wintersemester 2006/2007 von Einkünften aus selbständiger Arbeit auszugehen.

994

Beziehen Arbeitnehmer an einer Bildungseinrichtung (zB Assistenten, Lehrbeauftragte) andere Bezüge desselben Rechtsträgers für Lehr-, Unterrichts- oder Prüfungstätigkeiten, gehören diese auch dann zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die

Tätigkeiten nicht unter § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 fallen (zB Vortragstätigkeit eines Lehrbeauftragten im Rahmen eines einmonatigen Kurses an einer Universität). Siehe hiezu auch Rz 688a. Werden Arbeitnehmer im Rahmen einer innerbetrieblichen Bildungseinrichtung ihres Arbeitgebers tätig, ist im Regelfall auf Grund des engen Zusammenhanges mit dem Dienstverhältnis (inhaltliche und zeitliche Überschneidung) auch bei getrennter Entlohnung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auszugehen. Werden Arbeitnehmer losgelöst von ihrer üblichen Tätigkeit außerhalb ihrer Dienstzeit in einer Bildungseinrichtung des Arbeitgebers, die allgemein zugänglich ist, tätig, dann liegt keine Nebentätigkeit zur nichtselbständigen Haupttätigkeit vor. Siehe auch Rz 962.

15.4.5.22 Lehrer

994a

Siehe "Unterrichtende Tätigkeit", Rz 1012 ff.

15.4.5.22a Mittagsbetreuung in Pflichtschulen

994b

Die entgeltliche Beaufsichtigung von Schülerinnen und Schülern an Pflichtschulen in der Mittagspause bzw. vor und nach dem Unterricht erfolgt regelmäßig in einem Dienstverhältnis, selbst dann wenn die Aufsichtsperson (an der Schule tätige/r Lehrer/in oder Erzieher/in, Schulwart/in oder eine außenstehende Person) mit dem Schulerhalter (in der Regel die Gemeinde) einen freien Dienstvertrag abschließt, der unter anderem auch eine Vertretungsmöglichkeit durch qualifizierte dritte Personen vorsieht.

Die Beurteilung dieser Aufsichtstätigkeit als Dienstverhältnis ergibt sich aus den Sachverhaltselementen, dass die Aufsichtsperson verpflichtet ist zu einer bestimmten Zeit und an einem bestimmten Ort (Mittagszeit, Schule) regelmäßig tätig zu werden, die Entlohnung regelmäßig zeitabhängig (Anzahl der Aufsichtsstunden oder Monatslohn) ist und die Aufsichtsperson kein Unternehmerrisiko trägt.

Ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist auch, dass die Aufsichtsperson als Organ des Schulerhalters tätig wird und die Haftung des Schulerhalters nicht auf das beaufsichtigende Organ übertragen werden kann. Die Bezeichnung des Vertrages als freier Dienstvertrag ist für die Beurteilung der Einkünfte lediglich von untergeordneter Bedeutung. Auch kommt einer vertraglich eingeräumten Vertretungsmöglichkeit keine entscheidende Bedeutung zu, da diese als eine im Schulbetrieb übliche Vertretung unter Kollegen anzusehen ist.

Von dieser Beurteilung ist auch dann auszugehen, wenn mehrere Personen gemeinsam (zB in Form einer Arbeitsgruppe) mit der Aufsicht betraut werden. Die Übertragung der

Aufsichtsverpflichtung an einen Verein ist grundsätzlich nicht vorgesehen. Sollte eine derartige Übertragung zulässig sein, ist in der Folge von einem Dienstverhältnis der für den Verein tätigen Aufsichtspersonen zum Verein auszugehen.

In jenen Fällen, in denen bisher von freien Dienstverträgen ausgegangen wurde und derartige Dienstverträge auch für das Schuljahr 2006/2007 vereinbart wurden, bestehen keine Bedenken, die oben stehende Regelung erst ab dem Schuljahr 2007/2008 anzuwenden.

15.4.5.23 Musiker, Sänger, Dirigenten

995

Verpflichtet sich eine Musikgruppe vertraglich bei bestimmten Anlässen für eine bestimmte Zeit in einer vereinbarten Besetzung gegen eine Pauschalvergütung oder gegen einen Stundensatz zu musizieren, wird nicht die Arbeitskraft, sondern die Darbietung von Musikstücken geschuldet. Eine auf Grund einer solchen Verpflichtung ausgeübte Tätigkeit begründet kein Dienstverhältnis (VwGH 23.4.1963, 1225/61). Der Umstand, dass der Musiker zur Aufführung ganz bestimmter Musikwerke verpflichtet wird, ändert daran nichts (VwGH 23.10.1990, 89/14/0102). Mitglieder eines Ensembles bzw. Orchesters hingegen werden im Hinblick auf die daraus resultierende Eingliederung und Weisungsgebundenheit in der Regel Arbeitnehmer sein.

15.4.5.24 Nahe Angehörige

996

Ein Dienstverhältnis zwischen nahen Angehörigen kann nur dann Anerkennung finden, wenn es nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommt, einen eindeutigen und klaren Inhalt hat und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Ein Dienstverhältnis zwischen Ehegatten oder zwischen Eltern und Kindern setzt also das Vorliegen einer besonderen Vereinbarung voraus, die über die im Familienrecht begründete Mitwirkungspflicht hinausgeht (VwGH 25.2.1997, 92/14/0039). Wird ein Dienstverhältnis aus der Sicht des Betriebsausgabenabzugs beim Arbeitgeber nicht anerkannt, so ist beim Arbeitnehmer in gleicher Weise vorzugehen. Der ausbezahlte "Lohn" stellt dann beim Arbeitgeber keine Betriebsausgabe, sondern eine Entnahme dar, beim Arbeitnehmer fällt mangels Einkünften im Sinne des § 25 EStG 1988 keine (Lohn-)Steuerpflicht an. In gleicher Weise ist vorzugehen, wenn bei überhöhten Gehaltszahlungen ein Teil des Lohnes steuerlich nicht anerkannt wird (vgl. VwGH 5.10.1982, 82/14/0006; VwGH 26.1.1999, 98/14/0095). Die Judikatur zur Nichtanerkennung von Lohnzahlungen als betrieblicher Aufwand aus der Sicht des Arbeitgebers ist daher auch für die Beurteilung der

Annahme von Lohneinkünften beim Arbeitnehmer bedeutsam. Ob und inwieweit ein Dienstverhältnis vorliegt oder nicht, ist vorrangig anhand folgender Kriterien zu prüfen:

a) Es werden überhaupt keine oder keine nennenswerten Arbeitsleistungen erbracht. Es liegt dem Grunde nach kein Dienstverhältnis vor. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn "Lohn" lediglich für eine im Familienrecht begründete Mitarbeit (familienhafte Mitarbeit, vgl. VwGH 21.10.1986, 86/14/0042), nur aus sozialversicherungsrechtlichen Bedürfnissen (VwGH 29.10.1985, 85/14/0067) oder an die geschiedene Ehegattin trotz Verzichts auf weitere Arbeitsleistungen ausgezahlt wird (VwGH 24.3.1981, 2857/80). Wird einem als Arbeitnehmer beschäftigten nahen Angehörigen ein Betrieb unentgeltlich übertragen, so ist die Auszahlung einer Abfertigung anlässlich der Übertragung steuerlich nicht als Lohnzahlung anzuerkennen (VwGH 9.10.1991, 89/13/0128).

b) Durch das Dienstverhältnis mit dem nahen Angehörigen wird eine sonst erforderliche Arbeitskraft nicht ersetzt. Dies spricht für eine familienhafte Mitarbeit und gegen die steuerliche Anerkennung des Dienstverhältnisses (VwGH 29.10.1985, 85/14/0067).

c) Es wird im Vergleich zu Dienstverhältnissen zwischen fremden Personen (Fremdvergleich) ein unangemessen hoher oder ein unangemessen niedriger Lohn ausgezahlt. Bei unangemessen hoher Lohnzahlung kann zwar dem Grunde nach ein Dienstverhältnis angenommen werden. Soweit der Lohn die Angemessenheitsgrenze übersteigt, ist er allerdings weder als Betriebsausgabe absetzbar noch als Einkünfte im Sinne des § 25 EStG 1988 zu erfassen (vgl. VwGH 5.10.1982, 82/14/0006; VwGH 29.10.1985, 85/14/0067; VwGH 26.1.1999, 98/14/0095). Wird ein unangemessen niedriger Lohn ausgezahlt, ist bei einer über die bloß familienhafte Mitarbeit hinausgehenden Arbeitsleistung das Dienstverhältnis grundsätzlich anzuerkennen. Ein Dienstverhältnis ist lediglich dann nicht anzunehmen, wenn die Lohnzahlungen bloß den Charakter eines Taschengeldes haben (vgl. VwGH 14.1.1986, 85/14/0168).

d) Die Lohnauszahlungen erfolgen nicht regelmäßig und nicht fremdüblich. Kommt es zu keinen laufenden Lohnzahlungen, spricht dies gegen ein Dienstverhältnis (VwGH 25.2.1997, 92/14/0039). Eine bloß vorübergehende Einstellung der Lohnzahlung aus schwer wiegenden wirtschaftlichen Gründen steht der Anerkennung eines Dienstverhältnisses allerdings nicht entgegen (VwGH 11.2.1970, 0943/68).

e) Trägt der nahe Angehörige ein Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative, ist zu prüfen, ob an Stelle eines Dienstverhältnisses eine Mitunternehmerschaft anzunehmen ist.

Zu Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen siehe auch EStR 2000 Rz 1127 ff.

15.4.5.25 Ordensangehörige, Geistliche

997

Bezüge, die einem katholischen Weltgeistlichen bzw. einem evangelischen Geistlichen für die Ausübung der seelsorgerischen Tätigkeit von der vorgesetzten Kirchenbehörde gewährt werden, stellen - abgeleitet aus dem Rechtsverhältnis zwischen dem Geistlichen und der Kirchenbehörde - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Daneben kann ein Weltgeistlicher in Zusammenhang mit seiner Pfarrtätigkeit noch andere Einkünfte erzielen, die nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören (zB Erträge von Pfründen, die dem Pfründeninhaber zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes zukommen).

Werden Angehörige geistlicher Orden zu Dienstleistungen an weltlichen Einrichtungen (zB Abstellung von Ordensschwestern zur Krankenpflege an ein Spital einer Gebietskörperschaft) abgestellt, so wird im Regelfall ein Dienstverhältnis zwischen den abgestellten Ordensangehörigen und der ihre Dienste in Anspruch nehmenden Einrichtung nicht begründet (Gestellungsvertrag). Diese generelle Regelung gilt jedoch dann nicht, wenn Ordensangehörige namentlich für bestimmte Funktionen bestellt werden und das Entgelt für die von ihnen erbrachten Leistungen im Hinblick auf diese individuelle Tätigkeit gezahlt wird. Dies gilt vor allem für die Fälle, in denen Ordensangehörige als Hochschullehrer bestellt werden. Die Rechtsbeziehungen beschränken sich hier nämlich nicht auf die Unterrichtsbehörde und den entsendenden Orden, sondern erfassen den entsandten Ordensangehörigen selbst, da eine ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis begründende Bestellung hinzukommt. So weit daher ein Individualantrag vorliegt, der zur Folge hat, dass ein Ordensangehöriger außerhalb des Ordens beruflich tätig wird, muss daraus das Bestehen eines Dienstverhältnisses abgeleitet werden.

15.4.5.26 Pfuscher

998

Bauhandwerker, die neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit Arbeiten ohne gewerberechtliche Befugnis verrichten und dabei für wechselnde (meist private) Auftraggeber tätig werden, sind regelmäßig keine Arbeitnehmer (VwGH 12.1.1983, 81/13/0095).

Personen, die im Rahmen und unter der Aufsicht der Bauüberwachung durch einen Baumeister von diesem gegen Stundenhonorar beschäftigt werden, stehen hingegen in einem Dienstverhältnis (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121). Siehe auch EStR 2000 Rz 5417, Stichwort "Pfuscher".

15.4.5.27 Politiker

999

Politiker beziehen nach Maßgabe der Fiktion des § 25 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (siehe Rz 688a).

15.4.5.27a "Poolschwestern"

999a

Unter dem Begriff „Poolschwestern" versteht man eine in der Praxis immer häufiger vorkommende Gestaltungsvariante, bei der KrankenpflegerInnen mit einem „Schwesternpool" ein sehr oft als Werkvertrag bezeichnetes Vertragsverhältnis eingehen und von diesem an Spitäler oder Private verliehen oder vermittelt werden.

Für die Beurteilung der Einkünfte des Pflegepersonals ist nicht die vertragliche Vereinbarung sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung maßgeblich (siehe dazu Rz 931 ff). Die Pool-Gestaltung kann entweder eine Arbeitskräftegestellung oder eine Vermittlung von Arbeitskräften außerhalb einer Arbeitskräftegestellung sein.

Ist die Pool-Gestaltung vergleichbar mit einer Arbeitskräftegestellung, erzielt die überlassene Arbeitskraft (Krankenschwester) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Arbeitgeber ist der Personalgesteller (Pool), Beschäftiger die Krankenanstalt oder der privat Haushalt.

Vermittelt der Pool Pflegepersonal an ein Pflegedienstunternehmen (zB Krankenanstalt) und wird dieses Pflegepersonal vom Pflegedienstunternehmen direkt bezahlt, liegt ein Dienstverhältnis zum Pflegedienstunternehmen (zur Krankenanstalt) vor. Das vermittelte Pflegepersonal erzielt diesfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Krankenanstalt oder das Pflegedienstunternehmen ist auf Grund der Eingliederung des Pflegepersonals in den Betrieb der Krankenanstalt, der Weisungsgebundenheit zur Krankenanstalt und der tatsächlich nicht gegebenen Vertretungsmöglichkeit Arbeitgeber.

Vermittelt der Pool Pflegepersonal an private Haushalte zur Pflege und Betreuung (rund um die Uhr) und wird dieses Pflegepersonal von den Haushalten direkt bezahlt, ist EStR 2000 Rz 1616 zu beachten.

15.4.5.28 Programmierer

1000

Programmierer stehen dann nicht in einem Dienstverhältnis, wenn keine zeitliche und örtliche Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers vorliegt, die Entlohnung allein nach der Zahl der aufgewendeten Arbeitsstunden erfolgt und die mit der Tätigkeit verbundenen

Auslagen aus eigenem getragen werden (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202). Siehe auch EStR 2000 Rz 5417, Stichwort "Programmierer".

15.4.5.29 Redakteure

1001

Redakteure, die unabhängig vom Verkaufserfolg einer Zeitung ein regelmäßiges fixes Entgelt beziehen, stehen in einem Dienstverhältnis (VwGH 18.10.1989, 88/13/0185).

15.4.5.30 Richter

1002

Richter sind zwar sachlich nicht weisungsgebunden, aber auf Grund ihrer Eingliederung in die Justizverwaltung als Dienstnehmer anzusehen.

15.4.5.31 Schauspieler

1003

Schauspieler, die an der Herstellung eines Spielfilmes mitwirken, sind in der Regel als Arbeitnehmer anzusehen. Indizien für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers sind vorgegebene Aufnahme- bzw. Aufführungs- und Probezeiten, fixe (vom Ausfall einzelner Vorstellungen unabhängige) Gagenzahlungen und die Abgeltung sämtlicher Aufwendungen (VwGH 10.4.1985, 84/13/0004). Hat aber der Schauspieler ein Mitbestimmungsrecht für den Ort, die Zeit und die Art seiner Leistung, kann dies dazu führen, dass kein Dienstverhältnis anzunehmen ist (VwGH 20.5.1955, 1727/53).

15.4.5.32 Schiedsrichter

1004

Gebühren, die Schiedsrichter bei sportlichen Veranstaltungen in Form fixer Taxen je geleitetem Spiel neben belegten Reisekosten erhalten, gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (VwGH 24.2.1982, 81/13/0159). Hinsichtlich der Beschäftigung von Schiedsrichtern durch Vereine siehe VereinsR 2001 Abschnitt 7.1.3.

15.4.5.33 Sportler

1005

Sportler, die ihre Arbeitskraft vertraglich gegen ein nicht nur geringfügiges Entgelt ausschließlich oder im erheblichen Ausmaß zur Verfügung stellen, stehen regelmäßig in einem Dienstverhältnis. Verpflichtet sich der Sportler aber lediglich zur Bestreitung einer bestimmten Anzahl von Wettkämpfen und steht dabei die Erbringung eines Leistungserfolgs im Vordergrund, liegt ein Werkvertrag vor, der zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt (VwGH 24.2.1982, 81/13/0159). Zum Dienstverhältnis bei Sportlern siehe auch VereinsR 2001Abschnitt 7.1.3.

15.4.5.34 Statisten

1006

Statisten sind im Hinblick auf ihre im Rahmen von Filmaufnahmen und Theatervorführungen erforderliche Eingliederung und Unterordnung in der Regel Arbeitnehmer.

15.4.5.35 Taxilenker

1007

Ist es üblich, dass Taxilenker Ausmaß und zeitliche Lagerung ihrer Tätigkeit und damit auch deren wirtschaftlichen Erfolg weitestgehend selbst bestimmen können, so liegt dennoch ein Dienstverhältnis vor, wenn die übrigen Umstände (Benutzung des Fahrzeuges auf Gefahr des Taxiunternehmens, Kostentragung durch den Taxiunternehmer, Abfuhr eines wesentlichen Teiles der Einnahmen an den Taxiunternehmer) für die Nichtselbständigkeit sprechen (VwGH 11.2.1992, 88/14/0115).

15.4.5.36 Technischer Zeichner

1008

Ist ein technischer Zeichner in den Organismus des Arbeitgebers eingegliedert, spricht dies für ein Dienstverhältnis, auch wenn er relativ eigenständig arbeiten kann und nur die Fortschritte seiner Tätigkeit kontrolliert werden (VwGH 26.11.1997, 93/13/0309). Ist hingegen ein Bautechniker mit einer bestimmten Werkerstellung (zB Anfertigen der Polierpläne für zwei konkrete Projekte, Entlohnung nach Stundensatz) nur unter Bindung an sachliche Weisungen beauftragt, liegt eine selbständige Tätigkeit vor (VwGH 9.7.1997, 95/13/0289).

15.4.5.37 Telearbeiter (Teleworker)

1009

Personen, die unter Nutzung elektronischer Hilfsmittel an einem selbstgewählten Arbeitsort (zB in ihrer Wohnung) tätig werden, stehen auch dann in einem Dienstverhältnis, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung (Weisungsgebundenheit, Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung, kein Unternehmerrisiko usw.) die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers in einer anderen Form (zB EDV-Vernetzung) besteht.

15.4.5.38 Tierarzt

1010

Ein freiberuflicher Tierarzt, der die Fleischbeschau ausübt, wird nicht deshalb zum Beamten oder Angestellten der den Auftrag gebenden öffentlich-rechtlichen Körperschaft, weil er vom

Hoheitsträger mit einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe betraut und auf die gewissenhafte Erfüllung seiner Pflicht vereidigt ist (VwGH 8.4.1960, 0900/59).

15.4.5.39 Trainer

1011

Betreuer von Vereinen, die ihre Arbeitskraft vertraglich gegen ein nicht nur geringfügiges Entgelt ausschließlich oder im erheblichen Ausmaß zur Verfügung stellen, stehen regelmäßig in einem Dienstverhältnis. Stellt sich ein Vereinsmitglied als Betreuer mit seiner Leistung gegen ein unangemessen niedriges Entgelt dem Verein zur Verfügung (zB als Vorturner, Übungshelfer, Platzhelfer), dann liegt kein Dienstverhältnis vor. Zum Dienstverhältnis bei Trainern siehe auch VereinsR 2001 Abschnitt 7.1.3.

15.4.5.40 Universitätslektoren und –instruktoren

1011a

Siehe "Lehrbeauftragte", Rz 992 ff.

15.4.5.41 Unterrichtende Tätigkeit

1012

Siehe Rz 992 bis 993.

1013

- Musiklehrer: Die nach einem vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan im Sinne der Rz 992 unterrichten, beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Werden sie an anderen Lehrgängen oder an Einrichtungen tätig, die vorwiegend Erwachsenenbildung betreiben, ist nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 (Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988) vorliegt (siehe auch Rz 992 und 993). Hiefür ist die im Folgenden angeführte Rechtsprechung zu § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 weiterhin maßgeblich:

- Lehrer an einer Musikschule werden dann in einem Dienstverhältnis stehen, wenn eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Musikschule vorliegt (Unterricht in den Räumlichkeiten und mit den Musikinstrumenten der Musikschule, Übernahme der Verwaltungsarbeiten und Einteilung der Kursstunden durch die Musikschule) und eine persönliche Leistungsverpflichtung des Musiklehrers für eine bestimmte Stundenanzahl besteht.

- Musiklehrer, bei denen die Höhe der Einkünfte ausschließlich von der Anzahl der abgehaltenen Kursstunden abhängig ist und die für ihre Vertretung im Verhinderungsfall selbst Sorge zu tragen sowie für alle mit dieser Tätigkeit verbundenen Aufwendungen (zB

Reisekosten, Vertretungskosten) selbst aufzukommen haben, sind selbständig tätig (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131).

1014

- Tanzlehrer: Personen, die sich zur Abhaltung von Tanzunterricht in einer Tanzschule verpflichten, stehen in einem Dienstverhältnis, wenn sie an das vorgegebene Tanzschulprogramm und die Kurszeiten gebunden sind, und zwar selbst dann, wenn sie bei der Vermittlung des Unterrichtsstoffes in pädagogischer Hinsicht eine gewisse Freizügigkeit genießen (VwGH 4.3.1987, 85/13/0195).

1015

- Tennislehrer: Tennislehrer, die von einem Tenniscamp für einen bestimmten Vertragszeitraum engagiert werden, um in einem bestimmten wöchentlichen Stundenausmaß den Gästen Tennisunterricht zu erteilen, stehen in einem Dienstverhältnis (VwGH 27.10.1987, 87/14/0145).

1016

- Vortragende: Vortragende, die nach einem vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan im Sinne der Rz 992 unterrichten, beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Werden sie an anderen Lehrgängen oder an Einrichtungen, die vorwiegend Erwachsenenbildung betreiben, tätig, ist nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 (Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988) vorliegt (siehe Rz 992 bis 994).

- Personen, die die Möglichkeit haben, Aufträge für die Abhaltung von Vorträgen zu bestimmten Themen anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang ihrer Tätigkeit selbst bestimmen können und nur für die tatsächlich abgehaltenen Vorträge honoriert werden, stehen in keinem Dienstverhältnis (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

15.4.5.42 Vertreter

1017

Grundsätzlich ist die Tätigkeit eines Vertreters danach zu beurteilen, ob er ein Unternehmerwagnis trägt und an über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinausgehende Weisungen des Geschäftsherrn gebunden ist. Der Umstand, dass ein Vertreter einen Gewerbeschein für die Vermittlungstätigkeit besitzt und dass von seinen Provisionseinkünften keine Lohnsteuer einbehalten wird, kann nur als Anzeichen für eine selbständige Tätigkeit gewertet werden; er reicht aber für sich allein nicht aus, ein Dienstverhältnis auszuschließen. Das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses ist vorrangig anhand folgender Umstände zu beurteilen:

a) Regelung über den Ersatz der Kosten des Vertreters: Einem Arbeitnehmer muss der Arbeitgeber die mit der Verrichtung der aufgetragenen Geschäftsbesorgung verbundenen Auslagen ersetzen. Dem selbständigen Handelsvertreter gebührt grundsätzlich kein Ersatz für die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen allgemeinen Kosten und Auslagen (§ 13 Abs. 1 Handelsvertretergesetz, BGBl. Nr. 88/1993). Hat daher ein Vertreter kein seiner Tätigkeit zuordenbares Betriebsvermögen und werden die anfallenden Ausgaben vom Auftraggeber ersetzt, spricht dies für ein Dienstverhältnis (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

b) Unternehmerische Gestaltung der Tätigkeit: Für das Vorliegen von Unternehmerrisiko, somit gegen ein Dienstverhältnis, spricht, wenn der Vertreter durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl eigener Hilfskräfte, Gestaltung einer mehr oder weniger zweckmäßigen Organisation der Tätigkeit, günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen vermag, wenn also der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe seiner Einnahmen weit gehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig ist (VwGH 19.11.1979, 3508/78, 131, 132/79; VwGH 20.3.1985, 83/13/0070; VwGH 10.4.1985, 83/13/0154, 0162, 0163; VwGH 11.8.1993, 92/13/0022).

c) Vereinbarung von Provisionen und Fixum: Erhält der Vertreter neben einer Provision ein zur Bestreitung des Lebensunterhaltes hinreichendes Fixum, ein verrechenbares Pauschale für die Bewirtung der Mitarbeiter und ein ebenfalls verrechenbares Pauschale für Dienstfahrten mit dem eigenen Pkw, spricht dies für ein Dienstverhältnis (VwGH 19.11.1979, 3508/78, 0131/79, 0132/79; VwGH 10.4.1985, 83/13/0154, 0162, 0163; VwGH 11.8.1993, 92/13/0022). Vgl. hiezu auch EStR 2000 Rz 5417, Stichwort "Abschlussagent" und "Handelsvertreter".

15.4.5.43 Vorstandsmitglieder

1017a

Siehe Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder, Stiftungsvorstände, Rz 981 ff.

15.4.5.44 Vorträge, Kurse

1017b

Siehe "Unterrichtende Tätigkeit", Rz 1012 ff.

15.4.5.45 Zeitschriftenwerber

1018

Für ein Dienstverhältnis bei Zeitschriftenwerbern sprechen die Weisungsgebundenheit, der Bezug eines Fixums, eine Spesenvergütung, die Berichterstattungspflicht und die Verwendung der Betriebsmittel des Auftraggebers.

15.4.5.46 Zeitungskolporteure

1019

Zeitungskolporteure, die ihre Tätigkeit in einem vom Auftraggeber bestimmten zeitlichen und örtlichen Rahmen unter Konkurrenzverbot ausüben und die auf Grund eines Fixums kein Unternehmerwagnis tragen, stehen in einem Dienstverhältnis (VwGH 31.7.1996, 95/13/0220). Fehlt diese enge Bindung (Verkauf von Zeitungen auf reiner Erfolgsbasis und ohne dienstrechtliche Zwangsmittel des Auftraggebers), so handelt es sich trotz eines gewissen zeitlichen und örtlichen Rahmens um kein Dienstverhältnis (VwGH 2.6.1982, 81/13/0190, 82/13/0053).

15.5 Abtretung von Pensionsansprüchen (§ 47 Abs. 3 EStG 1988)

1020

Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung sowie Bezüge oder Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 bis 4 EStG 1988 können abgetreten und gemeinsam mit den anderen gesetzlichen Pensionen oder Bezügen und Vorteilen aus einem früheren Dienstverhältnis ausbezahlt werden. Der Arbeitgeber bzw. der Sozialversicherungsträger kann nicht dazu verhalten werden, die Abtretung eines Pensionsanspruches anzunehmen. Eine Abtretung an Arbeitgeber, die Lohn aus einem aktiven Dienstverhältnis auszahlen, ist nicht möglich.

1021

Die Pflichten des Arbeitgebers hinsichtlich des Steuerabzugs vom Arbeitslohn für die gemeinsam ausgezahlten Beträge sind ab dem Zeitpunkt der Abtretung ausschließlich von der auszahlenden Stelle wahrzunehmen, die auch über die ausgezahlten Bezüge einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen hat.

15.6 Verpflichtender gemeinsamer Lohnsteuerabzug (§ 47 Abs. 4 EStG 1988 idF StRefG 2000)

1022

Gemäß der Verordnung des BMF vom 19. Jänner 2001 betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen, BGBl. II Nr. 55/2001 idgF, ist eine gemeinsame

Versteuerung (bei weiterhin getrennter Auszahlung) vorzunehmen, wenn folgende steuerpflichtige Bezüge gleichzeitig einer Person zufließen:

- Pensionen und Bezüge aus einer Unfallversorgung nach dem ASVG, BSVG, GSVG, B-KUVG sowie dem Bundesbahn-Pensionsgesetz 2000 (BB-PG),
- Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zum Bund und
- Ruhe(Versorgungs)bezüge im Sinne des Bezügegesetzes und des Verfassungsgerichtshofgesetzes.

Gemäß § 7 Abs. 2 der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 55/2001 idgF, ist ab 1. Jänner 2002 auch auf

- Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zu einem Bundesland oder zur Gemeinde Wien und
- Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen die gemeinsame Versteuerungsvorschrift anzuwenden.

1023

Die gemeinsame Versteuerung hat jene bezugsauszahlende Stelle vorzunehmen, die den höheren steuerpflichtigen Bezug auszahlt, ausgenommen bei Zusammentreffen mit Bezügen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung (siehe Rz 39) oder mit Bezügen von einer Pensionskasse. In diesen Fällen hat die gemeinsame Versteuerung immer der Pensionsversicherungsträger bzw. die pensionsauszahlende Stelle vorzunehmen. Die gemeinsame Versteuerung kann unterbleiben, wenn die laufend einzubehaltende Lohnsteuer höher ist als der Bezug, den die für die Versteuerung zuständige bezugsauszahlende Stelle auszahlt.

Werden von einer auszahlenden Stelle im Kalenderjahr keine laufenden Bezüge, sondern lediglich nicht steuerbare Leistungen, steuerfreie Bezüge oder Bezüge, die mit einem festen Steuersatz gemäß § 67 Abs. 4 oder 8 lit. e EStG 1988 zu versteuern sind, ausgezahlt, hat hinsichtlich dieser Bezüge keine gemeinsame Versteuerung zu erfolgen.

1024

Bei gleichzeitigem Zufließen von steuerpflichtigen Bezügen im Sinne des § 47 Abs. 4 EStG 1988, die nicht gemäß § 1 und 2 der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 55/2001 idgF, zwingend gemeinsam zu versteuern sind, kann eine gemeinsame Versteuerung von jener bezugsauszahlenden Stelle vorgenommen werden, die den höheren steuerpflichtigen Bezug auszahlt.

1025

Wird eine gemeinsame Versteuerung nicht durchgeführt, sind die Bezüge gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 zu veranlagen.

15.7 Freiwilliger gemeinsamer Lohnsteuerabzug (§ 47 Abs. 5 EStG 1988)

1026

Werden Bezüge oder Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis neben einer Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung ausbezahlt, so kann der Sozialversicherungsträger eine gemeinsame Versteuerung dieser Bezüge vornehmen. In diesem Fall hat der Sozialversicherungsträger einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen.

16 BERÜCKSICHTIGUNG BESONDERER VERHÄLTNISSE (§ 62 EStG 1988)

16.1 Allgemeines

1027

Bei den Vorschriften des § 62 EStG 1988 handelt es sich um solche, die der Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage durch den Arbeitgeber dienen. Kommt der Arbeitgeber den ihm auf Grund des § 62 EStG 1988 obliegenden Verpflichtungen nicht nach, sind die Aufwendungen im Rahmen der (Arbeitnehmer-) Veranlagung zu berücksichtigen. In jenen Fällen, in denen über die Fälle des § 62 EStG 1988 hinaus Aufwendungen entstehen, sind diese grundsätzlich im Wege der vom FA durchzuführenden Veranlagung geltend zu machen. Derartige Aufwendungen führen überdies nach Maßgabe des § 63 Abs. 1 EStG 1988 zu einem Freibetragsbescheid.

16.2 Werbungskostenpauschale (§ 62 Z 1 EStG 1988)

1028

Der Arbeitgeber hat den Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn zu berücksichtigen. Steht der Arbeitnehmer in mehreren Dienstverhältnissen, ist der Werbungskostenpauschbetrag von jedem Arbeitgeber abzuziehen. Die Zurückführung auf die einfache Berücksichtigung erfolgt im Wege der Veranlagung. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nicht zu (§ 33 Abs. 6 EStG 1988).

16.3 Weitere Abzüge (§ 62 Z 3 bis 10 EStG 1988)

1029

Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage und Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen sind beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifs und ohne Anrechnung auf das allgemeine Werbungskostenpauschale vom Arbeitslohn abzuziehen, unter der Voraussetzung, dass auch alle diese Beträge einbehalten worden sind. Nicht vom Arbeitgeber bzw. der pensionsauszahlenden Stelle einbehaltene Gewerkschaftsbeiträge und dgl. können bei aktiven Arbeitnehmern und Pensionisten im Wege der (Arbeitnehmer-) Veranlagung, in bestimmten Fällen auch im Rahmen einer Aufrollung gemäß § 77 EStG 1988 (siehe Rz 1191), geltend gemacht werden.

1030

Die Betriebsratsumlage stellt keinen Pflichtbeitrag zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage dar (VwGH 26.9.1972, 0498/71) und darf daher vom Arbeitgeber nicht berücksichtigt werden. Die Berücksichtigung erfolgt im Wege der Veranlagung und im Freibetragsbescheid.

1031

Bei den Beiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 handelt es sich grundsätzlich nur um Beiträge des Versicherten, denen Zwangscharakter beizumessen ist (vgl. VwGH 28.11.1978, 1951/76). Soweit derartige Pflichtbeiträge auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 zu versteuern sind, sind sie nicht bei den laufenden Bezügen, sondern bei den sonstigen Bezügen abzuziehen.

Die Bestimmungen des § 62 EStG 1988 gelten bei inländischem Lohnsteuerabzug auch für vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge zu einer ausländischen Pflichtversicherung (Versicherungspflicht), die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

1032

Pflichtbeiträge eines (Gesellschafter-)Geschäftsführers an die Versicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft können analog zur Berücksichtigung der ASVG-Beiträge für Arbeitnehmer gemäß § 62 Z 4 EStG 1988 bei der Lohnverrechnung berücksichtigt werden, wenn die Beiträge vom Arbeitgeber einbehalten und an die Versicherungsgesellschaft abgeführt werden. Sofern sonstige Bezüge gezahlt werden, bestehen keine Bedenken, zwölf Vierzehntel der Beiträge bei den laufenden Bezügen und zwei Vierzehntel bei den sonstigen Bezügen zu berücksichtigen. Werden die Beiträge nicht einbehalten, sondern vom (Gesellschafter-)Geschäftsführer selbst entrichtet, ist eine Berücksichtigung nur bei der (Arbeitnehmer-)Veranlagung möglich. Die Aufteilung in Beiträge für laufende und sonstige Bezüge hat analog zur Vorgangsweise bei den vom Arbeitgeber einbehaltenen Beiträgen zu erfolgen.

1032a

Bei Inanspruchnahme des Altersteilzeitmodells sind die Sozialversicherungsbeiträge vom ungekürzten letzten vollen Bruttoentgelt zu berechnen. Bei der Lohnsteuerberechnung sind die übernommenen Sozialversicherungsbeiträge als Pflichtbeiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 von den laufenden Bezügen bzw. nach § 67 Abs. 12 EStG 1988 von den sonstigen Bezügen abzuziehen.

1033

Die Verpflichtung zur Entrichtung von Wohnbauförderungsbeiträgen trifft aktive Arbeitnehmer und ergibt sich aus dem BG 17.12.1951, BGBl. Nr. 12/1952. Zur Einbehaltung und Abfuhr ist der Arbeitgeber verpflichtet.

1034

Zu den die Bemessungsgrundlage mindernden Werbungskosten gehört auch das Pendlerpauschale. Näheres siehe zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988. Befördert der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer im Werkverkehr, hat dieser nur die ihm ersetzten Kostenbeiträge bis maximal in Höhe des Pendlerpauschales zu berücksichtigen.

1035

Steht der Arbeitnehmer in einem aufrechten Dienstverhältnis zu jenem Arbeitgeber, dem er Arbeitslohn zu erstatten hat, hat dieser die Rückzahlungsbeträge gemäß § 62 Z 7 EStG 1988 beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten ohne Anrechnung auf das allgemeine Werbungskostenpauschale zu berücksichtigen. Im Falle eines Arbeitgeberwechsels kann die Rückzahlung an den früheren Arbeitgeber nur im Wege der Veranlagung geltend gemacht werden.

1036

Freibeträge auf Grund eines Freibetragsbescheides (§ 63 EStG 1988) hat der Arbeitgeber dann zu berücksichtigen, wenn ihm eine entsprechende Mitteilung vorgelegt wurde (§ 64 Abs. 1 EStG 1988).

1037

Den Landarbeiterfreibetrag (§ 104 EStG 1988) darf der Arbeitgeber nur abziehen, wenn der Arbeitnehmer ausschließlich oder überwiegend in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Sinne des § 21 EStG 1988 beschäftigt ist und der Arbeitnehmer als Arbeiter im Sinne des Pensionsversicherungsrechts anzusehen ist.

1038

Freibeträge gemäß § 35 EStG 1988 und der hiezu ergangenen Verordnung BGBl. Nr. 303/1996 sowie der Freibetrag gemäß § 105 EStG 1988 sind von der pensionsauszahlenden Stelle zu berücksichtigen, bei der eine diesbezügliche Bescheinigung vorgelegt wurde. Bei mehreren Pensions- oder Ruhegenussbezügen darf die Bescheinigung nur einer auszahlenden Stelle vorgelegt werden. Im Falle einer Pensionsabtretung nach § 47 Abs. 3 EStG 1988 bzw. im Falle einer gemeinsamen Versteuerung nach § 47 Abs. 4 EStG 1988 berücksichtigt die den Lohnsteuerabzug vornehmende Stelle die Freibeträge.

16.4 Steuerliche Behandlung von Kostenersätzen an Expatriates

Zur vereinfachten steuerlichen Berücksichtigung bestimmter Werbungskosten und außergewöhnlicher Belastungen von Mitarbeitern von Konzernbetrieben, die nur vorübergehend in einem Dienstverhältnis zur österreichischen Konzerngesellschaft bzw. einer

inländischen Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 (Expatriates) stehen, gilt Folgendes:

16.4.1 Betroffener Personenkreis

1038a

Als Expatriates gelten Personen, die während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten, im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers vorübergehend in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988) beschäftigt werden und für deren Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. Die diesbezügliche Beschäftigung in Österreich darf nicht länger als fünf Jahre dauern und der Beschäftigte muss im Hinblick auf die nur vorübergehende Beschäftigung seinen ständigen Wohnsitz im Ausland beibehalten. Ist von vornherein eine längere Beschäftigungsdauer vorgesehen, liegt keine vorübergehende Beschäftigung in diesem Sinne vor. Sofern der Beschäftigte seinen ständigen Wohnsitz im Ausland aufgibt und nach Österreich verlegt, sind spätestens ab diesem Zeitpunkt die nachstehenden Regelungen nicht mehr anwendbar.

Für Personen, die auf Grund Ihrer Tätigkeit im Inland (zB Entsendung durch den ausländischen Arbeitgeber zu dessen Betriebsstätte in Österreich) nicht steuerbare Reisekostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zweiter Tatbestand (auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, bei Fehlen einer solchen maximal für die Dauer von sechs Monaten) erhalten, sind die nachstehenden Regelungen ebenfalls nicht anwendbar.

16.4.2 Von der Vereinfachungsmaßnahme erfasste Aufwendungen

1038b

Diese Vereinfachungsmaßnahme ermöglicht eine Berücksichtigung der unten angeführten Aufwendungen bereits durch den Arbeitgeber, wenn diese Aufwendungen vom Arbeitgeber ersetzt werden. In diesen Fällen kann daher die nachträgliche Berücksichtigung im Veranlagungsverfahren, das in vielen Fällen durch die bereits erfolgte Abreise des Dienstnehmers aus Österreich zu erheblichen administrativen Erschwernissen für die Verwaltung und den Steuerpflichtigen führt, entfallen. Die Vereinfachungsmaßnahme bezieht sich nur auf die angeführten Kostenersätze für Übersiedlung, Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten und außergewöhnliche Belastungen auf Grund einer auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes. Andere Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen dürfen im Rahmen des vereinfachten Verfahrens nicht berücksichtigt werden. Die angeführten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen mindern nur die Lohnsteuerbemessungsgrundlage, nicht jedoch die

Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag oder die Kommunalsteuer.

1038c

Die Vereinfachungsmaßnahme ist nicht anzuwenden, wenn die ersetzten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, auswärtige Berufsausbildung und Familienheimfahrten mehr als 35% der steuerpflichtigen Bezüge betragen.

16.4.3 Umzugskosten

1038d

Hinsichtlich der Umzugskosten sind die Vorschriften gemäß § 26 Z 6 EStG 1988 bzw. die Rz 751 bis 755 zu beachten. Die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes ist in diesem Zusammenhang nicht erforderlich, sondern würde dazu führen, dass die vorliegende Vereinfachungsmaßnahme für Expatriates nicht anwendbar ist.

16.4.4 Doppelte Haushaltsführung

1038e

Als Werbungskosten abzugsfähig sind die Kosten der Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich. Dabei ist es nicht schädlich, wenn nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch dessen Familie diese Wohnung benützen. Abzugsfähig sind die diesbezüglichen Kosten (zB Miete und Betriebskosten), soweit sie monatlich die für eine zweckentsprechende Unterkunft angemessenen Kosten von maximal 2.200 Euro nicht übersteigen. Die diesbezüglichen Belege sind zum Lohnkonto zu nehmen.

16.4.5 Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung

1038f

Sofern Kinder von Expatriates vorübergehend (für die Dauer der Beschäftigung des Dienstnehmers) in Österreich wohnen und aus sprachlichen Gründen eine Privatschule und keine öffentliche Schule besuchen, stehen Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung im Ausmaß des Pauschbetrages von 110 Euro zu. Die Schulbesuchsbestätigung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

16.4.6 Dienstreisen, Familienheimfahrten

1038g

Es bestehen keine Bedenken, wenn der vorübergehend in Österreich beschäftigte Dienstnehmer Dienstreisen zu seinem ausländischen "Stammunternehmen" tätigt und hiefür vom Arbeitgeber Fahrtkostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 erhält. Der Umstand, dass er bei dieser Gelegenheit seinen Wohnsitz im Ausland besucht, steht der Behandlung von

Fahrtkostenersätzen als nicht steuerbar im Sinne des § 26 EStG 1988 nicht entgegen. Tagesgelder stehen für die Reise zum Stammunternehmen nicht zu, weil diesbezüglich ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit vorliegt, die Kosten der Nächtigung sind nur bei Nachweis (Hotelkosten) zu berücksichtigen.

1038h

Unabhängig von allfälligen Dienstreisen können für Expatriates Fahrtkosten zur Betreuung des ständigen Wohnsitzes als Werbungskosten bis zum gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 zustehenden Höchstbetrag für Familienheimfahrten berücksichtigt werden.

16.4.7 Kontrollmaßnahmen

1038i

Die Inanspruchnahme der vorgenannten besonderen Regelungen für Expatriates ist nur dann zulässig, wenn dem FA der Betriebsstätte zu Beginn des Beschäftigungsverhältnisses und in der Folge zu Beginn jeden Kalenderjahres bzw. zum Zeitpunkt der erstmaligen Inanspruchnahme dieser Regelungen eine schriftliche Mitteilung, für welche Dienstnehmer diese Regelung in Anspruch genommen wird, übermittelt wird. Die Mitteilung hat den Namen, die in- und ausländische Wohnanschrift und die Sozialversicherungsnummer der Expatriates zu enthalten. Wurde für den Arbeitnehmer eine Sozialversicherungsnummer nicht vergeben, ist das Geburtsdatum anzuführen.

Die in den Rz 1038e bis 1838h genannten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen sind im Lohnzettel unter "Berücksichtigter Freibetrag laut Mitteilung gemäß § 63 EStG 1988" zu vermerken. Gleichzeitig darf aber der Freibetrag laut Freibetragsbescheid (laut Mitteilung für den Arbeitgeber), der bei der (Arbeitnehmer-) Veranlagung automatisch ausgestellt wird, bei der laufenden Lohnverrechnung nicht berücksichtigt werden. Die Umzugskostenvergütungen im Sinne der Rz 1038d sind wie Kostenersätze im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 im Lohnzettel unter "Steuerfreie Bezüge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988" anzuführen.

Weitere Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen dürfen nur im Rahmen der (Arbeitnehmer-) Veranlagung berücksichtigt werden. Sofern eine (Arbeitnehmer-) Veranlagung durchgeführt wird, müssen sämtliche Aufwendungen neuerlich nachgewiesen werden.

17 FREIBETRAGSBESCHEID (§ 63 EStG 1988)

17.1 Funktion und Inhalt des Freibetragsbescheides

1039

Der Freibetragsbescheid hat nur für die laufende Lohnverrechnung durch den Arbeitgeber Bedeutung. Er ergeht jeweils mit dem Veranlagungsbescheid für das dem Veranlagungszeitraum zweitfolgende Kalenderjahr. Der Freibetragsbescheid stellt lediglich eine vorläufige Maßnahme dar. Im Zuge der (Arbeitnehmer-)Veranlagung sind die tatsächlichen Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen neuerlich geltend zu machen. Zusammen mit dem Freibetragsbescheid ergeht die Mitteilung für den Arbeitgeber. Diese Mitteilung enthält den vom Arbeitgeber zu berücksichtigenden Freibetrag. Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038i.

1040

Der Freibetragsbescheid enthält folgende Freibeträge, soweit die betreffenden Aufwendungen bei Durchführung der (Arbeitnehmer)Veranlagung berücksichtigt wurden:

- Werbungskosten, soweit sie nicht vom Arbeitgeber nach § 62, § 67 Abs. 12 oder § 77 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen sind. Werbungskosten auf die das Werbungskostenpauschale anzurechnen ist, werden mit dem das Pauschale übersteigenden Betrag berücksichtigt. Bei Steuerpflichtigen, denen der Pensionistenabsetzbetrag zusteht, werden keine Werbungskosten in den Freibetragsbescheid aufgenommen. Das Pendlerpauschale, Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden oder rückgezahlte Einnahmen im Sinne des § 16 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 werden folglich im Freibetragsbescheid nicht berücksichtigt.

- Sonderausgaben, außer Kirchenbeiträge und Verlustabzug. Sonderausgaben, die auf das Sonderausgabenpauschale anzurechnen sind, werden mit dem das Pauschale übersteigenden Betrag berücksichtigt.

- Außergewöhnliche Belastungen, bei denen kein Selbstbehalt zu berücksichtigen ist, mit Ausnahme von Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden.

- Pauschalierte Freibeträge auf Grund einer Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988, Pauschbeträge auf Grund der V BGBl. Nr. 303/1996) sowie der Freibetrag gemäß § 105 EStG 1988, ausgenommen die Berücksichtigung erfolgt durch den Pensionsversicherungsträger gemäß § 62 EStG 1988. Werden von einem Behinderten die

tatsächlichen (nicht pauschalierten) außergewöhnlichen Belastungen nachgewiesen, so kommt es in jedem Fall zu einer Berücksichtigung im Freibetragsbescheid. Taxikosten von Gehbehinderten sowie die Kosten für besondere Hilfsmittel und Heilbehandlung für Behinderte sind zur Gänze in den Freibetragsbescheid aufzunehmen. Wird vom Pensionsversicherungsträger auf Grund einer Behinderung der Pauschalbetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 berücksichtigt, so ist bei einem Nachweis höherer tatsächlicher Kosten nur der den Pauschbetrag übersteigende Betrag im Freibetragsbescheid zu berücksichtigen.

1041

Das FA kann gegenüber den bei der Veranlagung berücksichtigten Beträgen für Werbungskosten und Sonderausgaben niedrigere Beträge als Freibeträge festsetzen, wenn die berücksichtigten Aufwendungen offensichtlich nur einmalig und nicht wiederkehrend getätigt werden (§ 63 Abs. 8 EStG 1988).

1042

Ein Freibetragsbescheid ist in folgenden Fällen nicht zu erlassen:

- nach dem 30. November des Kalenderjahres, für das der Freibetragsbescheid zu ergehen hätte,
- bei Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht,
- bei beschränkter Steuerpflicht,
- bei einem jährlichen Freibetrag unter 90 Euro,
- wenn Vorauszahlungen festgesetzt werden.

17.2 Besondere Anträge des Steuerpflichtigen (§ 63 Abs. 2 EStG 1988)

1043

Der Arbeitnehmer kann im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung einen niedrigeren Freibetrag beantragen oder auf die Ausstellung eines Freibetragsbescheides verzichten. Ein von den Freibeträgen des entsprechenden Einkommensteuerbescheides abweichender höherer Freibetrag kann - ausgenommen gemäß § 63 Abs. 4 EStG 1988 - nicht beantragt werden.

17.3 Mitteilung an den Arbeitgeber (§ 63 Abs. 3 EStG 1988)

1044

Die Mitteilung für den Arbeitgeber enthält den im Freibetragsbescheid ausgewiesenen Freibetrag, und zwar in einer Summe den jeweiligen Jahres- und Monatsbetrag. Der Arbeitgeber hat den Freibetrag, der in der ihm übergebenen Mitteilung ausgewiesen ist, im Kalenderjahr seiner Geltungsdauer zu berücksichtigen. Der Arbeitnehmer ist, ausgenommen im Fall des letzten Satzes dieser Randzahl, nicht verpflichtet, dem Arbeitgeber die Mitteilung zu übergeben. Der Arbeitgeber ist an die Mitteilung gebunden. Er darf keinen anderen Freibetrag berücksichtigen, es sei denn, der Arbeitnehmer erklärt schriftlich auf der Mitteilung, dass ein niedrigerer Freibetrag berücksichtigt werden soll. Ein entsprechender Erklärungstext wird auf der Mitteilung für den Arbeitgeber automatisch ausgedruckt. Wird die Berücksichtigung eines niedrigeren Freibetrags erklärt, so kann von diesem niedrigeren Freibetrag im Verlauf des weiteren Jahres nicht mehr abgegangen werden. Die Berücksichtigung eines höheren Freibetrags ist in jedem Fall ausgeschlossen. Der Arbeitnehmer ist bei einem Widerruf des Freibetragsbescheides verpflichtet, die entsprechende dem Arbeitgeber vorgelegte Mitteilung durch die neu ergangene auszutauschen.

1045

Auch bei mehreren Dienstverhältnissen wird nur ein Freibetragsbescheid bzw. eine Mitteilung für den Arbeitgeber ausgestellt. Ebenso wird gemäß § 63 Abs. 4 EStG 1988 nur ein gesonderter Freibetragsbescheid erstellt. Bei mehreren Arbeitgebern ist es dem Arbeitnehmer freigestellt, bei welchem Arbeitgeber er die Mitteilung vorlegt. Ein Wechsel während des Jahres ist nur bei Beendigung des entsprechenden Dienstverhältnisses möglich.

17.4 Freibetragsbescheid losgelöst von einem Veranlagungsverfahren (§ 63 Abs. 4 EStG 1988)

1046

Losgelöst vom Veranlagungsverfahren hat das FA auf Antrag des Arbeitnehmers einen Freibetragsbescheid in folgenden Fällen zu erlassen:

- Es werden Werbungskosten in Höhe von mindestens 900 Euro glaubhaft gemacht und es ist für das betreffende Kalenderjahr entweder noch überhaupt kein Freibetragsbescheid oder noch kein Freibetragsbescheid mit berücksichtigten Werbungskosten ergangen.
- Im geltenden Freibetragsbescheid sind bereits Werbungskosten berücksichtigt, es werden aber weitere Werbungskosten in Höhe von mindestens 900 Euro glaubhaft gemacht.

- Es liegen Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 vor.

Liegt eine dieser Voraussetzungen vor, so können im Antrag auf Erlassung eines gesonderten Freibetragsbescheides nicht nur sämtliche Werbungskosten, sondern auch Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.

Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 können nur im Rahmen eines gesonderten Freibetragsbescheides und nicht im "allgemeinen" Freibetragsbescheid auf der Grundlage einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung (Rz 1039f) berücksichtigt werden.

1047

Erfolgt die Antragstellung bis zum 31. Oktober des laufenden Jahres, dann ist der gesonderte Freibetragsbescheid für das laufende Kalenderjahr auszustellen; es wird kein Freibetragsbescheid für das nächstfolgende Jahr erstellt. Nach dem 31. Oktober kann nur für das nächstfolgende Jahr ein gesonderter Freibetragsbescheid beantragt werden. Werbungskosten und Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 sind für jenes Jahr glaubhaft zu machen, für das der Freibetragsbescheid wirkt. Wurde ein gesonderter Freibetragsbescheid erlassen, so ergeht für den Zeitraum seiner Geltung bei späterer Durchführung der Veranlagung für den Geltungszeitraum kein weiterer Freibetragsbescheid.

1048

Wenn bei jener Veranlagung, auf Grund derer ein Freibetragsbescheid zu erlassen wäre, die Einkommensteuer die angerechnete Lohnsteuer übersteigt und Vorauszahlungen festgesetzt werden, kann kein gesonderter Freibetragsbescheid beantragt werden. In diesem Fall besteht die Möglichkeit, bei neu auftretenden Werbungskosten und bei Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 eine Herabsetzung der Vorauszahlungen zu beantragen.

18 BERÜCKSICHTIGUNG DES FREIBETRAGSBESCHEIDES (§ 64 EStG 1988)

1049

Der Arbeitgeber ist an eine übergebene Mitteilung für die entsprechende Geltungsdauer bzw. bis zur Übergabe einer an deren Stelle tretende Mitteilung gebunden, es sei denn, der Arbeitnehmer hat erklärt, dass ein niedrigerer Freibetrag zu berücksichtigen ist. Die Mitteilung ist zum Lohnkonto zu nehmen und mit diesem aufzubewahren (§ 132 BAO). Wird der einer vorgelegten Mitteilung zu Grunde liegende Freibetragsbescheid widerrufen und eine neue Mitteilung vorgelegt, verbleibt die alte Mitteilung beim Lohnkonto. Bei Beendigung des Dienstverhältnisses sind nur jene Mitteilungen, die sich beim laufenden Lohnsteuerabzug auswirken können, auszuhändigen. Die Mitteilungen für abgelaufene Zeiträume verbleiben beim Arbeitgeber.

19 SONSTIGE BEZÜGE (§ 67 EStG 1988)

19.1 Allgemeines

19.1.1 Abgrenzung

1050

Voraussetzung für die Zuordnung einer Zahlung zu den sonstigen Bezügen ist, dass der Arbeitnehmer laufende, dh. für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume flüssig gemachte Bezüge erhält (VwGH 21.9.1983, 82/13/0094). Laufende Bezüge bilden somit den Gegensatz zu den sonstigen Bezügen (VwGH 27.9.2000, 2000/14/0087). Für die Beurteilung als sonstige Bezüge kommt es also darauf an, dass diese durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sind. Es liegt im Wesen eines sonstigen Bezuges, dass er neben, also zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt wird. Dies muss aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein. Werden zB 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind sie als laufender Arbeitslohn (zusammen mit diesem) nach dem Tarif zu versteuern (VwGH 9.3.1979, 3394/78; VwGH 30.9.1980, 2525/80; VwGH 14.12.1993, 91/14/0038). Die nachträgliche, rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbezuges in laufende und sonstige Bezüge kann mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen nicht als ausreichende Grundlage für die Annahme sonstiger Bezüge angesehen werden (vgl. VwGH 19.11.1969, 1157/68).

1051

Alle Steuersätze des § 67 EStG 1988 sind feste Steuersätze, und zwar auch die vervielfachte Tariflohnsteuer des § 67 Abs. 3 und 4 EStG 1988 sowie die Tariflohnsteuer des § 67 Abs. 8 lit. e und f EStG 1988 (Hälftesteuersatz bei Pensionsabfindungen und Hälftesteuersatz bei Bezügen im Rahmen von Sozialplänen).

19.1.2 Arten der sonstigen Bezüge

1052

Neben dem in § 67 Abs. 1 EStG 1988 beispielhaft aufgezählten 13. und 14. Monatsbezug gehören zu den sonstigen Bezügen etwa auch eine nach dem Jahresumsatz bemessene Provision, die nur einmal und in einem Betrag gezahlt wird (VwGH 10.1.1958, 1429/56). Werden dagegen Provisionen monatlich gleichzeitig mit den Gehältern ausgezahlt, dann kann ihnen nicht die Eigenschaft sonstiger Bezüge zugesprochen werden (VwGH 21.11.1960, 0665/57). In jenen Fällen, in denen Provisionen monatlich akontiert werden und einmalig eine Abrechnung der so genannten Provisionsspitze erfolgt, stellen die Akontozahlungen

laufende Bezüge dar. Die Provisionsspitze dagegen ist als sonstiger Bezug unter Berücksichtigung der Sechstelbestimmung (§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988) zu versteuern (vgl. VwGH 11.12.1963, 1427/60). Dies gilt aber nur dann, wenn sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann (vertragliche Vereinbarung) als auch auf Grund der tatsächlichen Auszahlung eine deutliche Unterscheidung von den laufenden Bezügen gewährleistet ist.

Das Gleiche gilt für Studienbeihilfen, die regelmäßig und zusammen mit den laufenden Bezügen, wenn auch nur für zehn Monate, ausgezahlt werden (VwGH 17.1.1958, 2321/55).

1053

Weitere Fälle sonstiger Bezüge: Inbetriebsetzungsprämien, Treueprämien, Anerkennungsprämien (VwGH 5.12.1962, 0869/61), Überbrückungshilfen (VwGH 26.2.1963, 1325/60), Tantiemen (VwGH 23.4.1963, 2150/61), Gratifikationen (VwGH 18.6.1963, 1123/61), Bilanzremunerationen, Gewinnbeteiligungen (VwGH 6.3.1964, 1739/62), Leistungsprämien (VwGH 13.4.1967, 1661/66), Maturataxen (VwGH 21.9.1983, 82/13/0094; hinsichtlich der Prüfungstätigkeit von Hochschulassistenten siehe VwGH 11.4.1984, 82/13/0090), Stockablösen in Form einer Einmalzahlung (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184), vierteljährliche Prämienzahlungen für eine Zusatzkrankenversicherung (VwGH 19.3.1997, 95/13/0070).

1054

Neben dieser allgemein gehaltenen Aufzählung von wesensmäßig den sonstigen Bezügen zuzuordnenden Bezugsteilen nimmt das Gesetz in des § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 eine spezielle Aufzählung von sonstigen Bezügen vor, wobei laufenden Arbeitslohn betreffende Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub (§ 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988) kraft Gesetzes in der Regel als laufende Bezüge zu behandeln sind (Ausnahme Rz 1108b).

19.2 Sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988

19.2.1 Voraussetzungen

1055

Im Rahmen des Jahressechstels sind sonstige Bezüge nach Abs. 1 auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nach Abzug

- der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (siehe Rz 1119 ff),
- des Freibetrages von 620 Euro und
- unter Berücksichtigung der Freigrenze von 2.000 Euro

zu besteuern. Für die Anwendung der Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ist es notwendig, dass die Auszahlung des Bezuges neben laufenden Bezügen erfolgt. Das Wort "neben" in der Wortfolge "neben dem laufenden Arbeitslohn" in § 67 Abs. 1 EStG 1988 ist nicht zeitlich, sondern kausal zu verstehen. Sonstige Bezüge verlieren die durch § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 geschaffene Begünstigung nicht dadurch, dass sie im selben Kalenderjahr zB infolge Krankheit, Präsenzdienst oder Karenzurlaub nicht gleichzeitig mit laufendem Arbeitslohn ausgezahlt werden (VwGH 2.7.1985, 84/14/0150).

1056

Die Lohnsteuer ist für sonstige Bezüge (zB 13. und 14. Monatsbezug), die bei Beendigung des Dienstverhältnisses ausgezahlt werden, nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu ermitteln. Voraussetzung ist, dass die Auszahlung zusammen mit (neben) dem letzten laufenden Bezug erfolgt. Sie gilt dann noch als erfüllt, wenn die Abrechnung des letzten laufenden Bezuges und der (aliquoten) sonstigen Bezüge im Sinne der lohngestaltenden Vorschriften erst nach dem Ende des Lohnzahlungszeitraumes möglich ist. Es darf sich überdies nicht um eine willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes handeln.

19.2.2 Jahressechstel (§ 67 Abs. 2 EStG 1988)

1057

Bei jeder Auszahlung von sonstigen Bezügen ist das Jahressechstel neu zu berechnen. Wird die Sechstelgrenze überschritten, sind die übersteigenden Teile des sonstigen Bezuges dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Dabei ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen.

1058

Das Jahressechstel, das auf den Bruttobezug (vor Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen) abzustellen ist, wird nach folgender Formel ermittelt:

$$\frac{\text{im Kalenderjahr zugeflossene laufende (Brutto)Bezüge}}{\text{Anzahl der abgelaufenen Kalendermonate (seit Jahresbeginn)}} \times 2$$

Wird ein Dienstverhältnis während eines monatlichen Lohnzahlungszeitraumes beendet, sind die im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden (Brutto-)Bezüge durch die Anzahl der abgelaufenen Lohnsteuertage seit Jahresbeginn (volle Kalendermonate sind mit 30 Tagen zu rechnen) zu dividieren. Der sich ergebende Betrag ist dann mit 60 zu multiplizieren.

1059

Als laufende Bezüge sind ua. auch die folgenden Bezugsteile zu berücksichtigen, soweit sie grundsätzlich den Charakter von laufenden Bezügen aufweisen:

- laufende steuerfreie Zuwendungen gemäß § 3 EStG 1988, laufend gewährte Sachbezüge gemäß § 15 EStG 1988,
- Teile von Reisekostenentschädigungen, soweit sie die Sätze des § 26 EStG 1988 übersteigen (VwGH 28.9.1994, 91/13/0081),
- Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988,
- Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitsentlohnung sowie die Zuschläge für derartige Arbeiten gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988,

Grundlohn und Zuschläge für Überstunden.

Nicht dazu zählen:

- die Familienbeihilfe,
- Bezüge, die nach § 26 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen, sowie
- alle sonstigen Bezüge, gleichgültig ob sie steuerfrei sind, mit einem festen Steuersatz oder nach dem Tarif versteuert werden, also auch die so genannten Sechstelüberschreitungen.

1060

Werden laufende Bezüge von mehreren Arbeitgebern hintereinander (Arbeitgeberwechsel) ausbezahlt und legt der Arbeitnehmer dem neuen Arbeitgeber den (die) Lohnzettel der (des) früheren Arbeitgeber(s) vor, ist bei der Sechstelberechnung so vorzugehen, als ob alle Bezüge in einem Kalenderjahr nur von einem einzigen Arbeitgeber ausbezahlt worden wären. Wird dem nachfolgenden Arbeitgeber kein Lohnzettel vorgelegt, können die Vorbezüge bei der Sechstelberechnung nicht mit berücksichtigt werden. Die Berechnung hat wie bei einer erstmaligen Aufnahme einer nichtselbständigen Tätigkeit zu erfolgen.

1061

Bei mehreren gleichzeitig bestehenden Dienstverhältnissen ist das Jahressechstel von jedem Arbeitgeber nur auf Basis der von ihm ausbezahlten laufenden Bezüge zu berechnen.

1062

Bei einer Veranlagung erfolgt keine Änderung der von den einzelnen Arbeitgebern während des Kalenderjahres durchgeführten Sechstelberechnungen (VwGH 28.1.1975, 1385/74, und VfGH 19.6.1974, B 326/73).

19.2.3 Berücksichtigung des Freibetrages und der Freigrenze bei der laufenden Lohnverrechnung (§ 67 Abs. 1 EStG 1988)

1063

Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.000 Euro sind nur innerhalb des Jahressechstels (§ 67 Abs. 2 EStG 1988) bei den sonstigen Bezügen gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988, nicht hingegen bei denjenigen nach § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 (Ausnahme § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 - siehe Rz 1108 und 1108a) und § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu berücksichtigen. Bei einem Jahressechstel von höchstens 2.000 Euro sind die innerhalb des Jahressechstels liegenden sonstigen Bezüge steuerfrei. Ist das Jahressechstel höher als 2.000 Euro, kommt nach Abzug der auf die sonstigen Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und des Freibetrages von 620 Euro der feste Steuersatz (6%) zur Anwendung.

1064

Ist das Jahressechstel zum Zeitpunkt der ersten Sonderzahlung unter der Freigrenze von 2.000 Euro, bleiben die sonstigen Bezüge (vorerst) steuerfrei. Steigen die laufenden Bezüge innerhalb eines Jahres an und übersteigt deshalb das Jahressechstel zum Zeitpunkt der Auszahlung eines weiteren sonstigen Bezuges die Freigrenze von 2.000 Euro, so werden zu diesem Zeitpunkt auch die früheren sonstigen Bezüge steuerpflichtig. Daher ist vom Arbeitgeber die Besteuerung nachzuholen. Sinkt das Jahressechstel bei einem späteren sonstigen Bezug unter 2.000 Euro, dann kann die von den früheren sonstigen Bezügen mit dem festen Steuersatz einbehaltene Lohnsteuer vom Arbeitgeber gutgeschrieben werden.

1065

Der Freibetrag und die Freigrenze sind bei der laufenden Lohnverrechnung von jedem Arbeitgeber zu berücksichtigen. Insgesamt stehen der Freibetrag und die Freigrenze für ein Kalenderjahr aber nur einmal zu. Die Richtigstellung erfolgt im Zuge der (Arbeitnehmer-) Veranlagung (§ 41 Abs. 4 EStG 1988).

1066

Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.000 Euro sind bereits bei Auszahlung des ersten im Laufe eines Kalenderjahres gewährten sonstigen Bezuges im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden (vgl. VwGH 10.2.1982, 2269/80).

1067

Legt der Arbeitnehmer beim Arbeitgeberwechsel während eines Kalenderjahres den Lohnzettel von seinem beendeten Dienstverhältnis dem neuen Arbeitgeber vor, sind vom "Folgearbeitgeber" für die Anwendung des Freibetrages und der Freigrenze auch die sonstigen Bezüge des bisherigen Arbeitgebers zu berücksichtigen. Soweit Teilbeträge des Freibetrages bereits ausgeschöpft sind, darf der "Folgearbeitgeber" nur mehr den restlichen Freibetrag berücksichtigen. Wenn das Jahressechstel durch den Arbeitgeberwechsel über die Freigrenze von 2.000 Euro steigt, sind die zuvor steuerfrei belassenen sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 nach zu belasten. Sinkt das Jahressechstel unter die Freigrenze von 2.000 Euro, dann ist die Steuer auf die zuvor versteuerten sonstigen Bezüge gutzuschreiben.

19.2.4 Beispiele zur Funktionsweise des Jahressechstels, des Freibetrages und der Freigrenze

19.2.4.1 Durchgehendes Arbeitsverhältnis

1068

Beispiel 1:

Monatsbezug 500 Euro, Sonderzahlung 500 Euro

Das Jahressechstel beträgt 1.000 Euro, die Sonderzahlung ist, weil sie unter dem Jahressechstel und unter dem Freibetrag des § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro liegt, zur Gänze steuerfrei.

Laufender Bezug	*500,00*	*Euro*	
- Sozialversicherung	*90,00*	*Euro*	*(zB Angestellter, D1, Satz 18%)*
Bemessungsgrundlage Lohnsteuer	*410,00*	*Euro*	
- Lohnsteuer laut Tarif	*0,00*	*Euro*	
Nettobezug	*410,00*	*Euro*	

Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlung:

Sonderzahlung	*500,00*	*Euro*	
- Sozialversicherung	*85,00*	*Euro*	*(zB Angestellter, D1, Satz 17%)*
- Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	*0,00*	*Euro*	*(unter Freigrenze und Freibetrag)*
Nettobezug	*415,00*	*Euro*	

Beispiel 2:

Monatsbezug 800 Euro, Sonderzahlung 1.600 Euro

1.600 Euro sind zur Gänze steuerfrei (die Sonderzahlung überschreitet nicht das begünstigte Jahressechstel, sie ist zwar höher als der Freibetrag des § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro, sie übersteigt aber nicht die Freigrenze von 2.000 Euro).

Laufender Bezug	*800,00 Euro*	
- Sozialversicherung	*144,00 Euro*	*(zB Angestellter, D1, Satz 18%)*
Bemessungsgrundlage Lohnsteuer	*656,00 Euro*	
- Lohnsteuer laut Tarif	*0,00 Euro*	
Nettobezug	*656,00 Euro*	

Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlung:

Sonderzahlung	*1.600,00 Euro*	
- Sozialversicherung	*272,00 Euro*	*(zB Angestellter, D1, Satz 17%)*
- Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	*0,00 Euro*	*(unter Freigrenze)*
Nettobezug	*1.328,00 Euro*	

Beispiel 3:

Monatsbezug 750 Euro, Sonderzahlung 1.600 Euro

Das Jahressechstel beträgt 1.500 Euro. Zuerst ist der das Jahressechstel übersteigende Teil der Sonderzahlung in Höhe von 100 Euro aus der Besteuerung mit dem festen Satz auszuscheiden und zum Tarif zu versteuern.

Da das Jahressechstel unter 2.000 Euro liegt, fällt auf die innerhalb des Jahressechstels liegenden sonstigen Bezüge in Höhe von 1.500 Euro keine Steuer an.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage laufender Bezug einschließlich Sechstelüberhang:

Laufender Bezug	*750,00 Euro*	
- Sozialversicherung	*135,00 Euro*	*(zB Angestellter, D1, Satz 18%)*
+ Sechstelüberschreitung	*100,00 Euro*	
- Sozialversicherung hievon	*17,00 Euro*	*(100,00 Euro x 17%)*
Bemessungsgrundlage	*698,00 Euro*	

Berechnung des Nettobetrages laufender Bezug:

Laufender Bezug	*750,00*	*Euro*	
- Sozialversicherung	*135,00*	*Euro*	
- Lohnsteuer laut Tarif von 698,43 Euro	*0,00*	*Euro*	
Nettobezug	*615,00*	*Euro*	

Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlung:

Sonderzahlung	*1.600,00*	*Euro*	
- Sozialversicherung	*272,00*	*Euro*	*(zB Angestellter, D1, Satz17%)*
- Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	*0,00*	*Euro*	*(unter Freigrenze)*
Nettobezug	*1.328,00*	*Euro*	

Beispiel 4:

Monatsbezug 1.100 Euro, Sonderzahlung 2.200 Euro

Das Jahressechstel beträgt 2.200 Euro und ist somit höher als 2.000 Euro; daher kommt die Freigrenze nicht zum Tragen.

Von der Sonderzahlung in Höhe von 2.200 Euro sind die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sowie der Freibetrag von 620 Euro abzuziehen. Die Differenz ist mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern.

Berechnung des Nettobetrages laufender Arbeitslohn:

Laufender Bezug	*1.100,00*	*Euro*	
- Sozialversicherung	*198,00*	*Euro*	*(zB Angestellter, D1, Satz 18%)*
- Lohnsteuer laut Tarif von 902 Euro	*0,00*	*Euro*	
Nettobezug	*902,00*	*Euro*	

Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlung:

Sonderzahlung	*2.200,00*	*Euro*	
- Sozialversicherung	*374,00*	*Euro*	*(zB Angestellter, D1, Satz 17%)*
- Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	*72,36*	*Euro*	*(2.200 - 374 – 620 =*

		1.206 x 6%
Nettobezug	*1.753,64 Euro*	

Hinsichtlich der Neuberechnung des festen Steuersatzes im Rahmen der Aufrollung oder Veranlagung siehe Rz 1193.

19.2.4.2 Arbeitgeberwechsel

1069

Beispiel 1:

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels; sie betragen beim ersten Arbeitgeber nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge 600 Euro; der Lohnzettel wird dem zweiten Arbeitgeber vorgelegt, der den restlichen Teil des Freibetrages (20 Euro) zu berücksichtigen hat.

Beispiel 2:

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels; sie betragen beim ersten Arbeitgeber nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge 600 Euro; der Lohnzettel wird dem zweiten Arbeitgeber nicht vorgelegt; der zweite Arbeitgeber berücksichtigt den Freibetrag von 620 Euro zur Gänze. Im Zuge der (Arbeitnehmer)Veranlagung wird die Steuer von den sonstigen Bezügen neu berechnet. Dabei wird der Freibetrag im (einfachen) Ausmaß von 620 Euro berücksichtigt.

19.3 Gesetzliche Abfertigung (§ 67 Abs. 3 EStG 1988)

1070

Die Rechtsgrundlagen, die den Anspruch auf eine einmalige Entschädigung (Abfertigung) vermitteln, sind in § 67 Abs. 3 EStG 1988 erschöpfend aufgezählt. Der Anspruch auf steuerliche Begünstigung ist zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft. Wenn eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde, liegt ein einheitliches Dienstverhältnis vor (vgl. VwGH 25.5.1988, 87/13/0178). In diesem Fall kann eine Abfertigung nicht steuerbegünstigt ausgezahlt werden. Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liegt auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung in der Entlohnung eintritt (vgl. VwGH 7.2.1990, 89/13/0033). Wird hingegen das bisherige Dienstverhältnis formal beendet und anschließend ein neues Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25%) begonnen, ist die Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern. Erfolgt jedoch innerhalb von zwölf Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe, dann war von vornherein die Abfertigungszahlung nicht

begünstigt zu versteuern, sondern stellt einen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 dar.

Bei Vereinbarung einer Altersteilzeit ist die Besteuerung einer Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 erst bei tatsächlicher Beendigung des Dienstverhältnisses zulässig. Die Bestimmungen betreffend "Änderungskündigung" können nicht herangezogen werden.

Eine Abfertigung, die auf Grund der §§ 11 bis 14 AVRAG zusteht, ist als gesetzliche Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu behandeln.

1070a

Von einer formalen Beendigung des Dienstverhältnisses im Sinne der Rz 1070 kann nur gesprochen werden, wenn alle nachstehenden Voraussetzungen gegeben sind:

- Kündigung durch den Arbeitgeber (allenfalls mit Wiedereinstellungszusage bei wesentlich verminderter Entlohnung) bzw. einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses.
- Abrechnung und Auszahlung aller aus der Beendigung resultierenden Ansprüche (Ersatzleistung, Abfertigung; eine "Wahlmöglichkeit", einzelne Ansprüche - wie zB die Abfertigung - auszuzahlen und andere - wie zB den offenen Urlaub - in das neue Dienstverhältnis zu übernehmen, besteht nicht).
- Abmeldung des Arbeitnehmers bei der Sozialversicherung (die Abmeldung ist im Hinblick auf die Nachvollziehbarkeit im Allgemeinen sowie die Befreiung in § 49 Abs. 3 Z 7 ASVG im Besonderen jedenfalls erforderlich).

1071

Wird eine gesetzliche Abfertigung zu einem späteren Zeitpunkt gezahlt (zB infolge eines Rechtsstreites), geht die Steuerbegünstigung nicht verloren. Treffen zwei unmittelbar anschließende Dienstverhältnisse beim selben Arbeitgeber zusammen und wurde bei Beendigung des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch zu Recht beachtet oder geltend gemacht, sind ein beendetes und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Dies gilt auch dann, wenn zB ein Arbeiter in das Angestelltenverhältnis wechselt oder ein Vollbeschäftigter in eine Teilzeitbeschäftigung.

1071a

Durch die Änderung des Arbeitsmarktservicegesetzes (AMSG), BGBl. Nr. 313/1994 idgF, und des Arbeitslosenversicherungsgesetzes 1977 (AlVG), BGBl. Nr. 609/1977 idF BGBl. I Nr. 179/1999, werden zur Förderung von Arbeitszeitmodellen für ältere Arbeitnehmer (Altersteilzeit) die Altersteilzeitbeihilfe (§ 37b AMSG) und das Altersteilzeitgeld (§ 27 AlVG) gewährt. Für beide Leistungen besteht die gesetzliche Voraussetzung, dass vom Arbeitgeber

die Berechnung der zustehenden Abfertigung auf der Grundlage der Arbeitszeit vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit erfolgt (§ 37b Abs. 2 Z 3 lit. c AMSG und § 27 Abs. 1 Z 4 AlVG). Eine nach Beendigung der Altersteilzeit auf Grundlage dieser Bestimmungen gezahlte Abfertigung gilt der Höhe und dem Grunde nach als gesetzliche Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988.

1072

Wird im Rahmen von Betriebsveräußerungen oder Umgründungen das Dienstverhältnis mit dem veräußernden oder umzugründenden Unternehmen als Arbeitgeber einvernehmlich aufgelöst und werden gesetzliche Abfertigungen im beiderseitigen Einvernehmen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausbezahlt, ist auch in Fällen des Vorliegens einer Wiedereinstellungszusage durch den Rechtsnachfolger eine Besteuerung von Abfertigungszahlungen gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zulässig. Diese Regelung gilt auch dann, wenn für die genannten Veräußerungen oder Umgründungen das Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz, BGBl. Nr. 459/1993 idgF, anzuwenden ist.

1073

Werden Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 bei Konzernversetzungen nicht ausbezahlt, sondern vom "neuen" Konzernunternehmen (als neuer Arbeitgeber) übernommen, bestehen keine Bedenken, wenn im Auszahlungsfall auch diese übernommenen Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 nach dieser Bestimmung versteuert bzw. im Falle einer Vollübertragung in eine Mitarbeitervorsorgekasse gemäß § 26 Z 7 lit. EStG behandelt werden. Als Konzernunternehmen gelten solche im Sinne des § 15 Aktiengesetz 1965, BGBl. Nr. 98/1965 idgF.

1074

Erwirbt ein in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis zu einer GmbH stehender Geschäftsführer weitere Anteile an dieser Gesellschaft, die eine Erhöhung der Beteiligung auf mindestens 50% oder das Verfügen über eine Sperrminorität bewirken, führt dies zu einem Verlust der arbeitsrechtlichen Arbeitnehmereigenschaft und damit zu einem gesetzlichen Abfertigungsanspruch nach § 23 Angestelltengesetz (BGBl. Nr. 292/1921 idgF). Bestand in dem in § 22 Z 2 EStG 1988 genannten Zeitraum von zehn Jahren vor Verlust der arbeitsrechtlichen Arbeitnehmereigenschaft als Geschäftsführer überwiegend eine nicht wesentliche Beteiligung von 25% und weniger, ist eine Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern; andernfalls liegen Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 vor. Dies gilt auch dann

- wenn die Abfertigung aus sachlichen Gründen zu einem Zeitpunkt ausgezahlt wird, zu dem die arbeitsrechtliche Arbeitnehmereigenschaft nicht mehr vorliegt,
- wenn die Abfertigung später ausgezahlt wird, weil im Zuge einer Umwandlung einer GmbH nach Art. II UmgrStG ein in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis zu einer GmbH stehender Geschäftsführer zum Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschafter der Nachfolge-Personengesellschaft wird und sein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis zur Personengesellschaft aufrecht bleibt (vgl. Rz 526 UmgrStR 2002 in Verbindung mit Rz 3334 EStR 2000).

Die Abfertigung ist gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern, wenn sie später ausgezahlt wird,

- weil sich ein in einem arbeits- und steuerrechtlichen Dienstverhältnis stehender Arbeitnehmer mit einer Vermögenseinlage im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG an der Arbeitgeberkörperschaft gegen einen mehr als 25%igen Anteil beteiligt und das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis weiterbesteht (UmgrStR 2002 Rz 1218a).
- weil im Zuge eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG ein in einem arbeits- und steuerrechtlichen Dienstverhältnis zum umzugründenden Unternehmen stehender Arbeitnehmer zum Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft wird und damit ein steuerliches Dienstverhältnis zur Gesellschaft nicht mehr möglich ist, aber sein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis zur Personengesellschaft aufrecht bleibt (vgl. Rz 1470 UmgrStR 2002 in Verbindung mit Rz 3334 EStR 2000).

1075

Beschäftigungszeiten, für die der Steuerpflichtige als Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat, die arbeitsrechtlich aber einen Abfertigungsanspruch vermitteln, sind bei Berechnung des nach § 67 Abs. 3 bzw. 6 EStG 1988 zu versteuernden Betrages nicht zu berücksichtigen. Der nicht nach den genannten Bestimmungen zu versteuernde Überhang der arbeitsrechtlich zustehenden Abfertigung stellt Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 dar.

1076

Abfertigungen an Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft können nicht als gesetzliche Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 versteuert werden, weil Vorstandsmitglieder nicht dem Angestelltengesetz unterliegen (VwGH 27.9.2000, 2000/14/0087). Eine auf Grund eines Vorstandsvertrages bezahlte Abfertigung ist daher

gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuern. War das Vorstandsmitglied aber vorher beim selben Arbeitgeber in einem Angestelltenverhältnis tätig und wurde dieser Zeitraum nicht abgefertigt, ist hierfür der Abfertigungsanspruch auf der Basis des letzten Angestelltengehaltes als Nachzahlung einer Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern. Dieser gesetzliche Abfertigungsanspruch kürzt in der Folge jedoch das nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 zweiter Satz ermittelte, steuerlich begünstigte Ausmaß.

1076a

Nach den Erläuterungen zu § 10 Abs. 4 des Rahmenkollektivvertrages für Angestellte der Industrie können im Falle des Todes des Angestellten die anspruchsberechtigten Erben zwischen der in § 10 Abs. 1 bis 3 dieses Kollektivvertrages vorgesehenen Weiterzahlung des Gehaltes und der nach § 23 Abs. 6 des Angestelltengesetzes bzw. § 10 Abs. 5 und 6 dieses Kollektivvertrages bestimmten Abfertigung wählen. Soferne es sich bei der genannten Gehaltszahlung im Todesfall - soweit sie über den Sterbemonat hinausgeht - um eine einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber handelt, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund eines Kollektivvertrages zu leisten und von der Anzahl der geleisteten Dienstjahre abhängig ist, erfüllt diese Zahlung die gesetzlichen Voraussetzungen des § 67 Abs. 3 EStG 1988.

1076b

Beim Sterbequartal (dreifaches zuletzt bezogenes Monatsentgelt) für eine Hinterbliebene eines Angestellten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder handelt es sich um keine Abfertigung, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, sondern um den Sterbegeldern oder Todfallsbeiträgen vergleichbare Beträge (siehe Rz 1085a).

1077

Steht einem Arbeitnehmer auf Grund eines Dienstvertrages eine höhere Abfertigung zu als nach dem Angestelltengesetz und fehlt auch eine diesbezügliche kollektivvertragliche Regelung, die den Arbeitnehmer besser stellt als das Angestelltengesetz, kann nur die nach dem Angestelltengesetz zustehende gesetzliche Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 behandelt werden (VwGH 28.11.1960, 1855/57; VwGH 26.6.2001, 2001/14/0009). § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt nur Abfertigungen im kollektivvertraglich festgesetzten Ausmaß, nicht jedoch im Ausmaß darüber hinausgehender Betriebsvereinbarungen (VwGH 28.11.1978, 2005/76; VwGH 15.9.1999, 99/13/0146). Abfertigungen, die auf Grund von Betriebsvereinbarungen gezahlt werden, sind - ebenso wie freiwillige Abfertigungen - sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen.

1078

Die auf die Abfertigung entfallende Lohnsteuer ist auf zwei Arten zu ermitteln, wobei auf Grund gesetzlicher Anordnung zwingend die Versteuerungsart zu wählen ist, die das für den Arbeitnehmer günstigere Ergebnis bringt. Bei einer Besteuerung mit dem Mehrfachen der auf den laufenden Arbeitslohn entfallenden tarifmäßigen Lohnsteuer kann sich eine spätere Änderung des Lohnsteuertarifs nicht mehr auswirken. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen eine Abfertigung in Teilbeträgen (auf Raten) zur Auszahlung gelangt. Erfolgt die Besteuerung mit den festen Steuersätzen, ist jeweils der im Zeitpunkt des Zuflusses geltende feste Steuersatz maßgeblich.

1078a

Werden Abfertigungsansprüche von Arbeitnehmern durch eine Versicherung an die Arbeitnehmer direkt ausbezahlt, liegt eine Abkürzungszahlung vor. Die Versteuerung hat durch den Arbeitgeber zu erfolgen.

1079

Verzugszinsen, die im Zusammenhang mit einer begünstigt besteuerten Abfertigungszahlung stehen, sind in derselben Weise wie die Abfertigung zu besteuern (VwGH 25.1.1995, 94/13/0030).

1079a

Abfertigungen, die in Form einer Kapitalabfindung von einer Mitarbeitervorsorgekasse ausbezahlt werden, sind immer mit 6% zu versteuern. Der Steuersatz von 6% ist auch dann anzuwenden, wenn der Arbeitgeber höhere als die im § 6 BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002, vorgesehenen Beiträge (1,53% der Bemessungsgrundlage) geleistet hat.

Wird der Abfertigungsbetrag von einer Mitarbeitervorsorgekasse an

- ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung oder
- an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b EStG 1988 in Verbindung mit § 17 BMVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder
- an eine Pensionskasse

übertragen, fällt keine Lohnsteuer an (siehe auch Rz 766g).

Die nachfolgende Rentenauszahlung durch ein Versicherungsunternehmen (§ 29 Z 1 EStG 1988) oder eine Pensionskasse ist ebenfalls steuerfrei (siehe auch Rz 680a).

Erfolgte eine derartige Übertragung, kommt es aber in der Folge zu einer Kapitalabfindung, unterliegt der Abfindungsbetrag einer Lohnsteuer von 6% (siehe auch Rz 680b). Der Steuerabzug ist vom Versicherungsunternehmen oder der Pensionskasse vorzunehmen.

1079b

Unter Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder unter anderem auf Grund eines Kollektivvertrages zu leisten ist. Eine kollektivvertragliche Abfertigung kann gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 an die Stelle der gesetzlichen Abfertigung treten, sofern ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch dem Grunde nach besteht. Für Zeiträume, für die Ansprüche an eine Mitarbeitervorsorgekasse im Sinne des BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002, bestehen, fehlt die gesetzliche Verpflichtung zur Leistung einer (weiteren) Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988. Mangels einer Verpflichtung zur Leistung einer gesetzlichen Abfertigung kann an die Stelle der gesetzlichen Abfertigung aber auch keine kollektivvertragliche Abfertigung treten.

Eine kollektivvertragliche Abfertigungszahlung, die (zusätzlich) für Zeiträume gezahlt wird, für die ein Anspruch an eine Mitarbeitervorsorgekasse nach dem BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002, besteht, ist daher nicht gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988, sondern gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern.

1079c

Für Abfertigungsansprüche, die nach dem "alten System" ausbezahlt werden, gelten die bisherigen Regelungen des § 67 Abs. 3 EStG 1988 weiter. Diese Regelungen finden insoweit Anwendung, als

- das "alte" Abfertigungssystem für die volle Dauer des Dienstverhältnisses weiter geführt wird oder
- Anwartschaften für den gesamten Anspruchszeitraum vor dem Übertritt in das neue System "eingefroren werden" und damit im alten System verbleiben oder
- Anwartschaften für einen Teil des Anspruchszeitraumes vor dem Übertritt in das neue System "eingefroren werden" und damit insoweit im alten System verbleiben (Teilübertragung).

Maßgeblich für die Berechnung der Begünstigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 für "eingefrorene" Anwartschaften ist die Höhe der Bezüge zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses (siehe auch Rz 766f). Bei einer Teilübertragung ist für die

"eingefrorenen" Anwartschaften § 67 Abs. 3 EStG 1988 jedoch nur insoweit anzuwenden, als die Anzahl der Monatsentgelte, die auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Ansprüche zustehen, zum Zeitpunkt des Übertritts nicht überschritten werden.

Beispiel:

Der fiktive Anspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt des Übertritts beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Übertragen wird nur der fiktive Anspruch für fünf Jahre im Ausmaß von 3 Monatsentgelten. Der restliche Teil des Anspruches wird "eingefroren"; es bleibt daher ein gesetzlicher Anspruch von einem Monatsentgelt bestehen.

Der Bezug zum Zeitpunkt des Übertritts beträgt 1.500 Euro, jener zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses 1.800 Euro. Der "eingefrorene" Anspruch von einem Monatsentgelt ist daher im Ausmaß von 1.800 Euro gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt.

19.4 Abfertigung der Witwer- oder Witwenpensionen (§ 67 Abs. 4 EStG 1988)

1080

Die steuerliche Begünstigung für Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen setzt einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch voraus. Hierher gehören die in den Sozialversicherungsgesetzen in der Pensionsversicherung vorgesehenen Abfertigungen von Pensions- bzw. Rentenansprüchen. Witwenpensionsansprüche gegenüber dem ehemaligen Arbeitgeber des verstorbenen Ehegatten fallen nicht darunter.

1081

Durch den letzten Satz des § 67 Abs. 4 EStG 1988 wird die Ablösung von Pensionen auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen mit der Ablösung von Pensionen auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften steuerlich gleichgestellt. Ebenso sind Abfindungen im Sinne des § 269 ASVG, BGBl. Nr. 189/1955 idgF, und vergleichbare Abfindungen im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen mit dem festen Satz von 6% oder nach der Vervielfachungsmethode zu versteuern. Diesen Bezügen sind auch Abfindungen von Unfallrenten gemäß § 213 ASVG (Witwen- und Witwerbeihilfe) und diesen ähnliche Abfindungen gleichzustellen.

Die verpflichtende Abfindung der Betriebsrente gemäß § 148j Abs. 2 BSVG, BGBl. Nr. 559/1978 idgF, fällt als Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchsberechtigten auf Grund gesetzlicher Vorschriften unter die Regelung des § 67 Abs. 4 EStG 1988. Keine Ablösung liegt vor, wenn Pensionen oder Unfallrenten auf Antrag (freiwillig bzw. bei Fehlen

eines Rechtsanspruchs) durch den Versicherungsträger abgefunden werden (VwGH 26.6.2002, 2002/13/0003). Diesen Bezügen sind auch Abfindungen von Unfallrenten gemäß § 213 ASVG (Witwen- und Witwerbeihilfe) und die gesetzliche Abfindung der Betriebsrente gemäß § 148j Abs. 2 BSVG gleichzustellen.

1081a

Wird die Abfindung (insbesondere gemäß § 269 ASVG, § 213 ASVG und ähnlichen Bestimmungen) von einem Vielfachen einer monatlichen Bemessungsgrundlage ermittelt, ist die Vervielfachungsmethode auf die monatliche Bemessungsgrundlage anzuwenden. Der Steuersatz beträgt höchstens 6%. Wird von einer jährlichen Bemessungsgrundlage ausgegangen, ist diese vorher auf eine monatliche umzurechnen.

Bei der gesetzlichen Abfindung der Betriebsrente gemäß § 148j Abs. 2 BSVG ist bei der Berechnung des Höchststeuersatzes von 6% des tatsächlichen Abfindungsbetrages und somit vom halben monatlichen Rentenbetrag auszugehen.

1082

Hinsichtlich der Besteuerungsart gelten die Ausführungen zu Rz 1078 sinngemäß.

19.5 Bauarbeiterurlaubsentgelt und -abfindung (§ 67 Abs. 5 EStG 1988)

1083

Durch die Bestimmung des § 67 Abs. 5 EStG 1988 wird der Zusammensetzung des Urlaubsentgeltes nach dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz, BGBl. Nr. 414/1972, Rechnung getragen. Das Urlaubsentgelt und die Abfindung gemäß § 8 bis § 10 des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes sind demnach zur Hälfte als laufender Bezug und zur Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln. Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil des Urlaubsentgeltes fällt unter das Jahressechstel; § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 sind anzuwenden. Die Versteuerung des laufenden Bezuges hat gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu erfolgen; es ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen. Von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ist ein Lohnzettel auszustellen, wobei als Zeitraum der Beschäftigung der Kalendermonat der Auszahlung (erster bis letzter Tag des Kalendermonats) anzugeben ist.

19.6 Freiwillige Abfertigungen und Abfindungen (§ 67 Abs. 6 EStG 1988)

19.6.1 Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988

1084

Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 erstreckt sich nur auf Bezüge, die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses im ursächlichen Zusammenhang stehen und aus diesem Grund anfallen. Es muss sich demnach um solche sonstigen Bezüge handeln, die für die Auflösung des Dienstverhältnisses typisch sind (VwGH 8.4.1986, 85/14/0162). Werden Bezüge an sich unabhängig von der Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt und der Stichtag der Auszahlung lediglich mit dem Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses vorverlegt, steht die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht zu (zB Jubiläumszuwendungen im öffentlichen Dienst). Belohnungen, Treuegelder und Jubiläumszuwendungen der Beamten anlässlich des Übertritts in den Ruhestand sind daher nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern (VwGH 9.11.1994, 92/13/0279). Erfolgt ein Arbeitgeberwechsel im Rahmen der Bestimmungen des AVRAG und werden die gesetzlichen Abfertigungs- und Urlaubsansprüche vom neuen Arbeitgeber übernommen (und nicht an den Arbeitnehmer ausgezahlt), wird das Dienstverhältnis nicht aufgelöst. Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 für eine ausgezahlte freiwillige Abfertigung kann in diesem Fall nicht angewendet werden.

1085

Das Gesetz nennt als Beispiele die freiwillige Abfertigung und Abfindung. Hinsichtlich Sterbegelder und Todfallsbeiträge siehe Rz 1085a. Tantiemen, Pensionsabfindungen, Umsatzbeteiligungen, Gewinnbeteiligungen, Bilanzremunerationen, Leistungsprämien, eine auf den Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses vorverlegte Jubiläumsgabe, oder die Weiterbezahlung der Bezüge eines verstorbenen Arbeitnehmers bis Monatsende zählen nicht zu solchen Bezügen (VwGH 5.3.1969, 1866/67; VwGH 31.10.2000, 98/15/0122).

1085a

Wird im Fall des Todes eines aktiven Arbeitnehmers Sterbegeld ausbezahlt und erhält der Rechtsnachfolger keine Bezüge (Aktiv- oder Pensionsbezüge) vom Arbeitgeber des Verstorbenen, ist das Sterbegeld gemäß § 32 EStG 1988 in Verbindung mit § 67 Abs. 6 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen zu versteuern, und zwar auch dann, wenn der (die) Verstorbene dem BMVG unterliegt.

Erhält der Rechtsnachfolger nach einem verstorbenen (Firmen-)Pensionisten eine (Firmen-)Pension (Hinterbliebenenversorgung) und hat der Rechtsnachfolger auch Anspruch auf das

Sterbegeld, ist dieses beim Rechtsnachfolger gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern.

Erhält der Rechtsnachfolger nach einem verstorbenen Pensionskassenpensionisten Pensionskassenleistungen (Hinterbliebenenversorgung oder Eigenbezüge) und hat der Rechtsnachfolger auch Anspruch auf das Sterbegeld, ist dieses beim Rechtsnachfolger gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern.

Erhält der Rechtsnachfolger nach einem verstorbenen Firmenpensionisten keine Firmenpension (Hinterbliebenenversorgung), sondern nur ein Sterbegeld, ist dieses gem. § 32 EStG 1988 in Verbindung mit § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen zu versteuern. § 67 Abs. 6 EStG 1988 kann nicht angewendet werden, weil der Bezug einer Firmenpension kein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 begründet.

Als Rechtsnachfolger gilt jede Person, an die Sterbegeld ausgezahlt wird, wobei kein Unterschied besteht, ob das Sterbegeld nach den Bezügen des Verstorbenen bemessen wird, einen vereinbarten Absolutbetrag darstellt oder sich nach der Höhe der tatsächlichen Kosten des Begräbnisses orientiert.

1086

Freiwillige Zahlungen anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses sind auch dann begünstigt, wenn sie neben laufenden Bezügen (zB sofort anfallende Pension) sowie weiterlaufenden anderen Vorteilen aus dem Dienstverhältnis (zB vom Arbeitgeber weiter bezahlte Zusatzkrankenversicherung, Weiterbenutzung der bisherigen Dienstwohnung) zufließen.

1087

Sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 müssen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen und durch die Beendigung des Dienstverhältnisses (siehe Rz 1070a) verursacht sein. Ebenso wie bei gesetzlichen Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist der Anspruch auf die steuerliche Begünstigung zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft. Freiwillige Abfertigungen und dgl. können auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses steuerbegünstigt behandelt werden, wenn sie zu einem späteren Zeitpunkt (spätestens zwölf Monate nach Beendigung des Dienstverhältnisses) anfallen. Die Bestimmung des § 67 Abs. 10 EStG 1988 kommt nur dann zur Anwendung, wenn sonstige Bezüge nach Auflösung des Dienstverhältnisses ausgezahlt werden, die nicht unter die Bestimmungen des § 67 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 fallen.

Bei Vereinbarung einer Altersteilzeit ist die Besteuerung einer freiwilligen Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 erst bei tatsächlicher Beendigung des Dienstverhältnisses zulässig.

1087a

Gemäß dem letzten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 gelten die Bestimmungen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer Mitarbeitervorsorgekasse bestehen. Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 kommt nicht zum Tragen, wenn für neue Dienstverhältnisse ab 1. Jänner 2003 laufende Beiträge nach dem neuen System in eine Mitarbeitervorsorgekasse gezahlt werden (dies bezieht sich auch auf die Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 im Zusammenhang mit einem Sozialplan).

Wird bei Dienstverhältnissen, die vor dem 1. Jänner 2003 begonnen wurden, eine freiwillige Abfertigung ausbezahlt, steht die Begünstigung des § 67 Abs. 6 erster Satz EStG 1988 (ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate) jedenfalls zu (siehe Rz 1087d). Inwieweit die Begünstigung des § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 anzuwenden ist, hängt davon ab, ob, wann und in welchem Ausmaß Altabfertigungsanwartschaften übertragen werden. Dabei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Weiterführung des alten Anwartschaftssystems für die volle Dauer des Dienstverhältnisses (Rz 1087b)
- Weiterführung des alten Anwartschaftssystems bis zu einem bestimmten Zeitpunkt – Einfrieren der gesamten Altabfertigungsansprüche (Rz 1087c)
- Vollübertragung im Ausmaß des gesamten Altabfertigungsanspruches (Rz 1087d)
- Vollübertragung mit Abschlag (Rz 1087e)
- Teilübertragung (Rz 1087f)

Die gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 zweiter Satz zu berücksichtigenden Zeiten enden mit dem Zeitpunkt des Übertritts in das neue System.

1087b

Wird das "alte" Abfertigungssystem für die volle Dauer des Dienstverhältnisses weiter geführt, gilt § 67 Abs. 6 EStG 1988 für freiwillig bezahlte Abfertigungen unverändert weiter.

1087c

Wird das "alte" Abfertigungssystem für Anwartschaftszeiträume bis zu einem bestimmten Übertrittsstichtag weiter geführt, die gesamten Altabfertigungsansprüche eingefroren und

lediglich für künftige Anwartschaftszeiträume das neue System gewählt, sind für die Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur Zeiträume bis zum Übertrittsstichtag maßgeblich (hinsichtlich der Berücksichtigung der Vordienstzeiten siehe Rz 1087f).

Beispiel:

Am 1. März 2003 erfolgt der Übertritt in das neue System. Das Dienstverhältnis hat am 1. Februar 1992 begonnen und wird am 15. Juli 2006 beendet. Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind nur Zeiten bis zum 1. März 2003 zu berücksichtigen (ohne Vordienstzeiten 11 Jahre, 1 Monat).

Wird bei Beendigung des Dienstverhältnisses eine freiwillige Abfertigung gezahlt, ist davon gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit 6% zu versteuern:

- *ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (§ 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz; siehe Rz 1087a)*
- *zuzüglich 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis vom 1. Februar 1992 bis 1. März 2003 = 11 Jahre)*

1087d

Wurden (gesetzliche) Altabfertigungsanwartschaften für das bisherige Dienstverhältnis im höchstmöglichen Ausmaß übertragen (§ 26 Z 7 EStG 1988), steht demnach die Begünstigung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz (ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate) für freiwillige Abfertigungen zu. (Es kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass ein bestimmter Zeitraum, wenn auch ein sehr kurzer, nicht berücksichtigt wird - hinsichtlich der Berücksichtigung der Vordienstzeiten siehe Rz 1087f).

Beispiel:

Der Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Es wird der gesamte gesetzliche Abfertigungsanspruch im Ausmaß von 4 Monatsentgelten in eine Mitarbeitervorsorgekasse übertragen.

Wird bei Beendigung des Dienstverhältnisses eine freiwillige Abfertigung gezahlt, ist davon gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit 6% zu versteuern:

- *ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (§ 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz; siehe Rz 1087a)*
- *zuzüglich 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (11 Jahre); abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die Mitarbeitervorsorgekasse geleistet wurde.*

lfd. Bezug	*3.000 Euro*		
Eintritt	*1.2.1992*		
Ende Dienstverhältnis	*15.7.2003*		
Übertritt Mitarbeitervorsorgekasse	*1.3.2003*		

Übertragungsbetrag an Mitarbeitervorsorgekasse	*14.000 Euro*		
4 Monate fiktiver gesetzlicher Abfertigungsanspruch			
4 x 3.000 Euro + 1/6 = 14.000 Euro			
begünst. Ausmaß § 67 Abs. 6 EStG 1988			
§ 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz (3 Monatsbezüge)			*9.000 Euro*
§ 67 Abs. 6 EStG 1988 zweiter Satz (anrechenb. Vordienstzeiten)			
11 Jahre = 4/12 der lfd. Bezüge		*12.000 Euro*	
abzüglich übertragener Betrag an Mitarbeitervorsorgekasse		*14.000 Euro*	
begünstigtes Ausmaß § 67 Abs. 6 EStG 1988 zweiter Satz		*0 Euro*	*0 Euro*
gesamtes Ausmaß § 67 Abs. 6 EStG 1988			*9.000 Euro*

1087e

Wird zur vollen Übertragung bestehender Anwartschaften an eine Mitarbeitervorsorgekasse nicht der gesamte zum Zeitpunkt der Übertragung bestehende (fiktive) kollektivvertragliche oder gesetzliche Abfertigungsanspruch übertragen, steht die Begünstigung des § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 auch dann zu, wenn an Stelle des vertraglich vereinbarten "nachzuschießenden" Betrages eine freiwillige Abfertigung gezahlt wird. Der Übertragungsbetrag (einschließlich Verzugszinsen) vermindert den gemäß § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 begünstigt zu versteuernden Betrag (hinsichtlich der Berücksichtigung der Vordienstzeiten siehe Rz 1087f).

Beispiel:

Der Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Übertragen werden 60% dieses fiktiven Anspruches. Der Arbeitgeber ist vertraglich verpflichtet 40% dieses fiktiven Anspruches als freiwillige Abfertigung zu leisten, wenn der Arbeitnehmer innerhalb von 5 Jahren nach der Übertragung gekündigt wird.

Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit 6% zu versteuern:

- *ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (§ 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz; siehe Rz 1087a)*
- *zuzüglich 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis elf Jahre); abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die Mitarbeitervorsorgekasse geleistet wurde.*

1087f

Wird ein Teil der Altabfertigungsanwartschaften an eine Mitarbeitervorsorgekasse übertragen und ein Teil eingefroren, kann analog zur Regelung gemäß § 26 Z 7 lit. d EStG 1988 (Rz 766f) die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur hinsichtlich des nicht übertragenen (eingefrorenen) Teiles angewendet werden. Dabei vermindert der Übertragungsbetrag (einschließlich Verzugszinsen) den gemäß § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 begünstigt zu versteuernden Betrag.

Beispiel:

Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbaren mit 1. März 2003 den Übertritt in das neue System. Der gesetzliche Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt des Übertritts beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Zur Anwartschaftsabfindung (für die Dauer des bisherigen Dienstverhältnisses) werden für einen Zeitraum von fünf Jahren drei Monatsentgelte in eine Mitarbeitervorsorgekasse übertragen. Bei Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis wird eine freiwillige Abfertigung im Ausmaß von 6 Monatsentgelten gewährt, die dem Arbeitnehmer als Anrechnung von Vordienstzeiten zugesichert wurde. Der Arbeitnehmer weist Dienstzeiten im Ausmaß von 8 Jahren nach – für diesen Zeitraum wurde bisher keine Abfertigungszahlung geleistet.

Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit 6% zu versteuern:

- *ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (§ 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz; siehe Rz 1087a)*
- *zuzüglich 6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis 11 Jahre, Vordienstzeiten 8 Jahre, zusammen 19 Jahre); abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die Mitarbeitervorsorgekasse geleistet wurde.*

1087g

Kollektivvertragliche Abfertigungsansprüche, die nach dem Übertrittsstichtag entstehen, können nicht nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 begünstigt versteuert werden.

1087h

Fällt der Beginn eines Dienstverhältnisses bereits in das neue System, ist § 67 Abs. 6 EStG 1988 zur Gänze nicht mehr anzuwenden. Es können daher auch keine Vordienstzeiten berücksichtigt werden. Keine Möglichkeit § 67 Abs. 6 EStG 1988 anzuwenden besteht daher für jene Fälle, die nach dem altem System auf Grund einer Selbstkündigung den Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung verloren haben und durch die Aufnahme einer Tätigkeit

bereits in das neue System zwingend wechseln und vom nachfolgenden Arbeitgeber eine freiwillige Abfertigung zur Abdeckung der "verlorenen" gesetzlichen Abfertigungsansprüche erhalten.

1087i

Maßgeblich für die Berechnung der Begünstigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 ist auch bei Übertritt in das neue Abfertigungssystem während des Dienstverhältnisses (sowohl bei voller als auch teilweiser Übertragung von Altabfertigungsanwartschaften in eine Mitarbeitervorsorgekasse) die Höhe der Bezüge zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses.

1087j

Ist für Personen mangels arbeitsrechtlicher Dienstnehmereigenschaft das BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002, nicht anzuwenden (zB Vorstände einer AG; Geschäftsführer einer GmbH mit einer Beteiligung bis zu 25% mit Sperrminorität – siehe Rz 766c), steht die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 für freiwillige Abfertigungen weiterhin zu.

19.6.2 Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge

1088

Hat das Dienstverhältnis kürzer als zwölf Monate gedauert, dürfen für die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate grundsätzlich weder Bezüge aus einem anderen Dienstverhältnis herangezogen werden, noch darf eine Umrechnung der laufenden Bezüge auf zwölf fiktive Monatsbezüge erfolgen (VwGH 19.12.1990, 89/13/0083). Eine Ausnahme bildet eine Konzernversetzung innerhalb des letzten Dienstjahres. Falls hier die Dienstjahre beim Konzernbetrieb A beim Konzernbetrieb B angerechnet werden, kann unter Bedachtnahme auf die vorhergehende Konzernversetzung, die eine enge Verknüpfung bei der gesetzlichen Abfertigung zulässt (siehe Rz 1073), die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, unter Berücksichtigung der beim Konzernbetrieb A erhaltenen Monatsbezüge, vorgenommen werden. Hat das Dienstverhältnis länger als zwölf Monate gedauert und sind innerhalb der letzten zwölf Monate zB infolge Präsenzdienst, Ausbildungsdienst bei Frauen, Krankheit, Altersteilzeit, Mutterschutz oder Karenzurlaub geringere oder gar keine Bezüge ausbezahlt worden, ist die Beurteilung von dem Zeitraum zurückgehend vorzunehmen, für den letztmalig die vollen laufenden Bezüge angefallen sind.

19.6.3 Zusätzliche Begünstigung für freiwillige Abfertigungen

1089

Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 zweiter Satz kommt nur bei Gewährung einer freiwilligen Abfertigung zur Anwendung. Sie hängt ausschließlich davon ab, ob und inwieweit der Arbeitnehmer seine Dienstzeit nachweist. Da das Gesetz nur von Dienstzeit spricht, ist es

gleichgültig, ob diese Dienstzeit bei ein und demselben Arbeitgeber bzw. bei verschiedenen Arbeitgebern verbracht worden ist. Sofern ein geeigneter Nachweis über die geleistete Dienstzeit und die ausbezahlten bzw. nicht bezahlten Abfertigungen erbracht wird, können selbst Dienstzeiten bei ausländischen Arbeitgebern berücksichtigt werden. Auch Dienstzeiten bei einem früheren Arbeitgeber für ein durch Karenzierung unterbrochenes Dienstverhältnis dürfen bei der Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 zweiter Satz nicht unberücksichtigt bleiben (VwGH 2.8.2000, 99/13/0106).

1089a

Aus dem Wortlaut des § 67 Abs. 6 EStG 1988 ergeben sich in Bezug auf die Abfertigungsansprüche zwei Kürzungskomponenten:

- Die während der im zweiten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 genannten nachgewiesenen Dienstzeit bereits erhaltenen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 oder gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988, sowie
- die bestehenden Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 (vgl. VwGH 13.9.1988, 87/14/0146; VwGH 2.8.2000, 99/13/0106).

Die Begünstigung für ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Kalendermonate (§ 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz) bleibt auch bei Anwendung der Kürzungskomponenten bestehen.

19.6.4 Überschreiten der Begünstigungsgrenzen

1090

Überschreiten Abfindungen bzw. freiwillige Abfertigungen die Grenzen des ersten und zweiten Satzes des § 67 Abs. 6 EStG 1988, sind sie wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

Wird das Dienstverhältnis während des Kalendermonats beendet und werden im Zuge der Beendigung Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988, die zum Tarif zu versteuern sind, ausgezahlt, sind diese Bezüge den laufenden Bezügen des Kalendermonats zuzurechnen und gemeinsam nach dem Monatstarif (unter Berücksichtigung eines monatlichen Lohnzahlungszeitraumes) zu versteuern. In diesem Fall ist am Lohnzettel als Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses der Tag der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses (arbeitsrechtliches Ende) anzuführen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer beendet nach 10-jähriger Tätigkeit am 3. Februar 2002 das Dienstverhältnis. Der laufende Bezug für den Monat Februar 2002 beträgt 300 Euro (Lohnsteuerbemessungsgrundlage), der nach dem Tarif zu versteuernde Teil der freiwilligen Abfertigung beträgt 1.500 Euro. Auf den Betrag von 1.800 Euro ist die Monatstabelle anzuwenden. Der Lohnzettel ist für den Zeitraum vom 1. Jänner 2002 bis 3. Februar 2002 auszustellen.

19.7 Prämien für Verbesserungsvorschläge und Vergütungen für Diensterfindungen (§ 67 Abs. 7 EStG 1988)

19.7.1 Allgemeines

1091

Derartige Zahlungen sind unabhängig von der Anzahl der Auszahlungen innerhalb eines eigenen zusätzlichen um 15% erhöhten Jahressechstels und somit neben dem Jahressechstel für sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 begünstigt. Die Berechnung dieses zusätzlichen um 15% erhöhten Sechstels hat in gleicher Weise zu erfolgen wie die des Jahressechstels für sonstige Bezüge (§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988). Es sind nur jene laufenden Bezüge heranzuziehen, die vom Arbeitgeber ausbezahlt wurden. Andere Bezüge (zB Krankengeld, Pension, Einkünfte eines anderen Arbeitgebers) sind dabei nicht zu berücksichtigen.

19.7.2 Prämien für Verbesserungsvorschläge

1092

Eine Prämie für einen Verbesserungsvorschlag hat einmaligen Charakter, sodass für ein und denselben Verbesserungsvorschlag eine Prämie nur im Ausmaß eines einzigen um 15% erhöhten Jahressechstels des bezughabenden Kalenderjahres begünstigt zu besteuern ist.

1093

Bei Prämien für Verbesserungsvorschläge ist formale Voraussetzung, dass sie auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 gezahlt werden. Es kommen demnach auch innerbetriebliche Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern in Betracht. Eine derartige Vorschrift muss Regelungen enthalten, welche die Höhe einer Prämie für Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlegen. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass die dem einzelnen Arbeitnehmer gebührende Prämie erst im Nachhinein (nach Eintritt der Beurteilbarkeit des Erfolges) feststellbar ist (VwGH 27.1.1998, 93/14/0190).

1093a

Verbesserungsvorschläge im Sinne des § 67 Abs. 7 EStG 1988 müssen Sonderleistungen sein, die über die Dienstpflichten des Vorschlagenden hinausgehen (VwGH 17.9.1996,

92/14/0170) und keine Selbstverständlichkeiten zum Inhalt haben (VwGH 13.10.1993, 92/13/0183). Ein Geschäftsführer einer GmbH ist zur Wahrnehmung von Einsparungsmöglichkeiten jeglicher Art verpflichtet. Daher geht es nicht über die Dienstpflichten des als Dienstnehmer beschäftigten Geschäftsführers hinaus und führt folglich auch zu keiner Begünstigung des § 67 Abs. 7 EStG 1988, wenn er eine Verbesserung selbst vornimmt (VwGH 22.10.1997, 95/13/0212; VwGH 26.9.2000, 99/13/0165). Nach dem zuletzt genannten Erkenntnis des VwGH obliegt es demjenigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen. Keinesfalls können Prämien für zukünftige oder in Ausarbeitung befindliche Verbesserungsvorschläge nach den Vorschriften des § 67 Abs. 7 EStG 1988 besteuert werden.

19.7.3 Vergütungen für Diensterfindungen

1094

Eine Erfindung des Dienstnehmers ist gemäß § 7 Abs. 3 Patentgesetz 1970, BGBl. Nr. 259/1970, nur dann eine Diensterfindung, wenn sie ihrem Gegenstand nach in das Arbeitsgebiet des Unternehmens, in dem der Dienstnehmer tätig ist, fällt, und wenn

- entweder die Tätigkeit, die zu der Erfindung geführt hat, zu den dienstlichen Obliegenheiten des Dienstnehmers gehört oder
- wenn der Dienstnehmer die Anregung zu dieser Erfindung durch seine Tätigkeit in dem Unternehmen erhalten hat oder
- das Zustandekommen der Erfindung durch die Benützung der Erfahrungen oder Hilfsmittel des Unternehmens wesentlich erleichtert worden ist.

1095

Vereinbarungen über im zeitlichen und sachlichen Rahmen eines Dienstverhältnisses gemachte Erfindungen, die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer abgeschlossen werden, sind Bestandteile des Dienstvertrages und die für diese Erfindungen vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gezahlten Vergütungen Teile des Arbeitslohnes (VwGH 19.1.1962, 1578/59).

1096

Werden Vergütungen für ein und dieselbe patentierte (patentierungsfähige) Diensterfindung durch mehrere Jahre hindurch gewährt, steht ein zusätzliches um 15% erhöhtes Jahressechstel in jedem dieser Kalenderjahre zu. Dies entspricht § 8 Abs. 1 des Patentgesetzes, wonach dem Arbeitnehmer für die Überlassung einer von ihm gemachten Erfindung an den Arbeitgeber sowie für die Einräumung eines Benützungsrechtes hinsichtlich einer solchen Erfindung eine angemessene besondere Vergütung gebührt.

1097

Die bloße Behauptung, dass die auf Anregung eines Arbeitnehmers im Betrieb durchgeführten Verbesserungen als Diensterfindungen anzusehen sind, die jedoch bewusst nicht patentiert wurden, reicht für eine Anwendung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 nicht aus. Wird nicht einmal der Versuch eines Nachweises erbracht, dass es sich um patentierungsfähige Erfindungen handelt, können diese angeblichen Verbesserungen nicht als Diensterfindungen anerkannt werden (VwGH 8.10.1963, 0947/61). Das Vorliegen einer Patenterteilung oder gar einer österreichischen Patenterteilung verlangt das Gesetz nicht. Software kommt als Diensterfindung nicht in Betracht (vgl. VwGH 5.4.1989, 87/13/0171).

1098

Hat eine GmbH als alleinige Aufgabe die handelsrechtliche Geschäftsführung einer GmbH & Co KG, sind Erfindungen ihrer Geschäftsführer nur dann als Diensterfindungen anzusehen, wenn sie bei der von ihnen in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH entfalteten Tätigkeit gemacht wurden. Wurden die bei der Entwicklung der Erfindung aufgelaufenen Kosten als Betriebsausgaben der Kommanditgesellschaft geltend gemacht, so spricht dies gegen das Vorliegen einer Diensterfindung der Geschäftsführer im Rahmen ihres Dienstverhältnisses zur GmbH (vgl. VwGH 8.5.1984, 83/14/0115, 0119).

1099

Ist eine Diensterfindungsvergütung zur Gänze nach dem Tarif zu versteuern (§ 67 Abs. 10 EStG 1988), weil dem Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung zB wegen Pensionierung oder Arbeitgeberwechsel keine laufenden Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis mehr zugeflossen sind, kann beim FA im Zuge der Einkommensteuerveranlagung der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 für derartige Diensterfindungsvergütungen angewendet werden, wenn die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 vorliegen (siehe auch Rz 7345 EStR 2000).

19.8 Besteuerung von Vergleichssummen, Kündigungsentschädigungen und Nachzahlungen

19.8.1 Allgemeines

1100

- Vergleichssummen (§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988),
- Kündigungsentschädigungen und andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988),

- Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen (§ 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988) und
- Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren (§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988),
- sind nach Abzug
- der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und weiters
- des steuerfreien Teiles von einem Fünftel des Differenzbetrages

gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988, bei Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren mit 15%, zu versteuern.

Die Steuerfreiheit von einem Fünftel als pauschale Berücksichtigung für allfällige steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen bleibt auch bei einer allfälligen Veranlagung erhalten.

1101

Bei der Lohnsteuerberechnung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen. Werden im Kalendermonat der Auszahlung Vergleichssummen, Kündigungsentschädigungen und Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, gleichzeitig mit laufenden Bezügen, die zum Tarif zu versteuern sind, ausgezahlt, sind sie den laufenden Bezügen des Kalendermonats zuzurechnen und gemeinsam nach dem Monatstarif (unter Berücksichtigung eines monatlichen Lohnzahlungszeitraumes) zu versteuern. Erfolgt die Zahlung zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses, ist trotz der Unterstellung des monatlichen Lohnzahlungszeitraumes am Lohnzettel als Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses der Tag der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses (arbeitsrechtliches Ende) anzuführen. Erfolgt die Zahlung nicht im Kalendermonat der Beendigung des Dienstverhältnisses, sondern zu einem späteren Zeitpunkt (siehe Beispiel Rz 1102a), ist ein gesonderter Lohnzettel für diesen Kalendermonat auszustellen (Beginn erster Tag des Kalendermonats der Auszahlung, Ende letzter Tag des Kalendermonats).

1101a

In den genannten Vergütungen enthaltene Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 behalten ihre Steuerfreiheit. Steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 EStG 1988 bleiben dann steuerfrei, wenn sie ohne Rücksicht auf die Höhe anderer Bezugsteile und ohne Rücksicht auf die Modalitäten der Auszahlung bzw. Gewährung steuerfrei sind . Gelangen hingegen steuerfreie

Bezugsteile (Zulagen und Zuschläge) gemäß § 68 EStG 1988 zur Nachzahlung, sind diese zusammen mit der (übrigen) Nachzahlung zu erfassen und gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988, im Falle der Nachzahlung in einem Insolvenzverfahren mit 15% zu versteuern (vgl. VwGH 30.1.1991, 90/13/0121).

1102

Nicht unter die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. a, c und g EStG 1988 fallen infolge gesetzlicher Regelung Abfertigungen gemäß § 67 Abs. 3 oder 6 EStG 1988. Pensionsabfindungen und Zahlungen auf Grund eines Sozialplanes können nicht Gegenstand einer Vergleichszahlung, oder Nachzahlung sein. Sie sind entsprechend den Rz 1109 bis 1114e zu versteuern.

1102a

Im Folgenden wird die Lohnsteuerberechnung schematisch anhand eines Beispieles dargestellt:

Beispiel:

Am 3. Mai 2002 (das Dienstverhältnis wurde im Jänner 2002 beendet) wird eine Vergleichszahlung in Höhe von 22.000 Euro für die Kalenderjahre 2000, 2001 und 2002 geleistet. Davon entfallen 1.000 Euro auf Reisekostenersätze im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 für den Monat Jänner 2002 und 4.000 Euro auf eine Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988. Die Sozialversicherungsbeiträge für die restlichen Bezüge betragen 2.000 Euro.

Bruttobetrag	*22.000,00 Euro*
- steuerfreie Ersätze nach § 26 EStG 1988	*-1.000,00 Euro*
- steuerfreie Bezüge nach § 3 EStG 1988, nicht hingegen solche nach §68 EStG 1988	*-0,00 Euro*
- gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG 1988	*-4.000,00 Euro*
- Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988, soweit mit 6% versteuert	*0,00 Euro*
	_____
Zwischensumme	*17.000,00 Euro*
- einbehaltene Sozialversicherung von 17.000 Euro	*-2.000,00 Euro*
	_____
Zwischensumme	*15.000,00 Euro*
- 20% (1/5) Abschlag	*-3.000,00 Euro*
	_____
Wie ein laufender Bezug (bzw. im Insolvenzfall mit 15%) zu versteuern (keine Erhöhung des Jahressechstels)	*12.000,00 Euro*

Die Darstellung im Lohnzettel ist wie folgt vorzunehmen:

Kennzahl (210)		*21.000,00 Euro*
Insgesamt einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge	*2.000,00 Euro*	
Kennzahl (226) Sozialversicherungsbeiträge für Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988, soweit steuerfrei bzw. mit festem Steuersatz versteuert (1/5 von 2.000 Euro)	*400,00 Euro*	
Kennzahl (230)		*1.600,00 Euro*
Steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988, vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge	*7.400,00 Euro*	
Kennzahl (243)		*7.400,00 Euro*
Kennzahl (245)		*12.000,00 Euro*
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer	*5.515,78 Euro*	
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 (6% von 4.000 Euro)	*240,00 Euro*	
Kennzahl (260)		*5.275,78 Euro*
Steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG 1988		*1.000,00 Euro*

Die auf die Vergleichssumme entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind für die Darstellung im Lohnzettel zu einem Fünftel dem gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 steuerfreien Teil der Vergleichssumme (siehe Kennzahl 226 400 Euro) und zu vier Fünftel dem steuerpflichtigen Teil der Vergleichssumme (siehe Kennzahl 230 1.600 Euro) zuzurechnen. Die auf den steuerfreien Teil entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind nicht abzugsfähig. In der Vorkolonne zu Kennzahl 243 sind die steuerfreien bzw. mit festen Steuersätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988, vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge (gesetzliche Abfertigung 4.000 Euro, steuerfreier Teil der Vergleichssumme 3.000 Euro zuzüglich der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 400 Euro, somit zusammen 7.400 Euro) anzuführen.

Der Lohnzettel ist für den Zeitraum vom 1. Mai bis 31. Mai 2002 auszustellen.

1102b

Fallen Vergleichssummen gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer Mitarbeitervorsorgekasse besteht, sind sie bis zu einem Betrag von 7.500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern. Dieser Betrag berührt nicht die Sechstelregelung gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988.

Vergleichszahlungen, die den Betrag von 7.500 Euro übersteigen, bleiben im Ausmaß eines Fünftels des 7.500 Euro übersteigenden Betrages steuerfrei. Die einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge sind den jeweiligen Teilbeträgen anteilsmäßig zuzuordnen.

Verbleibt der Arbeitnehmer zur Gänze im "alten" Abfertigungssystem bzw. bezieht sich der Vergleichsbetrag bei einem Teilübertritt auf "eingefrorene" Zeiträume, kommt die begünstigte Besteuerung mit 6% nicht zur Anwendung. Die "Fünftelregelung" ist in diesem Fall für die gesamte Vergleichszahlung anzuwenden. Diese Begünstigung besteht unabhängig davon, ob dem Arbeitnehmer eine freiwillige Abfertigung gemäß § 67 Abs. 6 erster und zweiter Satz EStG 1988 (EStR 2000 Rz 1087b) zusteht.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist zum 1.1.2003 in das neue System übergetreten (Vollübertragung). Bei Beendigung des Dienstverhältnisses (Oktober 2006) wird eine Vergleichssumme von 16.000 Euro geleistet. Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 2.000 Euro werden einbehalten.

Vom Vergleichsbetrag von 16.000 Euro sind 7.500 Euro (= 46,875 % der gesamten Vergleichssumme) mit dem festen Steuersatz zu versteuern. Der übersteigende Betrag von 8.500 Euro (= 53,125 %) ist unter Anwendung der „Fünftelregelung" nach dem Tarif zu versteuern. Die Sozialversicherungsbeiträge sind dem jeweiligen Teilbetrag quotenmäßig zuzuordnen.

a) Versteuerung mit dem festen Steuersatz:

	7.500,00 Euro	
Abzüglich darauf entfallende Sozialversicherung		
(46,875% von 2.000)	- 937,50 Euro	
Bemessungsgrundlage	6.562,50 Euro	
Davon 6% Lohnsteuer		393,75 Euro

b) Versteuerung laut Tarif:

	8.500,00 Euro
Abzüglich darauf entfallende Sozialversicherung	
(53,125% von 2.000)	1.062,50 Euro
Zwischensumme	7.437,50 Euro
Abzüglich 1/5	1.487,50 Euro

Bemessungsgrundlage	5.950,00 Euro	
Lohnsteuer laut Monatstarif		2.237,00 Euro
Gesamte Lohnsteuer		2.630,75 Euro

c) Darstellung im Lohnzettel:

Kennzahl (210)		16.000,00 Euro
Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge	2.000,00 Euro	
Kennzahl (226) SV-Beiträge für Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988, soweit steuerfrei bzw. mit festem Steuersatz versteuert: 937,50 Euro (SV von 7.500) + 212,50 Euro (= 1/5 von 1.062,50)	1.150,00 Euro	
Kennzahl (230)		850,00 Euro
Steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988, vor Abzug der SV-Beiträge		
7.500,00 Euro + 1.700,00 Euro (= 1/5 von 8.500,00)	9.200,00 Euro	
Kennzahl (243)		9.200,00 Euro
Kennzahl (245)		5.950,00 Euro
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer	2.630,75 Euro	
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988	393,75 Euro	
Kennzahl (260)		2.237,00 Euro
Nach dem Tarif versteuerte sonstige Bezüge (16.000 - 7.500)		8.500,00 Euro

19.8.2 Vergleichssummen (§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988)

1103

Vergleichssummen sind wie unter Rz 1100 bis Rz 1102a erläutert zu versteuern.

Als Vergleichssummen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 sind nicht nur Zahlungen auf Grund gerichtlicher oder außergerichtlicher Vergleiche, sondern auch Bereinigungen und Nachzahlungen auf Grund von Gerichtsurteilen oder Bescheiden von Verwaltungsbehörden zu verstehen (vgl. VwGH 21.1.1987, 85/13/0113; VwGH 26.7.1995, 92/15/0104). Die Vergleichssummenbesteuerung ist in der Regel vergangenheitsbezogen. Es ist daher nicht erforderlich, dass eine Vergleichssumme neben laufenden Bezügen bezahlt wird. Diese Bestimmung hat den Zweck, solche Lohnbestandteile zu erfassen, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangt sind (VwGH 12.9.1989, 89/14/0077).

Zahlungen im Zusammenhang mit einer Kündigungsanfechtungsklage sind als Vergleichssumme zu versteuern.

Vergleichssummen sind nur dann auf die bei Rz 1101a und 1102 angeführten Komponenten aufzuteilen, wenn eindeutig erkennbar ist, in welchem Ausmaß die Vergleichssumme auf einen derartigen Betrag entfällt. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn Gegenstand des Verfahrens nur ein derartiger Anspruch war, oder wenn von mehreren Ansprüchen durch (Teil-)Vergleich ein solcher Anspruch verglichen wurde, während die übrigen Ansprüche strittig blieben, oder wenn in sonst erkennbarer Weise erklärt wurde, welcher von mehreren Ansprüchen mit welchem Betrag verglichen wurde (VwGH 26.7.1995, 92/15/0104). Eine bloße Aussage in einem Vergleich, dass die Zahlung eine Abfertigung darstellt, ist dann nicht ausreichend, wenn sie nicht dem wahren wirtschaftlichen Gehalt entspricht (VwGH 8.4.1986, 85/14/0162). Es widerspricht jeder Lebenserfahrung, dass ein Arbeitgeber, der sich von seinem Arbeitnehmer im Unfrieden trennt, aus freien Stücken eine Abfertigung zahlt, die über das Ausmaß der Vertragsregelung hinausgeht; wird eine Zahlung aus der Unklarheit des Verfahrens heraus geleistet, entspricht sie tatbestandsmäßig einer „Vergleichssumme" im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 (VwGH 8.4.1986, 85/14/0162).

19.8.3 Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988)

1104

Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume sind wie unter Rz 1100 bis 1102a erläutert, zu versteuern.

19.8.3.1 Kündigungsentschädigungen

1104a

In Fällen, in denen das Arbeitsverhältnis durch Verschulden des Arbeitgebers wegen Nichteinhaltung arbeitsrechtlicher Bestimmungen vom Arbeitnehmer vorzeitig bzw. vom Arbeitgeber verschuldet, nicht ordnungsgemäß beendet wird (ungerechtfertigte Entlassung, berechtigter vorzeitiger Austritt, frist- oder terminwidrige Kündigung), gebührt dem Arbeitnehmer eine so genannte Kündigungsentschädigung. Der Anspruch umfasst sowohl das laufende Entgelt, auf das der Arbeitnehmer während der fiktiven Kündigungsfrist Anspruch gehabt hätte, als auch die anteiligen Sonderzahlungen sowie sonstige Entgeltbestandteile.

19.8.3.2 Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume

1104b

Aus der Verwendung der Wortfolge "Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume" muss geschlossen werden, dass einerseits im Zeitpunkt der Leistung solcher Zahlungen das Dienstverhältnis noch nicht beendet, wohl aber die Tätigkeit des Arbeitnehmers bereits eingestellt ist und anderseits die Zahlungen jenen Bezügen größenmäßig gleichen, die dem bisherigen tatsächlichen Entgelt für in der Vergangenheit erbrachte Dienstleistungen entsprechen. In der Regel handelt es sich um eine einmalige Zahlung, die den Arbeitnehmer zur vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses bewegen soll.

19.8.4 Nachzahlungen (§ 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988)

1105

Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen.

1105a

Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre (gleichgültig ob diese neben laufenden Bezügen gewährt werden oder nicht), die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind wie bei den Rz 1100 bis 1102a erläutert, zu versteuern. Eine Aufteilung auf die bei den Rz 1101a bis 1102 angeführten Komponenten ist nur zulässig, wenn eindeutig erkennbar ist, in welchem Ausmaß die Nachzahlung auf einen derartigen Betrag entfällt.

Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern.

1105b

Nachzahlungen von Pensionen und Bezüge aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 in dem Kalendermonat als zugeflossen, für den der Anspruch besteht. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten.

1106

Die Anwendung des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 kommt bei Nachzahlungen (nachträglichen Zahlungen) nur dann in Betracht, wenn die rechtzeitige Auszahlung des Bezuges aus Gründen, die nicht im Belieben des Arbeitgebers standen, unterblieben ist (vgl. VwGH 5.12.1962, 0869/61; VwGH 18.6.1963, 1123/61; VwGH 26.3.1969, 0260/68). Es müssen zwingende wirtschaftliche Gründe die rechtzeitige Auszahlung verhindert haben (VwGH 17.12.1963, 1712/62), also Gründe, die außerhalb des Willensbereiches der Vertragspartner liegende zwingende Umstände objektiver Art darstellen (VwGH 6.4.1965, 0663/64). Das Wort "willkürlich" umfasst nicht nur Fälle eines Missbrauches, sondern auch eine freiwillige Verschiebung oder freiwillige Lohnzahlung (VwGH 28.3.1963, 0351/60). Es ist denkmöglich, dass das Wort "willkürlich" sowohl "vom subjektiven Willen des Beteiligten bestimmt" als auch aus "sachfremden Momenten" bedeuten kann (VfGH 9.12.1963, B 83/63). Der Begriff "willkürlich" kann aber nicht mit dem Begriff "schuldhaft" gleichgesetzt werden (VwGH 30.1.1991, 90/13/0121). Auf arbeitsgerichtlichen Entscheidungen beruhende Nachzahlungen gelten nicht als willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes.

Überstundenentlohnungen für abgelaufene Kalenderjahre können bei nicht willkürlicher Verschiebung der Auszahlung Nachzahlungen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 sein. Erfolgt die nachträgliche Zahlung auf Grund der im Arbeitszeitgesetz, BGBl. Nr. 461/1969 idgF, bzw. Arbeitsruhegesetz, BGBl. Nr. 144/1983 idgF, vorgesehenen Regelungen über die Normalarbeitszeit, liegen zwingende wirtschaftliche Gründe für die nachträgliche Auszahlung vor. Grundsätzlich ist bei Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre davon auszugehen, dass die jeweils ältesten Zeitguthaben zuerst (in Freizeit) ausgeglichen werden.

19.8.5 Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren (§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988)

1107

Die Besteuerung von Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren wurde ab 1. Jänner 2001 neu geregelt. Die Neuregelung des § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 betrifft Nachzahlungen im

Insolvenzverfahren unabhängig davon, ob sie vom Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds geleistet werden oder nicht (zB nicht gesicherte Ansprüche). Im Einzelnen ist bei der Berechnung der Steuer wie unter Rz 1100 bis 1102a angeführt, vorzugehen. Somit sind nach Ausscheiden der gesondert zu versteuernden Bezüge (Rz 1101a und 1102) die auf die restlichen Bezüge entfallenden Pflichtbeiträge (die gemäß § 3 Abs. 1 Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG), BGBl. Nr. 324/1977 idgF, das Ausmaß des Insolvenz-Ausfallgeldes mindernden Dienstnehmerbeitragsanteile) abzuziehen. Vom verbleibenden Betrag ist ein Fünftel als pauschale Berücksichtigung für steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen steuerfrei zu belassen.

Die verbleibenden vier Fünftel sind wie ein laufender Arbeitslohn mit einem vorläufigen Steuersatz von 15% zu versteuern.

Erhält der Arbeitnehmer bei Verteilung der Masse nicht durch das IESG gesicherte Ansprüche, sind diese ebenso nach diesen Grundsätzen zu versteuern.

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bestehen keine Bedenken, wenn von Quotenzahlungen an den Arbeitnehmer durch den Masseverwalter 50% als sonstiger Bezug nach § 67 Abs. 3, 6, 8 lit. e und f EStG 1988 mit dem festen Steuersatz von 6% besteuert und die restlichen 50% als laufender Bezug mit 15% versteuert werden. Vom Anteil, der als laufender Bezug zu versteuern ist, bleibt ein Fünftel steuerfrei, sodass sich ein Durchschnittssteuersatz von 9% ergibt.

Werden vom Masseverwalter Quotenzahlungen an den IAF geleistet, hat der Lohnsteuerabzug ebenfalls gem. § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 zu erfolgen. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bestehen keine Bedenken, wenn für diese Quotenzahlungen an den IAF durch den Masseverwalter pauschal 9% Lohnsteuer einbehalten und abgeführt werden.

1107a

Bei der Auszahlung des Nettobetrages der Ansprüche durch den Fonds bzw. der Entrichtung der Lohnsteuer tritt keine Änderung zum früheren Verfahren ein. Die sich aus dem Steuersatz von 15% ergebende Steuer (bzw. die jeweilige feste Steuer gemäß § 67 Abs. 3, 6 sowie 8 lit. e und f EStG 1988) ist jener Betrag, der das Ausmaß des Insolvenz-Ausfallgeldes gemäß § 3 IESG mindert.

Die bei Ermittlung der Ansprüche gemäß § 3 Abs. 1 IESG bei den einzelnen Arbeitnehmern fiktiv berechnete Lohnsteuer (sowohl die Lohnsteuer mit festen Sätzen als auch die

pauschale vorläufige Steuer von 15%) ist auch jene Lohnsteuer, die im Insolvenzverfahren als Forderung hinsichtlich der durch den Fonds geleisteten Zahlungen (bedingt) anzumelden ist (siehe Rz 1198). Diese Art der Besteuerung ist sowohl im Konkursverfahren als auch im Ausgleichsverfahren anzuwenden.

1107b

Vom Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds ist ein Lohnzettel an das FA zur Berücksichtigung der laufenden Bezüge zwecks endgültiger Besteuerung im Veranlagungsverfahren zu übermitteln (siehe Rz 1177a).

1107c

Die Neuregelung ist auf alle Anträge auf Insolvenz-Ausfallgeld anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 gestellt werden. Nachzahlungen auf Grund von Anträgen, die vor dem 1. Jänner 2001 beim Fonds eingebracht wurden, sind nach der früheren Rechtslage mit dem Belastungsprozentsatz zu versteuern. Für derart versteuerte Bezüge ist kein Lohnzettel zu übermitteln, sie werden bei einer Veranlagung nicht erfasst.

19.9 Besteuerung von Ersatzleistungen (sowie freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen für diese Ansprüche) für nicht verbrauchten Urlaub und für nicht konsumierte Postensuchtage (§ 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988).

1108

Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub sind aufzuteilen. Soweit sie laufenden Arbeitslohn betreffen, sind sie als laufender Arbeitslohn zu erfassen, soweit sie sonstige Bezüge betreffen, sind sie als sonstige Bezüge zu versteuern. Die Versteuerung erfolgt im Kalendermonat der Zahlung. Werden sie in einem Kalendermonat neben laufenden Bezügen gezahlt, sind sie gemeinsam mit diesen nach dem Monatstarif (unter Berücksichtigung eines monatlichen Lohnzahlungszeitraumes) zu versteuern. Auch in diesem Fall ist aber am Lohnzettel als Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses der Tag der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses (arbeitsrechtliches Ende) anzuführen.

Ersatzleistungen für nicht konsumierte Postensuchtage ("Freizeit während der Kündigungsfrist") entsprechen wirtschaftlich betrachtet Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub. Sie sind daher ebenfalls gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 zu versteuern.

1108a

Wird eine Ersatzleistung neben laufenden Bezügen bezahlt, erhöht sich das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 um ein Sechstel der in der Ersatzleistung enthaltenen laufenden Bezüge. Desgleichen ist der als laufender Arbeitslohn zu erfassende Teil der Ersatzleistung in die Berechnung der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 einzubeziehen. Werden Ersatzleistungen nicht neben laufenden Bezügen ausgezahlt (zB im Karenzurlaub), ist das Jahressechstel mit einem Sechstel der laufenden Bezüge der Ersatzleistungen zu ermitteln. Auch in diesem Fall ist am Lohnzettel als Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses nicht der Tag der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses (arbeitsrechtliches Ende), sondern jeweils der letzte Tag des Kalendermonats anzuführen. Soweit Ersatzleistungen sonstige Bezüge betreffen, sind der Freibetrag von 620 Euro bzw. die Freigrenze von 2.000 Euro zu berücksichtigen.

1108b

Die Besteuerung von Ersatzleistungen ist grundsätzlich gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 vorzunehmen, und zwar auch dann, wenn der Anspruch auf Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub in Form einer freiwilligen Abfindung oder einer freiwilligen Abfertigung abgegolten wird (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0113). Werden derartige Ersatzleistungen hingegen erst im Rahmen von Vergleichen, Kündigungsentschädigungen, nicht willkürlichen Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre oder in einem Insolvenzverfahren gewährt, erfolgt die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. a bzw. b, c oder g EStG 1988 (siehe Rz 1100 bis 1102a). Sie stellen dann keine laufenden, sondern zur Gänze sonstige Bezüge dar (nicht sechstelerhöhend).

1108c

Urlaubsablösen bei aufrechtem Dienstverhältnis sind nicht nach § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988, sondern nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern.

1108d

Beispiel 1:

Am 5. März wird das Dienstverhältnis beendet. Am 5. März werden laufende Bezüge für 5 Tage (500 Euro) und eine Urlaubsabfindung (laufende Bezüge) für 14 Tage (1.400 Euro) ausgezahlt. Nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 335,35 Euro sind 1.564,65 Euro nach der Monatstabelle zu versteuern. Als Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses ist am Lohnzettel der 5. März auszuweisen.

Beispiel 2:

Am 5. März wird das Dienstverhältnis beendet. Am 5. März werden laufende Bezüge für 5 Tage (500 Euro) und eine Urlaubsabfindung (laufende Bezüge) für 14 Tage (1.400 Euro) und sonstige Bezüge (anteiliger 13. und 14. Bezug, Prämienzahlung) in Höhe von 8.000 Euro ausgezahlt. Für die Monate Jänner und Februar wurde jeweils ein Bruttogehalt in Höhe von 3.000 Euro gezahlt.

Die Sechstelberechnung (ohne Berücksichtigung der als laufender Bezug ausgezahlten Urlaubsabfindung) ist wie folgt vorzunehmen: Die laufenden Bezüge von 1. Jänner bis 5. März betragen 6.500 Euro. Teilt man diesen Betrag durch 65 und multipliziert ihn mit 60, ergibt sich ein Jahressechstel von 6.000 Euro.

Das Jahressechstel erhöht sich um ein Sechstel der als laufender Bezug ausgezahlten Urlaubsentschädigung (ein Sechstel von 1.400 Euro), das sind 233,33 Euro. Das Jahressechstel beträgt daher 6.233,33 Euro, sodass 1.766,67 Euro der sonstigen Bezüge von insgesamt 8.000 Euro zum Tarif zusammen mit den anderen laufenden Bezügen zu versteuern sind.

19.10 Besteuerung von Pensionsabfindungen (§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988)

1109

Zahlungen für Pensionsabfindungen sind ab 1. Jänner 2001 nur noch dann gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern, wenn der Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz, BGBl. Nr. 281/1990 idgF nicht übersteigt. Der Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz stellt eine Freigrenze dar.

Pensionsansprüche können zur Gänze durch Auszahlung eines Einmalbetrages, zur Gänze durch Auszahlung in Teilbeträgen oder auch nur teilweise abgefunden werden (der zukünftige Pensionsanspruch wird vermindert).

Erfolgt eine Abfindung in Teilbeträgen, sind nicht die einzelnen Teilbeträge für die Versteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 maßgeblich, sondern der gesamte Barwert des abzufindenden Anspruchs.

Bei einer teilweisen Abfindung ist der Barwert des gesamten Pensionsanspruches (der abgefundene und der nicht abgefundene) maßgeblich, wobei frühere (bereits erfolgte) Teilabfindungen miteinzubeziehen sind. Eine Berücksichtigung früherer Teilabfindungen kann entfallen, wenn sie mehr als sieben Jahre zurückliegen.

Bei Berechnung der Steuer gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 ist der ermittelte Steuerbetrag zu halbieren. Andere Einkünfte bleiben ebenso außer Ansatz wie Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen; die Steuerabsetzbeträge gemäß § 33 EStG 1988 sind nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 18.12.1990, 89/14/0283).

Wird eine Pensionsabfindung mit dem halben Steuersatz versteuert, ist eine eventuell anfallende Sozialversicherung im Lohnzettel unter der Kennzahl 226 auszuweisen.

1110

Die begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 sowie nach der Übergangsregelung für das Jahr 2001 gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 steht nur dann zu, wenn die Pensionszusage mindestens sieben Jahre zurückliegt und ein statuarischer Anspruch (verbrieftes Recht) gegeben ist. Maßgeblich ist also nicht der Abfindungszeitraum, sondern der Zeitraum des "Ansparens". Von dieser Betrachtungsweise ist allerdings dann abzugehen, wenn im Rahmen von Sanierungsprogrammen für die überwiegende Anzahl von Pensionsanspruchsberechtigten Abfindungen vorgesehen sind. In solchen Fällen ist auch dann eine Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 bzw. § 124b Z 53 EStG 1988 (im Jahr 2001) vorzunehmen, wenn die Pensionszusage weniger als sieben Jahre zurückliegt.

1110a

Übersteigt der Barwert der abzufindenden Pension den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz, hat die Versteuerung der gesamten Abfindung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 zu erfolgen (Versteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung - nicht sechstelerhöhend).

1110b

Pensionsabfindungen können während des aufrechten Dienstverhältnisses, bei Beendigung des Dienstverhältnisses oder zu einem späteren Zeitpunkt (zB während des Pensionsbezuges) erfolgen. Pensionsabfindungen sind daher keine beendigungskausalen Bezüge und können ab 1. Jänner 2001 nicht mehr gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 versteuert werden.

1110c

Pensionsabfindungen können nicht als Vergleichssumme, Kündigungsentschädigung oder Nachzahlung versteuert werden (vgl. VwGH 12.9.1989, 89/14/0077).

1110d

Zur weiteren Förderung der Altersvorsorge ist im Pensionskassengesetz die Überbindung von Pensionsabfindungen an Pensionskassen vorgesehen. Diese Überbindung geht gemäß § 26 Z 7 EStG 1988 steuerneutral vor sich.

1111

Werden Pensionsansprüche, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz nicht übersteigt, in Teilbeträgen ausgezahlt, ist der halbe Steuersatz von der Summe aller Teilbeträge zu ermitteln. Dieser Steuersatz ist auf alle Teilbeträge anzuwenden.

Beispiel:

Im Kalenderjahr 2002 wird einem Arbeitnehmer eine Pension abgefunden, deren Barwert 8.000 Euro beträgt. 6.000 Euro werden anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt, die Zahlung des Restabfindungsbetrages von 2.000 Euro erfolgt im Kalenderjahr 2003.

Eine Versteuerung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 ist ab 1. Jänner 2001 nicht mehr möglich.

Es ist der halbe Steuersatz für den Betrag von 8.000 Euro zu ermitteln (494,30 Euro für 8.000 Euro bzw. 6,18%) und auf die jeweilige Teilzahlung anzuwenden. 6.000 Euro abzüglich 370,80 Euro, 2.000 Euro abzüglich 123,50 Euro.

1112

Bei der Abfindung von Witwenpensionen ist der halbe Steuersatz ausschließlich an Hand der auf die Witwe entfallenden Bezüge zu berechnen.

1113

Bei der Abfindung von Firmenpensionen, wenn die Pensionsansprüche aus der gesetzlichen Sozialversicherung an den früheren Arbeitgeber abgetreten wurden, ist der halbe Steuersatz ausschließlich an Hand der Firmenpension zu ermitteln.

1114

Bei der Abfindung von Pensionen durch inländische Pensionskassen ist der auf die Arbeitgeberbeiträge entfallende Teil zur Gänze, der auf die Arbeitnehmerbeiträge entfallende Teil nur mit 25% als Bemessungsgrundlage für den Hälftesteuersatz zu erfassen. Soweit für Arbeitnehmerbeiträge eine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen worden ist, bleibt der darauf entfallende Teil der Pensionsabfindung steuerfrei.

19.11 Besteuerung von Bezügen, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen anfallen (§ 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988).

1114a

Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974 idgF, oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen, sind wie folgt zu versteuern:

- Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 kommt zum Tragen, soweit sie nicht bereits durch andere beendigungskausale Bezüge ausgeschöpft ist.
- Der übersteigende Betrag ist gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 bis zu 22.000 Euro mit dem halben Steuersatz zu versteuern.

- Über das begünstigte Ausmaß gemäß § 67 Abs. 6 und 8 lit. f EStG 1988 hinausgehende Beträge sind gemeinsam mit laufender Bezug bzw. wenn kein solcher zufließt wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt der Auszahlung nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats zu versteuern. Sie erhöhen nicht das Jahressechstel.

1114b

Die Begünstigung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 gilt für alle Bezüge im Rahmen von Sozialplänen, die nach dem 31. Dezember 1999 ausgezahlt werden. Voraussetzung für die begünstigte Versteuerung derartiger Bezüge gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 ist ein ursächlicher Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses. Daher können nach dem 31. Dezember 1999 ausbezahlte Bezüge auch dann steuerbegünstigt gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 behandelt werden, wenn bei einem vor dem 1. Jänner 2000 beendeten Dienstverhältnis diese Zahlungen in einem Sozialplan vereinbart wurden. Nicht unter die Begünstigung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 fallen Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub, auch wenn das Dienstverhältnis auf Grund einer Betriebsänderung im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 Arbeitsverfassungsgesetz beendet wird.

1114c

Zu den Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 Arbeitsverfassungsgesetz BGBl. 22/1974, zählen:

- die Einschränkung oder Stilllegung des ganzen Betriebes oder von Betriebsteilen,
- die Auflösung der Dienstverhältnisse von mindestens fünf (bei Betrieben mit mehr als 20 und weniger als 100 Beschäftigten) bzw. mindestens 5% (bei Betrieben mit 100 bis 600 Beschäftigten) bzw. mindestens 30 Arbeitnehmern (bei mehr als 600 Beschäftigten),
- die Verlegung des ganzen Betriebes oder von Betriebsteilen,
- der Zusammenschluss mit anderen Betrieben,
- die Änderungen des Betriebszwecks, der Betriebsanlagen, der Arbeits- und Betriebsorganisation sowie der Filialorganisation,
- die Einführung neuer Arbeitsmethoden,
- die Einführung von Rationalisierungs- und Automatisierungsmaßnahmen von erheblicher Bedeutung.

Dem § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 Arbeitsverfassungsgesetz vergleichbare gesetzliche Bestimmungen finden sich zB in § 214 Landarbeitsgesetz 1984, BGBl. Nr. 287/1984 idgF.

1114d

Der Betrag von 22.000 Euro steht neben einem allenfalls gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 begünstigten Betrag zu. Die (vorrangige) Besteuerung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 erstreckt sich sowohl auf den ersten Satz als auch - soweit es sich auf Grund des Zusammenhanges mit der nachgewiesenen Dienstzeit um freiwillige Abfertigungen handelt - auf den zweiten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988. Fallen neben den Bezügen im Rahmen eines Sozialplanes noch freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen an, die nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 (erster Satz) zu versteuern sind, so ist bei der Ausschöpfung des begünstigten Ausmaßes folgende Reihenfolge einzuhalten ("Günstigkeitsklausel"):

- Abfindungen und freiwillige Abfertigungen,
- Bezüge im Rahmen von Sozialplänen.

1114e

Bei gleichzeitiger Auszahlung mit einer Pensionsabfindung steht die begünstigte Besteuerung mit dem halben Steuersatz für die Zahlungen im Rahmen von Sozialplänen zusätzlich zu. Es finden zwei getrennte Berechnungen statt. Hinsichtlich der Steuerberechnung ist Rz 1109 sinngemäß anzuwenden. Werden Bezüge im Rahmen von Sozialplänen in Teilbeträgen ausgezahlt, ist der halbe Steuersatz von der Summe aller gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 zu versteuernden Teilbeträge (maximal 22.000 Euro) zu ermitteln. Dieser Steuersatz ist auf alle Teilbeträge anzuwenden (siehe auch Rz 1111).

1114f

Die Regelung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 bezieht sich auf die Besteuerung von Bezügen im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen.

Gemäß § 97 Abs. 1 Z 4 ArbVG ist unter einem Sozialplan eine erzwingbare Betriebsvereinbarung zu verstehen, die Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung der nachteiligen Folgen einer Betriebsänderung zum Inhalt hat.

Sowohl § 109 Abs. 3 ArbVG als auch § 97 Abs. 3 ArbVG normieren, dass in Betrieben in denen dauernd weniger als 20 Arbeitnehmer beschäftigt sind, die Vereinbarung eines Sozialplans nicht zulässig ist. Der Gesetzgeber hat aber einen Verweis auf diese Bestimmungen unterlassen und nur den Begriff Betriebsänderungen nach dem ArbVG definiert.

Im Sinne einer verfassungskonformen Auslegung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 ist eine unmittelbare Anlehnung an die angeführten Definitionen des ArbVG nicht angebracht, weil sie kleinere Betriebe von der Begünstigung ausschließen würde. Als Sozialplan im Sinne des

§ 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 kann daher auch eine Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und der gesamten Belegschaft (allen Arbeitnehmern) verstanden werden, die Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung der nachteiligen Folgen von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs.1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen zum Inhalt hat.

19.12 Stellung der sonstigen Bezüge bei der Veranlagung (§ 67 Abs. 9 EStG 1988)

1115

§ 67 Abs. 9 EStG 1988 stellt klar, dass alle Steuersätze des § 67 EStG 1988 als feste Steuersätze anzusehen sind. Dazu zählen auch die vervielfachte Tariflohnsteuer des § 67 Abs. 3 und 4 EStG 1988 sowie die Tariflohnsteuer des § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 (Pensionsabfindungen) und § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 (Sozialplanzahlungen). Die mit festen Steuersätzen zu versteuernden Bezüge bleiben bei der Veranlagung außer Betracht. Gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 oder sonst mit dem Tarif behandelte Bezüge sind bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen.

19.13 Sonstige Bezüge, die nicht unter § 67 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 fallen (§ 67 Abs. 10 EStG 1988)

1116

Sonstige Bezüge, die nicht unter § 67 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 fallen, sind wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988.

1116a

Wird ein Dienstverhältnis vor Ablauf einer vereinbarten Altersteilzeit beendet und werden die erworbenen Entgeltansprüche (laufende Bezüge und anteilige sonstige Bezüge) bis zum vereinbarten Ende der Altersteilzeit im Zeitpunkt des Ausscheidens an den Arbeitnehmer ausbezahlt, ist wie folgt vorzugehen:

Endet die Altersteilzeit vorzeitig wegen Todes des Arbeitnehmers bzw. Zuerkennung einer Pension (Berufsunfähigkeitspension, vorzeitige Alterspension – "Hacklerregelung") sind jene Bezugsbestandteile, die in abgelaufenen Kalenderjahren erworben wurden, als Nachzahlung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern. Wurden Bezugsansprüche im laufenden Kalenderjahr erworben, sind die betroffenen Zeiträume aufzurollen.

Im Falle einer berechtigten Entlassung, einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses, Kündigung (sowohl bei Arbeitgeber- als auch bei Arbeitnehmerkündigung) sowie bei vorzeitiger Beendigung der Altersteilzeit und Wiederaufnahme der vollen Beschäftigung ist die Besteuerung im Sinne des § 67 Abs. 10 EStG 1988 vorzunehmen.

Bei Beendigung im Zuge einer Insolvenz und Übernahme der offenen Forderung durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fond erfolgt die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988.

19.14 Veranlagung von Arbeitnehmern (§ 67 Abs. 11 EStG 1988)

1117

Die Begünstigungen des § 67 Abs. 1, 2, 6, 7 und 8 EStG 1988 kommen auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern in Betracht. Werden sonstige Bezüge im Wege der Veranlagung im Sinne des § 67 Abs. 11 EStG 1988 erfasst, so besteht insoweit Vorrang gegenüber § 41 Abs. 4 EStG 1988.

1118

Wurden bisher 12 Bezüge ausbezahlt und wird dieser Auszahlungsmodus auf 13 oder 14 Bezüge pro Jahr geändert, so steht § 67 Abs. 1 EStG 1988 nur dann zu, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer eine entsprechende vertragliche Vereinbarung treffen.

19.15 Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen (§ 67 Abs. 12 EStG 1988)

1119

Die auf mit einem festen Steuersatz zu versteuernden Bezüge entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3 bis 5 EStG 1988, und zwar

- Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen,
- vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (zB Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung),
- der Wohnbauförderungsbeitrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 5 EStG 1988,

sind vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen.

1119a

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass nicht nur die in der Rz 1119 angeführten Pflichtbeiträge sondern auch Beiträge auf Grund einer Versicherungspflicht auf den gesamten erhaltenen Arbeitslohn entfallen. Erhält daher ein Arbeitnehmer neben dem laufenden

Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zB 13. oder 14. Monatsgehalt, Belohnungen), dann sind diese Beiträge im Sinne des § 67 Abs. 12 EStG 1988 auch im Fall der Veranlagung von Arbeitnehmern (zB von Grenzgängern) auf laufende und sonstige Bezüge aufzuteilen (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0014).

1120

Der Bruttobetrag des sonstigen Bezuges ist allerdings maßgeblich für die Berechnung des Jahressechstels, der Freigrenze von 1.680 Euro, einschließlich Einschleifregelung, des Viertels der laufenden Bezüge bzw. der zusätzlichen Begünstigung für freiwillige Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988. Der Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro ist erst nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge zu berücksichtigen.

1121

Sozialversicherungsbeiträge, die auf steuerfreie laufende Bezüge entfallen (zB Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988), sind vor Anwendung des Lohnsteuertarifes vom laufenden Arbeitslohn abzuziehen. Entfallen sie hingegen auf steuerfreie sonstige Bezüge (zB auf den Freibetrag nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro), sind sie vor Anwendung des Freibetrages gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 und des festen Steuersatzes bei den jeweiligen sonstigen Bezügen abzuziehen. Die auf sonstige Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind diesen auch dann zuzuordnen, wenn die sonstigen Bezüge die Freigrenze von 1.900 Euro gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht übersteigen. Abweichend davon sind Sozialversicherungsbeiträge, die auf Mitarbeiterbeteiligungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 entfallen, von vornherein bei den zum Tarif zu versteuernden Bezügen abzuziehen.

1122

Werden zu einem Stichtag gleichzeitig sozialversicherungsfreies Jubiläumsgeld und sozialversicherungspflichtiges Urlaubs- oder Weihnachtsgeld ausbezahlt, ist ein noch nicht voll ausgeschöpftes Jahressechstel zuerst für das sozialversicherungsfreie Jubiläumsgeld zu verwenden. Das Jubiläumsgeld ist somit vor dem Urlaubs- oder Weihnachtsgeld abzurechnen.

1123

Sofern für einen einheitlichen sonstigen Bezug (zB Weihnachtsgeld) nur teilweise Sozialversicherungsbeiträge anfallen, weil die jeweilige Höchstbeitragsgrundlage überschritten wird, sind die Beiträge vorrangig bei jenem Bezugsbestandteil in Abzug zu bringen, der innerhalb des Jahressechstels mit dem festen Satz versteuert wird. Die restlichen Sozialversicherungsbeiträge sind bei jenen Bezugsbestandteilen zu berücksichtigen, die infolge einer Sechstelüberschreitung zum Tarif zu versteuern sind.

1124

Wird gleichzeitig mit einem laufenden Bezug ein sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 ausgezahlt, der sozialversicherungsrechtlich in die allgemeine Beitragsgrundlage fällt (zB eine außerordentliche Prämie oder eine Belohnung), ist auch in diesem Fall für Zwecke der Lohnsteuerberechnung zuerst der sonstige Bezug (abgestellt auf die jeweilige Höchstbeitragsgrundlage) und in der Folge der laufende Bezug abzurechnen.

1124a

Beispiele dazu und zur Vorgangsweise bei Sonderformen für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge von Sonderzahlungen finden sich in der Rz 1068 und im AÖF Nr. 183/1996.

1125

Beiträge im Sinne des § 62 Z 3 bis 5 EStG 1988 für Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 oder 8 EStG 1988 sind grundsätzlich jenen Bezügen zuzuordnen, für die sie anfallen. Werden Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 oder 8 EStG 1988 gemeinsam mit einem laufenden Bezug ausbezahlt, ohne dass eine Zuordnung möglich ist, ist für Zwecke der Berücksichtigung der Sozialversicherung zuerst der laufende Bezug abzurechnen. Die auf die Bezüge gemäß § 67 Abs. 8 EStG 1988 entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind vor Berechnung des steuerfreien Fünftels abzuziehen. Dadurch ergibt sich eine aliquote Zuordnung zum steuerpflichtigen und steuerfreien Teil derartiger Bezüge.

1125a

Ist ein im elterlichen Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft beschäftigter Arbeitnehmer bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern pflichtversichert, richtet sich die Höhe der Pflichtbeiträge nach dem Einheitswert des elterlichen Betriebes. Da - anders als bei Gesellschafter-Geschäftsführern, die Pflichtbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft zu leisten haben - kein Zusammenhang zwischen der Höhe der Einkünfte und den Pflichtbeiträgen besteht, kann von einem Entfallen auf sonstige Bezüge nicht gesprochen werden. Die entsprechenden Pflichtbeiträge sind daher hier ausschließlich von den laufenden Bezügen abzuziehen.

1125b

§ 109 Abs. 6 des Ärztegesetzes 1998, BGBl. I Nr. 169/1998, bestimmt, dass bei angestellten Ärzten nur das monatliche Brutto-Gehalt als Pflichtbeitragsgrundlage hinsichtlich der Beiträge an die Ärztekammer gilt. Abs. 6 des § 109 des Ärztegesetzes schließt sonstige Bezüge nach § 67 EStG 1988 ausdrücklich von der Beitragsgrundlage aus. Die Pflichtbeiträge an die Ärztekammer sind daher nur von dem zum laufenden Tarif zu versteuernden

nichtselbständigen Bezügen zu leisten, sodass diese ausschließlich bei den zum laufenden Tarif zu versteuernden Bezügen zu berücksichtigen sind.

1125c

Wird auf Grund mehrerer Beschäftigungsverhältnisse die Geringfügigkeitsgrenze gemäß § 5 Abs. 2 ASVG überschritten, besteht Versicherungspflicht in vollem Umfang, wobei die Beiträge, soweit sie vom Arbeitnehmer nicht bereits freiwillig als Vorauszahlung geleistet wurden, dem Arbeitnehmer direkt von der Gebietskrankenkasse nach Ablauf des Beschäftigungsjahres in einem Betrag vorgeschrieben werden. Da sich die Aufteilung der Pflichtbeiträge nur auf den Steuerabzug vom Arbeitslohn bezieht, kann eine Aufteilung in jenen Fällen, in denen Pflichtbeiträge erst nachträglich zu leisten sind, nicht erfolgen. Daher sind die erst nach Ablauf des Beschäftigungsjahres vorgeschriebenen Beiträge zur Gänze als Werbungskosten bei den zum Tarif zu versteuernden Einkünften abzuziehen.

20 Besteuerung bestimmter Zulagen und Zuschläge (§ 68 EStG 1988)

20.1 Allgemeines

1126

Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der im § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge liegen nur dann vor, wenn derartige Zulagen und Zuschläge neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn gewährt werden. Solche Zulagen und Zuschläge können daher infolge ihrer Funktion nur Bestandteile des Lohnes sein. Allen Zulagen und Zuschlägen im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 ist gemeinsam, dass es sich hiebei um laufende Bezüge handelt. Sie erhöhen damit das Jahressechstel (§ 67 Abs. 2 EStG 1988). Soweit diese Zulagen und Zuschläge den Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 überschreiten, unterliegen sie der Tarifbesteuerung (§ 68 Abs. 3 EStG 1988). Sie sind in die Veranlagung einzubeziehen.

20.2 Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988

1127

Der Freibetrag von 360 Euro monatlich steht zu für

- Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen,
- Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und für
- Überstundenzuschläge im Zusammenhang mit Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit.

1128

Der Freibetrag steht unabhängig von der Zahl der in dieser Zeit geleisteten Arbeitsstunden und vom Ausmaß der Zulagen und Zuschläge zu. Bei mehreren Dienstverhältnissen steht dieser Freibetrag für jedes Dienstverhältnis zu. Im Wege der (Arbeitnehmer-)Veranlagung erfolgt die Zurückführung auf das einfache Ausmaß (insgesamt nur fünf Überstunden, maximal 43 Euro monatlich, sowie 360 Euro bzw. 540 Euro monatlich).

20.3 Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (§ 68 Abs. 5 EStG 1988)

20.3.1 Allgemeines

1129

Die Begriffe Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen ("SEG-Zulagen") werden im Gesetz definiert und sind nur begünstigt, so weit sie auf Grund der im § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 genannten lohngestaltenden Vorschriften gewährt werden. Liegt eine lohngestaltende Vorschrift als formelle Voraussetzung für die Begünstigung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen vor, ist weiter zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen einer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr im Sinne der Legaldefinition des § 68 Abs. 5 EStG 1988 gegeben sind (vgl. VwGH 16.2.1983, 81/13/0104) und das Ausmaß der Zulage angemessen ist (VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

Von einem angemessenen Ausmaß der Zulage wird im Regelfall dann auszugehen sein, wenn die Zulage der Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift – insbesondere einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 - entspricht. Zahlt ein Arbeitgeber höhere Bezüge als die in der maßgebenden lohngestaltenden Vorschrift vorgesehenen Mindestlöhne, werden Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen grundsätzlich insoweit als angemessen anzusehen sein, als die Zulage im selben Ausmaß erhöht wird, wie der Lohn.

Beispiel 1:

Der kollektivvertragliche Bruttomonatslohn eines Transportarbeiters beträgt 1.318,70 Euro. Für die Dauer der Beschäftigung in Kühlräumen gebührt dem Arbeitnehmer eine Erschwerniszulage von 1,42 Euro pro Stunde.

Ein Arbeitgeber gewährt einem Transportarbeiter tatsächlich einen Bruttomonatslohn von 1.500 Euro. Die Überzahlung beträgt daher 13,75 % des KV-Lohnes.

Es bestehen in diesem Beispiel keine Bedenken, die Erschwerniszulage bis zu einem Betrag von 1,62 Euro pro Stunde (113,75 % von 1,42 Euro) gemäß § 68 EStG 1988 begünstigt zu behandeln.

Beispiel 2:

Der kollektivvertragliche Bruttostundenlohn eines Hilfsarbeiters im Güterbeförderungsgewerbe beträgt 6,60 Euro. Für die Dauer einer bestimmten verschmutzenden Tätigkeit gebührt dem Arbeitnehmer eine Schmutzzulage im Ausmaß von 10 % des maßgebenden KV-Stundenlohnes, das sind in diesem Fall 0,66 Euro.

Ein Arbeitgeber gewährt einem Hilfsarbeiter tatsächlich einen Stundenlohn von 7,00 Euro.

Es bestehen in diesem Beispiel keine Bedenken, die Schmutzzulage bis zu einem Betrag von 0,70 Euro pro Stunde (10 % von 7 Euro) gemäß § 68 EStG 1988 begünstigt zu behandeln.

Soweit eine den Voraussetzungen grundsätzlich entsprechende Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulage das angemessene Ausmaß übersteigt, ist sie steuerpflichtig. Soweit derartige Zulagen gesetzlich oder kollektivvertraglich festgelegt sind, sind darüber hinausgehende Zulagen auf Grund anderer lohngestaltender Vorschriften nur in besonders gelagerten Fällen

begünstigt. Die Steuerfreiheit der Zulagen setzt weiters voraus, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (VwGH 27.6.2000, 99/14/0342).

1130

Es ist - bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten - zu prüfen, ob diese Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr führen (vgl. VwGH 30.1.1991, 90/13/0102). Die Frage einer außerordentlichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr ist nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese besonderen Arbeitsbedingungen verbunden sind. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb des Zeitraumes, für den der Arbeitnehmer eine Zulage zu erhalten hat, zu prüfen, ob sie überwiegend (= mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird) eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr bewirken. Wird die SEG-Zulage nur für jeweils eine Stunde gewährt, ist für das zeitliche Überwiegen auf die einzelne Stunde abzustellen. Die Möglichkeit der Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr kann somit nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit, für die eine Zulage zusteht, ausmacht (vgl. VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

Beispiel 1:

Die Einsatzzeit des Lenkers eines Reisebusses mit mehr als 50 Sitzplätzen, für die ihm eine Erschwerniszulage zusteht, beträgt 140 Stunden. Laut Kollektivvertrag steht ihm pro Stunde der Einsatzzeit eine Erschwerniszulage für das Lenken und Betreuen eines überlangen Fahrzeuges in Höhe von 0,73 Euro zu. Üblicherweise entfallen auf die Stehzeiten 25% der Einsatzzeit, während der restlichen Zeit liegt eine besondere Erschwernis vor. Die Erschwerniszulage ist zur Gänze steuerfrei. Betragen hingegen die Stehzeiten während der Einsatzzeit mindestens 50%, liegt im Einsatzzeitraum überwiegend keine Erschwernis vor, sodass die gesamte Zulage steuerpflichtig ist.

Beispiel 2:

Ein Arbeiter im Metallgewerbe bekommt an zwei Arbeitstagen im Monat eine Erschwerniszulage von Euro 0,386 pro Stunde (insgesamt für 16 Stunden), weil die Arbeiten unter erschwerten Bedingungen durchgeführt werden. Für den Rest des Monates liegt keine Erschwernis vor; die Zulage wird daher auch nicht gewährt. Für die Steuerfreiheit der Zulage ist nur zu prüfen, ob an diesen zwei Tagen überwiegend eine Erschwernis vorlag. Ist dies der Fall, so ist die Zulage, die für diese zwei Tage gewährt wurde, zur Gänze steuerfrei.

1131

Die Bezeichnung einer Zulage ist für ihre steuerliche Behandlung nicht ausschlaggebend. Wird eine Zulage zB als Erschwerniszulage bezeichnet, wobei eine nicht anderweitig berücksichtigte Gefährdungskomponente abgegolten wird, können diese Zulagen in einem

angemessenen Rahmen als Gefahrenzulagen steuerfrei behandelt werden. Dies gilt auch für Zulagen allgemeiner Art, die nicht ausdrücklich als Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bezeichnet werden (zB Bauzulagen, die Gefährdungs- oder Verschmutzungskomponenten im Zusammenhang mit der Tätigkeit auf Baustellen abgelten, vgl. VwGH 23.10.1990, 89/14/0179). Dabei wird zu beachten sein, ob die Arbeiten im Innen- oder Außendienst bzw. auf Baustellen oder in Büroräumen verrichtet werden.

1132

Während des Urlaubes mit dem laufenden Urlaubsentgelt ausbezahlte SEG-Zulagen sind steuerpflichtig, weil während dieser Zeit keine Arbeitsleistungen unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen erbracht werden. Es bestehen keine Bedenken, wenn zur Berücksichtigung der Urlaubszeit die Steuerfreiheit für elf von zwölf Kalendermonaten gewährt wird. Zulagen und Zuschläge, die im laufenden Arbeitslohn, der an den Arbeitnehmer im Krankheitsfall weitergezahlt wird, enthalten sind, bleiben hingegen auf Grund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in § 68 Abs. 7 EStG 1988 steuerfrei.

1132a

Werden im Rahmen der Altersteilzeitregelung (siehe § 27 Abs. 5 Z 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz) steuerfreie Zulagen, die während der Phase der vollen Arbeitsleistungen erworben wurden, in der Folge während der Phase der "Nichtbeschäftigung" ausgezahlt, bleiben sie im Rahmen der Höchstbeträge (bezogen auf die Leistungsmonate) steuerfrei.

Beispiel:

Während der ersten drei Jahre, in denen die volle Arbeitsleistung erbracht wurde, stehen SEG-Zulagen und Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge in Höhe von insgesamt 436,04 Euro monatlich zu. Der Höchstbetrag in Höhe von 360 Euro kommt zur Anwendung. Ausgezahlt werden sowohl während der Leistungsphase als auch während der Nichtleistungsphase (während der folgenden drei Jahre) Zulagen und Zuschläge in Höhe von 218,02 Euro. Die Zulagen und Zuschläge in Höhe von 218,02 Euro bleiben jeweils im Ausmaß des halben Höchstbetrages in Höhe von 180 Euro steuerfrei. Bei der Auszahlung von Schichtzulagen ist analog vorzugehen.

20.3.2 Schmutzzulagen

1133

Unter Schmutzzulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung (Verunreinigung) des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken (zB Arbeiten mit Teer, Arbeiten im Zusammenhang mit Tierkörperbeseitigung, Kesselreinigung, Verstaubung, Verschlammung, Arbeiten am Schlachthof).

Darunter sind nach der Verkehrsauffassung nur solche Umstände zu verstehen, die von außen einwirken. Nur dieses Verständnis entspricht auch dem Zweck der Bestimmung, die bestimmte Arten von Tätigkeiten begünstigen will. "Verschmutzung" durch Schweißabsonderung kann darunter nicht verstanden werden, zumal das Ausmaß der Schweißabsonderung wesentlich von der physischen Kondition des Arbeitnehmers und weniger von der Art der Tätigkeit abhängt (VwGH 10.5.1994, 91/14/0057).

Findet die eigentliche Tätigkeit unter verschmutzenden Bedingungen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 statt, haben Hilfstätigkeiten ebenso wie zB Arbeitspausen bei der Überprüfung der Ausschließlichkeit oder des Überwiegens der Tätigkeit außer Betracht zu bleiben. Dies gilt auch für mit den qualifizierten Tätigkeiten in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Hilfstätigkeiten, wie die notwendigen Fahrten zu bzw. zwischen verschiedenen Tätigkeitsorten, an denen die verschmutzende Tätigkeit ausgeübt wird (VwGH 22.4.1998, 97/13/0163, betr. mobilen Reinigungsdienst für Toiletten).

1134

Für Arbeiten, die ihrer Art nach grundsätzlich weder die Gewährung einer Schmutz- noch einer Erschwerniszulage rechtfertigen, stehen solche steuerfreien Zulagen auch dann nicht zu, wenn sie vorübergehend, infolge äußerer - durch die betreffende Arbeit selbst in keiner Weise bedingte - Einflüsse, unter unangenehmeren Verhältnissen ausgeübt werden müssen. Vorübergehende Umbauarbeiten in einem Büro mit Parteienverkehr rechtfertigen daher keine steuerbegünstigte Schmutzzulage bzw. Erschwerniszulage (vgl. VwGH 4.3.1987, 85/13/0022). Die Tätigkeit eines Tankwartes bewirkt nicht zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung eines Arbeitnehmers und seiner Kleidung. Lediglich beim Ölwechsel, bei der Aufbringung von Unterbodenschutz und ähnlichen Arbeiten ist die Gefahr einer erheblichen Verschmutzung gegeben, doch machen derartige Tätigkeiten üblicherweise nur einen geringen Teil der Gesamttätigkeit eines Tankwartes aus (VwGH 8.2.1989, 88/13/0088).

20.3.3 Erschwerniszulagen

1135

Die Steuerfreiheit von Erschwerniszulagen besteht nicht auf Grund der Bezeichnung der Zulage, sondern setzt voraus, dass eine außerordentliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt. Bildschirmzulagen stellen auf Grund des heutigen Standes der Bürotechnik daher keine Erschwerniszulagen dar. Ebenfalls keine außerordentliche Erschwernis liegt bei Schreibarbeiten (VwGH 4.6.1985, 85/14/0041), bei bloßer Rufbereitschaft (VwGH 21.10.1993, 92/15/0129), bei der Tätigkeit als Hausarbeiter oder Portier (VwGH 10.5.1994, 91/14/0057) oder bei der Tätigkeit im telefonischen Auskunftsdienst (VwGH 26.5.1998, 97/14/0049) vor.

1136

Der Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen muss innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden. Ein Vergleich mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen "schlechthin" ist nicht möglich, weil es an allgemein vergleichbaren Arbeitsbedingungen fehlt (VwGH 19.1.1988, 85/14/0124; VwGH 16.3.1988, 87/14/0194; VwGH 26.5.1998, 97/14/0049). Der Vergleichsrahmen muss somit Gruppen mit vergleichbaren Arbeitsbedingungen umfassen. Der Vergleichsrahmen darf dabei nicht zu eng gezogen werden (VwGH 23.10.1990, 89/14/0179).

Beispiele:

- *Vergleichsgruppe Anstreicher:*

  Anstreicher sind unter besonders schwierigen Bedingungen begünstigt (VwGH 18.10.1988, 87/14/0100).

- *Vergleichsgruppe Bauarbeiter (nicht einzelne Sparten wie Gerüster, Dachdecker):*

  Gerüster (VwGH 18.10.1988, 87/14/0100) und Dachdecker (VwGH 4.6.1985, 85/14/0041) sind begünstigt.

- *Vergleichsgruppe Arbeitnehmer im Baugewerbe und der Bauindustrie, die auf Grund des Kollektivvertrages Anspruch auf Bauzulage haben:*

  Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass Arbeitnehmer, die auf Baustellen Arbeitstätigkeiten im Freien erbringen und kollektivvertraglichen Anspruch auf Auszahlung einer Bauzulage haben (zB Baupoliere), diese im Rahmen des § 68 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt erhalten. Als im Freien tätig anzusehen sind Arbeitnehmer im Baugewerbe dann, wenn am zu errichtenden Objekt die "Endreinigung" noch nicht vorgenommen wurde. In Zweifelsfällen ist die Erfüllung dieser Voraussetzungen nachzuweisen (zB Bautagesberichtsbuch).

- *Vergleichsgruppe Koch:*

  Auch durch Hitze usw. belasteter Koch ist nicht begünstigt (VwGH 18.10.1988, 87/14/0100).

- *Autobuslenker:*

  Aus der Lenkung und Betreuung überlanger Fahrzeuge (mehr als 10,90 m) ergibt sich eine außerordentliche Erschwernis im Vergleich zur Tätigkeit von Autobuslenkern im Allgemeinen (VwGH 5.10.1993, 93/14/0101).

- *Vergleichsgruppe Arzt (nicht Ärzte der einzelnen Fachrichtung):*

  Begünstigt sind zB Ärzte in Unfall-, Intensivstationen sowie in psychiatrischen Stationen; nicht begünstigt zB Anästhesist (VwGH 19.1.1988, 85/14/0124), Kurarzt (VwGH 16.3.1988, 87/13/0194). Die Infektions- bzw. Strahlenzulage eines Facharztes für Röntgenologie ist eine dem Grunde nach steuerfreie Gefahrenzulage (VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

- *Vergleichsgruppe Pflegepersonal in Altersheimen und Krankenanstalten (nicht Krankenschwestern in bestimmten Fachrichtungen):*

Begünstigt zB bei Ekel erregenden Arbeiten, bei Tätigkeit in Unfall- und Intensivstationen und in psychiatrischen Stationen; begünstigt überdies bei Heben/Legen bewegungsunfähiger Menschen, weiters bei kurzfristigen medizinischen Entscheidungen ohne Anstaltsarzt und dies alles ohne den in einer Krankenanstalt vorhandenen Arbeitserleichterungen (VwGH 21.1.1987, 85/13/0213).

- *Vergleichsgruppe Schreibkräfte im Bürodienst:*

  Krankenhausschreibkräfte sind nicht begünstigt (VwGH 6.3.1984, 83/14/0095; VwGH 4.6.1985, 85/14/0041).

- *Vergleichsgruppe Bergleute:*

  Unter-Tag-Arbeiten sind begünstigt (VwGH 4.6.1985, 85/14/0041).

1137

Erschwerniszulagen sind auch hinsichtlich ihrer betraglichen Angemessenheit zu prüfen. Das Ausmaß der Erschwernis muss in einem sachlich vertretbaren Verhältnis zum Ausmaß der Zulage stehen. Erschwerniszulagen betragen üblicherweise einen Bruchteil des "reinen" Stundenlohns (vgl. VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

1138

Der Umstand, dass Erschwerniszulagen allgemein und ohne Differenzierung nach einer tatsächlichen Erschwernis an sämtliche Angehörige einer Vergleichsgruppe ausbezahlt werden, schließt für sich die steuerfreie Behandlung bei bestimmten Angehörigen dieser Vergleichsgruppe nicht aus (sofern von diesen bestimmten Angehörigen Arbeiten verrichtet werden, die eine außerordentliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen aufweisen).

1139

Wird sowohl eine allgemeine Erschwerniszulage an sämtliche Angehörige einer Vergleichsgruppe ausbezahlt als auch (zusätzlich) eine besondere Zulage an bestimmte Angehörige der Vergleichsgruppe, so gilt Folgendes: Bei jenen Angehörigen der Vergleichsgruppe, bei denen eine Erschwernis im Sinne des § 68 EStG 1988 auftritt, sind beide Zulagen insoweit steuerfrei, als sie in Summe ihrer Höhe nach angemessen sind.

Eine Einschränkung des Begriffes der Erschwernis auf "körperliche Erschwernisse" findet im Gesetz keine Stütze. Zum Vergleich sind die Arbeitsbedingungen vergleichbarer Arbeitstätigkeiten heranzuziehen. Die Erschwernis kann nicht nur "Umgebungseinflüssen", sondern auch aus Schwierigkeiten der Arbeit selbst oder der Dringlichkeit ihrer Durchführung entspringen (betr. Erschwerniszulage im Zusammenhang mit dem Lenken und Betreuen überlanger Fahrzeuge VwGH 5.10.1993, 93/14/0101).

20.3.4 Gefahrenzulagen

1140

Eine Gefahrenzulage ist nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 nur begünstigt, wenn sie eine typische Berufsgefahr abgilt (VwGH 5.6.1982, 17/2382/80). Eine solche liegt bei Erteilung eines Fahrschulunterrichtes grundsätzlich nicht vor (vgl. VwGH 16.2.1983, 81/13/0104). Die Erteilung von Fahrunterricht auf Solomotorrädern kann allerdings für den Fahrlehrer mit einer erhöhten Sturzgefahr verbunden sein (VwGH 19.3.1985, 84/14/0180). Gesundheitsgefährdungen, die der Betrieb von Kraftfahrzeugen, die Teilnahme am Straßenverkehr oder die Witterungsverhältnisse mit sich bringen (zB mögliche Bandscheibenschäden, Abgasschädigungen oder Rheuma), sind mit der Teilnahme am Straßenverkehr bzw. mit Arbeiten im Freien (Angehörige von Wachkörpern, Landwirte usw.) ganz allgemein verbunden und bedeuten daher keine typische Berufsgefahr (VwGH 19.3.1985, 84/14/0180). Eine Berufsgefahr wird aber bei Angestellten in medizinischen (ärztlichen) Ordinationen gegeben sein, die im Strahlenbereich arbeiten und tätig werden und hiefür eine nach lohngestaltenden Vorschriften abgesicherte Zulage (Strahlenzulage) erhalten (vgl. VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

1141

Zulagen, die Bankkassieren im Hinblick auf die durch mögliche Banküberfälle drohende Gefahr für Leben, Gesundheit oder körperliche Sicherheit gezahlt werden, stellen keine Gefahrenzulagen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 dar, weil diese Gefahr nicht eine mit dem Beruf eines Bankkassiers zwangsläufig verbundene, typische Berufsgefahr ist, sondern eine von dieser Gesetzesstelle nicht umfasste Allgemeingefahr (vgl. VwGH 5.7.1982, 17/2382/80).

20.4 Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

1142

Als Feiertage gelten die im § 7 Arbeitsruhegesetz, BGBl. Nr. 144/1983, aufgezählten Feiertage und Feiertage, die in den einzelnen Bundesländern durch Landesgesetz als Landesfeiertage festgesetzt sind (vgl. auch VwGH 22.10.1958, 1016/56).

Gleichlautende Bestimmungen finden sich außerhalb des Anwendungsbereiches des Arbeitsruhegesetzes im § 1 Feiertagsruhegesetz, BGBl. Nr. 153/1957, und im § 14 Bäckereiarbeiter/Innengesetz 1996, BGBl. Nr. 410/1996.

Feiertage sind daher die folgenden Tage: 1. Jänner (Neujahr), 6. Jänner (Heilige Drei Könige), Ostermontag, 1. Mai (Staatsfeiertag), Christi Himmelfahrt, Pfingstmontag, Fronleichnam, 15. August (Mariä Himmelfahrt), 26. Oktober (Nationalfeiertag), 1. November

(Allerheiligen), 8. Dezember (Mariä Empfängnis), 25. Dezember (Weihnachten), 26. Dezember (Stephanstag). Für Angehörige der evangelischen Kirchen AB und HB, der Altkatholischen Kirche und der Methodistenkirche ist auch der Karfreitag ein Feiertag.

1143

Die Nachtarbeit wird im § 68 Abs. 6 EStG 1988 definiert. Als Nachtarbeit im Sinne dieser Gesetzesstelle gelten Arbeitszeiten, die den folgenden Voraussetzungen entsprechen:

- Sie müssen auf Grund betrieblicher Erfordernisse
- zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden und
- in der einzelnen Nacht ununterbrochen zumindest drei Stunden dauern ("Blockzeit").

Um die Steuerbegünstigung in Anspruch nehmen zu können, müssen alle drei genannten Erfordernisse erfüllt sein. Allfällige günstigere Nachtarbeitsregelungen in lohngestaltenden Vorschriften sind nicht anzuwenden.

1144

Die im Urlaubsentgelt enthaltenen Zuschläge für Nachtarbeit und Überstunden können nicht steuerfrei behandelt werden, da sich die Ausnahmebestimmungen des § 68 Abs. 7 EStG 1988 nicht auf das Urlaubsentgelt erstrecken (vgl. VwGH 23.5.1996, 95/15/0030).

20.5 Überstundenzuschläge (§ 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988)

20.5.1 Überstundenzuschläge allgemein (§ 68 Abs. 1 bis 4 EStG 1988)

1145

Das Gesetz unterscheidet zwischen Überstunden, die an Wochentagen mit Ausnahme der Nachtarbeit erbracht werden (§ 68 Abs. 2 EStG 1988) und Überstunden, die an Sonntagen, Feiertagen oder während der Nacht geleistet werden (§ 68 Abs. 1 EStG 1988).

1146

Gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind zusätzlich zu der Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens 43 Euro monatlich, steuerfrei. Als Überstundenzuschläge gelten auch Zuschläge für Mehrarbeit, die sich aufgrund der verkürzten kollektivvertraglichen Normalarbeitszeit ergibt. Dies gilt jedoch nicht für Mehrarbeitszeitzuschläge (25%) im Sinne des § 19d Abs. 3a AZG im Zusammenhang mit einer Teilzeitbeschäftigung. Diese Zuschläge sind auch dann steuerpflichtig, wenn sie für eine Mehrarbeit geleistet werden, die an einem Sonn-, Feiertag oder in der Nacht erbracht wird.

1147

Überschreiten die insgesamt für einen Monat ausbezahlten Zulagen und Zuschläge den Freibetrag von 360 Euro und sind die fünf Überstunden des § 68 Abs. 2 EStG 1988 noch nicht ausgeschöpft, ist für die nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht mehr begünstigten Überstundenzuschläge (bis höchstens 50% des Grundlohnes) auch die Befreiung des § 68 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen. Der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 kann bei Arbeitgeberwechsel innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes sowie bei mehreren Dienstverhältnissen gleichzeitig von beiden Arbeitgebern stets in voller Höhe berücksichtigt werden.

1148

Das Ausmaß der steuerfreien Zuschläge ist im § 68 Abs. 2 EStG 1988 festgehalten. Der Stundenteiler für die Ermittlung des Grundlohnes wäre bei einer 40-Stunden-Woche 173. Ist in Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen ein anderer Stundenteiler vorgesehen, ist dieser maßgeblich. Werden in einem Monat zuerst Zuschläge von weniger als 50% und erst später Zuschläge von (mindestens) 50% ausgezahlt, sind die (mindestens) "50%igen" Überstunden begünstigt. Sind die Zuschläge generell unter 50%, sind dennoch nur fünf Überstunden begünstigt (ein Zusammenrechnen ist unzulässig). Fallen Zuschläge über 50% aber pro Monat für weniger als fünf Überstunden an, so sind die Zuschläge dennoch nur im Ausmaß von 50% steuerfrei.

Beispiele:

Im Monat August zuerst zehn Überstunden mit 25% Zuschlag (7,50 Euro pro Stunde), dann fünfzehn Überstunden mit 50% Zuschlag (15 Euro pro Stunde); steuerfrei sind 50%-Zuschläge für fünf Überstunden (wären 75 Euro), maximal aber 43 Euro.

Im Monat August zehn Überstunden mit 25% Zuschlag (7,50 Euro pro Stunde); steuerfrei sind 25%-Zuschläge für fünf Überstunden (also 37,50 Euro).

Im Monat August drei Überstunden mit 100% Zuschlag (30 Euro pro Stunde); steuerfrei sind Zuschläge für drei Überstunden bis 50% (wären 45 Euro), maximal aber 43 Euro.

1149

Überstunden liegen bei Teilzeitbeschäftigung bereits dann vor, wenn bei einer zu Grunde liegenden Normalarbeitszeit von 40 Wochenstunden die tägliche Arbeitszeit mehr als acht Stunden beträgt. Liegt die kollektivvertragliche Normalarbeitszeit unter 40 Stunden, ist die tägliche Arbeitszeit, welche für die Überstundenberechnung maßgebend ist, entsprechend zu kürzen.

1150

Zuschläge für Samstagsarbeit können grundsätzlich nur nach Maßgabe des § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerfrei bleiben, es sei denn, es liegt Nachtarbeit im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG 1988 vor bzw. der Samstag ist ein Feiertag. In beiden Fällen stellen die Zuschläge Nachtarbeits- bzw. Feiertagszuschläge gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 dar.

1151

Werden Überstunden für das laufende Jahr nachgezahlt, dann bleibt bei Vorliegen der Voraussetzungen die Steuerfreiheit für Überstundenzuschläge gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 im Zeitpunkt der Leistung der Überstunden auch bei einer späteren Auszahlung der Überstundenentgelte (innerhalb desselben Kalenderjahres) erhalten. Nach Ablauf des Kalenderjahres ausgezahlte Überstundenentlohnungen sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern (VwGH 30.1.1991, 90/13/0121). Kommt es zu einem teilweisen Zeitausgleich geleisteter Überstunden und wird der restliche Teil der Überstundenentgelte ausgezahlt, bestehen keine Bedenken, davon auszugehen, dass vorrangig die steuerlich nicht begünstigten über die fünf Überstunden hinausgehenden Überstunden in Form von Freizeit ausgeglichen werden, die Überstundenentgelte für die steuerfreien Zuschläge für die ersten fünf Überstunden samt dem Überstundenentgelt aber ausgezahlt werden. Wird die Überstunde durch Zeitausgleich abgegolten, der Überstundenzuschlag hingegen ausgezahlt, dann ist eine Steuerfreiheit gemäß § 68 EStG 1988 nicht gegeben, weil die Voraussetzung für die Steuerfreiheit der im § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge nur dann vorliegt, wenn derartige Zulagen und Zuschläge neben dem Grundlohn gezahlt werden.

20.5.2 Überstundenzuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (§ 68 Abs. 1 und 6 EStG 1988)

1152

Der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 bzw. der erhöhte Freibetrag von 540 Euro (§ 68 Abs. 6 EStG 1988) ist jeweils ein gemeinsamer Freibetrag für alle Arbeitsverrichtungen, die Zulagen und Zuschläge im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 auslösen. Der erhöhte Freibetrag gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 steht zu, wenn die Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der besonderen Beschaffenheit der Arbeit überwiegend in die Nachtzeit fällt.

1153

Nachtarbeit auf Grund der besonderen Beschaffenheit der Arbeit ist gegeben, wenn das Berufsbild des typischen "Nachtarbeiters" vorliegt, wie zB Bäcker, Drucker und technisches Personal bei Tageszeitungen, Personal in bestimmten Bereichen des Gaststättengewerbes

(zB Abendrestaurants, Nachtbars, Nachtklubs, Diskotheken), Personal in Spielbanken, Verkehrsdienste, Bewachungsdienste, Nachtportiere, Nachtschwestern.

1154

Überwiegend bedeutet, dass mehr als die Hälfte der Normalarbeitszeit im maßgeblichen Lohnzahlungszeitraum in die begünstigte Nachtzeit fällt. Ist die Begünstigung für fünf Werktagsüberstunden zur Tagzeit (§ 68 Abs. 2 EStG 1988) nicht ausgeschöpft, so sind Zuschläge (maximal 50%) für (restliche) fünf Überstunden zusätzlich zum (erhöhten) Freibetrag steuerfrei.

1155

Als überwiegende Nachtarbeit gilt eine Arbeitsleistung von mehr als der Hälfte der Normalarbeitszeit zwischen 19 Uhr und 7 Uhr, wobei die Blockzeit von drei Stunden nicht zu prüfen ist.

Beispiel:

Normalarbeitszeit eines Druckers im Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat) 173 Stunden, davon fünf Stunden zwar in der Nacht, aber außerhalb einer Blockzeit, und 84 Stunden in der Nacht und innerhalb der Blockzeit; maßgeblich für Überwiegen sind 89 Nachtstunden; da somit die Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum überwiegend in die Nachtzeit fällt, beträgt der Freibetrag 540 Euro; Zuschläge für fünf Nachtstunden außerhalb der Blockzeit sind innerhalb des Freibetrages steuerfrei. Während der Nachtzeit erbrachte Überstunden auf Grund von Arbeits- bzw. Zeiteinteilungen rechtfertigen nicht die Anwendung des § 68 Abs. 6 EStG 1988.

1156

Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung von Nachtarbeit ist ein betriebliches Erfordernis ihrer Ableistung. Dieses ist nur dann gegeben, wenn die Arbeitszeiten nicht willkürlich in die Nacht verlagert werden (zB durch "Zusammenkommenlassen von Arbeit").

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind nur jene Arbeitnehmer steuerlich zu begünstigen, die gezwungen sind, zu den dort angeführten Zeiten (Sonntag, Feiertag, Nacht) Leistungen zu erbringen. Hierbei muss auch der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen und Zeiten die Tätigkeiten zu erbringen, nachgewiesen werden. Ansonsten hätten es Arbeitgeber und Arbeitnehmer weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung des Arbeitslohnes durch Verlagerung der (Überstunden)Tätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen (vgl. VwGH 31.3.2004, 2000/13/0073).

Die betrieblichen Gründe müssen derart gestaltet sein, dass sie die Nachtarbeit notwendig erscheinen lassen. Eine derartige Nachtarbeit kann demnach nur am Dienstort bzw. anlässlich einer Dienstreise anfallen. Wenn die Nachtarbeit nicht am Dienstort verrichtet wird bzw. nicht unmittelbar an die Tagesarbeitszeit anschließt, wird in der Regel von Nachtarbeit

nicht gesprochen werden können. Ausnahmen sind bei EDV-Technikern, Reparaturdiensten usw. denkbar.

1157

Bei Wechselschichten ist die auf die Nachtzeit entfallende Schichtzulage dann als begünstigter Nachtarbeitszuschlag zu behandeln, wenn die Blockzeit erfüllt ist.

1158

Fälle von Unterbrechungen der Tagesarbeitszeit und anschließender Blockzeit im Zusammenhang mit dem betrieblichen Erfordernis:

- Arbeitsunterbrechungen auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Vorschriften sind für sich gesehen kein Hindernis, von einem betrieblichen Erfordernis für das Ableisten von Nachtarbeit auszugehen.
- Der Umstand, dass auf Grund der Länge der Arbeitsverrichtung auch bei unmittelbarem Anschluss an die Normalarbeitszeit die Voraussetzungen für die Blockzeit erfüllt wären, spricht nicht für ein betriebliches Erfordernis für die Nachtarbeit. Arbeitspausen vor Beginn der Blockzeit in einer Dauer bis zu 30 Minuten beeinträchtigen nicht das "betriebliche Erfordernis". Längere Arbeitsunterbrechungen hemmen die Blockzeit, dh. sie werden von der Nachtarbeitszeit abgezogen.
- Unterbrechungen sind der Steuerbefreiung weiters dann nicht abträglich, wenn sich an die Unterbrechung ein betrieblich erforderlicher Schichtdienst anschließt.
- In allen übrigen Fällen einer Unterbrechung der Arbeitszeit (vor Beginn der Nachtarbeit) sind die Nachtarbeitszuschläge hingegen in der Regel nicht steuerfrei, es sei denn, die Unterbrechung ergibt sich aus zwingenden betrieblichen Gründen (zB Maschinenausfall).

1159

Zuschläge für nicht im Rahmen einer Blockzeit geleistete Nachtarbeit können grundsätzlich nicht gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden, es sei denn, es handelt sich um ein Tätigwerden auf Grund der Rufbereitschaft. Da die bloße Rufbereitschaft nicht als Arbeitszeit zu werten ist, kann eine dafür gewährte Vergütung nicht als Mehrarbeitsvergütung im Sinne der Entlohnung zusätzlicher Arbeitsleistung qualifiziert werden (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0129). Eine steuerliche Begünstigung im Sinne des § 68 Abs. 2 EStG 1988 ist gegebenenfalls nur hinsichtlich der mit der Nachtarbeit im Zusammenhang stehenden Überstundenzuschläge, nicht hingegen hinsichtlich der Zuschläge für Nachtarbeit, möglich.

1160

Der am 1. Jänner 2005 in Kraft getretene § 68 Abs. 9 EStG 1988 regelt die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Arbeits- oder Überstundenleistungen am so genannten Ersatzruhetag. Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 vor, dass an Sonntagen regelmäßig Arbeitsleistungen zu erbringen sind und dafür ein Wochentag als Ersatzruhetag (Wochenruhe) zusteht, sind Zuschläge und Überstundenzuschläge am Ersatzruhetag wie Zuschläge gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu behandeln, wenn derartige Zuschläge für an Sonntagen geleistete Arbeits- oder Überstundenleistungen auf Grund arbeitsrechtlicher Vorschriften nicht zustehen.

Der Ersatzruhetag tritt in diesem Fall an die Stelle des Sonntags. Alle Zuschläge, die für diesen Ersatzruhetag gewährt werden, sind steuerlich wie Sonntagszuschläge zu behandeln und daher steuerfrei. Ebenso sind Zuschläge für Überstunden wie Sonntagsüberstundenzuschläge gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu behandeln.

Es gilt der Grundsatz, dass entweder für den Sonntag oder für den Ersatzruhetag die Steuerfreiheit der Zuschläge gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 zusteht. Für beide Tage kann die Steuerfreiheit gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht gewährt werden. Stehen nach Maßgabe der lohngestaltenden Vorschrift für den Sonntag und für den Ersatzruhetag Zuschläge zu, dann sind die Zuschläge für den Sonntag steuerfrei gemäß § 68 Abs. 1 EStG zu behandeln, während jene für den Ersatzruhetag steuerpflichtig sind bzw. Überstundenzuschläge gegebenenfalls nur nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 begünstigt behandelt werden können.

Für das Jahr 2004 sind mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung sowie des Erkenntnisses des VwGH 17.12.2002, 2000/14/0098, Zuschläge für Arbeits- oder Überstundenleistungen am so genannten Ersatzruhetag nicht gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu behandeln. Überstunden sind nach dem zitierten Erkenntnis daher nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 nur begünstigt, wenn sie an einem Sonntag und nicht wenn sie an einem Ersatzruhetag geleistet werden. Zuschläge für Überstundenleistungen am Ersatzruhetag können dann gegebenenfalls nur nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 begünstigt behandelt werden. Steht einem Arbeitnehmer für den Ersatzruhetag ein Zuschlag (ähnlich dem Sonntagszuschlag) zu, kann dieser nicht nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei belassen werden.

Für Lohnzahlungszeiträume bis 31. Dezember 2003 bestehen keine Bedenken, wenn die bis zum Ergehen des Erkenntnisses des VwGH 17.12.2002, 2000/14/0098, angewandte Verwaltungspraxis, wonach Überstunden nur am Ersatzruhetag (und nicht am Sonntag) begünstigt waren, bis zum 31. Dezember 2003 weitergeführt wird. Eine zweifache Begünstigung für Sonntag und Ersatzruhetag ist nicht zulässig.

1160a

Infolge der Einführung der Fünftagewoche ist nach dem Kollektivvertrag für Arbeiter im Gastgewerbe die am sechsten Tag geleistete Arbeitszeit in jedem Fall mit einem 50%igen Zuschlag auf den Grundlohn abzugelten. Dies gilt auch dann, wenn es sich dabei um keine Überstunden handelt. Der Zuschlag für die am sechsten Tag erbrachten Arbeitsleistungen steht allerdings für an diesem Tag tatsächlich geleistete Überstunden nicht zu, weil insoweit vorrangig ein Überstundenzuschlag von 50 Prozent zu leisten ist. Beim Zuschlag für die am sechsten Tag geleistete Arbeitszeit handelt es sich daher weder um einen Überstundenzuschlag noch um einen Sonntagszuschlag, und zwar auch dann nicht, wenn als sechster Arbeitstag der Sonntag vereinbart wurde. Die Steuerbegünstigung gemäß § 68 EStG 1988 steht daher nur für Überstundenzuschläge für die am sechsten Tag geleisteten Überstunden zu.

20.5.3 Nachweis von Überstunden bzw. Herausschälung von Zuschlägen gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988

1161

Für die Berücksichtigung von steuerfreien Zuschlägen im Sinne des § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind grundsätzlich keine Aufzeichnungen erforderlich, sofern bisher Überstunden über diese Anzahl hinaus erbracht und gezahlt wurden.

1162

Beim Herausschälen von steuerfreien Zuschlägen im Sinne des § 68 Abs. 2 EStG 1988 aus einer Gesamtgehaltsvereinbarung entfällt ebenfalls die Nachweispflicht, sofern weiter wie bisher die Anzahl der steuerbegünstigten Überstunden in diesem Ausmaß herausgerechnet und nur fünf Überstunden von der herausgerechneten Überstundenanzahl mit einem 50%igen Zuschlag steuerbegünstigt behandelt werden. Eine Änderung in der Methode des Herausschälens ist nicht zulässig, da dies zu einem anderen Stundenteiler führen würde.

Lässt sich hingegen aus einem Überstundenpauschale der Grundlohn nicht ermitteln, steht dies einer begünstigten Besteuerung der Überstundenzuschläge entgegen (VwGH 29.1.1998, 96/15/0250). Die für die Grundlohnermittlung bei Gesamtgehaltsvereinbarungen erforderliche Anzahl der 50%igen Überstunden ist - sofern kein Nachweis bzw. keine zahlenmäßige Vereinbarung vorliegt - glaubhaft zu machen. In diesen Fällen bestehen jedoch keine Bedenken, wenn für die Ermittlung der Zuschläge gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 20 Überstunden als Durchschnittswert für die Ermittlung des Grundlohnes unterstellt werden.

1163

Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bzw. damit zusammenhängende Überstunden können aus Überstundenpauschalen grundsätzlich nicht herausgeschält werden

(vgl. VwGH 13.9.1977, 0671/77). Die Steuerfreiheit derartiger Zuschläge setzt eine konkrete Zuordnung zur Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit voraus. Auch bei einer pauschalen Abgeltung ist erforderlich, dass der Betrag den durchschnittlich geleisteten Stunden entspricht (VwGH 3.6.1984, 83/13/0054; VwGH 4.11.1984, 83/13/0002). Das Ableisten derartiger Arbeitszeiten muss in jedem einzelnen Fall ebenso konkret nachgewiesen werden wie das betriebliche Erfordernis für das Ableisten derartiger Arbeitszeiten. Den geforderten Nachweis über Anzahl und zeitliche Lagerung der Überstunden werden in aller Regel nur zeitnah erstellte Aufzeichnungen erbringen können, aus denen hervorgeht, an welchem Tag zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer die Überstunden geleistet hat. Nachträgliche Rekonstruktionen der zeitlichen Lagerung der Überstunden können solche Aufzeichnungen im Allgemeinen nicht ersetzen (VwGH 30.4.2003, 99/13/0222).

Da bereits bestehende Überstundenpauschalen in der Regel nur auf Arbeitszeiten während der Werktage außerhalb der Nachtarbeit abgestellt sind, ist ein Herausschälen bzw. Abspalten in Normalüberstunden und qualifizierte Überstunden durch nachträgliche Aufzeichnungen grundsätzlich nicht zulässig (VwGH 22.1.1997, 93/15/0068). Wird für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeitszuschläge ein eigenes Pauschale bezahlt und werden über die tatsächliche Leistung derartiger Überstunden entsprechende Aufzeichnungen geführt, können die Überstundenzuschläge im Rahmen der Bestimmung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei belassen werden. In Anbetracht der dem § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu Grunde liegenden Intention, nur jene Arbeitnehmer steuerlich zu begünstigen, die gezwungen sind, zu den im Gesetz genannten begünstigten Zeiten Leistungen zu erbringen, muss der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen bestimmte Tätigkeiten auszuüben, nachgewiesen werden. Hätte es doch ansonsten etwa der Arbeitnehmer weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung seines Arbeitslohnes, der bei einer Pauschalabgeltung in der Höhe gegenüber dem Arbeitgeber unverändert bleibt, durch Verlagerung seiner (Überstunden-)Tätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen (VwGH 25.11.1999, 97/15/0206).

20.6 Weiterzahlung von Zulagen und Zuschlägen im Krankheitsfall und an freigestellte Mitglieder des Betriebsratsfonds (§ 68 Abs. 7 EStG 1988)

1164

Gemäß § 68 Abs. 7 EStG 1988 ist die Bestimmung des den höheren Freibetrag von 540 Euro betreffenden § 68 Abs. 6 EStG 1988 für Arbeitslöhne nicht anzuwenden, die in den an freigestellte Mitglieder des Betriebsratsfonds gewährten Entgelten enthalten sind, weiters

nicht bei Fortzahlungen an Personalvertreter bzw. bei Weiterzahlungen im Krankheitsfall. Das bedeutet, dass die Begünstigung des § 68 Abs. 6 EStG 1988 nur dann zur Anwendung kommt, wenn trotz vorübergehender Erkrankung bzw. Verhinderung dennoch das erforderliche Überwiegen in dem betreffenden Lohnzahlungszeitraum gegeben ist.

20.7 Grenzgängerbestimmung (§ 68 Abs. 8 EStG 1988)

1165

Durch § 68 Abs. 8 EStG 1988 wird ermöglicht, dass Zulagen und Zuschläge, die Grenzgänger zu ihrem Arbeitslohn erhalten, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer in gleicher Weise behandelt werden, wie derartige Lohnzuschläge bei inländischen Arbeitnehmern beim Steuerabzug vom Arbeitslohn. Dies kann aber nur dann der Fall sein, wenn zwischenstaatliche Vereinbarungen eine Kontrollmöglichkeit der österreichischen Finanzverwaltung zulassen.

21 LOHNSTEUERABZUG IN BESONDEREN FÄLLEN (§ 69 EStG 1988)

21.1 Allgemeines

1166

Die Bestimmungen des § 69 EStG 1988 sind nur auf Arbeitnehmer anwendbar, da das Vorliegen eines (kurzfristigen) Dienstverhältnisses erforderlich ist.

Eine unmittelbare Anwendung des § 69 Abs. 1 EStG 1988 ist nicht möglich, da diese Gesetzesstelle lediglich die Grundlage einer Rechtsverordnung ist (vgl. VwGH 15.5.1970, 1307/68). Siehe dazu Verordnung vom 27. Oktober 1988, BGBl. Nr. 594/1988.

Zur Berücksichtigung von Einkünften gemäß § 69 Abs. 2 bis 6 EStG 1988 im Veranlagungswege siehe auch Rz 909.

21.2 Bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern (§ 69 Abs. 1 EStG 1988)

1167

Der Personenkreis des § 69 Abs. 1 EStG 1988 umfasst Personen, die in einem Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) stehen. Es muss sich um

- eine ausschließlich körperliche Tätigkeit, oder
- Arbeitnehmer, die statistische Erhebungen für Gebietskörperschaften durchführen, oder
- Arbeitnehmer der Berufsgruppen Musiker, Bühnenangehörige, Artisten und Filmschaffende

handeln.

1168

Allen diesen Gruppen ist gemeinsam, dass sie ununterbrochen nicht länger als eine Woche beschäftigt werden dürfen, um als vorübergehend beschäftigt angesehen werden zu können. Auch eine nur an einem Wochentag stundenweise ausgeübte Tätigkeit (zB Reinigung der Geschäftsräume) stellt eine ununterbrochen länger als eine Woche währende Beschäftigung dar, wenn sie im Rahmen eines einheitlichen, fortlaufenden Dienstverhältnisses verrichtet wird. Dies ist jedenfalls anzunehmen, wenn die Tätigkeit durch mehrere Wochen kontinuierlich (allwöchentlich) ausgeübt wird (VwGH 25.1.1980, 1361/80). Desgleichen ist die regelmäßig monatliche Entlohnung ein Indiz für eine länger dauernde Beschäftigung

(VwGH 28.1.1987, 84/13/0231). Das Wort "ununterbrochen" bezieht sich somit nicht auf das tatsächliche Tätigwerden des Arbeitnehmers, sondern auf die Dauer des Beschäftigungsverhältnisses (VwGH 15.6.1988, 85/13/0218; VwGH 24.5.1993, 92/15/0037).

1169

Mit Ausnahme der "ausschließlich körperlichen Tätigkeiten" sind die übrigen Tätigkeiten eindeutig abgrenzbar.

Unter ausschließlich körperlichen Tätigkeiten sind nach der Rechtsprechung einfache manuelle Arbeiten - wie zB das Abwaschen von Gläsern in einer Kantine - zu verstehen, die keinerlei besondere Ausbildung erfordern und ohne besondere Einschulung verrichtet werden können (VwGH 27.9.1977, 0368/77). Arbeiten, wie etwa das Schnee- oder Kohlenschaufeln, Holzzerkleinern oder Autowaschen sind jedenfalls als ausschließlich körperliche Tätigkeiten einzustufen. Die Tätigkeit von Aushilfschauffeuren fällt nicht unter § 69 Abs. 1 EStG 1988 (VwGH 11.6.1979, 2471/78).

1170

Bemessungsgrundlage für die Anwendung der festen Steuersätze im Sinne der Verordnung BGBl. Nr. 594/1988, ist der Bruttolohn (Tag- oder Wochenlohn). Es dürfen daher weder steuerfreie Bezugsteile (zB Überstundenzuschläge) ausgeschieden noch etwa zu zahlende Sozialversicherungs-Pflichtbeiträge nach § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 in Abzug gebracht werden. Nichtsteuerbare Bezugsteile im Sinne des § 26 EStG 1988 (zB Fahrtkostenersätze) sind in die Pauschalsumme nicht einzubeziehen. Zur Übermittlung eines Lohnzettels siehe Rz 1230.

Der Arbeitnehmer kann jedoch in allen Fällen des § 69 Abs. 1 EStG 1988 anstatt der Pauschalversteuerung die Besteuerung nach dem Tarif beanspruchen.

1170a

Übersicht über die Höhe der Lohnsteuer gemäß § 69 Abs. 1 EStG 1988:

a) Bei allen ausschließlich körperlich tätigen Arbeitnehmern: 2% des Bruttolohnes.

b) Arbeitnehmer, die statistische Erhebungen für Gebietskörperschaften durchführen, sowie

Arbeitnehmer der Berufsgruppe Musiker, Bühnenangehörige, Artisten und Filmschaffende:

Tageslohn		Wochenlohn		Prozent des vollen Betrages
von mehr als	bis	von mehr als	bis	
44 Euro	55 Euro	175 Euro	219 Euro	15%
39 Euro	44 Euro	153 Euro	175 Euro	12%
33 Euro	39 Euro	131 Euro	153 Euro	9%
28 Euro	33 Euro	110 Euro	131 Euro	7%
22 Euro	28 Euro	88 Euro	110 Euro	4%
19 Euro	22 Euro	73 Euro	88 Euro	3%
	19 Euro		73 Euro	2%

21.3 Bezüge aus der gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung (§ 69 Abs. 2 EStG 1988)

1171

Bei Auszahlung von Bezügen aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung sowie aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c und e EStG 1988 ist eine vorläufige Besteuerung durch die Versicherungsträger in Form eines festen Steuersatzes in der Höhe von 22% vorgesehen (nicht davon betroffen sind beschränkt Steuerpflichtige und Fälle der gemeinsamen Versteuerung - siehe Rz 1022,1023 und 1179). Dieser Steuersatz ist auf das jeweilige steuerpflichtige Tagesgeld gekürzt um den Freibetrag von 20 Euro täglich anzuwenden. Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum beträgt die Kürzung 600 Euro. Wird ein 13. bzw. 14. Bezug zusätzlich ausgezahlt, hat von diesen Bezügen ein vorläufiger Lohnsteuerabzug zu unterbleiben.

Von steuerfreien Bezügen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung ist keine vorläufige Steuer einzubehalten. Von Bezügen, die mit einem festen Steuersatz gemäß § 67 Abs. 4 oder 8 lit. e EStG 1988 zu versteuern sind, ist nicht die vorläufige Steuer von 22% einzubehalten, sondern die sich auf Grund der festen Steuersätze ergebende Steuer.

Wird eine einmalige Leistung aus der gesetzlichen Unfallversorgung gezahlt, die zum Tarif zu versteuern ist, ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Nachzahlungen von Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung siehe Rz 631a.

1172

Die Lohnsteuer nach § 69 Abs. 2 EStG 1988 ist ihrem Wesen nach als vorläufige Lohnsteuer und damit als eine Lohnsteuervorauszahlung anzusehen. Im Wege der Veranlagung (§ 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) werden die erhaltenen Krankengelder und steuerpflichtigen Bezüge

aus einer gesetzlichen Unfallversorgung der vollen Tarifbesteuerung unterworfen. Zur Erfassung zu einer allfälligen Pflichtveranlagung haben die auszahlenden Stellen bis zum 31. Jänner (bei Übermittlung mittels Datenleitung oder Datenträger bis Ende Februar) des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen und an das FA der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist ein Siebentel des Krankengeldes bzw. der steuerpflichtigen Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung (ausgenommen jene, die nach § 67 Abs. 4 EStG 1988 versteuert werden) als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen.

Wurde neben den laufenden Bezügen zusätzlich ein 13. bzw. 14. Bezug ausgezahlt und davon keine Lohnsteuer einbehalten, ist bei der Ausstellung des Lohnzettels ungeachtet der Höhe des tatsächlich als Sonderzahlung ausgezahlten 13. bzw. 14. Bezuges ein Siebentel der Summe aus laufenden und sonstigen Bezügen als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 auszuweisen.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger bezieht ab (inklusive) März 2001 eine monatliche Unfallrente in Höhe von 840 Euro. Im April und September erhält er einen 13. bzw. 14. Bezug. Von diesen sonstigen Bezügen wird vorläufig keine Lohnsteuer einbehalten. Im Lohnzettel sind als

- Bruttobezüge (Kennzahl 210) 10.080 Euro,
- als Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 innerhalb des Jahressechstel (Kennzahl 220) ein Siebentel von 10.080 Euro, das sind 1.440 Euro,
- als steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245) 8.640 Euro sowie
- als anrechenbare Lohnsteuer (Kennzahl 260) die tatsächlich einbehaltene Lohnsteuer, das sind für die 10 laufenden Bezüge 22% von 240 Euro (840 Euro abzüglich 600 Euro x 22% = 52,80 Euro) 528 Euro auszuweisen.

War eine feste Steuer gemäß § 67 Abs. 4 oder 8 lit. e EStG 1988 einzubehalten, ist dies im Lohnzettel unter Kennzahl 243 bzw. der entsprechenden Vorkolonne einzutragen.

21.4 Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz (§ 69 Abs. 3 EStG 1988)

1173

Bezüge gemäß dem 6. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001, BGBl. I Nr. 31/2001, sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Gänze steuerpflichtig, unabhängig davon,

ob eine Pauschalentschädigung oder ob eine Entschädigung in Höhe des tatsächlichen Verdienstentganges erfolgt. Die Ausführungen in Rz 1171 und 1172 gelten sinngemäß.

1174

Unabhängig davon, ob eine Pauschalentschädigung oder der tatsächliche Verdienstentgang beansprucht wird, steht der Freibetrag von 20 Euro für denselben Tag nur einmal zu. Bei einer anschließend an die Pauschalentschädigung geleisteten Nachzahlung für den tatsächlichen Verdienstentgang ist der Freibetrag ein zweites Mal auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn die Nachzahlung für den tatsächlichen Verdienstentgang in einem anderen Kalenderjahr erfolgt.

1175

Bei Fortzahlung der Dienstbezüge für Bedienstete in bestimmten Zweigen des öffentlichen Dienstes sowie bei Fortzahlung der Dienstbezüge im Zuständigkeitsbereich der Länder im Sinne der §§ 36 und 37 des Heeresgebührengesetzes 2001 ist für zusätzliche Entschädigungen der Freibetrag von 20 Euro nicht abzuziehen.

21.5 Winterfeiertagsvergütung (§ 69 Abs. 4 EStG 1988)

1176

Winterfeiertagsvergütungen gemäß § 13j Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz, BGBl. Nr. 414/1972, die direkt von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ausgezahlt werden, unterliegen ebenfalls einer (vorläufigen) pauschalierten Besteuerung von 22%. Betreffend die Verpflichtung zur Ausstellung und Übermittlung von Lohnzetteln (§ 84 EStG 1988) gelten die Ausführungen in Rz 1171 und 1172 sinngemäß, jedoch sind hierbei keine sonstigen Bezüge herauszurechnen.

Gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 lösen die gegenständlichen Vergütungen keine Pflichtveranlagung aus.

21.6 Rückgezahlte Pflichtbeiträge (§ 69 Abs. 5 EStG 1988)

1177

Bei Auszahlung von Pflichtbeiträgen gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 hat die auszahlende Stelle im Hinblick auf die Erfassung derartiger Bezüge im Veranlagungsverfahren einen Lohnzettel auszustellen und an das FA der Betriebsstätte zu übermitteln (siehe Rz 688). Ein Lohnzettel ist auch für die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen auf Grund einer selbständigen Tätigkeit auszustellen, wenn die Rückzahlung (auch nur teilweise) auf Grund des Vorliegens von nichtselbständigen Einkünften erfolgt (zB Rückzahlung von Pflichtbeiträgen durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bei

Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit - siehe Rz 688). Auch in diesem Fall sind im Lohnzettel ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen.

Für rückgezahlte Pflichtbeiträge von Ärzten gilt Folgendes:

- Rückzahlung von Pflichtbeiträgen an Ärzte, die auf Grund der ärztlichen Tätigkeit ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen: In diesen Fällen ist über die rückgezahlten Pflichtbeiträge ein Lohnzettel auszustellen. Dabei kommt aber der zweite Satz des § 69 Abs. 5 EStG 1988, wonach ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug im Sinne des § 69 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen ist, nicht zur Anwendung, weil die einbehaltenen Pflichtbeiträge auch nicht auf Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 entfallen.
- Rückzahlung von Pflichtbeiträgen an Ärzte, die auf Grund der ärztlichen Tätigkeit sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch aus selbständiger Arbeit erzielen: Auch in diesen Fällen ist ein Lohnzettel auszustellen. Ebenfalls nicht zur Anwendung kommt die Bestimmung des zweiten Satzes im § 69 Abs. 5 EStG 1988, wonach ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen ist.
- Rückzahlung von Pflichtbeiträgen an Ärzte, die auf Grund der ärztlichen Tätigkeit ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen: In diesen Fällen ist kein Lohnzettel auszustellen, die Rückzahlungen sind wie bisher als Betriebseinnahme zu erfassen.

§ 69 Abs. 5 EStG 1988 ist nur auf die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen anzuwenden. Voraussetzung für die Ausstellung eines Lohnzettels ist ein Zahlungsvorgang. Werden Pflichtbeiträge nicht rückgezahlt, sondern mit zukünftigen Beitragszahlungen gegenverrechnet, ist kein Lohnzettel auszustellen. In diesen Fällen stellen allerdings nur die um die Gutschriften verminderten Beitragsvorschreibungen Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar.

Betreffend die Ausstellung und Übermittlung von Lohnzetteln (§ 84 EStG 1988) gelten die Ausführungen in Rz 1171 und 1172 sinngemäß. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug von rückgezahlten Pflichtbeiträgen durch die auszahlende Stelle erfolgt aber nicht.

21.7 Zahlungen durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds (§ 69 Abs. 6 EStG 1988)

1177a

Bei Auszahlung von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds ist von der auszahlenden Stelle zur Berücksichtigung der Bezüge im Veranlagungsverfahren bis zum 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres ein Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen und an das FA der Betriebsstätte bzw. an den zuständigen Krankenversicherungsträger zu übermitteln. Die ausgezahlten Bezüge sind - ausgenommen Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 sowie sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6 und 8 lit. e und f EStG 1988 - in das Veranlagungsverfahren einzubeziehen. Dadurch kommt es zur Rückzahlung der vom Fonds in Abzug gebrachten Steuer, wenn für das gesamte steuerpflichtige Einkommen eine geringere Steuer anfällt, bzw. zu Nachzahlungen, wenn sich eine höhere Einkommensteuer ergibt. Bei der Veranlagung werden jene vier Fünftel, die mit dem Steuersatz von 15% versteuert wurden, als laufende steuerpflichtige Bezüge in die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen. Die Steuerfreiheit des ausgeschiedenen Fünftels bleibt bei der Veranlagung erhalten. Die Steuer von 15% ist auf dem Lohnzettel als anrechenbare Steuer für laufende Bezüge auszuweisen und bei der Veranlagung anzurechnen. Die Bezüge sind nicht in die Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 einzubeziehen.

Bei quotaler Auszahlung zur Erfüllung von Dienstnehmerforderungen, die nicht auf den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds übergegangen sind, hat der Masseverwalter bis zum 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte bzw. an den zuständigen Krankenversicherungsträger zu übermitteln. Die Ausstellung des lohnsteuerlichen Teiles des Lohnzettels hat zu unterbleiben, wenn die Bezüge 100 Euro nicht übersteigen.

In diesem Lohnzettel ist die bei der Ermittlung des Auszahlungsbetrages gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 berechnete Lohnsteuer, soweit sie nicht auf Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f EStG 1988 entfällt, als anrechenbare Lohnsteuer auszuweisen. Hinsichtlich der Berechnung der Lohnsteuer siehe Rz 1107.

Beispiel für den Ausweis der anrechenbaren Lohnsteuer im Falle der Ausstellung eines Lohnzettels:

Gesamte Quotenzahlung	*1.000 €*
Laufender Bezug	*500 €*
Sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f EStG 1988	*500 €*
Steuer auf den laufenden Bezug	*60 €*
Steuer auf den sonstigen Bezug	*30 €*

Lohnzettel:

Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer	*90 €*
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988	*30 €*
Anrechenbare Lohnsteuer	*60 €*

21.8 Dienstleistungsscheck

1177b

Die zuständige Gebietskrankenkasse hat bei Auszahlung von Bezügen nach dem Dienstleistungsscheckgesetz bis 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. Ein laufender Lohnsteuerabzug hat nicht zu erfolgen. Weitere Information zum Dienstleistungsscheck siehe Rz 655b.

21.9 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz

1177c

Mit BGBl I 104/2005 vom 19.8.2005 wurde das Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz (BUAG) geändert. Die Bestimmungen betreffend Urlaub sind für die Beschäftigung von Arbeitnehmern, die von einem Arbeitgeber ohne Sitz in Österreich

- zur fortgesetzten Arbeitsleistung oder
- im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung

nach Österreich entsandt werden anzuwenden. Ein Arbeitnehmer hat für die Dauer der Entsendung nach Österreich Anspruch auf bezahlten Urlaub. Das Urlaubsentgelt im Sinne der §§ 8 bis 10 BUAG ist zur Hälfte als laufender Bezug und zur Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln (§ 67 Abs. 5 EStG 1988). Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil des Urlaubsentgeltes fällt unter das Jahressechstel; § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 sind anzuwenden. Die Besteuerung des als laufenden Bezugs zu behandelnden Teiles erfolgt nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 10 EStG 1988 unter Berücksichtigung eines monatlichen Abrechnungszeitraumes. Die Besteuerung erfolgt nach den Tarifbestimmungen des § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen). Die Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse hat die Lohnsteuer nur dann einzubehalten und abzuführen, wenn sie für das laufende Kalenderjahr den Betrag von 100 Euro übersteigt. Von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ist ein Lohnzettel auszustellen, wobei als Zeitraum der Beschäftigung der Kalendermonat der Auszahlung (erster bis letzter Tag des Kalendermonats) anzugeben ist.

22 BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGE ARBEITNEHMER (§ 70 EStG 1988)

22.1 Allgemeines

1178

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer unterliegen dann der beschränkten Lohnsteuerpflicht, wenn sie Einkünfte im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 beziehen und der Arbeitgeber eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 unterhält. Die beschränkte Lohnsteuerpflicht entfällt in den Fällen des § 70 Abs. 4 EStG 1988; ob Arbeitsleistungen von bloß vorübergehender Dauer vorliegen, richtet sich nach den Kriterien des § 69 Abs. 1 EStG 1988. Arbeitnehmer mit Staatsangehörigkeit eines EU-/EWR-Staates können gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 unter bestimmten Voraussetzungen die unbeschränkte Steuerpflicht in Anspruch nehmen (siehe Rz 7 ff).

22.2 Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif (§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988)

1179

In den Fällen des § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 wird die Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif (§ 66 EStG 1988) vorgenommen. Ist der beschränkt Lohnsteuerpflichtige in einem aktiven Dienstverhältnis, so stehen ihm der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu. Pensionisten haben Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag. Der Alleinverdienerabsetzbetrag (Alleinerzieherabsetzbetrag) steht weder aktiven Dienstnehmern noch Pensionisten zu (vgl. VwGH 8.4.1986, 86/14/0009).

Bei der Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif kommt es zu keiner Hinzurechnung des Betrages von 8.000 Euro zum Einkommen. Zur Besteuerung im Falle einer Antragsveranlagung siehe Rz 1241l und Rz 1241m.

1180

Steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 EStG 1988 sind bei Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte abzuziehen. Bezüge im Sinne des § 26 EStG 1988 bleiben außer Ansatz. Die Bestimmungen der § 67 EStG 1988 und § 68 EStG 1988 kommen zur Anwendung. Das Werbungskostenpauschale und das Sonderausgabenpauschale stehen ebenfalls zu. Außergewöhnliche Belastungen sowie der Freibetrag gemäß § 105 EStG 1988 werden nicht berücksichtigt.

22.3 Lohnsteuer von nichtselbständig tätigen Schriftstellern, Künstlern, Architekten, Sportlern, Artisten und Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen (§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988)

1181

An die Stelle des Lohnsteuertarifs tritt bei Bezügen als Arbeitnehmer aus einer Tätigkeit nach § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (Schriftsteller, Vortragende, Künstler, Architekten, Sportler, Artisten, Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen) eine pauschale Besteuerung. Diese ist als Bruttobesteuerung (Absetzbeträge dürfen nicht berücksichtigt werden, Rz 1182) oder Nettobesteuerung (Abzug von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten, Rz 1182a) ausgestaltet.

1182

Bruttobesteuerung:

Die pauschale Besteuerung erfolgt mit 20%; sie ist von den Einnahmen vorzunehmen und umfasst daher auch steuerfreie Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 sowie Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988. Die Bestimmung des § 67 EStG 1988 ist ebenfalls nicht anzuwenden. Werbungskosten (auch nicht Pflichtbeiträge), Sonderausgaben sowie außergewöhnliche Belastungen dürfen nicht abgezogen werden. Weder das Werbungskostenpauschale noch das Sonderausgabenpauschale sind zu berücksichtigen. Die Berücksichtigung von Werbungskosten und Sonderausgaben mit Inlandsbezug kann gemäß § 102 EStG 1988 im Rahmen einer Veranlagung erfolgen, wobei allerdings der besondere Tarif gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 zur Anwendung kommt.

1182a

Nettobesteuerung:

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 wurde die Bruttobesteuerung um eine Nettobesteuerung ergänzt (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 8006b). Die Nettobesteuerung kann ab dem Lohnzahlungszeitraum Juni 2007 angewendet werden. Bei der Nettobesteuerung werden die mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten bei der Lohnsteuerberechnung berücksichtigt. Die pauschale Lohnsteuer beträgt in diesem Fall 35% des gekürzten Betrages.

Die Nettobesteuerung setzt voraus, dass

- der Arbeitnehmer (Schriftsteller, Künstler, Architekt, Sportler, Artist, Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen) in der EU oder dem EWR ansässig ist und

- die unmittelbar mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) zusammenhängenden Ausgaben (Betriebsausgaben, Werbungskosten) dem Arbeitgeber vor dem Zufließen der Bezüge schriftlich mitgeteilt hat.

Liegen diese Voraussetzungen vor, kann der Arbeitgeber die mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten abziehen.

Den Arbeitgeber trifft keine Verpflichtung zur Anwendung der Nettobesteuerung; nimmt der Arbeitgeber den Steuerabzug vom Bruttobetrag (in Höhe von 20%) vor, können die Abzüge im Wege der Veranlagung berücksichtigt werden (§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Die EStR 2000 Rz 8006b, EStR 2000 Rz 8006c und EStR 2000 Rz 8006d gelten entsprechend. Aus Anlass der Leistungserbringung anfallende vom Arbeitgeber einzubehaltende Sozialversicherungsbeiträge stellen mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängende Werbungskosten dar, die berücksichtigt werden können.

Hinsichtlich der übrigen „mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten" siehe EStR 2000 Rz 8006c.

23 LOHNKONTO (§ 76 EStG 1988)

1183

Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit aus den nach § 76 EStG 1988 vorgeschriebenen Aufzeichnungen, aus den Lohnkonten, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen (§ 87 EStG 1988) ersichtlich sein (vgl. VwGH 8.1.1963, 0947/61). Die Lohnkonten dürfen im Inland oder im Ausland geführt werden. Bei einer Führung der Lohnkonten im Ausland muss gewährleistet sein, dass die Erforschung der für die Abgabenerhebung wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist. Über ausdrückliches Verlangen der Abgabenbehörde (etwa im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben) müssen die Lohnkonten ins Inland gebracht werden. Die Abgabenbehörde muss dafür eine angemessene Frist festsetzen (§ 131 Abs. 1 BAO).

Jene Daten, die in das Lohnkonto einzutragen sind, sind in § 76 Abs. 1 EStG 1988 sowie für Lohnzahlungszeiträume des Jahres 2005 in der Lohnkontenverordnung 2005, BGBl. II Nr. 116/2005, und für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2006 in der Lohnkontenverordnung 2006, BGBl. II Nr. 256/2005, enthalten.

Kommt der Arbeitgeber seiner Verpflichtung nach § 76 EStG 1988 nicht nach und ist daher die Behörde außer Stande, die Grundlagen für die Berechnung der Lohnsteuer an Hand der vorgelegten Aufzeichnungen zu ermitteln, ist die Behörde gemäß § 184 BAO zur Schätzung berechtigt (vgl. VwGH 17.9.1963, 1010/61; VwGH 20.9.1965, 1866/64; VwGH 16.11.1993, 93/14/0139). Wenn anlässlich einer früheren Außenprüfung Mängel in den Aufzeichnungen für den Prüfungszeitraum nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen aufgegriffen wurden, hindert das die Behörde nicht, in späteren Jahren gleiche Fehler nicht unbeachtet zu lassen und daraus die abgabenrechtlichen Konsequenzen zu ziehen (vgl. VwGH 14.1.1980, 0043, 0179, 0537/79). Die ordnungsgemäße Führung des Lohnkontos kann allerdings einen Tatsachenbeweis nicht ersetzen. Aus den Lohnkonten ersichtliche Zahlungen an Arbeitnehmer sind (für sich allein) nicht geeignet, einen Beweis über die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung der einzelnen vom Arbeitnehmer konkret geleisteten Überstunden zu liefern (vgl. VwGH 25.1.1980, 0851/78).

Die Ausgliederung von Abfertigungsverpflichtungen (Jubiläumsgeldverpflichtungen, EStR 2000 Rz 3369a) lässt die lohnsteuerlichen Pflichten des auslagernden Arbeitgebers zur Führung eines Lohnkontos (§ 76 EStG 1988) sowie die Haftung für die Lohnsteuerabfuhr (§ 82 EStG 1988) unberührt. Die Versicherung hat im Leistungsfall (Fälligkeit des Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldanspruches) daher entweder die auf die Abfertigung (das

Jubiläumsgeld) entfallende Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitgebers (Versicherungsnehmers) an sein Betriebsfinanzamt abzuführen oder die auf die Abfertigung (das Jubiläumsgeld) entfallende Lohnsteuer dem Arbeitgeber (Versicherungsnehmer) zum Zweck der Lohnsteuerabfuhr durch ihn zu überweisen. In beiden Fällen gelangt nur die um die Lohnsteuer gekürzte (Netto-)Leistung an den bezugsberechtigten Arbeitnehmer zur Auszahlung. Die Bestimmungen des § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) und § 87 EStG 1988 (Verpflichtung der Arbeitgeber) werden durch die Ausgliederung der Abfertigungsvorsorge ebenfalls nicht berührt.

1183a

Gemäß § 1 Z 1 der Lohnkontenverordnung 2005, BGBl. II Nr. 116/2005, und der Lohnkontenverordnung 2006, BGBl. II Nr. 256/2005, ist der gezahlte Arbeitslohn unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes fortlaufend in das Lohnkonto einzutragen. Der Zahltag ist grundsätzlich der Tag der Bezahlung durch den Arbeitgeber. Es bestehen keine Bedenken, wenn bei regelmäßiger Lohnzahlung der Tag laut lohngestaltender Vorschrift (§ 68 Abs. 5 EStG 1988) oder der Tag, der der betrieblichen Übung entspricht, eingetragen wird.

1184

In allen Fällen des § 69 EStG 1988 und des § 70 EStG 1988 ist ebenfalls ein Lohnkonto zu führen. Ein Lohnkonto ist für jeden Arbeitnehmer, also auch bei kurzfristig beschäftigten Aushilfskräften zu führen.

Für Arbeitnehmer, die im Inland weder der beschränkten noch der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, braucht kein Lohnkonto geführt werden, wenn die gemäß § 76 Abs. 1 EStG 1988 und §§ 1 und 2 der Lohnkontenverordnung 2005, BGBl. II Nr. 116/2005) und der Lohnkontenverordnung 2006, BGBl. II Nr. 256/2005 erforderlichen Daten aus anderen Aufzeichnungen des Arbeitgebers hervorgehen. Für Arbeitnehmer, die von inländischen Arbeitgebern ins Ausland entsendet werden, ist hingegen ein Lohnkonto zu führen.

Bei Vorliegen von teilweiser Auslandstätigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 EStG 1988) ist für diese Tätigkeit ein eigener Lohnzettel auszustellen. Für die Inlandstätigkeit sind auf dem zusätzlichen Lohnzettel nur die auf die Inlandstätigkeit entfallenden Abzugsbeträge anzuführen.

1185

Folgende Unterlagen sind im Original beim Lohnkonto aufzubewahren:

- Erklärung zur Berücksichtigung des Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrages (§ 129 EStG 1988, Formular E 30)
- Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, Formular L 34)
- Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 64 EStG 1988)
- Expatriates: Belege über Mietkosten und Betriebskosten (Rz 1038e), Schulbesuchsbestätigung (Rz 1038f)
- Freiwillige Abfertigung (alt) - Bestätigung über Vordienstzeiten
- Mitarbeiterbeteiligung – Vorlage des Depotauszuges (Rz 90)
- Stock Options – Durchschrift der Vereinbarung (Rz 90h)
- Anzahl der geleisteten Überstunden (§ 26 Arbeitszeitgesetz)

Die Aufbewahrung dieser Unterlagen kann entweder in Papierform oder durch Erfassung auf Datenträgern erfolgen, sofern die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist (§ 132 Abs. 2 BAO). Die urschriftgetreue Wiedergabe kann bspw. durch Erfassung auf einer optischen Speicherplatte, durch Mikroverfilmung oder durch Einscannen sichergestellt werden. Außerdem können diese Unterlagen an anderer Stelle (zB bei den Personalakten) körperlich oder auf Datenträgern abgelegt werden, sofern das jeweilige Lohnkonto einen eindeutigen Hinweis auf die Art der Unterlage und den Ablageort enthält.

Bei einem Arbeitgeberwechsel ist die Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 64 EStG 1988), die sich beim laufenden Lohnsteuerabzug auswirken kann, dem Arbeitnehmer auszuhändigen, damit sie dieser dem neuen Arbeitgeber vorlegen kann.

24 LOHNZAHLUNGSZEITRAUM (§ 77 EStG 1988)

1186

Lohnzahlungszeitraum gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 ist bei Arbeitnehmern, die im Kalendermonat durchgehend beschäftigt werden, der Kalendermonat. Bei Auszahlung von Bezügen gemäß § 67 Abs. 8 EStG 1988 ist der Kalendermonat auch dann als Lohnzahlungszeitraum heranzuziehen, wenn keine durchgehende Beschäftigung vorliegt. Bei Ein- oder Austritt eines Arbeitnehmers während eines Kalendermonats ist Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag. Abweichungen von diesem Grundsatz sind nur im Rahmen der Anordnungen des § 77 Abs. 2 EStG 1988 zulässig.

1187

Eine durchgehende Beschäftigung liegt insbesondere auch dann vor, wenn der Arbeitnehmer während eines Kalendermonats regelmäßig beschäftigt ist (aufrechtes Dienstverhältnis). Dabei kann der Arbeitnehmer auch für einzelne Tage keinen Lohn beziehen (zB Präsenzdienst, Wochengeld, Karenzurlaub, Krankengeldbezug).

1188

Wenn zB die Arbeitszeit einer nebenberuflichen Tätigkeit nur sechs Tage im Monatsdurchschnitt betragen hat, der Arbeitnehmer aber für diese Tätigkeit eine nach einem längeren Verdienstzeitraum, zB nach einem Monat bemessene feste Vergütung erhält, ist der Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum anzusehen (vgl. VwGH 5.12.1960, 0718/57).

1189

§ 77 Abs. 3 EStG 1988 eröffnet eine (uneingeschränkte) Aufrollungsmöglichkeit der Lohnsteuerbemessungsgrundlagen der laufenden Bezüge während der Beschäftigungszeiträume innerhalb eines Kalenderjahres. Während einer ganzjährigen Beschäftigung bei einem Arbeitgeber besteht demnach diese Aufrollungsmöglichkeit im Sinne einer gleichmäßigen Verteilung der Bezüge auf die Lohnzahlungszeiträume des Kalenderjahres. Wird ein Dienstverhältnis erst im Laufe eines Kalenderjahres begründet, darf die Aufrollung nur bezüglich der Zeiträume der tatsächlichen Beschäftigung vorgenommen werden. Wird ein Dienstverhältnis während eines Kalenderjahres beendet, so darf die Aufrollung gemäß § 77 Abs. 3 EStG 1988 nur bis zur letzten Lohnzahlung erfolgen. Lohnzahlungszeiträume, die einen früheren Arbeitgeber betreffen, sind nicht einzubeziehen. Der gleiche Grundsatz gilt auch für Beschäftigungszeiten im Zusammenhang mit einem begünstigten ausländischen Vorhaben (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) bzw. hinsichtlich der Einkünfte der Fachkräfte der Entwicklungshilfe (§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988). Die Aufrollung nach § 77 Abs. 3 EStG 1988 betrifft ausschließlich laufende Bezüge (vgl. VwGH 30.5.1995, 92/13/0276).

1190

Wird eine Aufrollung vorgenommen, hat die Neuberechnung unter Berücksichtigung von allfälligen Änderungen bei den Absetzbeträgen und beim Freibetragsbescheid - somit nach Maßgabe der im Zeitpunkt der Aufrollung gegebenen Verhältnisse - zu erfolgen. Dies gilt auch dann, wenn es dadurch zu einer Nachbelastung von Lohnsteuer kommt. Der Arbeitgeber ist aber in keinem Fall zu einer Aufrollung verpflichtet.

1191

Umfasst die Aufrollung die Bezüge des Monats Dezember, können dabei vom Arbeitnehmer entrichtete Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 und Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn

- der Arbeitnehmer im Kalenderjahr ständig von diesem Arbeitgeber Arbeitslohn (§ 25 EStG 1988) erhalten hat,
- der Arbeitgeber keine Freibeträge auf Grund einer Mitteilung im Sinne des § 63 EStG 1988 berücksichtigt hat und
- dem Arbeitgeber die entsprechenden Belege vorgelegt werden.

1192

Eine Neuberechnung der Lohnsteuer ist aber nicht mehr zulässig, wenn im laufenden Kalenderjahr an den Arbeitnehmer Krankengeld aus der gesetzlichen Krankenversicherung ausbezahlt wird (§ 77 Abs. 3 EStG 1988).

1193

Bei der Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988 wird die Steuer für die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 (innerhalb des Jahressechstels) neu berechnet. Die Jahressechstelermittlung wird dabei aber nicht geändert. Übersteigen diese sonstigen (Brutto-)Bezüge die Freigrenze von 2.000 Euro, so beträgt die Steuer unter Anwendung des § 67 Abs. 12 EStG 1988 (Sozialversicherungs-Beiträge) 6% des 620 Euro übersteigenden Betrages. Die Steuer beträgt jedoch höchstens 30% des 2.000 Euro übersteigenden Betrages. Die Aufrollung kann nur bei Arbeitnehmern durchgeführt werden, die im Kalenderjahr ständig von diesem Arbeitgeber Arbeitslohn (§ 25 EStG 1988) erhalten haben und ist in dem Monat, in dem der letzte sonstige Bezug für das Kalenderjahr ausbezahlt wurde, vorzunehmen.

Beispiel 1:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (Sechstel = 2.100 Euro)	*1.950,00*
abzüglich 17% Sozialversicherung	*331,50*
Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	*1.618,50*
abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	*620,00*
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	*998,50*
Lohnsteuer fester Satz (6%)	*59,91*

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

In diesem Fall wird im Zuge der Aufrollung die gesamte Steuer rückgezahlt, da die Gesamtsumme der sonstigen Bezüge die Freigrenze von 2.000 Euro nicht überschreitet.

Beispiel 2:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (Sechstel = 2.100 Euro)	*2.100,00*
abzüglich 17% Sozialversicherung	*357,00*
Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	*1.743,00*
abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	*620,00*
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	*1.123,00*
Lohnsteuer fester Satz (6%)	*67,38*

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

In diesem Fall kommt die Einschleifregelung zur Anwendung:

2.100 Euro abzüglich 2.000 Euro ergibt 100 Euro, davon 30% Lohnsteuer	*30,00*

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt 67,38 Euro, sodass die 37,38 Euro Differenz auf die einbehaltene feste Steuer im Wege der Aufrollung rückgezahlt werden kann.

Beispiel 3:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahrssechstels	*2.300,00*
abzüglich 17% Sozialversicherung	*391,00*

Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	*1.909,00*
abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	*620,00*
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	*1.289,00*
Lohnsteuer fester Satz (6%)	*77,34*

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

Unter Anwendung der Einschleifregelung ergäbe sich eine Steuer von 2.300 Euro abzüglich 2.000 Euro ergibt 300 Euro, davon 30% Lohnsteuer 90 Euro.

In diesem Fall bleibt die mit 77,34 Euro ermittelte feste Steuer aufrecht, weil die Einschleifregelung eine höhere Steuerbelastung (90 Euro) ergeben würde.

25 Einbehaltung der Lohnsteuer (§ 78 EStG 1988)

1194

Ob der Arbeitgeber die Lohnsteuer vorschriftsmäßig einbehalten hat, kann nur nach der Sachlage im Zeitpunkt des Abzuges beurteilt werden (VwGH 21.12.1956, 0359/55). Der Arbeitgeber kann Fehler bei der Einbehaltung im Laufe des Kalenderjahres berichtigen (vgl. VwGH 26.2.1963, 1325/60). Der Arbeitgeber ist keine Hilfsstelle des Finanzamtes, der vorgenommene Steuerabzug ist nicht als Steuerbescheid anzusehen (vgl. VwGH 15.2.1977, 0187/77, 0188/77). Über die Rechtmäßigkeit des Steuerabzuges entscheidet auf Antrag das FA der Betriebsstätte (§ 240 Abs. 3 BAO). Auch von Bezügen aus einer gesetzlichen Sozialversicherung ist Lohnsteuer einzubehalten. Nachzahlungen in einem Ausgleichsverfahren sind wie Nachzahlungen in einem Konkursverfahren gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 in Verbindung mit § 69 Abs. 6 EStG 1988 zu behandeln (siehe Rz 1107, 1177a, und 1198).

1195

Die Bestimmung des § 78 Abs. 1 EStG 1988, wonach auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen und sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn vom Begriff "Lohnzahlung" umfasst werden, hat nur klarstellende Bedeutung (vgl. VwGH 29.1.1991, 91/14/0008). Ist ein Gehaltsvorschuss unmittelbar in den seiner Hingabe nachfolgenden Lohnzahlungszeiträumen zurückzuzahlen, liegt eine Vorschusszahlung vor, von der Lohnsteuer einzubehalten ist (vgl. VwGH 21.2.1996, 92/14/0056; VwGH 20.11.1996, 95/15/0202). Aus den Worten "bei jeder Lohnzahlung" ergibt sich, dass der Lohnsteuerabzug im Zeitpunkt des Zuflusses von Arbeitslohn vorzunehmen ist. Kann über Arbeitslohn verfügt werden, kommt dem Moment seiner Fälligkeit keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 10.11.1987, 86/14/0201).

1195a

Steuerliche Behandlung von Bezügen in einem Insolvenzverfahren, die gemäß DBA der Besteuerung im Ausland unterliegen:

- Wird ein Besteuerungsnachweis erbracht, ist das Insolvenzausfallgeld ohne Lohnsteuerabzug auszuzahlen. Obwohl keine Lohnsteuer einbehalten wird, hat der IAF einen Lohnzettel an das Finanzamt zu übermitteln.
- Kann ein Besteuerungsnachweis nicht erbracht werden, weil zwar das Ausland das Besteuerungsrecht hat, aber keine Steuer einhebt, dann muss dieser Umstand glaubhaft gemacht werden.

- Wird eine Besteuerung im Ausland weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, ist vom IAF Lohnsteuer einzubehalten. Eine allfällige Entlastung erfolgt durch das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart.

Sieht ein DBA eine Verpflichtung zur Entlastung vom Steuerabzug vor, dann sind die Regelungen der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, zu beachten.

1196

Der Arbeitgeber wird von seiner Verpflichtung zum Steuerabzug nicht dadurch befreit, dass seine Arbeitnehmer erklären, sie würden ihre Bezüge einbekennen oder eine Steuererklärung abgeben (vgl. VwGH 17.12.1957, 3094/55). Wird der Arbeitslohn während eines Kalendermonats regelmäßig nur in ungefährer Höhe in Teilbeträgen ausgezahlt (Abschlagszahlung) und erst für den Kalendermonat eine genaue Lohnabrechnung vorgenommen, kann die Lohnsteuer vom Arbeitgeber erst bei der Lohnabrechnung einbehalten werden. Voraussetzung ist, dass die Lohnabrechnung bis zum 15. Tag des folgenden Kalendermonats erfolgt (§ 78 Abs. 2 EStG 1988). In diesen Fällen ist es denkmöglich, dass der Steuerabzug von Bezügen, die gegen Ende des Kalenderjahres gezahlt werden, erst im folgenden Kalenderjahr vorgenommen wird. Insoweit ist diese Lohnsteuer als für das abgelaufene Jahr einbehalten zu werten (vgl. VwGH 25.5.1959, 0629/57). Erfolgt die Lohnzahlung nach dem 15. Jänner, gilt die Lohnsteuer nicht mehr als für das Vorjahr einbehalten.

1197

Vorteile aus dem Dienstverhältnis, die sich der Arbeitnehmer selbst gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn und sind demnach im Wege der Veranlagung zu erfassen (vgl. VwGH 25.1.1980, 1361/80). Stimmt ein vertretungsbefugtes Organ einer juristischen Person der Auszahlung von ungerechtfertigten Bezügen an einen Arbeitnehmer zu, handelt das Organ in Vertretung der Arbeitgeberin. Es liegt keine Zahlung gegen den Willen der Arbeitgeberin (juristische Person) vor, sodass Lohnsteuer einzubehalten ist (vgl. VwGH 20.6.1995, 92/13/0061).

1198

Gemäß § 3 Abs. 1 des Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetzes (IESG), BGBl. Nr. 324/1977 idgF, gebührt das Insolvenz-Ausfallgeld in der Höhe des gesicherten Anspruches, vermindert um die gesetzlichen Abzüge, die von den öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Insolvenzverfahren geltend zu machen sind. Der Arbeitnehmer erhält daher seine Bezüge vom Bundesamt für Soziales sowohl im Falle eines Ausgleiches als auch im Falle eines Konkurses "netto" ausbezahlt. Zahlungen auf Grund eines Konkursverfahrens und eines Ausgleichsverfahrens sind gleich zu behandeln.

In beiden Fällen ist gemäß § 69 Abs. 6 EStG 1988 vom Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds ein Lohnzettel auszustellen.

Im Insolvenzverfahren werden die gemäß § 3 Abs. 1 IESG das Ausmaß des Insolvenz-Ausfallgeldes mindernden (fiktiv berechneten) Lohnsteuerbeträge zugleich als Konkurs-(Ausgleichs-)Forderung (bedingt) angemeldet. Sollte zum Zeitpunkt der Anmeldung die genaue Ermittlung dieser Lohnsteuerforderung (noch) nicht möglich sein, bestehen keine Bedenken, die entsprechenden Beträge zu schätzen.

1199

Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer mit der Lohnzahlung auch eine Abrechnung für den im Kalendermonat ausbezahlten Arbeitslohn auszuhändigen. In dieser Abrechnung müssen

- die gezahlten Bruttobezüge (§ 25 EStG 1988),
- die Beitragsgrundlage für die Pflichtbeiträge (Sozialversicherungs-Beiträge),
- die Pflichtbeiträge selbst (§ 16 EStG 1988) sowie
- die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer und
- die einbehaltene Lohnsteuer

enthalten sein.

1200

Bei einer Nettolohnvereinbarung hat der Arbeitgeber die von ihm vereinbarungsgemäß zu tragende Lohnsteuer sowie die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung in einer "Auf-Hundert-Rechnung" dem Nettolohn hinzuzurechnen und von dem sich danach ergebenden Bruttolohn (nach Abzug der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung) die Lohnsteuer zu errechnen.

26 ABFUHR DER LOHNSTEUER (§ 79 EStG 1988)

1201

Nach § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die er in einem Kalendermonat einbehalten hat, an das FA der Betriebsstätte abzuführen. Dies gilt auch in Fällen der Einbehaltung gemäß Rz 927. Die Aufrechnung von erstatteten Beträgen mit einbehaltenen Lohnsteuersummen hat demnach bei der Abfuhr der Lohnsteuer an das Betriebsstättenfinanzamt zu erfolgen, in dessen Bereich die Berechnung des Arbeitslohnes und der Lohnsteuer vorgenommen wird (vgl. VwGH 14.6.1968, 1719/66). Die Abfuhr hat spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats zu erfolgen. Bei regelmäßig wiederkehrenden Bezügen, die bis zum 15. des Folgemonates zur Auszahlung gelangen, gilt die einbehaltene Lohnsteuer als für den vorangegangenen Monat einbehalten. Verletzungen der Abfuhrpflicht (Nichteinhalten der Abfuhrtermine) sind im Sinne des Finanzstrafgesetzes zu würdigen.

1201a

Im Falle, dass der Arbeitgeber den in Exekution gezogenen Gehaltsteil nicht an den Gläubiger des Arbeitnehmers abführt, diesen selbst behält und dieser in weiterer Folge insolvent wird, hat der Arbeitnehmer in Höhe dieses Betrages einen Anspruch gegen den IAF.

Beispiel:

Ein Angestellter erhält seinen Gehalt (brutto 3.000 Euro) bis zum Ende des Dienstverhältnisses am 31.Mai. Im Mai werden ihm aber vom Arbeitgeber wegen einer Exekution 500 Euro abgezogen, allerdings nicht an den Gläubiger abgeführt. Der Arbeitnehmer beantragt Insolvenz-Ausfallgeld von 500 Euro.

Gehaltsabrechung Mai:

Brutto	*3.000,00 €*
- SV-Beitrag	*540,00 €*
- Lohnsteuer	*607,65 €*
Netto	*1.852,35 €*
- Exekution	*500,00 €*
Auszahlungsbetrag	*1.352,35 €*

In diesem Fall muss die Zahlung bereits im Lohnzettel (L-16) des Arbeitgebers/Masseverwalters erfasst sein. Die nicht abgeführte Exekutionszahlung kann „Brutto = Netto" (500 Euro) ausbezahlt werden und muss im Lohnzettel (L-16) der IAF-Service-GesmbH nicht erfasst werden.

1202

Kommt es zu einer Schätzung nach § 79 Abs. 2 EStG 1988, hat das FA gemäß § 184 Abs. 1 BAO alle Umstände zu berücksichtigen, die für eine Schätzung von Bedeutung sind (zB bisherige durchschnittliche Lohnsteuerabfuhren, saisonbedingte Schwankungen, Krankenkassenanmeldungen).

27 LOHNSTEUERANMELDUNG (§ 80 EStG 1988)

1203

Die in den Fällen des § 80 Abs. 1 EStG 1988 eingeräumte Möglichkeit einer Verpflichtung zur Lohnsteueranmeldung ist im Falle des Gebrauches dieser Möglichkeit durch Bescheid auszusprechen. Diese Verpflichtung kann befristet oder auch ohne Setzung einer Frist bis auf weiteres auferlegt werden und ist in der Regel erst bei wiederholten Verstößen gegen die Abfuhrpflicht auszusprechen. Die Lohnsteueranmeldung ist bis spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats an das FA der Betriebsstätte zu übersenden.

1204

Gibt der Arbeitgeber trotz Verpflichtung keine Lohnsteueranmeldungen ab, so verletzt er eine abgabenrechtliche Offenlegungspflicht im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG (vgl. VwGH 14.2.1984, 83/14/0105). Eine von der Abgabenbehörde vorgenommene Schätzung der abzuführenden Beträge vermag daran nichts zu ändern (vgl. VwGH 22.10.1986, 83/13/0055).

© Bundesministerium für Finanzen

28 BETRIEBSSTÄTTE (§ 81 EStG 1988)

1205

Ein Lohnsteuerabzug ist nur dann vorzunehmen, wenn eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt. Zum Lohnsteuerabzug bei einer Betriebsstätte im Ausland siehe Rz 927 und 927a.

Als Finanzamt der Betriebsstätte gilt das gemäß § 57 der Bundesabgabenordnung für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt.

1206

Der Betriebsstättenbegriff des § 81 Abs. 1 EStG 1988 ist ein weiterer als jener des § 29 BAO. Er deckt nicht nur feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen ab, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31 BAO), sondern auch jene Anlagen oder Einrichtungen, die der Ausübung der durch die Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dienen, sofern sie länger als einen Monat vom Arbeitgeber unterhalten werden. Ein Warenlager, das ein Vertreter in seinem Wohnhaus einrichtet, stellt nur dann eine Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 1 EStG 1988 dar, wenn dem Arbeitgeber ein Nutzungsrecht am Warenlager eingeräumt ist.

Im Falle internationaler Personalentsendungen wird eine Betriebsstätte in Österreich dann begründet, wenn nicht nur eine bloße Duldungsleistung (Arbeitskräftegestellung) vorliegt, sondern das entsendende Unternehmen eine Aktivleistung (Assistenzleistung zB durch Unterstützung der inländischen Tochtergesellschaft beim Aufbau einer Vertriebsorganisation) erbringt. Im Fall der Assistenzleistung stellen jene Räumlichkeiten, die die Tochtergesellschaft dem entsandten Personal der Muttergesellschaft zur Verfügung stellt, nach einem Monat eine Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 1 EStG 1988 dar.

Randzahl 1207: *entfällt*

29 HAFTUNG (§ 82 EStG 1988)

1208

Die Haftung des Arbeitgebers erstreckt sich auf sämtliche durch Lohnsteuerabzug zu erhebende Beträge, also sowohl auf die Lohnsteuer von laufenden Bezügen als auch auf die Lohnsteuer von sonstigen Bezügen. Hat der Arbeitgeber Abfertigungsverpflichtungen (Jubiläumsgeldverpflichtungen) ausgegliedert, haftet er dennoch für die Lohnsteuerabfuhr (Rz 1183). Die Haftung betrifft aber nicht jene Lohnzahlungen, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern von dritter Seite geleistet werden (vgl. VwGH 28.5.1998, 96/15/0215; siehe auch Rz 963).

1209

Eine Haftung des Arbeitgebers besteht nur insoweit, als die Lohnsteuer nach Maßgabe der Verhältnisse, wie sie dem Arbeitgeber beim Steuerabzug erkennbar waren, unrichtig berechnet wurde. Hat daher der Arbeitgeber die Lohnsteuer unter Berücksichtigung von Freibetragsbescheiden bzw. Erklärungen des Arbeitnehmers über die Berücksichtigung des Alleinverdiener-(Alleinerzieher-)Absetzbetrages oder eines Pendlerpauschales richtig berechnet und einbehalten, führt eine nachträgliche Berichtigung nicht zur Annahme einer unrichtigen Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (vgl. VwGH 12.7.1962, 1592/59).

1210

Ist die Berechnung der Lohnsteuer unrichtig, so ist die Haftung des Arbeitgebers auch dann gegeben, wenn ihn an der unrichtigen Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer kein Verschulden trifft (vgl. VwGH 22.1.1986, 84/13/0013). Weder Zahlungsschwierigkeiten noch die Erklärung eines Arbeitnehmers, er würde die vom Arbeitgeber erhaltenen Bezüge zur Einkommensteuer erklären, befreien den Arbeitgeber - bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses - von der Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (vgl. VwGH 24.9.1954, 0137/52; VwGH 17.12.1957, 3094/55). Reichen die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die vollständige Entrichtung der darauf entfallenden Lohnsteuer aus, darf gemäß § 78 Abs. 3 und 4 EStG 1988 nur ein Betrag zur Auszahlung gelangen, der die Abfuhr der Lohnsteuer erlaubt (vgl. VwGH 28.2.1995, 91/14/0255).

1211

Hat der Arbeitnehmer bereits im Rahmen der Veranlagung eine nicht einbehaltene Lohnsteuer entrichtet, so kann der Arbeitgeber dafür nicht mehr in Anspruch genommen werden (vgl. VwGH 13.9.1972, 2218/71). Die bloße Behauptung des Arbeitgebers, die Steuerschuld wäre durch Zahlung des Arbeitnehmers bereits erloschen, genügt nicht; der Arbeitgeber muss diese Behauptung beweisen oder der Abgabenbehörde jene Daten bekannt geben, die erforderlich sind, eine solche Behauptung ohne Aufwand zu überprüfen (vgl.

VwGH 10.4.1985, 84/13/0004). Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 EStG 1988 vorliegen (Veranlagungstatbestände), steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen. Vom Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer kann erst dann bei der Veranlagung des Arbeitnehmers angerechnet werden, wenn diese tatsächlich (wirtschaftlich gesehen) vom Arbeitnehmer getragen wurde.

1212

Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers erfolgt mit Haftungsbescheid. Es bedarf keiner Wiederaufnahme des Verfahrens, wenn der Arbeitgeber in einem Haftungsbescheid für die Lohnsteuer eines Arbeitnehmers für mehrere Monate oder auch mehrere Arbeitnehmer und in einem späteren Haftungsbescheid für die Lohnsteuer anderer (weiterer) Arbeitnehmer in Anspruch genommen wird (vgl. VwGH 17.12.1996, 92/14/0214).

30 STEUERSCHULDNER (§ 83 EStG 1988)

1213

Der Arbeitnehmer schuldet die Lohnsteuer. Die Abgabenbehörden können den Arbeitnehmer für die von ihm geschuldete Lohnsteuer nur dann unmittelbar in Anspruch nehmen, wenn einer der Tatbestände des § 83 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt. In allen anderen Fällen muss nicht oder zu wenig abgeführte Lohnsteuer beim Arbeitgeber (meist im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung) nachgefordert werden. Die vom Regelfall abweichende, durch § 83 Abs. 2 EStG 1988 vorgesehene Beschränkung der Inanspruchnahme des Arbeitnehmers als Steuerschuldner für nicht einbehaltene und nicht abgeführte Lohnsteuer wirkt sich nur im Lohnsteuerverfahren aus, nicht aber auch im Verfahren zur Veranlagung zur Einkommensteuer (Nachholwirkung der Veranlagung). Fehler bei der Berechnung der laufenden Lohnsteuer sind daher im Falle einer Veranlagung in jedem Fall zu korrigieren (vgl. VwGH 15.6.1988, 86/13/0178). Liegen die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nicht vor und ergibt sich im Zuge einer beantragten Veranlagung eine Nachforderung auf Grund einer Fehlberechnung durch den Arbeitgeber, besteht die Möglichkeit, im Rechtsmittelweg den Antrag wieder zurückzuziehen.

1214

Jene Lohnsteuer, für die der Arbeitnehmer gemäß § 83 Abs. 2 Z 2 und 3 EStG 1988 unmittelbar in Anspruch genommen werden kann, darf beim Arbeitgeber grundsätzlich nicht nachgefordert werden. Veranlagungstatbestände nach § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 EStG 1988 entbinden jedoch den Arbeitgeber nicht von der Haftung nach § 82 EStG 1988.

1215

Der Arbeitnehmer darf in der Regel nur von der Abgabenbehörde in Anspruch genommen werden. Liegen die Voraussetzungen des § 77 Abs. 3 EStG 1988 für eine Aufrollung vor, so hat der Arbeitgeber im Falle der Streichung eines Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrages sowie bei Wegfall oder Reduzierung eines in einem Freibetragsbescheid (Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber) ausgewiesenen Freibetrags die Lohnsteuer von den laufenden Bezügen auch für vergangene Lohnzahlungszeiträume innerhalb des laufenden Jahres neu zu berechnen und somit auch zu berichtigen.

1216

Der Arbeitnehmer wird unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

- die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen (Pflichtveranlagung),
- der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist,

- die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 EStG 1988 vorliegen,
- eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2 EStG 1988) durchgeführt wird,
- eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (§ 47 Abs. 1 EStG 1988) nicht erhoben hat.

1217

Die unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers ist grundsätzlich sowohl für die Lohnsteuer von den laufenden Bezügen als auch für die Lohnsteuer von den sonstigen Bezügen möglich.

1218

Eine Nachforderung beim Arbeitnehmer ist in allen Fällen, bei denen die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach § 41 EStG 1988 vorliegen, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer vorzunehmen. Steht ein Betrag nicht in dem in einem Freibetragsbescheid (§ 63 EStG 1988) ausgewiesenen Umfang zu, so kommt es bei der Durchführung einer Veranlagung zu einer entsprechenden Nachforderung bzw. verminderten Gutschrift. Im Falle der rückwirkenden Streichung des Alleinverdiener-(Alleinerzieher-)Absetzbetrages und der damit verbundenen Minderung der Höchstbeträge bei den Sonderausgaben besteht gemäß § 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 ein Pflichtveranlagungstatbestand, der zu einer Nachversteuerung führt.

1219

Eine Nachforderung im Bereich der Nachversteuerungstatbestände des § 83 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 (Sonderausgabennachversteuerung) ist jedenfalls unabhängig von der Durchführung einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung vorzunehmen. Der Nachforderungsbescheid ist ein Abgabenbescheid im Sinne des § 198 BAO. Eine Nachforderung auf Grund der Bestimmung des § 83 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (Meldepflicht Pendlerpauschale) ist grundsätzlich ebenfalls unabhängig von der Durchführung einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung vorzunehmen. Wird allerdings eine (Arbeitnehmer-)Veranlagung durchgeführt, erfolgt die Nachversteuerung im Rahmen der Veranlagung.

31 LOHNZETTEL (§ 84 EStG 1988)

31.1 Allgemeines

1220

Der Arbeitgeber hat dem Finanzamt der Betriebsstätte oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung für alle im abgelaufenen Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer einen Lohnzettel zu übermitteln. Bei Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation eines Betriebes ist der Lohnzettel bereits zu diesem Zeitpunkt zu übermitteln.

Die Übermittlung der Lohnzettel hat grundsätzlich elektronisch zu erfolgen, und zwar bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres. Für diese elektronische Übermittlung an das Finanzamt der Betriebsstätte oder an den zuständigen Krankenversicherungsträger stehen folgende Möglichkeiten zur Verfügung:

- Übermittlung über Statistik Austria: Diese Übermittlungsschiene ist grundsätzlich nur für größte Arbeitgeber vorgesehen und bedarf einer schriftlichen Anmeldung.
- Übermittlung über die Datensammelsysteme der österreichischen Sozialversicherung (ELDA der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse) für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2003.
- Die Übermittlung über Telekom Austria ist für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2003 nicht mehr zulässig.

Die Übermittlung über ELDA setzt lediglich einen Internetzugang, nicht hingegen eine automationsunterstützte (softwareunterstützte) Lohnverrechnung bzw. ein Lohnverrechnungsprogramm voraus. Steht daher ein Internetzugang zur Verfügung, sind die Lohnzetteldaten jedenfalls elektronisch zu übermitteln, und zwar gleichgültig, ob das Lohnkonto automationsunterstützt oder händisch geführt wird. Im Falle einer händischen Lohnverrechnung ist die in ELDA vorgesehene Ausfüllmaske auszufüllen (siehe auch www.elda.at).

Für Lohnzahlungs- und Beitragszeiträume ab 2003 müssen die lohnsteuerrechtlichen und die sozialversicherungsrechtlichen Daten (Rz 1224) in einem Datenpaket übermittelt werden, sofern beide Teile erforderlich sind.

Ist die elektronische Übermittlung dem Arbeitgeber mangels technischer Voraussetzungen nicht zumutbar, ist ein Papierlohnzettel bis spätestens Ende Jänner des folgenden

Kalenderjahres zu übermitteln. Dies ist der Fall, wenn der Arbeitgeber selbst über keinen Internetanschluss verfügt und die Lohnverrechnung auch nicht von einer anderen Stelle (zB Wirtschaftstreuhänder) mit entsprechenden technischen Einrichtungen durchgeführt wird. Ein Papierlohnzettel (einschließlich allfälliger sozialversicherungsrechtlicher Daten, Rz 1224) ist ausschließlich an das zuständige Betriebsfinanzamt (und nicht an einen Krankenversicherungsträger) zu übermitteln.

1221

Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer bei Beendigung des Dienstverhältnisses oder über dessen Verlangen für Zwecke der Veranlagung einen Lohnzettel nach dem amtlichen Vordruck auszufertigen.

1221a

Bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Laufe eines Kalenderjahres oder bei Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Arbeitgebers (siehe Rz 1233a), ist bis zum Ende des Folgemonats ein Lohnzettel an das Finanzamt der Betriebsstätte oder an den sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) zu übermitteln. Zu den in Betracht kommenden Krankenversicherungsträgern und zur Übermittlung siehe Rz 1220.

Beispiel:

Ein Dienstverhältnis endet am 1. März (arbeitsrechtliches Ende). Der Lohnzettel ist bis 30. April zu übermitteln.

Als Beendigungszeitpunkt gilt das arbeitsrechtliche Ende des Dienstverhältnisses, ausgenommen bei einer Kündigung während des Krankenstandes. Hat der Arbeitnehmer zum Zeitpunkt des arbeitsrechtlichen Endes noch Ansprüche auf Krankenentgelt, dann ist der Lohnzettel erst bis zum Ende jenes Monats auszustellen, der dem Monat der letztmaligen Auszahlung eines Krankenentgeltes folgt.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer wird während des Krankenstandes am 20. März gekündigt. Er hat Anspruch auf Entgeltfortzahlung bis zum Ende des Krankenstandes am 10. Mai. Der Lohnzettel ist bis 30. Juni zu übermitteln. Als Ende des Dienstverhältnisses ist am Lohnzettel der 10. Mai anzugeben.

Stehen die Beitragsgrundlagen zum arbeitsrechtlichen Ende noch nicht vollständig fest, ist jedenfalls bis zum Ende des Folgemonats ein Lohnzettel zu übermitteln. Unmittelbar nach dem Bekanntwerden der endgültigen Bemessungsgrundlagen muss ein berichtigter Lohnzettel hinsichtlich der sozialversicherungsrechtlichen Daten übermittelt werden.

Dauert zB auf Grund der Zahlung einer Urlaubsersatzleistung nur das sozialversicherungsrechtliche Ende eines Dienstverhältnisses über das Kalenderjahr hinaus, sind getrennte Lohnzettel je Kalenderjahr auszustellen, wobei in den Lohnzettel

für das folgende Kalenderjahr nur sozialversicherungsrechtliche Daten aufzunehmen sind.

Wurde auf Grund der unterjährigen Beendigung eines Dienstverhältnisses bereits ein Lohnzettel bis zum Ende des Folgemonats übermittelt, ist nach Ablauf des Kalenderjahres (Rz 1220) kein weiterer Lohnzettel zu übermitteln.

1221b

Werden die Dienstnehmer im Zuge der Übernahme bzw. Veräußerung eines Betriebes mit allen Rechten und Pflichten übernommen (AVRAG), ist zum Umgründungsstichtag kein Lohnzettel zu erstellen. Ob ein Beitragsgrundlagennachweis zu erstellen ist, richtet sich nach den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen.

Darüber hinaus sind in Umgründungsfällen die Lohnzettel von jenem Arbeitgeber auszustellen, der zum Zeitpunkt der Ausstellung die Pflichten des Arbeitgebers wahrzunehmen hat. Der Lohnzettel ist unter der Steuernummer des ausstellenden Arbeitgebers zu übermitteln. Ist der Aussteller der Erwerber des Unternehmens, hat er zusätzlich das Betriebsstättenfinanzamt des früheren Arbeitgebers von diesem Vorgang zu informieren, da eine "Entlastung" der alten Steuernummer erfolgen muss.

Beispiel:

Ende August wird das Einzelunternehmen B rückwirkend per 1. Mai in die GmbH XY eingebracht.

Fall 1: Ein Dienstverhältnis zum Einzelunternehmen B wird Ende Juni beendet. Zum Lohnzettelübermittlungsstichtag 31. Juli ist der Einzelunternehmer B noch Arbeitgeber und hat daher den Lohnzettel auszustellen.

Fall 2: Ein Dienstverhältnis zum Einzelunternehmen B wird Ende August beendet. Zum Lohnzettelübermittlungsstichtag 30. September hat die GmbH XY die Pflichten als Arbeitgeber wahrzunehmen und daher den Lohnzettel auszustellen. Die Übermittlung erfolgt unter der Steuernummer der GmbH XY; das Betriebsstättenfinanzamt des Einzelunternehmens B ist davon zu informieren.

1222

Bei Auszahlung einer pflegebedingten Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) ist ein Lohnzettel von der auszahlenden Stelle auszustellen.

Für Wochengeld und vergleichbare Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Zuwendungen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2001 Lohnzettel von der auszahlenden Stelle zu übermitteln.

1223

Der Lohnzettel ist eine gebührenfreie Mitteilung an das FA der Betriebsstätte. Bei Weigerung des Arbeitgebers zur Ausstellung eines Lohnzettels bedarf es der Einschaltung des FA der Betriebsstätte.

31.2 Inhalt des Lohnzettels

1224

Für Lohnzahlungs- bzw. Beitragszeiträume ab 1. Jänner 2003 besteht der Lohnzettel aus einem lohnsteuerrechtlichen und einem sozialversicherungsrechtlichen Teil. Dabei werden die sozialversicherungsrelevanten Daten des Beitragsgrundlagennachweises in das Formular L 16 aufgenommen.

Der Lohnzettel ist entsprechend dem amtlichen Vordruck auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto (§ 76 EStG 1988) auszustellen.

Auf dem Lohnzettel sind insbesondere

- die Versicherungsnummer des Arbeitnehmers,
- die Versicherungsnummer des (Ehe)Partners des Arbeitnehmers, falls der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt wurde,
- sowie die Anzahl der Kinder, für die Kinderzuschläge zum Alleinverdiener- oder zum Alleinerzieherabsetzbetrag gewährt wurden,

anzuführen. Wurde eine Versicherungsnummer nicht vergeben, ist jeweils das Geburtsdatum an Stelle der Versicherungsnummer anzuführen. Auf der für die Finanzverwaltung bestimmten Ausfertigung ist zusätzlich die Steuernummer des Arbeitgebers auszuweisen. Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038i.

Hinsichtlich der für die Mitarbeitervorsorgekasse relevanten Daten sind im Formular L 16 folgende Angaben zu machen:

- die Bemessungsgrundlage, auf die der Beitragssatz angewendet wird (in der Regel der gesetzliche von 1,53%), und zwar unter "MV-Beitragsgrundlage inkl. SZ"
- der laufende Beitrag (in der Regel 1,53% der Bemessungsgrundlage), und zwar unter "Eingezahlter Beitrag an MV"
- der eingezahlte Übertragungsbetrag bei Übertragung von Altansprüchen, und zwar unter "Eingezahlter Übertragungsbetrag an MV".

31.3 Mehrere Dienstverhältnisse beim selben Arbeitgeber

1225

Im Fall eines einheitlichen, fortlaufenden Dienstverhältnisses ist nur ein Lohnzettel auszustellen, und zwar auch dann, wenn während dieses Dienstverhältnisses bezugsfreie Lohnzahlungszeiträume (zB im Falle einer Karenzierung) anfallen.

Wurde im Laufe eines Kalenderjahres bereits ein Lohnzettel ausgestellt und beginnt ein Dienstnehmer beim selben Dienstgeber in diesem Kalenderjahr noch einmal ein Dienstverhältnis, ist gesondert ein weiterer Lohnzettel (nach Ablauf des Kalenderjahres oder unterjährig, Rz 1220 und 1221a) auszustellen. Der Lohnzettel für das weitere Dienstverhältnis ist zeitraumkonform - dem weiteren Dienstverhältnis entsprechend - zu erstellen. Eine Summierung der Steuerbemessungs- und Beitragsgrundlagen hat nicht zu erfolgen.

Liegt das Ende des einen und der Beginn eines neuen Dienstverhältnisses beim selben Arbeitgeber innerhalb desselben Kalendermonates, ist trotz der Unterbrechung ein einheitlicher Lohnzettel mit Beginn des ersten und Ende des weiteren Dienstverhältnisses zu erstellen.

Werden Personen in unregelmäßigen Abständen fallweise beschäftigt, sodass nicht von einem einheitlichen, fortlaufenden Dienstverhältnis auszugehen ist, bestehen keine Bedenken, wenn nach Ablauf des Kalenderjahres (Rz 1220) ein einheitlicher Lohnzettel ausgestellt wird (zB für Mitarbeiter bei Filmaufnahmen).

Ändert sich während eines einheitlichen, fortlaufenden Dienstverhältnisses die Steuernummer des Arbeitgebers oder wechselt ein Arbeitnehmer während eines solchen Dienstverhältnisses von der Voll- auf die Teilversicherung (und umgekehrt), ist nur ein Lohnzettel auszustellen. Allenfalls sind auf dem sozialversicherungsrechtlichen Teil des Lohnzettels mehrere Beitragsgrundlagennachweise zu erstellen.

1226

Krankengeldbezug, Präsenz- und Zivildienst oder die Teilnahme an Waffenübungen nach dem Heeresgebührengesetz gelten nicht als Unterbrechung eines Dienstverhältnisses.

31.4 Begünstigte Auslandsbezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988

1227

Werden vom Arbeitgeber neben steuerpflichtigen nichtselbständigen Bezügen ("Inlandsbezüge"), steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 oder 11 EStG 1988 ("Auslandsbezüge" bei Auslandsmontage oder Entwicklungshilfe) ausgezahlt, ist für die Auslandsbezüge ein gesonderter Lohnzettel auszustellen. Auf dem für die begünstigte Auslandstätigkeit auszustellenden Lohnzettel haben die steuerpflichtigen Bezüge unter der Kennzahl 245, Null zu betragen. Ebenso ist keine einbehaltene bzw. anrechenbare Lohnsteuer auszuweisen. Wurden während der Zeit der Auslandstätigkeit auch steuerfreie Bezüge ausgezahlt, die gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei sind (Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, steuerfreie Überstundenzuschläge), sind diese unter der Kennzahl 215 einzutragen. Diesfalls vermindert sich der Unterschiedsbetrag zwischen den Bruttobezügen und den in der Spalte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 in der Vorkolonne unter der Kennzahl 243 einzutragenden Bezügen. Die "Inlandsbezüge" aus diesem Dienstverhältnis sind auf einem weiteren Lohnzettel auszuweisen. Bei mehrmaligen begünstigten Auslandseinsätzen während eines Kalenderjahres sind die "Auslandsbezüge" bzw. die "Inlandsbezüge" auf jeweils einem Lohnzettel zusammenzufassen.

1228

Bei gleichartigen Steuerfreistellungsverpflichtungen nach Doppelbesteuerungsabkommen ist sinngemäß vorzugehen. Dies ist zB der Fall, wenn eine Auslandstätigkeit eines inländischen Arbeitnehmers nicht unter die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 fällt, Österreich aber nach dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen für diese Bezüge kein Besteuerungsrecht hat und hinsichtlich dieser Bezüge der Progressionsvorbehalt anzuwenden ist.

31.5 Lohnzettel bei Bezügen gemäß §§ 69 und 70 EStG 1988

1229

Ein Lohnzettel ist auch für Arbeitnehmer auszuschreiben, bei denen eine Besteuerung gemäß § 69 Abs. 2 bis 5 EStG 1988 vorgenommen wurde, weiters bei Bezügen gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 und für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer (§ 70 EStG 1988). Bezieht ein Arbeitnehmer von einem Arbeitgeber während des Kalenderjahres sowohl Einkünfte nach § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (Tarifbesteuerung) als auch gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (20% Abzugsteuer), sind jeweils getrennte Lohnzettel auszustellen.

1230

Bezüge gemäß § 69 Abs. 1 EStG 1988 sind in den Lohnzettel nicht aufzunehmen. Ein Beitragsgrundlagennachweis ist allerdings erforderlich. Im Formular L 16 ist daher nur der sozialversicherungsrechtliche, nicht jedoch der lohnsteuerrechtliche Teil auszufüllen. Unabhängig davon ist jedenfalls ein Lohnkonto zu führen (siehe Rz 1184).

31.6 Lohnzettel bei ganzjährigem Karenzurlaub

1231

Bei ganzjährigem Karenzurlaub liegt während des gesamten Jahres kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor, sodass eine pauschalierte Abgeltung eines derartigen Aufwandes im Wege des Pendlerpauschales nicht in Betracht kommt. Eine Lohnzettelausstellung nur auf Grund des Pendlerpauschales hat daher zu unterbleiben.

31.7 Ausstellung von Lohnzetteln im Konkurs- und Ausgleichsverfahren

1232

§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 sieht für Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen von laufenden und sonstigen Bezügen im Insolvenzverfahren eine vorläufige Besteuerung vor. Die ausgezahlten Bezüge sind - ausgenommen Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 sowie sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6 und 8 lit. e und f EStG 1988 - in das Veranlagungsverfahren einzubeziehen. Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen, die auf Grund von Anträgen geleistet werden, die vor dem 1. Jänner 2001 beim Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds eingebracht wurden, sind mit dem Belastungsprozentsatz zu versteuern. Diesfalls bestehen keine Bedenken, wenn die Einkommensteuerveranlagung ohne Vorliegen eines entsprechenden Lohnzettels für diese Bezüge durchgeführt wird, weil nach § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2001 besteuerte Bezüge nicht in die Veranlagung miteinbezogen werden.

Hat der Arbeitnehmer vor Konkurseröffnung vom Arbeitgeber Lohnzahlungen erhalten und werden diese vom Masseverwalter erfolgreich angefochten, muss der Arbeitnehmer diese Lohnzahlungen zurückzahlen. Sofern diese angefochtenen Lohnzahlungen Gehaltsansprüche betreffen, die durch den IAF abgedeckt werden, hat nicht der Arbeitnehmer die Löhne zurückzuzahlen, sondern erfolgt die Rückzahlung direkt durch den IAF an den Masseverwalter. In diesem Fall ist aus Vereinfachungsgründen folgendermaßen vorzugehen:

- Der Lohnzettel über die ursprünglich geleisteten Lohnzahlungen des Arbeitgebers ist nicht zu korrigieren.
- Die Zahlung des IAF an den Masseverwalter ist nicht in den Lohnzettel des IAF aufzunehmen.
- Es liegt kein rückgezahlter Arbeitslohn im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG 1988 vor; dem Arbeitnehmer stehen daher aus diesem Titel keine Werbungskosten zu.

Voraussetzung für diese vereinfachte Vorgangsweise ist, dass diese Gehaltsbestandteile im Lohnzettel des Arbeitgebers, der für die Zeit vor Konkurseröffnung ausgestellt wurde, tatsächlich enthalten sind.

1233

Für Zahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld im Rahmen eines Ausgleichsverfahrens hat für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2001 die auszahlende Stelle einen Lohnzettel zu übermitteln.

31.8 Lohnzettelausstellung zum Stichtag der Konkurseröffnung

1233a

Dem Masseverwalter kommt während des laufenden Konkursverfahrens die Stellung des Arbeitgebers zu (zB Führung eines Lohnkontos, Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer). Bei Eröffnung eines Konkurses über das Vermögen des Arbeitgebers ist durch den Masseverwalter ein Lohnzettel bis zum Tag der Konkurseröffnung auszustellen und bis zum Ende des zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln (siehe Rz 1220).

Im Falle eines Anschlusskonkurses ist der Lohnzettel bis zum Tag der Ausgleichseröffnung auszustellen und bis zum Ende des auf die Ausgleichseröffnung zweitfolgenden Kalendermonats zu übermitteln. Als letzter Tag des Dienstverhältnisses ist der Tag der Konkurseröffnung bzw. - im Falle eines Anschlusskonkurses – der Tag der Ausgleichseröffnung anzugeben. In den Lohnzettel sind nur die an den Arbeitnehmer tatsächlich ausbezahlten Bezüge aufzunehmen.

Für Bezüge, die in der Folge von der Konkursmasse gezahlt werden, ist - unabhängig ob es sich um Konkurs- oder Masseforderungen handelt – ein gesonderter Lohnzettel auszustellen. Dabei ist als Bezugszeitraum der Tag nach der Konkurseröffnung bis zum Ende des Dienstverhältnisses anzugeben. Im Fall einer im Zusammenhang mit dem Konkurs erfolgenden Kündigung ist als Ende des Dienstverhältnisses frühestens der Tag nach der Konkurseröffnung einzutragen. Werden für diesen Zeitraum keine Bezüge geleistet, hat die Ausstellung eines Lohnzettels zu entfallen. Zur Ausstellung von Lohnzetteln für Nachzahlungen in einem Konkursverfahren wird auf Rz 1232 verwiesen.

32 LOHNSTEUERPRÜFUNG (§ 86 EStG 1988)

1234

Der Arbeitgeber hat dafür Sorge zu tragen, dass

- die Richtigkeit des Lohnsteuerabzugs jederzeit anhand geeigneter Unterlagen (insbesondere Lohnkonten, Geschäftsbücher) nachprüfbar ist (VwGH 3.7.1970, 0975/69),
- die tatsächliche Nachprüfung unter Beachtung der Verpflichtungen gemäß § 87 EStG 1988 ermöglicht wird.

1235

Der Arbeitnehmer hat bei Prüfungshandlungen den sich aus § 88 EStG 1988 ergebenden Verpflichtungen nachzukommen.

1235a

Die Lohnsteuerprüfung umfasst auch die Prüfung der Einhaltung aller für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages (§ 41 FLAG) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998) maßgebenden Verhältnisse.

Gemeinsam mit der Lohnsteuerprüfung ist die Sozialversicherungsprüfung (siehe § 41a ASVG; siehe auch Rz 1220) und die Kommunalsteuerprüfung (siehe § 14 KommStG 1993) durchzuführen.

Der Prüfungsauftrag ist von jener Institution zu erteilen, die die Prüfung durchführt, und zwar auch für die anderen erhebungsberechtigten Institutionen. Prüft das Finanzamt, dann hat dieses auch den Prüfungsauftrag für die Sozialversicherungsprüfung und die Kommunalsteuerprüfung auszustellen. In diesem Fall wird der Prüfer des Finanzamtes gleichzeitig als Organ der zuständigen Krankenversicherungsträger und der betroffenen Gemeinden tätig.

Über das Ergebnis der Prüfung sind die anderen Institutionen zu informieren. Die betroffenen Institutionen sind an den Prüfungsbericht des Prüfers nicht gebunden, sondern können in allenfalls zu erlassenden Bescheiden von den Feststellungen des Prüfers abweichen.

1236

Die Aufrechnung von bei der Aufrollung nach § 77 Abs. 3 und 4 EStG 1988 rückgezahlter Lohnsteuer mit einbehaltener Lohnsteuer hat jeweils pro Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) zu erfolgen. Bei fehlerhafter (doppelter) Verrechnung rückgezahlter Lohnsteuer ist bei der Lohnsteuerprüfung auch zu untersuchen, ob die fehlerhafte Verrechnung nicht bereits durch eine zwischenzeitige Mehrüberweisung ausgeglichen worden ist (VwGH 14.6.1968, 1719/66).

1237

Bei einer pauschalen Lohnsteuernachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 muss die auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallende Lohnsteuer zumindest errechenbar sein (vgl. VwGH 25.6.1985, 85/14/0040; VwGH 14.10.1992, 90/13/0009). Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen wird vorliegen, wenn feststeht, dass der Arbeitgeber Arbeitnehmern nicht (ordnungsgemäß) versteuerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis gewährt, der Arbeitgeber aber der Abgabenbehörde die Möglichkeit nimmt, die betreffenden Arbeitnehmer festzustellen (VwGH 24.5.1993, 92/15/0037).

1238

Stehen im Konkursverfahren zum Zeitpunkt der Anmeldung von Forderungen die Abgabenbeträge noch nicht fest, sind sie im Schätzungswege zu ermitteln (siehe AÖF Nr. 313/1995).

1239

Die Träger der gesetzlichen Sozialversicherung haben ohne Aufforderung die Feststellungen und das Ergebnis aller Prüfungen (§§ 41a und 41 Abs. 1 ASVG) dem Finanzamt zur Verfügung zu stellen.

Die Zollbehörden und Zollorgane haben im Rahmen ihrer Tätigkeiten an der Erhebung von Abgaben und Beiträgen mitzuwirken. Insbesondere haben sie zu erheben, ob die lohnabhängigen Abgaben ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt wurden und ob die versicherungs- und melderechtlichen Bestimmungen des ASVG eingehalten wurden.

Zur Vollziehung der gemeinsamen Prüfung und der damit verbundenen Prüfungsauswahl bzw. der Erstellung der Prüfungspläne haben die Finanzämter die für die Erhebung von lohnabhängigen Abgaben bedeutsamen Daten den Krankenversicherungsträgern und den Gemeinden zu übermitteln.

33 AUSKUNFTSPFLICHT DER BEHÖRDE (§ 90 EStG 1988)

1240

Auskünfte nach § 90 EStG 1988 werden im Einzelfall zu konkreten Fragen des Lohnsteuerabzuges erteilt (VwGH 14.10.1992, 90/13/0009). Zuständig für die Auskunftspflicht ist das für die Prüfung zuständige Finanzamt der Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 (siehe Rz 1205 ff). Da die Auskünfte des Finanzamtes eine unmittelbare Auswirkung auf die Sozialversicherungspflicht haben können (zB zur Frage, ob selbständige oder nichtselbständige Einkünfte vorliegen), sind Auskünfte tunlichst innerhalb von 14 Tagen zu erteilen.

Antragsberechtigt ist jede Partei, dh. der Arbeitgeber oder - soweit es um eine Auskunft zu dem ihn konkret betreffenden Lohnsteuerabzug geht - auch der Arbeitnehmer.

1241

Auskünfte, die gemäß § 90 EStG 1988 erteilt werden, haben nicht den Charakter eines Bescheides (VwGH 14.10.1992, 90/13/0009; VwGH 24.5.1993, 92/15/0037). Die erteilte Auskunft kann mangels Bescheidcharakter weder den Steuerpflichtigen noch die Abgabenbehörde binden. Weicht die Abgabenbehörde von der erteilten Auskunft im Zuge des weiteren Verfahrens ab, so ist diese gesetzwidrige Vorgangsweise nach den zum Grundsatz von Treu und Glauben entwickelten Kriterien zu beurteilen (siehe dazu zB VwGH 16.9.1982, 82/16/0022; VwGH 25.6.1985, 85/14/0040; VwGH 24.5.1993, 92/15/0037). Der Umstand, dass eine gesetzwidrige Vorgansweise nicht mehr aufrechterhalten wird, stellt weder Willkür noch eine Verletzung von Treu und Glauben dar (vgl. VwGH 16.3.1993, 93/14/0029).

Eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben tritt nur unter folgenden Bedingungen ein:

- Auf eine konkrete Anfrage ergeht eine ausdrücklich als solche bezeichnete Auskunft (daher keine Bindung auf Grund eines Aktenvermerkes eines Lohnsteuerprüfers in dessen Arbeitsbogen, VwGH 26.7.2000, 97/14/0040),
- die Auskunft wird durch die zuständige Behörde erteilt,
- die erteilte Auskunft verstößt nicht offenkundig gegen gesetzliche Bestimmungen (VwGH 5.10.1993, 93/14/0101),

- der Empfänger der Auskunft hat sein steuerliches Verhalten (zB Unterlassung des Lohnsteuerabzuges von bestimmten Lohnbestandteilen wegen vermeintlicher Steuerbefreiung usw.) auf der Grundlage der ihm erteilten Auskunft eingerichtet.

33A VERANLAGUNG BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGER ARBEITNEHMER

33a.1 Veranlagung (§ 102 EStG 1988)

1241a

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, deren Bezüge einem Lohnsteuerabzug gem. § 70 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988 (Rz 1178 bis Rz 1182) unterliegen, können eine (Arbeitnehmer-)Veranlagung beantragen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraumes gestellt werden.

1241b

Bezieht ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer Einkünfte im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, bei denen kein Lohnsteuerabzug erfolgt, da der Arbeitgeber nicht über eine Betriebsstätte gemäß § 81 EStG 1988 verfügt, dann ist die Einkommensteuer im Veranlagungsweg zu erheben.

Die Begünstigungen für sonstige Bezüge des § 67 Abs. 1, 2, 6, 7 (hinsichtlich der Vergütungen an Arbeitnehmer für Diensterfindungen) und 8 EStG 1988 sind auch bei der Veranlagung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern anzuwenden.

1241c

Ob unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht vorliegt, ist nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Erzielens der Einkünfte zu beurteilen. Bei unterjährigem Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht sowie im umgekehrten Fall sind zwei getrennte Veranlagungsverfahren durchzuführen. Diese können zu zwei Veranlagungsbescheiden für ein Kalenderjahr führen. Bei den jeweiligen Veranlagungsverfahren sind die Einkünfte zu erfassen, welche in dem entsprechenden Zeitraum erzielt wurden.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist bis Ende März 2005 in Österreich beschäftigt und hat seinen Wohnsitz ebenfalls in Österreich. Ab April 2005 verlässt der Arbeitnehmer Österreich und gibt seinen österreichischen Wohnsitz auf, er erzielt aber weiterhin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich, von denen Lohnsteuer einbehalten wird. Für die Monate Jänner bis März liegt unbeschränkte Steuerpflicht, ab April beschränkte Steuerpflicht vor.

Der Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht und jener der beschränkten Steuerpflicht sind zwei getrennte Besteuerungszeiträume, für die jeweils gesondert eine Arbeitnehmerveranlagung beantragt werden kann:

- *Wird für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht (Jänner bis März 2005) eine Arbeitnehmerveranlagung beantragt, kommt es zu einem Einkommensteuerbescheid, der nur die Einkünfte für diesen Zeitraum umfasst.*
- *Wird für den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht (April bis Dezember 2005) eine Arbeitnehmerveranlagung beantragt, kommt es zu einem Einkommensteuerbescheid, der nur die Einkünfte für diesen Zeitraum umfasst.*

In diesem Fall kann es also im Jahr 2005 zu zwei Einkommensteuerbescheiden kommen, einen für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht und einen für den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht.

1241d

Für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer ist kein Freibetragsbescheid zu erstellen (siehe auch Rz 1042).

1241e

Da auf Grund des § 102 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger der § 41 EStG 1988 nicht anwendbar ist, kommt es bei Vorliegen von ausschließlich lohnsteuerpflichtigen Einkünften nicht zu einer Pflichtveranlagung. Bezieht ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer von mehreren Arbeitgebern lohnsteuerpflichtige Einkünfte, erfolgt eine Veranlagung daher nur auf Antrag. Dieser Antrag kann im Rechtsmittelverfahren zurückgezogen werden.

Werden neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften andere Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 erzielt, hat eine (Pflicht-)Veranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zu erfolgen. Der Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 ist nicht zu berücksichtigen.

1241f

Kehrt ein Arbeitnehmer täglich zu seinem Wohnsitz im Ausland zurück, hat er keinen österreichischen Aufenthalt und unterliegt lediglich der beschränkten Steuerpflicht. Übernachtet er hingegen an den Arbeitstagen am Arbeitsort und begründet dadurch einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, unterliegt er der unbeschränkten Steuerpflicht.

33a.2 Zuständigkeit

1241g

Zuständig für die Einkommensteuerveranlagung beschränkt Steuerpflichtiger ist jenes Finanzamt, in dessen Bereich die Tätigkeit im Inland vorwiegend ausgeübt wird oder worden ist (§ 56 BAO) bzw. in dessen Bereich die bezugsauszahlende Stelle liegt (vgl. § 70 Z 3 BAO).

Wird die Tätigkeit im Inland vorwiegend im Bereich des Landes Wien ausgeübt oder befindet sich die bezugsauszahlende Stelle im Bereich des Landes Wien, ist das Finanzamt Wien 1/23

für die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger zuständig (§ 10 AVOG), sofern mit der Einkommensteuer nicht bereits ein anderes Finanzamt befasst ist.

Erfolgt ein Lohnsteuerabzug, obwohl ein Doppelbesteuerungsabkommen Österreich kein Besteuerungsrecht zuweist, liegt die Zuständigkeit für die Lohnsteuerrückerstattung bei beschränkt Steuerpflichtigen beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (§ 13a AVOG).

33a.3 Werbungskosten

1241h

Wenn ein Antrag auf Veranlagung gem. § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gestellt wird, sind Werbungskosten bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern insoweit zu berücksichtigen, als sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 stehen. Der allgemeine Werbungskostenpauschbetrag gem. § 16 Abs. 3 EStG 1988 (Rz 320 bis 321) steht aktiven beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern zu.

Zu Werbungskosten siehe auch Rz 223 ff.

1241i

Legt der beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer die Fahrtstrecke zwischen seinem inländischen Arbeitsort und seinem ausländischen Wohnsitz im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurück, kann er das Pendlerpauschale für die gesamte in- und ausländische Fahrtstrecke beanspruchen.

Zum Pendlerpauschale siehe auch Rz 249 ff.

33a.4 Sonderausgaben

1241j

Beschränkt Steuerpflichtige können jene Sonderausgaben geltend machen, die sich auf das Inland beziehen (siehe Rz 578). Das Sonderausgabenpauschale ist jedenfalls zu berücksichtigen.

33a.5 Außergewöhnliche Belastung

1241k

Die § 34 und 35 EStG 1988 sind bei beschränkter Steuerpflicht nicht anzuwenden.

33a.6 Berechnung der Steuer

1241l

Die Einkommensteuer ist bei beschränkter Steuerpflicht gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu berechnen. Folgende Absetzbeträge kommen zur Anwendung:

- Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988, Rz 805 bis 808)
- Arbeitnehmerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988, Rz 805 bis 808)
- Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 EStG 1988, Rz 809 bis 810)

Der Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag, der Kinderabsetzbetrag und der Unterhaltsabsetzbetrag stehen beschränkt Steuerpflichtigen nicht zu.

Beim Steuerabzug berücksichtigte Absetzbeträge sind im Falle einer Veranlagung zu berücksichtigen (§ 102 Abs. 3 EStG 1988).

1241m

Im Falle einer Antragsveranlagung ist § 102 Abs. 3 EStG 1988 anzuwenden, dh. vor Berechnung der Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 wird dem Einkommen ein Betrag von 8.000 € hinzugerechnet.

34 LANDARBEITERFREIBETRAG (§ 104 EStG 1988)

1242

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich oder überwiegend in einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb oder in einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb im Sinne des § 21 EStG 1988 beschäftigt sein. Ist eine Kistenfabrik als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb im Sinne des § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zu werten, so steht auch den dort beschäftigten Arbeitnehmern der Landarbeiterfreibetrag zu (VwGH 7.6.1962, 2497/59). Arbeitnehmer von Lagerhausgenossenschaften haben hingegen keinen Anspruch auf den Landarbeiterfreibetrag. Weitere Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrags ist, dass der Arbeitnehmer der Pensionsversicherung der Arbeiter unterliegt oder nach den Merkmalen seines Dienstverhältnisses unterliegen würde. Der Landarbeiterfreibetrag steht auch beschränkt steuerpflichtigen Land- und Forstarbeitern zu. Der Freibetrag darf nicht gewährt werden, wenn eine vorübergehende Beschäftigung im Sinne des § 69 Abs. 1 EStG 1988 gegeben ist.

1243

Der Freibetrag kann pro Arbeitnehmer nur einmal gewährt werden. Für den Landarbeiterfreibetrag wird kein Freibetragsbescheid ausgestellt (§ 63 Abs. 1 EStG 1988). Er ist somit bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen vom Arbeitgeber "automatisch" (§ 62 Z 9 EStG 1988) oder im Zuge der Veranlagung zu berücksichtigen.

35 INHABER VON AMTSBESCHEINIGUNGEN UND OPFERAUSWEISEN (§ 105 EStG 1988)

1244

Der Freibetrag für die Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweisen steht nur unbeschränkt Steuerpflichtigen zu (vgl. § 102 Abs. 2 Z 3 EStG 1988). Der Freibetrag gilt die speziellen Nachteile ab, die ein Steuerpflichtiger durch eine politische Verfolgung in der Zeit von 1938 bis 1945 erlitten hat (VwGH 17.9.1969, 0406/68). Im Hinblick darauf steht der Freibetrag einem Alleinverdiener, dessen Ehegatte Inhaber einer Amtsbescheinigung oder eines Opferausweises ist, nicht zu. Körperliche Behinderungen sind nicht abgegolten; diese können zusätzlich zu einem Freibetrag gemäß §§ 34 und 35 EStG 1988 führen.

1245

Bezieht der Arbeitnehmer von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn, so darf der Freibetrag insgesamt nur einmal gewährt werden. Es liegt in der Wahl des Arbeitnehmers, bei welchem Arbeitgeber der Freibetrag berücksichtigt wird. Der Freibetrag ist vom Arbeitgeber ohne Freibetragsbescheid "automatisch" zu berücksichtigen (§ 62 Z 10 EStG 1988), wenn eine diesbezügliche Bescheinigung vorgelegt wurde. Andernfalls wird ein Freibetragsbescheid ausgestellt (§ 63 Abs. 1 Z 4 EStG 1988).

36 KINDER, (EHE)PARTNERSCHAFTEN (§ 106 EStG 1988)

1246

Die steuerliche Abgeltung der Kinderlasten erfolgt mit der Gewährung des Kinder- bzw. Unterhaltsabsetzbetrages (§ 33 EStG 1988). Kinder haben daher auf die direkte Besteuerung des Einkommens keinen Einfluss.

Als Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 gelten:

- Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag zusteht, oder
- Kinder, für die dem Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht.

1247

An die Bestimmungen des § 106 EStG 1988 knüpfen sich steuerliche Konsequenzen, wie:

- zusätzlicher Höchstbetrag bei den Sonderausgaben (mindestens drei Kinder) Miteinbeziehung in den begünstigten Personenkreis des § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988,
- Verminderung des Selbstbehaltes bei außergewöhnlichen Belastungen,
- Inanspruchnahme von Freibeträgen gemäß § 35 EStG 1988,
- Gewährung des Alleinverdiener-(Alleinerzieher-)Absetzbetrages,
- höherer Erstattungsbetrag beim Bausparen.

Ist im EStG 1988 von Kindern die Rede, so sind darunter grundsätzlich immer Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 zu verstehen. Ausgenommen sind Kinder im Bereich des § 34 Abs. 8 EStG 1988 und § 107 Abs. 4 EStG 1988; dabei handelt es sich um Kinder im Sinne des bürgerlichen Rechts.

1248

Ehepartner ist eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist. Eine Partnerschaft liegt dann vor, wenn eine eheähnliche Gemeinschaft besteht und gleichzeitig mindestens ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt.

1249

Wird ein Antrag im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG 1988 auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger gestellt (EU-/EWR-Bürger), ist § 106 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

37 MIETZINSBEIHILFEN (§ 107 EStG 1988)

37.1 Hauptmietzins

1250

Folgende Erhöhungen des Hauptmietzinses kommen für einen Abgeltungsbetrag (Mietzinsbeihilfe) in Betracht:

- Erhöhung durch Gericht (Gemeinde),
- gemäß § 7 Mietengesetz oder § 2 Zinsstoppgesetz (Gericht, Gemeinde) auf mehr als das Vierfache des Hauptmietzinses,
- gemäß §§ 18, 18a, 18b und 19 Mietrechtsgesetz - MRG (Gemeinde, Gericht) oder gemäß § 14 Abs. 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz - WGG (Gericht) auf mehr als 0,33 Euro je m² der Nutzfläche,
- Anhebung des Hauptmietzinses nach § 45 MRG idF Mietrechtsnovelle 2001 - MRN 2001, BGBl. I Nr. 161/2001,
- Einhebung eines Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages durch den Vermieter nach § 14d WGG.

1251

Die Entscheidung des Gerichtes (Gemeinde) ist für die Abgabenbehörde bindend. Die Abgabenbehörde ist nicht berechtigt, das Vorliegen einer Mietzinserhöhung als Vorfrage gemäß § 116 Abs. 2 BAO zu beurteilen (VwGH 21.12.1989, 89/14/0203). Eine Gemeinde darf eine für das FA bindende Hauptmietzinserhöhung nur dann bescheinigen, wenn sie über eine Schlichtungsstelle verfügt und diese eine Erhöhung des Hauptmietzinses im Sinne des § 107 Abs. 1 EStG 1988 durchgeführt hat. Folgende Gemeinden verfügen über eine Schlichtungsstelle (Kundmachung BGBl. Nr. 299/1979 idF BGBl. Nr. 131/1981): Graz, Innsbruck, Klagenfurt, Leoben, Linz, Mürzzuschlag, Neunkirchen, Salzburg, St.Pölten, Stockerau, Wien.

1252

Die Mietrechtsnovelle (MRN 2001, BGBl. I Nr. 161/2001) ersetzt für Altverträge ab 1. Jänner 2002 - im Ergebnis ohne betragliche Änderung - die Einhebung des bisherigen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages durch die Anhebung des Hauptmietzinses im Sinne des § 45 MRG idF MRN 2001.

Beträge nach Wirksamwerden der Wertsicherungsklausel im § 16 Abs. 4 MRG, Kundmachung des BMJ, BGBl. II Nr. 296/2006:

Hauptmietzins einschließlich Anhebungsbetrag gemäß § 45 MRG je m² Nutzfläche und Monat in Euro		
	ab 1.10.2006	bis 30.9.2006
Kategorie A	1,93	1,84
Kategorie B	1,46	1,39
Kategorie C und Kategorie D "brauchbar"	0,97	0,92
Kategorie D "nicht brauchbar"	0,73	0,69

1253

Auf Grund der Kundmachung hat sich auch der von der Bauvereinigung einhebbare Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag gemäß § 14d Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz erhöht:

EVB je m^2 Nutzfläche und Monat in Euro		
	ab.1.10.2006	vorher
Grundstufe	0,36	0,35
Erstbezugsdatum liegt zurück		
- länger als 10 Jahre	0,97	0,92
- länger als 20 Jahre	1,46	1,39

1254

Die Erhöhung des Mietzinses hat der Mieter nachzuweisen (Vorlage der Mietzinsabrechnung oder des Zinszettels). Die Sechsmonatsfrist für eine rückwirkende Zuerkennung der Beihilfe beginnt mit Ablauf des Monats, in dem der höhere Mietzins erstmals eingehoben wird.

1255

Hauptmieter, die den normalen (vollen) Mietzins gemäß § 15a Abs. 3 MRG je m² Nutzfläche und Monat zu leisten haben, haben keinen Anspruch auf Beihilfe.

Voraussetzung der Gewährung einer Mietzinsbeihilfe ist die Erhöhung des Hauptmietzinses während des aufrechten Mietverhältnisses (VwGH 27.9.1995, 92/15/0080). Daher kann die Zahlung eines auf freier Vereinbarung beruhenden erhöhten Hauptmietzinses nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Eine zwischen Vermieter und Mieter frei vereinbarte Mietzinserhöhung (zB gemäß § 14 Abs. 2 WGG) ersetzt die Entscheidung des Gerichtes (Gemeinde) nicht, weil der Mehraufwand insoweit nicht zwangsläufig ist. Wird jedoch der Hauptmietzins während des aufrechten Mietverhältnisses im Sinne des § 107 Abs. 3 EStG 1988 erhöht, dann tritt für die Dauer der Zinserhöhung an die Stelle des bisher frei vereinbarten der erhöhte gesetzliche Hauptmietzins, für den bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen eine Mietzinsbeihilfe gewährt werden kann. Die Mietzinsanhebung, die den nach dem Tod des Hauptmieters in den Hauptmietvertrag Eintretenden trifft, ist kein "Erhöhungstatbestand" nach § 107 Abs. 3 EStG 1988 und gibt daher keinen Anspruch auf Mietzinsbeihilfe (VwGH 2.8.2000, 2000/13/0063).

Die Erhöhung des Mietzinses durch Einhebung von Instandhaltungsbeiträgen bzw. einer Erhaltungsrückstellung aufgrund der zum WGG ergangenen Entgeltrichtlinienverordnung ist keine Mietzinserhöhung gemäß § 107 Abs. 3 EStG 1988 (VwGH 1.7.2003, 2002/13/0143).

1256

§ 107 EStG 1988 ist vorbehaltlich des § 107 Abs. 11 EStG 1988 nur auf den Hauptmietzins des Hauptmieters, jedoch nicht auf den Untermietzins des Untermieters anwendbar. Hauptmiete liegt vor, wenn der Mietvertrag mit dem Eigentümer oder Fruchtnießer der Liegenschaft geschlossen wird. Untermiete liegt vor, wenn der Mietvertrag mit Personen geschlossen wird, die ihrerseits nur ein vertragsmäßig eingeräumtes Benützungsrecht haben (§ 2 MRG).

37.2 Umfang der berücksichtigungsfähigen Mehraufwendungen

1257

Die Begünstigung erfasst nur die in den Rz 1250 ff aufgezählten Bestandteile des Mietzinses. Betriebskosten und öffentliche Abgaben, Kosten für eine der gemeinsamen Benützung dienende Anlage des Hauses (zB Personenaufzug, zentrale Wärmeversorgungsanlage, zentrale Waschküche) sowie die Leistung des Entgeltes für Einrichtungsgegenstände können nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

1258

Teile der Wohnung, die an nicht im § 107 Abs. 7 EStG 1988 aufgezählte Personen untervermietet oder zum Gebrauch gegen Entgelt (Kostenbeteiligung) überlassen werden, scheiden bei Berechnung der Mietzinsbeihilfe aus (VwGH 23.3.1988, 86/13/0078). Es

bestehen keine Bedenken, wenn die vom Hauptmieter (Angehörige, Lebensgefährte) und Untermieter (Benutzungsberechtigten) gemeinsam verwendeten Räume nicht aus der Nutzfläche ausgeschieden werden. Auszuscheiden sind sohin nur jene Teile der Wohnung, die zur alleinigen Verwendung durch den Untermieter (Benutzungsberechtigten) bestimmt sind. Das Einkommen der Untermieter (Benutzungsberechtigten) bleibt bei Ermittlung des wirtschaftlichen Einkommens des Hauptmieters unberücksichtigt. Allfällige Einkünfte aus der Untervermietung sind jedoch bei Ermittlung des wirtschaftlichen Einkommens des Hauptmieters zu berücksichtigen.

1259

Eine bloße Kostenbeteiligung des Personenkreises im Sinne des § 107 Abs. 7 EStG 1988 ist nicht als Untervermietung bzw. entgeltliche Nutzungsüberlassung zu werten. Die von diesen Personen benützten Teile der Wohnung scheiden somit nicht aus der Gesamtnutzfläche aus. Das wirtschaftliche Einkommen dieser Personen ist bei Berechnung der Mietzinsbeihilfe heranzuziehen.

1260

Nach § 15 Abs. 2 MRG ist der Vermieter berechtigt, vom Mieter die Umsatzsteuer zu begehren, die vom Mietzins zu entrichten ist. Macht der Vermieter von der Berechtigung Gebrauch, dann ist die auf den Hauptmietzins entfallende Umsatzsteuer bei Berechnung der Mietzinsbeihilfe entsprechend zu berücksichtigen (VwGH 23.3.1988, 86/13/0078). Da davon ausgegangen werden kann, dass im Regelfall die Umsatzsteuer überwälzt wird, ist sie ohne weitere Ermittlungen in die Berechnung der Mietzinsbeihilfe miteinzubeziehen. Der die Beträge des § 107 Abs. 3 EStG 1988 übersteigende Hauptmietzins ist somit um 10% zu erhöhen.

37.3 Antrags(Anspruchs)berechtigter Personenkreis allgemein

1261

Als antragsberechtigte Person kommt stets nur der unbeschränkt steuerpflichtige Hauptmieter (Nutzungsberechtigter einer Genossenschaftswohnung) in Betracht. Das Hauptmietverhältnis muss im Hinblick auf das gesetzliche Erfordernis einer (späteren) Erhöhung grundsätzlich bereits im Zeitpunkt der Mietzinserhöhung bestanden haben (VwGH 21.12.1989, 89/14/0203). Im Falle der Anmietung nach erfolgter Mietzinserhöhung ist die Zahlung des erhöhten Hauptmietzinses einem Mietzins auf Grund freiwilliger Vereinbarung gleichzuhalten, und zwar auch dann, wenn der für den bestimmten Zeitraum erhöhte Hauptmietzins nachträglich vom Gericht (Gemeinde) geändert wird. Gleiches gilt, wenn zwar die Erhöhung zum Zeitpunkt der Anmietung noch nicht erfolgt ist, aber die höheren Kosten bereits bekannt sind (VwGH 22.2.1995, 94/13/0271, 0272). Eine Beihilfe kann erst dann zur

Auszahlung gelangen, wenn für einen neuen Zeitraum eine Mietzinserhöhung durch Gericht (Gemeinde) ausgesprochen wird.

1262

Die betreffende Wohnung muss entweder vom Hauptmieter selbst, einem Angehörigen im Sinne des § 25 BAO oder seinem Lebensgefährten in einer Weise benutzt werden, dass sie als Wohnsitz den Mittelpunkt seiner (ihrer) Lebensinteressen darstellt. Unter Lebensgefährte ist eine Person zu verstehen, die mit dem Hauptmieter dauernd in eheähnlicher Gemeinschaft lebt (vgl. VwGH 15.10.1987, 86/16/0237). Sind mehrere Personen Hauptmieter, dann hat der Antragsteller eine entsprechende Verzichtserklärung der übrigen Hauptmieter beizubringen, da der Abgeltungsbetrag jeweils nur einer Person zugesprochen werden kann. Benützt der Vermieter selbst eine Wohnung, für die ein erhöhter Hauptmietzins im Sinne der Rz 1250 ff eingehoben wird, so gehört auch der Vermieter zum antragsberechtigten Personenkreis (§ 107 Abs. 11 EStG 1988).

1263

Eine Wohnung ist als Mittelpunkt der Lebensinteressen des Hauptmieters oder seiner Angehörigen (Lebensgefährte) anzusehen, wenn sie zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses dieser Personen regelmäßig verwendet wird (Hauptwohnsitz). Durch eine vorübergehende Abwesenheit, wie zB Krankenhaus-, Kuraufenthalt, berufliche Ausbildung, verliert ein Hauptwohnsitz noch nicht seinen Charakter als Mittelpunkt der Lebensinteressen. Eine Person kann jeweils nur einen Hauptwohnsitz haben. Für eine so genannte Zweitwohnung kommt daher eine Beihilfe nicht in Betracht.

37.4 Sonderbestimmung für gesetzlich unterhaltsberechtigte Kinder

37.4.1 Begrenzung der Mietzinsbeihilfe

1264

Sind gesetzlich unterhaltsberechtigte Kinder anspruchsberechtigt, so darf der Abgeltungsbetrag höchstens für eine Nutzfläche von 40 m² gewährt werden. Weiters darf der Abgeltungsbetrag 2,62 Euro je m² der Nutzfläche nicht übersteigen.

1265

Sind gesetzlich unterhaltsberechtigte Kinder Hauptmieter, so ist die Beschränkung auf jeden dieser Hauptmieter anzuwenden. Für diese Personen kommt die Beschränkung auch dann zum Tragen, wenn einer der Hauptmieter ein nicht gesetzlich unterhaltsberechtigtes Kind ist (siehe Beispiel 5, Rz 1286). Hingegen kann nach dem Sinn und Zweck der Regelung die Beschränkung nicht angewendet werden, wenn nach § 107 Abs. 7 EStG 1988 das

wirtschaftliche Einkommen des gesetzlich Unterhaltsverpflichteten in die Berechnung der Beihilfe einzubeziehen ist (siehe Beispiel 6, Rz 1286). Die Bestimmungen betreffend Kürzung um das wirtschaftliche Einkommen werden davon nicht berührt. Die Kürzung ist bei Vorliegen der Voraussetzungen somit auch dann vorzunehmen, wenn bloß 40 m² zu 2,62 Euro abgegolten werden.

37.4.2 Gesetzlich unterhaltsberechtigte Kinder

1266

Die gesetzliche Unterhaltsberechtigung ist nach den §§ 140 ff ABGB zu beurteilen. Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 sind jedenfalls gesetzlich unterhaltsberechtigt. Die Begrenzung betrifft hauptsächlich Kinder, die während der Ausbildungszeit (Hochschule, höhere Schule, Lehrlingsausbildung und dgl.) Hauptmieter einer eigenen Wohnung sind.

1267

Die gesetzliche Unterhaltsberechtigung kann auch gegeben sein, wenn für die Kinder keine Familienbeihilfe gewährt wird. Dies folgt daraus, dass die Eltern verpflichtet sind, das Hochschulstudium zu finanzieren, wenn das Kind die zum Studium erforderlichen Fähigkeiten besitzt, das Studium ernst und zielstrebig betreibt und den Eltern die Kostentragung nach ihren Einkommens- und Vermögensverhältnissen zumutbar ist. Die Verpflichtung der Eltern endet mit der Selbsterhaltungsfähigkeit des Kindes (vgl. zB VwGH 18.2.1986, 85/14/0097).

1268

Der gesetzliche Unterhaltsanspruch von verheirateten Kindern (Studentenehe) und von geschiedenen Kindern ist in Anlehnung an § 5 Abs. 3 FLAG 1967 (FLAG-DR Abschnitt 05.03) festzustellen.

37.4.3 Mehrere Personen in einer Wohnung

1269

Hauptmieter sind ausschließlich mehrere gesetzlich unterhaltsberechtigte Kinder: Sind mehrere unterhaltsberechtigte Kinder Hauptmieter, dann ist die Nutzflächenbegrenzung von 40 m² pro Hauptmieter anzusetzen. Denn anspruchsberechtigt ist jeder Hauptmieter, den Antrag kann aus verwaltungsökonomischen Gründen nur einer der Hauptmieter stellen (siehe Beispiel 3, Rz 1286).

1270

Hauptmieter ist ein gesetzlich unterhaltsberechtigtes Kind: Ein naher Angehöriger, der gegenüber dem Hauptmieter nicht gesetzlich unterhaltsverpflichtet ist, lebt ohne Hauptmieterstellung in der Wohnung. Anspruchsberechtigt ist nur der Hauptmieter. Die abzugeltende Nutzfläche ist mit 40 m² zu höchstens 2,62 Euro begrenzt. Das wirtschaftliche

Einkommen des Hauptmieters und nahen Angehörigen führt unter Berücksichtigung der Erhöhung der Einkommensgrenzen gegebenenfalls zur Kürzung des Abgeltungsbetrages.

1271

Zwei Hauptmieter: Der eine ist ein gesetzlich unterhaltsberechtigtes Kind, der andere ist der nicht gesetzlich unterhaltsberechtigte Lebensgefährte. Beide sind anspruchsberechtigt. Gleichgültig, wer den Antrag stellt, kommt die Begrenzung für die ersten 40 m² zu höchstens 2,62 Euro für das unterhaltsberechtigte Kind zur Anwendung; für die restliche Nutzfläche besteht keine Beschränkung (siehe Beispiel 5, Rz 1286).

1272

Hauptmieter ist ein gesetzlich unterhaltsberechtigtes Kind, ein Teil der Wohnung wird fremden Personen zur Nutzung überlassen: Der zur Nutzung überlassene Teil scheidet im Sinne der Rz 1260 aus der Nutzfläche aus (siehe Beispiel 4, Rz 1286).

37.5 Einkommen

1273

Eine Mietzinsbeihilfe steht nur insoweit zu, als das wirtschaftliche Einkommen des Hauptmieters, seiner in der Wohnung lebenden Angehörigen (Lebensgefährte) und von in der Wohnung lebenden weiteren Hauptmietern zusammen den Betrag von 7.300 Euro jährlich nicht übersteigt. Dieser Betrag erhöht sich für den ersten in der Wohnung lebenden nahen Angehörigen, Lebensgefährten oder Mithauptmieter um 1.825 Euro und für jeden weiteren um je 620 Euro. Übersteigt das wirtschaftliche Einkommen der zu berücksichtigenden Personen die maßgebliche Einkommensgrenze, so wird der Abgeltungsbetrag um den übersteigenden Betrag gekürzt. Das Einkommen des antragstellenden Hauptmieters ist bei Ermittlung des wirtschaftlichen Einkommens auch dann zu berücksichtigen, wenn er selbst die betreffende Wohnung nicht benutzt. Für die Erhöhungsbeträge ist es unmaßgeblich, ob die im § 107 Abs. 7 EStG 1988 aufgezählten Mitbewohner über ein eigenes Einkommen verfügen oder nicht.

1274

Maßgebend ist das wirtschaftliche Einkommen im Sinne des § 107 Abs. 8 EStG 1988, und zwar bei lohnsteuerpflichtigen Personen das wirtschaftliche Einkommen des letztvorangegangenen Kalenderjahres, und bei zur Einkommensteuer veranlagten Personen das durchschnittliche wirtschaftliche Einkommen der drei letztveranlagten Kalenderjahre.

1275

Bei nicht zur Einkommensteuer veranlagten Personen (Lohnsteuerpflichtige) wird das wirtschaftliche Einkommen zweckmäßigerweise folgendermaßen berechnet:

Bruttobezüge abzüglich Werbungskosten und Sonderausgaben (ausgenommen Genussscheine und junge Aktien) und gegebenenfalls Opferausweis-Freibetrag gemäß § 105 EStG 1988. Bei zur Einkommensteuer veranlagten Personen ist das nach den Einkommensteuerbescheiden veranlagte Einkommen im Sinne des § 107 Abs. 8 EStG 1988 auf das durchschnittliche wirtschaftliche Einkommen umzurechnen. Von den steuerfreien Einkünften zählen folgende nicht zum wirtschaftlichen Einkommen:

Hilflosenzuschüsse(-zulagen), Pflege- und Blindenzulagen(gelder, -beihilfen), Familienbeihilfen (§ 3 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) und bei Auslandsbeamten die Kaufkraftausgleichszulage, die Auslandsverwendungszulage gemäß § 21 Gehaltsgesetz 1956 sowie Kostenersätze und Entschädigungen für den Heimaturlaub oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersätze und Entschädigungen auf Grund von Dienst(besoldungs)ordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988).

Im übrigen gehören zum Einkommen nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 und damit zum wirtschaftlichen Einkommen zum Beispiel auch endbesteuerte Sparbuch- und Wertpapierzinsen, Schadensrenten (VwGH 29.1.2003, 99/13/0188), weiters gemäß §§ 67 bis 69 EStG 1988 versteuerte Einkünfte sowie Einkünfte, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder gemäß § 103 EStG 1988 oder gemäß § 48 BAO im Inland nicht erfasst werden.

Unterhaltsleistungen (Alimente und dgl.) stellen im Hinblick auf § 29 Z 1 EStG 1988 beim Empfänger keine Einkünfte dar.

37.6 Formerfordernisse (Nachweise)

1276

Der Antrag auf Abgeltung der außergewöhnlichen Belastung ist bei dem Finanzamt einzubringen, das für die Erhebung der Einkommensteuer des Antragstellers zuständig ist. Folgende Unterlagen sind anzuschließen:

1277

- Im Falle der Entscheidung des Gerichtes (Gemeinde) ist die Hauptmietzinserhöhung vom Gericht (Gemeinde) unter Verwendung des Antragsformulars Lager Nr. Mzb 1, Seite 2, zu bescheinigen. Aus der Bescheinigung sind insbesondere die topografische Bezeichnung der Wohnung (Türnummer) des Antragstellers, die zeitliche Dauer der Mietzinserhöhung sowie jener Teilbetrag zu entnehmen, um den der erhöhte Hauptmietzins das Vierfache des gesetzlichen Hauptmietzinses oder 0,33 Euro je m² der Nutzfläche übersteigt. Können Anträge mangels Vorliegen rechtskräftiger Entscheidungen der Gerichte

(Schlichtungstellen) vorerst nicht bearbeitet werden, sind darüber die Antragsteller schriftlich zu verständigen.

1278

- Im Falle der Anhebung nach § 45 MRG idF MRN 2001 oder Einhebung eines Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages ist das schriftliche Anhebungsbegehren des Vermieters bzw. die schriftliche Aufforderung des Vermieters zur Entrichtung des Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages vorzulegen mit folgenden Angaben: Hauptmietereigenschaft des Antragstellers, topografische Bezeichnung seiner Wohnung (Türnummer), Ausstattungskategorie seiner Wohnung im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages, Höhe des bisher zu entrichtenden Hauptmietzinses, Nutzfläche der Wohnung, Höhe des Erhaltungsbeitrages und Zeitpunkt, ab dem dieser zu entrichten ist.

1279

- Weiters ist ein Nachweis darüber zu erbringen, dass und seit wann der Antragsteller Mieter der betreffenden Wohnung ist. Dieser Nachweis kann unterbleiben, wenn die Bescheinigung des Gerichtes (Gemeinde) oder die schriftliche Aufforderung des Vermieters bereits einen entsprechenden Vermerk enthält.

1280

- Einkommensnachweis: Bei lohnsteuerpflichtigen Personen ein (die) Lohnzettel für das letztvergangene Kalenderjahr; Lohn-, Gehalts- oder Pensionsabschnitte reichen aus, wenn sie genügend Aufschluss über die Einkommensverhältnisse geben. Bei zur Einkommensteuer veranlagten Personen die Einkommensteuerbescheide für die drei letztveranlagten Kalenderjahre. Diese sind auch dann maßgebend, wenn sie noch nicht rechtskräftig sind.

1281

- Wird für die Wohnung Wohnbeihilfe gewährt, so ist der Wohnbeihilfenbescheid dem Antrag anzuschließen.

37.7 Berechnung und bescheidmäßige Festsetzung allgemein

1282

Der Abgeltungsbetrag ist bescheidmäßig in Höhe jenes Betrages festzusetzen, um den der erhöhte Hauptmietzins das Vierfache des gesetzlichen Hauptmietzinses bzw. 0,33 Euro je m² der Nutzfläche übersteigt. Übersteigt das wirtschaftliche Einkommen der zu berücksichtigenden Personen insgesamt den maßgebenden Grenzbetrag, dann ist der Abgeltungsbetrag um den übersteigenden Betrag zu kürzen.

1283

Werden Wohnbeihilfen gewährt (zB Förderung durch ein Bundesland nach der landesgesetzlichen Wohnbauförderung und Wohnhaussanierung), so ist die Wohnbeihilfe (netto) grundsätzlich vom erhöhten Hauptmietzins abzuziehen, wenn sie sich auch auf den von der Mietzinsbeihilfe erfassten Hauptmietzins erstreckt. Beihilfen, die auch Betriebskosten abgelten, sind nicht vom erhöhten Hauptmietzins abzuziehen (zB Mietbeihilfe nach dem Wiener Sozialhilfegesetz, LGBl. Nr. 11/1973).

1284

Der Abgeltungsbetrag ist auf einen vollen Centbetrag ab- oder aufzurunden. Hiebei werden Beträge unter 0,5 Cent abgerundet, Beträge ab 0,5 Cent aufgerundet (§ 204 BAO).

Beispiel:

20,183 Euro = abgerundet 20,18 Euro.

20,185 Euro = aufgerundet 20,19 Euro.

Beträgt der Abgeltungsbetrag nicht mehr als 2,18 Euro, so ist der Antrag abzuweisen. Im Bescheid ist auf diesen Umstand hinzuweisen.

1285

Der Abgeltungsbetrag darf nur von dem Monat an flüssig gemacht werden, in dem die Voraussetzungen hiefür erfüllt sind. Der Antrag muss binnen sechs Monaten nach Ablauf des Monates, in dem der erhöhte Hauptmietzins erstmals beim Hauptmieter eingehoben wird, gestellt werden. Wird der Antrag erst nach Ablauf dieser Frist gestellt, so ist der Abgeltungsbetrag erst von dem Monat an flüssig zu machen, in dem er beantragt wird. In diesem Fall kommt es sohin zu keiner rückwirkenden Festsetzung des Abgeltungsbetrages.

Beispiel 1:

(Alleinstehender)

Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag, Nutzfläche 100 m².

Der 0,33 Euro je m² Nutzfläche übersteigende Hauptmietzins beträgt monatlich 0,99 Euro ohne Umsatzsteuer (1,32 Euro abzüglich 0,33 Euro), insgesamt:
0,99 Euro × 100 = 99 Euro + 10% USt = 108,90 Euro.

Bruttopension jährlich	*6.481 Euro*
SV-Beiträge	*- 218 Euro*
Sonderausgabenpauschale	*- 60 Euro*
Wirtschaftliches Einkommen	*6.203 Euro*

Das Einkommen übersteigt nicht die Einkommensgrenze von 7.300 Euro. Die Beihilfe kommt im höchstzulässigen Ausmaß zur Auszahlung (108,90 Euro).

20% des wirtschaftlichen Einkommens betragen 1.240,60 Euro. Steigt in einem der Folgejahre das im Bescheid ausgewiesene Einkommen auf über 7.443,60 Euro (6.203,00 Euro + 1.240,60 Euro), hat der Beihilfenempfänger dem FA Mitteilung zu machen.

Beispiel 2:

(Ehepartner)

Der 0,33 Euro je m² Nutzfläche übersteigende Hauptmietzins beträgt einschließlich Umsatzsteuer monatlich insgesamt	*22,24 Euro*

Bruttopension jährlich	*9.790 Euro*	
Sparbuchzinsen	*+ 209 Euro*	
SV-Beiträge	*- 440 Euro*	
Sonderausgaben	*- 290 Euro*	
Wirtschaftliches Einkommen	*9.269 Euro*	

Die Einkommensgrenze beträgt			
Hauptmieter *Mitbewohner*	*7.300 Euro* *1.825 Euro*	*- 9.125 Euro* *144 Euro*	
Das den Grenzbetrag übersteigende Einkommen (144 Euro) beträgt umgerechnet auf einen Monatsbetrag			*- 12,00 Euro*
Die Beihilfe beträgt			*10,24 Euro*

20% des wirtschaftlichen Einkommens betragen 1.853,80 Euro. Steigt in einem der Folgejahre das im Bescheid ausgewiesene Einkommen auf über 11.122,80 Euro (9.125 Euro + 1.853,80 Euro), dann hat der Beihilfenempfänger dem FA Mitteilung zu machen.

Beispiel 3:

(Ehepartner mit verdienendem Kind)

Der 0,33 Euro je m² Nutzfläche übersteigende Hauptmietzins beträgt einschließlich Umsatzsteuer monatlich insgesamt	*66,71 Euro*

Jährliche Bruttolöhne des	*14.664 Euro*	

Hauptmieters und seines in der Wohnung lebenden Kindes		
SV-Beiträge	*- 1.453 Euro*	
Werbungskostenpauschale	*- 264 Euro*	
Sonderausgaben	*- 730 Euro*	
Wirtschaftliches Einkommen	*12.217 Euro*	

Die Einkommensgrenze beträgt			
Hauptmieter *1. Mitbewohner* *2. Mitbewohner*	*7.300 Euro* *+ 1.825 Euro* *+ 620 Euro*	*- 9.745 Euro*	
		2.472 Euro	
Das den Grenzbetrag übersteigende Einkommen (2.472 Euro) beträgt umgerechnet auf einen Monatsbetrag			*206 Euro*
In diesem Beispiel gibt es keine Beihilfe			*0 Euro*

37.8 Berechnung bei gesetzlich unterhaltsberechtigten Kindern

Der erhöhte Hauptmietzins (ohne USt) pro m² und Monat ist um 0,33 Euro zu kürzen und der Differenzbetrag um 10% USt zu erhöhen. Liegt der so errechnete Betrag über 2,62 Euro, ist bei Berechnung der Beihilfe von 2,62 Euro auszugehen; liegt der Betrag darunter, dann vom niedrigeren Betrag.

1286

Beispiel 1:

Hauptmieter ist ein gesetzlich unterhaltsberechtigtes Kind, sonst keine Mitbenutzer der Wohnung. Erhöhter Hauptmietzins netto 2,91 Euro pro m² und Monat. Wohnnutzfläche 60 m².

Wirtschaftliches Einkommen unter 7.300 Euro.

2,91 Euro

- 0,33 Euro

2,58 Euro + 10% = 2,84 Euro, höchstens 2,62 Euro

Daher: 2,62 Euro × 40 = 104,80 Euro.

Beispiel 2:

Hauptmieter ist ein gesetzlich unterhaltsberechtigtes Kind, sonst keine Mitbenutzer der Wohnung. Erhöhter Hauptmietzins netto 2,62 Euro pro m² und Monat. Wohnnutzfläche 30 m².

Wirtschaftliches Einkommen unter 7.300 Euro.

2,62 Euro

- 0,33 Euro

2,29 Euro + 10% = 2,52 Euro × 30 = 75,60 Euro

Beispiel 3:

Hauptmieter sind zwei gesetzlich unterhaltsberechtigte Kinder, sonst keine Mitbenutzer. Erhöhter Hauptmietzins netto 3,27 Euro pro m² und Monat. Wohnnutzfläche 90 m².

Wirtschaftliches Einkommen der beiden Hauptmieter zusammen unter 7.300 Euro.

2,62 Euro× 80 (2 × 40) = 209,60 Euro.

Beispiel 4:

a) Hauptmieter ist ein gesetzlich unterhaltsberechtigtes Kind. Erhöhter Hauptmietzins netto 2,62 Euro pro m² und Monat. Wohnnutzfläche 40 m², davon sind 20 m² fremden Personen zur Nutzung überlassen, daher sind bloß 20 m² begünstigt.

2,29 Euro (siehe Beispiel 2) × 20 = 45,80 Euro.

b) Hauptmieter ist ein gesetzlich unterhaltsberechtigtes Kind. Erhöhter Hauptmietzins netto 3,63 Euro pro m² und Monat. Wohnnutzfläche 100 m², davon 50 m² fremden Personen überlassen: Auszugehen daher von 50 m², davon höchstens 40 m².

2,62 Euro × 40 = 104,80 Euro

Beispiel 5:

Zwei Hauptmieter: Der eine ist ein gesetzlich unterhaltsberechtigtes Kind, der andere sein nicht gesetzlich unterhaltsberechtigter Lebensgefährte. Erhöhter Hauptmietzins netto 8,72 Euro pro m² und Monat. Wohnnutzfläche 90 m².

Wirtschaftliches Einkommen der beiden Hauptmieter zusammen 9.956 Euro.

Gesetzlich unterhaltsberechtigtes Kind

höchstens 2,62 Euro × 40	*104,80 Euro*

Lebensgefährte

8,72 Euro *- 0,33 Euro*	*+ 461,50 Euro*

8,39 Euro	*+ 10% = 9,23 Euro × 50*	
		566,30 Euro
9.956 Euro *-7.300 Euro* *-1.825 Euro*	*Wirtschaftliches Einkommen* *Hauptmieter* *Mitbewohner*	
831 Euro	*davon 1/12*	*-69,25 Euro*
Beihilfe		*497,05 Euro*

Beispiel 6:

Hauptmieter ist ein gesetzlich unterhaltsberechtigtes Kind. Der gesetzlich unterhaltsverpflichtete Vater lebt mit oder ohne Hauptmieterstellung in der Wohnung (§ 107 Abs. 7 EStG 1988). Unabhängig davon, wer den Antrag stellt, ist bei Berechnung der Beihilfe die Beschränkung des § 107 Abs. 4 EStG 1988 dritter Satz nicht anzuwenden.

37.9 Dauer der Zuerkennung, Anspruchsüberprüfung, Einstellung, Herabsetzung, Rückforderung

1287

Der Abgeltungsbetrag darf nur von dem Monat an flüssig gemacht werden, in dem die Voraussetzungen hiefür erfüllt sind. Der Antrag muss binnen sechs Monaten nach Ablauf des Monates, in dem der erhöhte Hauptmietzins erstmals beim Hauptmieter eingehoben wird, gestellt werden. Wird der Antrag erst nach Ablauf dieser Frist gestellt, so ist der Abgeltungsbetrag erst von dem Monat an flüssig zu machen, in dem er beantragt wird. In diesem Fall kommt es sohin zu keiner rückwirkenden Festsetzung des Abgeltungsbetrages.

Beispiel 1:

(Alleinstehender)

Nutzfläche 100 m².

Der 0,33 Euro je m² Nutzfläche übersteigende Hauptmietzins beträgt monatlich 0,99 Euro ohne Umsatzsteuer (1,32 Euro abzüglich 0,33 Euro), insgesamt:
0,99 Euro × 100 = 99 Euro + 10% USt = 108,90 Euro.

Bruttopension jährlich	*6.481 Euro*
SV-Beiträge	*- 218 Euro*

Sonderausgabenpauschale	*- 60 Euro*
Wirtschaftliches Einkommen	*6.203 Euro*

Das Einkommen übersteigt nicht die Einkommensgrenze von 7.300 Euro. Die Beihilfe kommt im höchstzulässigen Ausmaß zur Auszahlung (108,90 Euro).

20% des wirtschaftlichen Einkommens betragen 1.240,60 Euro. Steigt in einem der Folgejahre das im Bescheid ausgewiesene Einkommen auf über 7.443,60 Euro (6.203 Euro + 1.240,60 Euro), hat der Beihilfenempfänger dem FA Mitteilung zu machen.

1288

Gemäß § 107 Abs. 10 EStG 1988 führt eine Änderung der Einkommensverhältnisse nur dann zu einer Einstellung (Herabsetzung) der Beihilfe, wenn sich das Einkommen des Hauptmieters und der zu berücksichtigenden Personen insgesamt um mehr als 20% erhöht hat. Aus dieser Bestimmung ist abzuleiten, dass das der Berechnung der Beihilfe zu Grunde gelegte wirtschaftliche Einkommen (§ 107 Abs. 6 EStG 1988) unverändert auch den Verlängerungsbescheiden solange zugrundezulegen ist, als die 20% Grenze nicht überschritten wird.

Beispiel:

Schlichtungsstelle der Gemeinde fällt befristete, ohne zeitliche Unterbrechung fortlaufende Entscheidungen: 1.4.1999 bis 31.12.1999, 1.1.2000 bis 30.6 2000, 1.7.2000 bis 31.12.2000 usw.: Für die Berechnung der 20-prozentigen Toleranzgrenze ist bei Lohnsteuerpflichtigen das wirtschaftliche Einkommen 1998 maßgebend und zwar nicht nur für die erste Entscheidung, sondern auch für die Anschlussentscheidung.

1289

Wird wegen Übersteigens der 20-prozentigen Toleranzgrenze und gegebenenfalls auch der Einkommensgrenze die Beihilfe neu berechnet, ist das dem neuen Bescheid zugrundegelegte wirtschaftliche Einkommen neue Basis für die 20-prozentige Toleranzgrenze.

1290

Bei bestimmten Voraussetzungen wird die Bewilligung zur Einhebung eines erhöhten Hauptmietzinses vom Gericht (Gemeinde) widerrufen und der Vermieter verpflichtet, die von den Mietern des Hauses entrichteten erhöhten Hauptmietzinse zurückzuerstatten. Ferner hat der Vermieter nach § 14d Abs. 7 WGG die Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge, wenn diese innerhalb der Frist von zehn Kalenderjahren nicht zweckentsprechend verwendet werden, zurückzuerstatten. In diesen Fällen hat eine Rückforderung der Mietzinsbeihilfen zu erfolgen (§ 107 Abs. 10 EStG 1988). Eine Rückzahlungsverpflichtung für die Mietzinsbeihilfen tritt jedoch nur dann ein, wenn die Rückzahlung durch den Vermieter an den

Beihilfenbezieher bzw. einen Angehörigen (Mitmieter usw.) erfolgt, nicht hingegen, wenn an einen nachfolgenden Mieter rückgezahlt wird.

1291

Fallen die Anspruchsvoraussetzungen wegen Todesfalles des Hauptmieters weg, dann ist ab dem auf den Todestag folgenden Monat die Beihilfe einzustellen. Wird die Wohnung oder der Mittelpunkt der Lebensinteressen in dieser Wohnung wegen endgültiger Übersiedlung zB ins Alters(Senioren-, Pflege)heim aufgegeben, so bestehen im Hinblick auf die bei der Wohnungsräumung auftretenden Schwierigkeiten keine Bedenken, die Mietzinsbeihilfe für das auf die Übersiedlung folgende Monat letztmalig noch auszuzahlen, sofern der übersiedelnde Hauptmieter während dieser Zeit für die Wohnung den erhöhten Hauptmietzins zu bezahlen hat.

38 ANMELDUNG DES ARBEITNEHMERS (§ 128 EStG 1988)

1292

Bei Antritt des Dienstverhältnisses hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber unter Vorlage einer amtlichen Urkunde, die geeignet ist, seine Identität nachzuweisen, folgende Daten bekannt zu geben:

- Name,
- Versicherungsnummer gemäß § 31 ASVG (wurde eine solche nicht vergeben, ist das Geburtsdatum anzuführen),
- Wohnsitz.

39 BAUSPAREN (§ 108 EStG 1988)

39.1 Voraussetzungen (§ 108 Abs. 1 EStG 1988)

39.1.1 Begünstigter Personenkreis

1293

Bausparer ist, wer mit der Bausparkasse einen Bausparvertrag abschließt. Voraussetzung für eine Bausparbegünstigung ist die unbeschränkte Steuerpflicht, nicht hingegen, dass der Bausparer in Österreich Einkommensteuer (Lohnsteuer) bezahlt. Angehörige ausländischer diplomatischer oder berufskonsularischer Vertretungen, die wie beschränkt Einkommensteuerpflichtige zu behandeln sind, können von der Bestimmung des § 108 EStG 1988 keinen Gebrauch machen. Personen, die dem Grunde nach unbeschränkt steuerpflichtig sind, aber nur steuerfreie Einkünfte im Sinne des § 3 EStG 1988 bzw. andere steuerfreie Einkünfte (zB Amtssitzabkommen) beziehen, steht die Bausparbegünstigung zu.

Lautet ein Bausparvertrag auf zwei oder mehrere Personen (Ehegatten, Kinder), dann kann eine Steuererstattung nur erfolgen, wenn sämtliche Personen unbeschränkt steuerpflichtig sind.

39.1.2 Art der Förderung

1294

Für Beiträge an eine Bausparkasse, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat, wird auf Antrag Einkommensteuer (Lohnsteuer) erstattet. Die Erstattung erfolgt mit einem Pauschbetrag, der sich nach einem Prozentsatz der geleisteten Beiträge bemisst. Der Prozentsatz wird jährlich vom Bundesminister für Finanzen bis 30. November für das Folgejahr festgesetzt und im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemacht. Er darf nicht weniger als 3 Prozentpunkte und nicht mehr als 8 Prozentpunkte betragen. Die Erstattung steht dem Steuerpflichtigen jeweils nur für einen Bausparvertrag zu.

Beträgt die förderbare Beitragsleistung ein Mehrfaches von 1.000 Euro ((Ehe)Partner, Kinder), dann kann eine Steuererstattung nur erfolgen, wenn sämtliche Personen unbeschränkt steuerpflichtig sind.

39.1.3 Bausparkassen in Österreich

1295

Folgende Bausparkassen verfügen derzeit über eine Konzession zum Geschäftsbetrieb im Inland:

- Allgemeine Bausparkasse reg. Gen.m.b.H.,

- Bausparkasse der österreichischen Sparkassen AG,
- Bausparkasse Wüstenrot AG,
- Raiffeisen Bausparkasse Gesellschaft m.b.H.

39.2 Bemessungsgrundlage (§ 108 Abs. 2 EStG 1988)

39.2.1 Höhe der Bemessungsgrundlage (= förderbare Beitragsleistung - § 108 Abs. 2 EStG 1988)

1296

Eine Steuererstattung erfolgt für Beitragsleistungen bis zu 1.000 Euro jährlich. Erhöhungsbeträge bis zu 1.000 Euro jährlich können für den unbeschränkt steuerpflichtigen (Ehe)Partner und für jedes Kind im Sinne des § 106 EStG 1988 geltend gemacht werden, wenn diese Personen keine eigenen Abgabenerklärungen abgegeben haben.

Beitragszahlungen für Vorjahre sind nicht zulässig (BGBl. II Nr. 515/1999). Beitragsvorauszahlungen für künftige Kalenderjahre sind seit Inkrafttreten des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1987 zulässig. Es ist somit nicht Voraussetzung, dass die Beitragsleistung im jeweiligen Kalenderjahr, für das die Bausparprämie gutgeschrieben wird, erfolgt.

1297

Die Erhöhungsbeträge können nur dann in Anspruch genommen werden, wenn diesen Personen im selben Kalenderjahr auf Grund einer eigenen Abgabenerklärung keine Erstattungsbeträge zustehen oder wenn diese Personen nicht im selben Kalenderjahr in der Abgabenerklärung eines anderen Steuerpflichtigen für einen Erhöhungsbetrag zu berücksichtigen sind.

Eltern können Erhöhungsbeträge für ihre Kinder geltend machen, nicht aber Kinder für ihre Eltern.

1298

Die Erstattung der Bausparprämie steht jeweils nur für einen Bausparvertrag zu und zwar auch dann, wenn bei einem Bausparvertrag die Höchstbemessungsgrundlage von 1.000 Euro nicht voll ausgeschöpft wurde. Läuft hingegen ein Bausparvertrag während des Kalenderjahres aus, kann ab diesem Zeitpunkt für einen weiteren Bausparvertrag eine Abgabenerklärung abgegeben werden, sofern beim ersteren die Prämienbegünstigung beendet wurde. Es kann aber auch in diesem Fall die Erstattung nur für eine Bemessungsgrundlage von insgesamt 1.000 Euro erfolgen.

1299

Die Prämienbegünstigung vervielfacht sich entsprechend der Anzahl der mitberücksichtigten Personen. (Ehe)Partner und Kinder, für die ein Steuerpflichtiger einen Erhöhungsbetrag beansprucht hat, können für das selbe Kalenderjahr keine Bausparprämie geltend machen. Sie können jedoch erklären, dass die für sie aus dem bestehenden Bausparvertrag in Anspruch genommenen Erhöhungsbeträge dem Steuerpflichtigen ab dem Folgejahr nicht mehr zustehen sollen. Diese Erklärung ist auf dem amtlichen Vordruck bis 30. November bei der Abgabenbehörde im Wege der Bausparkasse abzugeben. Die Abwicklung erfolgt im Wege der zuständigen Bausparkasse. Die Bausparkasse hat den Steuerpflichtigen binnen 2 Wochen durch Übermittlung der Durchschrift des amtlichen Vordruckes vom Wegfall der Erhöhungsbeträge zu verständigen.

39.2.2 Wegfall von Erhöhungsbeträgen

1300

Ändern sich die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Erhöhungsbeträgen (zB weil für ein Kind im Sinne des § 106 EStG 1988 kein Kinderabsetzbetrag mehr zusteht), ist dies der Bausparkasse mitzuteilen. Der Anspruch auf den Erhöhungsbetrag erlischt bei Wegfall der Familienbeihilfe (Kind im Sinne des § 106 EStG 1988) mit 1. Jänner des Folgejahres. Der Wegfall der Familienbeihilfe ist binnen Monatsfrist zu melden.

1301

Macht ein Steuerpflichtiger Erhöhungsbeträge für Kinder geltend und schließen diese selber Bausparverträge ab, ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige zivilrechtlich zur Vertretung (vgl. § 80 BAO, § 83 BAO) befugt war. Ist dies der Fall, hat jeweils der erste Antrag auf Erstattung Gültigkeit.

39.2.3 Auflösung des Bausparvertrages

1302

Die steuerliche Bindungsfrist eines prämienbegünstigten Bausparvertrages beträgt 6 Jahre ab Vertragsabschluss. Im Jahr der Auflösung des Bausparvertrages (Rückzahlung des gesamten oder auch nur eines Teiles des Guthabens) besteht nur ein aliquoter Prämienanteil für volle Kalendermonate. Erfolgt die Auflösung des Bausparvertrages zB am 10. September, so steht die Prämienbegünstigung für 8 Monate zu. Zur vorzeitigen Auflösung siehe Rz 1314 ff.

Randzahl 1303: *entfällt*

39.2.4 Ermittlung der Prämie

1304

Die Bausparprämie wird jedes Jahr für das folgende Kalenderjahr (Prämienjahr) neu festgelegt. Berechnungsjahr ist jenes Jahr, in dem die Berechnung für das Folgejahr erfolgt.

Die Berechnung erfolgt folgendermaßen:

Es wird ein Durchschnitt der monatlichen Sekundärmarktrenditen anhand eines zwölfmonatigen Beobachtungszeitraumes ermittelt. Dieser Zeitraum umfasst die ersten drei Quartale des Berechnungsjahres sowie das letzte Quartal des vorhergehenden Kalenderjahres. Durch die monatlichen Sekundärmarktrenditen könnten sich Prämienschwankungen zwischen 3% und 8% ergeben. Der auf Grund des Beobachtungszeitraumes errechnete Prämiensatz wird vom Bundesminister für Finanzen bis zum 30. November eines jeden Berechnungsjahres festgesetzt und im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemacht.

Im Hinblick darauf, dass die Bausparprämie keiner Einkommensteuerpflicht, auch nicht der Kapitalertragsteuer bzw. Endbesteuerung unterliegt, wird an eine um 25% verminderte Sekundärmarktrendite also um die nach rechnerischem Abzug der Kapitalertragsteuer verbleibende Rendite angeknüpft. Nach Ermittlung des Nettodurchschnittswertes wird ein Faktor von 0,8 zugeschlagen. Schließlich wird eine Auf- oder Abrundung auf einen halben Prozentpunkt nach kaufmännischen Rundungsgrundsätzen vorgenommen.

Höhe der Bausparprämie:

Jahr	Prozentsatz	Höchstbetrag	Höchstprämie	AÖF
2000	3,5%	1.000 Euro	35 Euro / 481,61 Schilling	Nr. 268/1999
2001	4,5%	1.000 Euro	45 Euro / 619,21 Schilling	Nr. 220/2000
2002	4,5%	1.000 Euro	45 Euro	Nr. 257/2001
2003	4,0%	1.000 Euro	40 Euro	Nr. 20/2003
2004	3,5%	1.000 Euro	35 Euro	Nr. 220/2003
2005	3,5%	1.000 Euro	35 Euro	Nr. 265/2004
2006	3%	1.000 Euro	30 Euro	Nr. 247/2005
2007	3,5%	1000 Euro	35 Euro	Nr. 287/2006
2008	4%	1000 Euro	40 Euro	Nr. xxx/2007

39.3 Erstattung der Prämie (§ 108 Abs. 3 EStG 1988)

39.3.1 Antrag auf Erstattung der Prämie (§ 108 Abs. 3 EStG 1988)

1305

Der Abgabepflichtige hat die Erstattung der Prämie auf dem amtlichen Vordruck (Abgabenerklärung Lg. Nr. 108) zu beantragen. Gemäß § 2 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005 gilt die im Anhang 1 zur VO kundgemachte Abgabenerklärung als amtlicher Vordruck.

Der Antrag auf Prämienerstattung (Abgabenerklärung) ist gleichzeitig mit dem Antrag auf Abschluss des Bausparvertrages bei der Bausparkasse zu stellen. Die Abgabenerklärung verbleibt bei der Bausparkasse.

Eine spätere Abgabe der Abgabenerklärung ist nicht zulässig, da für den prämienbegünstigten Bausparvertrag die Abgabe der Erklärung Voraussetzung ist.

Wird der Antrag auf Abschluss eines Bausparvertrages elektronisch gestellt, kann auch der Antrag auf Erstattung der Bausparprämie elektronisch gestellt werden (§ 2 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005).

1306

Die Bausparkasse hat einmal jährlich bis 15. Jänner des Folgejahres den Antrag auf Prämienerstattung an das Finanzamt Wien 1/23 zu stellen. Die Anweisung der Bausparprämie an die Bausparkasse hat so zeitgerecht zu erfolgen, dass sie mit 31. Jänner dort einlangt.

Korrekturmeldungen können ein Mal jährlich bis 30. Juni des Folgejahres übermittelt werden (§ 3 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005).

39.3.2 Abgabenerklärung

1307

Für die Anforderung des zu erstattenden Steuerbetrages (Bausparprämie) hat die Bausparkasse im Wege des Datenträgeraustausches oder der automationsunterstützten Datenübermittlung folgende Daten auf Grund der Abgabenerklärung zu übermitteln (§ 5 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005):

- Bezeichnung der Bausparkasse,
- Nummer des Bausparvertrages,
- Name des Abgabepflichtigen,

- Sozialversicherungsnummer des Abgabepflichtigen (wurde keine Versicherungsnummer vergeben, ist das Geburtsdatum anzuführen),
- Adresse des Abgabepflichtigen,
- Name des (Ehe)Partners, wenn der Erhöhungsbetrag geltend gemacht wurde,
- Sozialversicherungsnummer des (Ehe)Partners, wenn der Erhöhungsbetrag geltend gemacht wurde (wurde für den (Ehe)Partner keine Versicherungsnummer vergeben, ist das Geburtsdatum anzuführen),
- Name des Kindes, wenn der Erhöhungsbetrag geltend gemacht wurde,
- Sozialversicherungsnummer des Kindes, wenn der Erhöhungsbetrag geltend gemacht wurde (wurde für das Kind keine Versicherungsnummer vergeben, ist das Geburtsdatum anzuführen),
- Beginn der Prämienbegünstigung für mitberücksichtigte Personen,
- Bemessungsgrundlage für die Prämienbegünstigung (eingezahlte prämienwirksame Beiträge),
- Vertragsbeginn des Bausparvertrages,
- Ende der Prämienbegünstigung.

1308

Bemessungsgrundlage ist der eingezahlte Beitrag - höchstens 1.000 Euro pro Person. Werden mehrere Abgabenerklärungen mit gleichzeitiger Prämienwirksamkeit zu Gunsten des Antragstellers oder einer mitberücksichtigten Person festgestellt, erfolgt die Prämienerstattung für den Bausparvertrag mit dem früheren Vertragsbeginn. Werden mehrere Abgabenerklärungen mit nicht gleichzeitiger Prämienwirksamkeit festgestellt, erfolgt die Prämienerstattung insgesamt bis zum gesetzlichen Höchstbetrag (§ 6 Abs. 1 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005).

1309

Bei mehreren Abgabenerklärungen mit demselben Vertragsbeginn erfolgt zunächst keine Prämienerstattung. Die Prämienerstattung erfolgt erst, wenn sie im Rahmen der Korrekturmeldung für den Abgabepflichtigen nur einmal geltend gemacht wird (§ 6 Abs. 2 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005).

1310

Werden beantragte Prämienerstattungen durch das Finanzamt Wien 1/23 gekürzt, hat eine Rückmeldung des Finanzamtes Wien 1/23 bis spätestens 31. Jänner an die Bausparkasse zu erfolgen (§ 7 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005).

39.4 Nachträglich beantragte Erhöhungsbeträge (§ 108 Abs. 4 EStG 1988)

39.4.1 Wirksamkeit der Erhöhungsbeträge

1311

Werden Erhöhungsbeträge im Sinne des § 108 Abs. 2 EStG 1988 nachträglich geltend gemacht, ist ein entsprechender Antrag bis spätestens 31. Jänner an die Bausparkasse zu stellen. Die Erhöhungsbeträge werden ab Beginn des Kalenderjahres wirksam, ab dem die maßgeblichen Voraussetzungen zu Jahresbeginn bestanden haben.

1312

Sind die Voraussetzungen für die Gewährung von Erhöhungsbeträgen nicht mehr gegeben, hat dies der Steuerpflichtige innerhalb eines Monats dem Finanzamt Wien 1/23 im Wege der Bausparkasse mitzuteilen. Die Änderung der Voraussetzungen für Erhöhungsbeträge wird erst nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie eingetreten ist, wirksam.

39.5 Überweisung der Prämien (§ 108 Abs. 5 EStG 1988)

1313

Die Erstattung der Bausparprämie erfolgt über Antrag der Bausparkasse, bei der der Steuerpflichtige den Bausparvertrag abgeschlossen hat. Der Antrag auf Erstattung ist beim Finanzamt Wien 1/23 einzubringen. Die Prämie wird dem Bausparkonto des Bausparers gutgeschrieben.

Für die Prämienerstattung hat die Meldung der Daten durch die Bausparkasse im Wege des Datenträgeraustausches oder der automationsunterstützten Datenübermittlung zu erfolgen. Der Inhalt der Meldung und das Verfahren sind mit V festgelegt.

39.6 Vorzeitige Auflösung des Bausparvertrages (§ 108 Abs. 6 EStG 1988)

1314

Wird ein Bausparvertrag vorzeitig - vor Ablauf von 6 Jahren - aufgelöst oder werden die Ansprüche aus dem Bausparvertrag als Sicherstellung verwendet, ist die Prämie durch die Bausparkasse vom Steuerpflichtigen zurückzufordern. Allerdings hat die Rückforderung zu

unterbleiben wenn einer der in § 108 Abs. 7 EStG 1988 angeführten Tatbestände vorliegt (siehe Rz 1315).

39.7 Rückforderung zu Unrecht erstatteter Prämien (§108 Abs. 7 EStG 1988)

39.7.1 Vorzeitige Auflösung des Bausparvertrages

1315

Eine Rückforderung der Bausparprämie bei vorzeitiger Auflösung des Vertrages oder Verwendung der Ansprüche aus dem Bausparvertrag als Sicherstellung hat zu unterbleiben, wenn

- der zurückzufordernde Betrag für begünstigte Maßnahmen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Schaffung von Wohnraum bzw. Sanierung von Wohnraum) verwendet wird und die begünstigten Maßnahmen und die Baumaßnahmen in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Rückzahlung stehen oder für
- Maßnahmen der Bildung (§ 1 Abs. 4 Bausparkassengesetz) oder für
- Maßnahmen der Pflege (§ 1 Abs. 5 Bausparkassengesetz) verwendet werden oder
- bei Übertragung des Bausparvertrag an den Ehepartner bei Aufteilung ehelicher Ersparnisse im Wege der Scheidung oder
- bei Tod des Steuerpflichtigen.

1315a

Begünstigte Bildungsmaßnahme sind Ausgaben für die Berufsausbildung und die berufliche Weiterbildung sowie die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Nebenkosten des Steuerpflichtigen für sich selbst. Bei Ausgaben für den Ehepartner sowie für haushaltszugehörigen Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 hat eine Prämienrückforderung zu erfolgen.

Als Maßnahmen der Bildung sind alle Berufsausbildungen sowie berufliche Weiterbildungsmaßnahmen insbesondere aus den Bereichen der Erwachsenenbildung zu verstehen wie z.B.

- Ausbildungen bei WIFI, BFI, Volkshochschulen,
- Maturaschulen, private und öffentliche Universitäten, Fachhochschulen, Akademien und Kollegs, Aufbaulehrgänge, Schulen für Berufstätige, Berufsschulen, Berufsbildende mittlere/höhere Schulen,

- Werkmeisterschulen, Bauhandwerksschulen, Meisterschulen,
- Berufsreifeprüfungen, Post-graduale Ausbildungen, Fremdsprachenausbildungen,
- Von der EU angebotene Fortbildungsmaßnahmen,
- Bildungsmaßnahmen zum Zwecke des späteren Selbständigwerdens.

Als Nebenkosten werden in erster Linie Kosten für die Unterkunft oder das Internat im Zusammenhang mit einer Aus- oder Weiterbildung und mit dieser Bildungsmaßnahme zusammenhängende Kurs-, Studien- und Prüfungsgebühren anfallen.

1315b

Begünstigte Maßnahmen für die Pflege gem. § 1 Abs. 5 Bausparkassengesetz sind Ausgaben für die Betreuung und Hilfe sowie die medizinische Behandlung des pflegebedürftigen Bausparers oder der Ersatz des Verdienstentganges des Bausparers, der durch die Pflege eines pflegebedürftigen nahen Angehörigen entstanden ist, sowie die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Nebenkosten.

Eine Prämienrückforderung hat dann zu unterbleiben, wenn diese Maßnahmen durch und für den Steuerpflichtigen erfolgen. Dies ist der Fall, wenn das rückgezahlte Guthaben

- für die Pflege des Bausparers selbst oder
- zur Abdeckung des Verdienstentganges (zB bei Pflegekarenz) des Bausparers für dessen Pflegetätigkeit für nahe Angehörige verwendet wird.

Die Verwendung des rückgezahlten Guthabens für die Pflege naher Angehöriger (also nicht für den Steuerpflichtigen selbst) führt zu einer Prämienrückforderung

Als Ausgaben für die Betreuung und Hilfe sind Ausgaben für Pflegeeinrichtungen, medizinische Behelfe, nicht von öffentlichen Einrichtungen getragene Kosten für Heim- oder Pflegeplätze anzusehen.

Als Kosten für die medizinische Betreuung kommen Ausgaben für Krankenhausaufenthalte und Operationen in Betracht.

1315c

Die Rückforderung hat zu unterbleiben, wenn der Steuerpflichtige eine Erklärung zur widmungsgemäßen Verwendung begünstigter Beiträge und Erstattungsbeträge (Bausparprämie) gemäß § 108 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 (Formulare 108-2) der auszahlende Bausparkasse übergibt. Diese Erklärung ist eine Abgabenerklärung.

Liegt keine Erklärung über die widmungsgemäße Verwendung vor, dann ist die Prämie von der Bausparkasse einzubehalten.

Erklärungen zur widmungsgemäßen Verwendung von Bausparguthaben sowie die Höhe der rückgezahlten Steuererstattung sind von der Bausparkasse bis zum 30. April des Folgejahres dem Finanzamt Wien 1/23 mitzuteilen (§ 9 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988,BGBl. II Nr. 296/2005). Die Mitteilung erfolgt automationsunterstützt im Wege des Datenträgeraustausches oder der automationsunterstützten Datenübermittlung (§ 10 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005).

1316

Liegen die Beiträge über den Höchstbeträgen, so ist zu Gunsten des Steuerpflichtigen davon auszugehen, dass zuerst die nicht begünstigten Beträge widmungswidrig verwendet wurden.

39.7.2 Tod des Steuerpflichtigen

1317

Mit dem Todestag des Steuerpflichtigen (Antragsteller) verliert die Abgabenerklärung ihre Wirksamkeit. Somit ist eine prämienbegünstigte Weiterführung des Bausparvertrages nicht möglich.

Änderungen (Senkung) der Bemessungsgrundlage für die Steuererstattung, welche durch den Tod einer mitberücksichtigten Person (Ehe)Partner, Kinder) veranlasst sind, sind ab dem folgenden Kalenderjahr zu berücksichtigen.

39.8 Rückforderungsansprüche (§ 108 Abs. 8 EStG 1988)

1318

Die Einkommensteuer(Lohnsteuer)erstattungen und die rückerstatteten Prämien gelten als Abgaben im Sinne des § 3 Bundesabgabenordnung.

Die Rückforderung der Bausparprämien erfolgt mittels Bescheid.

39.9 Rundungsbestimmungen (§ 108 Abs. 9 EStG 1988)

1319

Erstattungsbeträge sind auf volle Cent zu runden. Beträge unter 0,5 Cent sind auf volle Cent abzurunden und Beträge ab 0,5 Cent sind aufzurunden (kaufmännische Rundung).

39.10 Prämienstopp (§ 108 Abs. 10 EStG 1988)

1320

Der Bausparvertrag kann nicht mehr Grundlage für eine Steuererstattung bilden, wenn

- das Guthaben aus dem Bausparvertrag ganz oder zum Teil zurückgezahlt wurde,
- die Ansprüche aus dem Bausparvertrag als Sicherstellung dienen,
- nach Ablauf von sechs Jahren seit Vertragsabschluss in einem folgenden Kalenderjahr keine Steuer mehr zu erstatten war.

40 Prämienbegünstigte Pensionsvorsorge (§ 108a EStG 1988, § 108b EStG 1988)

1321

Für Beiträge zu Pensionszusatzversicherungen, zu Pensionskassen, zu betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz, zur freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung und bei Erwerb von Anteilen an prämienbegünstigten Investmentfonds wurde eine Prämienbegünstigung geschaffen. Diese Prämienbegünstigung wurde im Wesentlichen der Bausparförderung nachgebildet. Die begünstigte Bemessungsgrundlage beträgt maximal 1.000 Euro.

1322

Die prämienbegünstigte Pensionsvorsorge wurde mit BGBl. I Nr. 106/1999 ab 2000 eingeführt und gilt gemäß der Übergangsbestimmungen § 124b Z 74 EStG 1988 (BGBl. I Nr. 155/2002) für Verträge die vor dem 1. Jänner 2004 abgeschlossen werden (wurden). Von der Auslaufbestimmung ausgenommen sind Beiträge zu Pensionskassen (BGBl. I Nr. 10/2003). Für Beiträge an Pensionskassen kann daher weiterhin, auch erstmalig, ein Antrag auf Prämienbegünstigung gestellt werden.

Mit dem Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 103/2005 wurden die Bestimmungen zu prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b Abs. 2 EStG 1988) außer Kraft gesetzt. Beschränkungen des Auszahlungsplanes gemäß § 23g Investmentfondsgesetz 1993 müssen nach dem 31. Dezember 2005 nicht mehr eingehalten werden (siehe Rz 1348 ff). Zum Umstieg von einer Pensionsvorsorge in Form von Pensionsinvestmentfonds auf die Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988 siehe Rz 1399.

40.1 Voraussetzungen für die Prämienbegünstigung

40.1.1 Persönliche Voraussetzungen

1323

Wie beim Bausparen ist die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht Voraussetzung für die Begünstigung (siehe Rz 1293).

40.1.2 Abgabenerklärung

1324

Der Abgabepflichtige hat die Erstattung der Prämie gemäß § 108a Abs. 3 EStG 1988 und § 1 VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988, BGBl. II Nr. 530/2003, auf dem amtlichen Vordruck (Abgabenerklärung) im Wege des Rechtsträgers

zu beantragen. Als amtlicher Vordruck gilt die im Anhang zur VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988 kundgemachte Abgabenerklärung (Lg. Nr. 108a).

1325

Bei einem Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Investmentfonds übernimmt die depotführende Bank die Aufgaben des Rechtsträgers (zB Entgegennahme der Abgabenerklärung, Prämienanforderung beim Finanzamt).

In der Abgabenerklärung muss auch die Versicherungsnummer des Antragstellers angegeben werden. Wurde eine solche Versicherungsnummer nicht vergeben, ist das Geburtsdatum anzuführen.

40.2 Art und Höhe der Förderung

40.2.1 Geförderte Leistungen

1326

- Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung
- Arbeitnehmerbeiträge zu einer Pensionskasse
- Beiträge zu einer betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz
- Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung
- Der Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (PIF).

Verträge können auch bei ausländischen Versicherungsunternehmen und ausländischen Pensionskassen abgeschlossen werden. Der Erwerb von Anteilen an ausländischen Pensionsinvestmentfonds ist hingegen nicht begünstigt (siehe Rz 1354).

40.2.2 Pauschale Förderung

1327

Die Erstattung der Prämie erfolgt mit einem Pauschbetrag, der sich nach dem Prozentsatz der im jeweiligen Kalenderjahr geleisteten Beiträge bemisst. Der Prozentsatz beträgt 5,5% zuzüglich des jeweiligen Prozentsatzes für die Bausparprämie des betreffenden Kalenderjahres.

Für bis zum 31. Dezember 2003 abgeschlossene Vorsorgemodelle steht die Begünstigung auch nach dem 31. Dezember 2003 zu.

Zusätzlich zu dieser Förderung kann auch die Förderung gemäß § 108g EStG 1988 (prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge) in Anspruch genommen werden.

40.2.3 Bemessungsgrundlage

1328

Bemessungsgrundlage für die Prämienerstattung ist der eingezahlte Betrag. Die Prämienerstattung ist eingeschränkt auf Beiträge von höchstens 1.000 Euro jährlich.

Innerhalb der 1.000 Euro Begrenzung kann die Abgabenerklärung jederzeit, auch nach dem 31. Dezember 2003, geändert werden.

Im Unterschied zum Bausparen kann die Prämienbegünstigung jedoch nur für den Steuerpflichtigen selbst geltend gemacht werden. Erhöhungsbeträge für den (Ehe)Partner oder für Kinder sind nicht vorgesehen.

40.2.3.1 Berechnung bei Vorliegen mehrerer Abgabenerklärungen

1329

Werden von einem Antragsteller mehrere Abgabenerklärungen abgegeben, erfolgt die Prämienerstattung vorrangig für die früher abgegebene Abgabenerklärung. Maßgebend ist das Datum der Unterschrift. Bei mehreren Abgabenerklärungen mit demselben Datum der Unterschrift ist eine Aliquotierung nach Maßgabe der Bemessungsgrundlagen vorzunehmen (§ 6 VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988, BGBl. II Nr. 530/2003).

40.2.4 Erhöhung der Bemessungsgrundlage

1330

Wird bei einem Rechtsträger eine Erhöhung der prämienbegünstigten Bemessungsgrundlage beantragt, muss der Abgabepflichtige beim Rechtsträger eine neue Abgabenerklärung abgeben, ausgenommen die Erhöhung bezieht sich auf eine Indexanpassung (§ 8 VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988, BGBl. II Nr. 530/2003).

40.2.5 Nachzahlungen, Vorauszahlungen

1331

Beitragsnachzahlungen für Vorjahre sind nicht zulässig und können daher zu keiner Prämiengutschrift führen. Beitragszahlungen für das Folgejahr sind zulässig, wenn die Zahlungen nach dem 15. Dezember des laufenden Kalenderjahres erfolgen (§ 4 VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988, BGBl. II Nr. 530/2003).

40.3 Erstattung der Prämie

1332

Die pauschale Erstattung erfolgt durch den Rechtsträger, bei dem die Abgabenerklärung abgegeben wurde.

Dieser Rechtsträger fordert den auf Grund der vorgelegten Abgabenerklärungen zu erstattenden Steuerbetrag einmal jährlich (bis Ende Februar des Folgejahres) beim Finanzamt Wien 1/23 an (§ 3 VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988, BGBl. II Nr. 530/2003).

Eine einmalige Korrekturmeldung hat bis zum 30. Juni des Folgejahres zu erfolgen und ist nur für jene Abgabenerklärungen zulässig, die bereits im Prämienerstattungsantrag berücksichtigt wurden.

Werden beantragte Prämienerstattungen durch das Finanzamt gekürzt, hat eine Rückmeldung des Finanzamtes an den Rechtsträger zu erfolgen (§ 7 der VO des Bundesministers für Finanzen betreffend begünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988).

1333

Wird für einen Anteil an einem Pensionsinvestmentfonds an Stelle der Prämie eine vergleichbare Gutschrift geleistet, liegen insoweit Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, die der Kapitalertragsteuer unterliegen.

1334

Die erstattete Prämie kann vom Rechtsträger dem Abgabepflichtigen ausgezahlt oder im Jahra der Erstattung als Einzahlung für die Prämienbemessung (Beitragsgrundlage) verwendet werden.

40.4 Datenübermittlung (§ 108a Abs. 4 EStG 1988 und § 5 VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988, BGBl. II Nr. 530/2003)

1335

Die Prämienanforderung hat im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Folgende Daten auf Grund der Abgabenerklärung sind mit der Anforderung zu übermitteln:

- Bezeichnung des Rechtsträgers
- Vertragsnummer

- Name des Abgabepflichtigen
- Sozialversicherungsnummer (Geburtsdatum) des Abgabepflichtigen
- Adresse des Abgabepflichtigen
- Bemessungsgrundlage für die Prämienbegünstigung
- Höhe der Prämie
- Datum der Unterschrift der Abgabenerklärung

40.5 Rückforderung der Prämie (§ 108a Abs. 5 EStG 1988)

1336

Zu Unrecht erstattete Prämien sind vom Steuerpflichtigen rückzufordern.

Die zurückzufordernden Erstattungsbeträge sind durch den Rechtsträger einzubehalten und spätestens am 15. des der Rückforderung folgenden Kalendermonats an das Finanzamt Wien 1/23 abzuführen.

1337

Als zu Unrecht erstattet gelten Erstattungsbeträge auch:

- Im Fall der Kapitalabfindung bei prämienbegünstigten Beiträgen zu Pensionskassen
- Im Fall der Kapitalabfindung bei prämienbegünstigten Beiträgen zu einer betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz
- Im Fall der Kapitalabfindung bei Pensionszusatzversicherungen
- Bei Nichterfüllung des unwiderruflichen Auszahlungsplanes im Zusammenhang mit prämienbegünstigten Investmentfonds (PIF). Dies gilt nicht, wenn an die Stelle dieses nicht erfüllten Auszahlungsplanes nachweislich ein anderer unwiderruflicher Auszahlungsplan tritt.

40.6 Abgaben im Sinn der BAO

1338

Sowohl die Einkommensteuer-(Lohnsteuer-)Erstattungen (Prämienerstattungen) als auch die zurückgeforderten Prämien sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung (§ 108a Abs. 6 EStG 1988) und unterliegen daher nicht der Einkommensteuer.

40.7 Verhältnis zu Sonderausgaben

1339

Gänzlich vom Abzug als Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG 1988 ausgeschlossen sind:

- Die Anschaffungskosten für Anteile an Investmentfonds.
- Beiträge zur Pensionszusatzversicherung (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988)

1340

Nur zum Teil, nämlich soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen wurde, sind vom Sonderausgabenabzug ausgeschlossen:

- Beiträge für eine betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz,
- Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (§ 18 Abs.1 Z 2 EStG 1988), und
- Arbeitnehmerbeiträge zu einer Pensionskasse (§ 18 Abs.1 Z 2 EStG 1988)

Hinsichtlich der Beiträge für eine betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz, für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung und hinsichtlich der Arbeitnehmerbeiträge zu einer Pensionskasse besteht sohin ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, inwieweit er die Beiträge als Sonderausgaben beantragt oder die Prämienbegünstigung gemäß § 108a EStG 1988 in Anspruch nimmt.

Wurde ein Antrag auf Prämienerstattung gestellt, dürfen vom Rechtsträger keine Bestätigungen für das Finanzamt mit dem Inhalt ausgestellt werden, dass die den Prämien zu Grunde liegenden Beiträge als Sonderausgaben abzugsfähig seien.

40.8 Verhältnis zu Zukunftssicherungsmaßnahmen des Arbeitgebers gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988

1341

Voraussetzung für die Prämienbegünstigung von Beiträgen ist die Beitragsleistung durch den Steuerpflichtigen selbst, während zukunftsichernde Maßnahmen durch den Arbeitgeber zu leisten sind. Zukunftsichernde Maßnahmen des Arbeitgebers im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 können daher nie zu einer Prämienbegünstigung gemäß § 108a EStG 1988 führen.

Prämienbegünstigt sind jedoch Beiträge des Arbeitgebers zu einer betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz, zu einer Pensionszusatzversicherung des Arbeitnehmers oder Beiträge an Pensionskassen aus

Bezugsumwandlungen, die dem Arbeitnehmer zuzurechnen sind (Arbeitnehmerbeiträge), soweit sie den Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 übersteigen.

40.9 Verhältnis zur prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988

1342

Der Antrag auf Prämienerstattung gemäß § 108a EStG 1988 ist nicht schädlich für einen Antrag auf prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988. Der Steuerpflichtige kann gleichzeitig beide Modelle in Anspruch nehmen. Für die Prämienbegünstigung ist jedes Modell für sich zu beurteilen.

40.9.1 Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung

1343

Pensionszusatzversicherungen sind Rentenversicherungen, die im Versicherungsvertrag ausdrücklich als Pensionszusatzversicherungen bezeichnet sind. Sofern das EStG 1988 nicht anderes vorsieht, gelten daher die Regelungen des Versicherungsvertragsgesetzes für Rentenversicherungen.

40.9.2 Leistungen der Pensionszusatzversicherung

1344

In jedem Fall muss eine an den Versicherungsnehmer auf dessen Lebensdauer zu zahlende Rente im Sinne des § 108b Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 vereinbart sein. Versicherte Person kann daher nur der Versicherungsnehmer selbst sein. Die Rentenbeträge dürfen sich nicht verringern und Auszahlungen dürfen frühestens mit dem Erreichen der gesetzlichen Alterspension erfolgen.

Außerdem muss der Versicherer eine oder mehrere der im § 108b Abs. 1 Z 2 lit. b bis e EStG 1988 genannten Leistungen erbringen.

1345

Diese Leistungen sind:

- Eine frühestens mit Vollendung des 50. Lebensjahres beginnende Überbrückungsrente bis zum Anfall der Rente gemäß § 108b Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 für den Fall der Einstellung oder Einschränkung der Erwerbstätigkeit (§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988). Diese Überbrückungsrente ist über einen Zeitraum von mindestens 36 Monaten (3 Jahre) zu zahlen. Dieser Zeitraum vermindert sich, wenn es vor Ablauf dieses Zeitraumes zum Anfall der Rente gemäß lit. a kommt (ab Bezug einer gesetzlichen Alterspension).

- Eine Rente bis zum Anfall der Rente gemäß § 108b Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 für den Fall der gänzlichen oder teilweisen Erwerbsunfähigkeit des Steuerpflichtigen (§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988).
- Eine mit dem Tod des Steuerpflichtigen beginnende, an den hinterbliebenen Ehegatten oder eine hinterbliebene Person, mit der der Versicherungsnehmer in einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft gelebt hat, auf dessen Lebensdauer zu zahlende Rente (§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988).
- Eine mit dem Tod des Steuerpflichtigen beginnende, an hinterbliebene Waisen längstens bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres zu zahlende Rente (§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988).

40.9.3 Ausgeschlossene Leistungen

1346

Bei Pensionszusatzversicherungen sind Rückkauf und die Erbringung von Kapitalleistungen im Todesfall absolut ausgeschlossen. Auch die Kapitalabfindung ist ausgeschlossen, es sei denn, der Barwert übersteigt nicht den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz (ab 2006: 9.900 Euro).

40.9.4 Höhe der Beiträge

1347

Die Prämie kann im Rahmen der Höchstbemessungsgrundlage nur für die tatsächlich gezahlten Beiträge in Anspruch genommen werden. Die Einschränkung, Einstellung (und auch die Wiederaufnahme) der Beitragsleistungen ist jederzeit für den Schluss der laufenden Versicherungsperiode zulässig. Es kommt daher in diesen Fällen zu keiner Prämienrückzahlung, sondern es verringert sich lediglich die nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermittelnde Leistung (§ 108b Abs. 1 Z 5 EStG 1988).

40.10 Prämienbegünstigter Pensionsinvestmentfonds (§ 108b EStG 1988)

1348

Ein prämienbegünstigter Pensionsinvestmentfonds liegt nur vor wenn

- der Fonds die Voraussetzungen des Abschnittes I. a (§§ 23a bis 23g) des Investmentfondsgesetzes 1993 (InvFG 1993), BGBl. Nr. 532/1993, erfüllt und

- mit der depotführenden Bank ein unwiderruflicher Auszahlungsplan nach § 23g Abs. 2 Z 2 InvFG 1993 abgeschlossen wird, der zum Anfallszeitpunkt eine Einmalprämie zu einer Pensionszusatzversicherung vorsieht.

1349

Da die Voraussetzungen des Abschnittes I. a des Investmentfondsgesetzes 1993 erfüllt sein müssen, sind ausländische Pensionsinvestmentfonds nicht begünstigt. In diesem Abschnitt ist zB geregelt, dass der Pensionsinvestmentfonds ausdrücklich als solcher bezeichnet sein muss, dass Ausschüttungen unzulässig sind, es sind strenge Veranlagungsvorschriften enthalten und weitere Anordnungen zu den Fondsbestimmungen und zum unwiderruflichen Auszahlungsplan.

40.10.1 Auszahlungsplan

1350

Im Auszahlungsplan muss festgelegt sein, dass die angesparten Beträge an ein Versicherungsunternehmen als Einmalprämie einer Pensionszusatzversicherung im Sinne des § 108b EStG 1988 übertragen werden. An welches Versicherungsunternehmen die Übertragung konkret erfolgen soll, muss im Auszahlungsplan zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Abgabenerklärung noch nicht enthalten sein.

1351

Ein Auszahlungsplan ist nach § 1 Abs. 2 VO über Anteile an Pensionsinvestmentfonds, BGBl. II Nr. 447/1999, nur dann unwiderruflich, wenn der Erwerber des Anteiles sich im Plan verpflichtet, auch bei geänderter Geschäftsgrundlage den Auszahlungsplan nicht zu ändern und auf eine Verfügung des Anteiles durch Verpfändung, Veräußerung, Rückgabe und Schenkung zu verzichten.

Die Änderung des Auszahlungsplanes ist zulässig, wenn die Änderungen den Vorschriften des § 108b EStG 1988 entsprechen. Es ist daher nur der Umtausch der Anteile in Anteile eines anderen begünstigten Pensionsinvestmentfonds zulässig.

1352

Zu den Folgen der Nichterfüllung des Auszahlungsplanes im Fall des Todes des Anteilsinhabers siehe Rz 1362.

40.10.2 Übertragung in das neue System der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge

1353

Eine Übertragung der angesparten Beträge im Sinne des § 108a EStG 1988 in das System der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988 ist zulässig (siehe auch Rz 1374).

40.11 Ausländische Rechtsträger

1354

Verträge können auch bei ausländischen Versicherungsunternehmen und ausländischen Pensionskassen abgeschlossen werden. Bei Pensionsinvestmentfonds sind nur solche gemäß Abschnitt I a. Investmentfondsgesetz 1993 (InvFG 1993), BGBl. Nr. 532/1993, begünstigt; bei Erwerben von ausländischen Pensionsinvestmentfonds ist daher keine Prämienerstattung möglich.

40.12 Steuerliche Behandlung von Prämien bzw. Einzahlungen an einen Rechtsträger während der Ansparphase

1355

Beiträge an Pensionszusatzversicherungen und Pensionskassen, die über die prämienbegünstigte Bemessungsgrundlage hinausgehen, sind möglich (Versicherungssteuer beträgt auch dafür 2,5%). Die Rechtsträger haben allerdings die prämienbegünstigten Beiträge sowie die darauf entfallenden Zuwächse einerseits und die nicht prämienbegünstigten Beiträge sowie die darauf aliquot entfallenden Zuwächse andererseits gesondert zu erfassen.

1356

Erwerbe an einem Pensionsinvestmentfonds, die über die prämienbegünstigte Bemessungsgrundlage hinausgehen, sind auch insoweit steuerfrei, als die Anteile ohne Prämienbegünstigung erworben wurden (Überzahlungen). Ebenso wird dem Pensionsinvestmentfonds die Kapitalertragsteuer für inländische Dividenden erstattet. Zur steuerlichen Beurteilung der Leistungen (siehe Rz 1359) hat die depotführende Bank die prämienbegünstigten Anteilserwerbe sowie die darauf entfallenden Zuwächse und jene hinsichtlich der nicht prämienbegünstigten Anteilserwerbe gesondert zu erfassen.

Ein entsprechend gegliederter Depotauszug ist dem Depotinhaber unaufgefordert jährlich zur Verfügung zu stellen.

40.13 Steuerliche Behandlung der Leistungen aus der begünstigten Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988

40.13.1 Steuerliche Behandlung der Leistungen aus einer Pensionszusatzversicherung

1357

Die Rentenzahlungen aus einer Pensionszusatzversicherung sind nur insoweit steuerbefreit, als sie auf prämienbegünstigten Beiträgen beruhen. Die Rentenleistungen (einschließlich Hinterbliebenenrente) für höhere Beiträge sind gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 steuerpflichtig.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger zahlt Beiträge an eine Pensionszusatzversicherung in Höhe von jährlich 1.500 Euro. Die Prämie wurde für 1.000 Euro geleistet. Rentenleistungen hinsichtlich der auf 1.000 Euro entfallenden Leistungen sind steuerfrei. Die auf die restlichen 500 Euro entfallenden Rentenzahlungen sind gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 zu versteuern.

40.13.2 Steuerliche Behandlung der Leistungen aus einer Pensionskasse, einer betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz oder auf Grund einer freiwilligen Höherversicherung, für die eine Prämie erstattet wurde

1358

Die Rentenzahlungen (einschließlich Hinterbliebenenrente) aus prämienbegünstigten Arbeitnehmerbeiträgen an eine Pensionskasse oder betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz, sowie aus prämienbegünstigten Beiträgen in der freiwilligen Höherversicherung sind steuerfrei.

Insoweit für derartige Beiträge keine Prämienbegünstigung vorliegt, sind sie nach den allgemeinen Grundsätzen (§ 25 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) zu versteuern (Erfassung im Ausmaß von 25%).

Für besondere Steigerungsbeträge in der Höherversicherung, die als Pflichtbeiträge einbehalten und als Werbungskosten berücksichtigt wurden, steht die Prämienbegünstigung gemäß § 108a EStG 1988 nicht zu.

40.13.3 Steuerliche Behandlung von Pensionsleistungen, die auf Beiträgen an einen Pensionsinvestmentfonds beruhen

1359

Das angesparte Kapital wird dem Auszahlungsplan entsprechend steuerneutral als Einmalerlag in eine Pensionszusatzversicherung übertragen. Die daraus resultierenden Rentenzahlungen (einschließlich Hinterbliebenenrente) sind insoweit steuerbefreit, als sie auf prämienbegünstigten Erwerben beruhen. Die Rentenleistungen für höhere Erwerbe sind gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 steuerpflichtig.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger zahlt in einen Pensionsinvestmentfonds jährlich 1.500 Euro ein. Die Prämie wurde für 1.000 Euro geleistet. Das gesamte Guthaben wird als Einmalprämie in eine Pensionszusatzversicherung übertragen. Rentenleistungen hinsichtlich der auf 1.000 Euro entfallenden Leistungen sind steuerfrei. Die auf die restlichen 500 Euro entfallenden Rentenzahlungen sind gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 zu versteuern.

40.14 Tod des Versicherungsnehmers

40.14.1 Pensionszusatzversicherung, Pensionskasse, betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des § 18 Versicherungsaufsichtsgesetz und freiwillige Höherversicherung im Todesfall

1360

Verstirbt der Versicherungsnehmer, treten die im Versicherungsvertrag vorgesehenen Konsequenzen ein (allenfalls Witwen-, Waisenversorgung, Versorgung für Personen, mit denen der Erblasser in einer eheähnlichen Gemeinschaft gelebt hat). Die Einräumung dieser Ansprüche ist von der Erbschaftssteuer befreit (§ 15 Abs. 1 Z 16 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, in der Fassung BGBl. I Nr. 71/2003). Kapitalabfindungen sind, mit Ausnahme jener nach § 108b Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 (siehe Rz 1346), nicht zulässig.

40.14.2 Pensionsinvestmentfonds im Todesfall

1361

Der Erwerb von Todes wegen von Ansprüchen gegenüber Einrichtungen im Sinne des § 108h EStG 1988 ist von der Erbschaftssteuer befreit (§ 15 Abs. 1 Z 17 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, in der Fassung BGBl. I Nr. 10/2003), wenn der Erbe einen Auszahlungsplan (§ 108b EStG 1988), bezogen auf seine Pension, abschließt. In diesem Fall unterbleibt auch die Prämienrückforderung und die Nachversteuerung.

1362

Wird kein derartiger Auszahlungsplan abgeschlossen, so ist

- die Prämie zurückzuerstatten (§ 108a Abs. 5 EStG 1988),

- die Kapitalertragsteuer nachzuerheben,
- die erstattete Kapitalertragsteuer für inländische Dividenden zurückzuzahlen.

1363

Die Nachversteuerung hat in Form der Einbehaltung durch die depotführende Bank zu erfolgen. Die Höhe der nachträglichen Steuer regelt die VO über Anteile an Pensionsinvestmentfonds, BGBl. II Nr. 447/1999.

40.15 Prämienrückforderungen bei Kapitalabfindung bei Pensionszusatzversicherungen, betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz und Pensionskassen

1364

Bei Pensionszusatzversicherungen, bei betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz und bei Pensionskassenbeiträgen ist eine Kapitalabfindung grundsätzlich ausgeschlossen, ausgenommen der Barwert übersteigt nicht den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 und 2a PKG, BGBl. Nr. 281/1990 (ab 2006: 9.900 Euro).

Die zu Unrecht erstattete Einkommensteuer (Lohnsteuer) ist vom Steuerpflichtigen zurückzufordern. Die zurückzufordernden Beträge sind vom Rechtsträger einzubehalten und spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Rückforderung zu erfolgen hat, an das Finanzamt Wien 1/23 abzuführen.

41 Prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge (§ 108g EStG 1988 bis § 108i EStG 1988)

1365

Die prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge ist eine Ergänzung der im Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetz (BMVG) geregelten "Abfertigung-Neu". Ziel ist, allen Steuerpflichtigen eine geförderte Zukunftsvorsorge zu ermöglichen, unabhängig davon, ob sie tatsächlich Einkommensteuer bezahlen oder nicht, und unabhängig davon, ob sie überhaupt Einkünfte im Sinne des EStG 1988 beziehen. Die Förderung als Erstattung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) erfolgt in Form einer "Prämiengutschrift". Die Höhe der Beiträge, bis zu der Einkommensteuer (Lohnsteuer) erstattet, also eine Prämie gutgeschrieben wird, wird von der Höchstbeitragsgrundlage nach § 45 Abs. 1 ASVG abgeleitet.

41.1 Voraussetzungen

41.1.1 Persönliche Voraussetzungen (§ 108g Abs. 1 EStG 1988)

1366

Personen, die in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und keine gesetzliche Alterspension beziehen, können eine prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge in Anspruch nehmen.

Erfolgt innerhalb eines Kalenderjahres ein Wechsel von der unbeschränkten Steuerpflicht in eine beschränkte Steuerpflicht, steht für dieses Kalenderjahr letztmals die Prämie zu. Für die anschließenden Kalenderjahre ruht der Vertrag; eine Nachversteuerung ist nicht vorzunehmen.

1367

Die Förderung steht dem Steuerpflichtigen letztmalig für jenes Kalenderjahr zu, für das erstmalig die gesetzliche Alterspension bezogen wird.

1368

Wie beim Bausparen und bei der prämienbegünstigten Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988 ist lediglich die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht Voraussetzung für die Begünstigung.

41.1.2 Mindestbindung 10 Jahre

1369

Die prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge setzt die unwiderrufliche Verpflichtung voraus, für einen Zeitraum von mindestens 10 Jahren ab Beginn der Einzahlung auf eine Rückzahlung der geleisteten Beiträge (Kapital, Zinsen und Prämien) zu verzichten.

Eine vertraglich vereinbarte Mindestbindungsdauer von weniger als 10 Jahren ist nicht zulässig. Die vertragliche Vereinbarung kann lediglich auf eine variable Vertragsdauer lauten, die sich vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bis zum Bezug der gesetzlichen Alterspension erstreckt (siehe Rz 1375).

41.1.3 Vertragsabschluss vor dem 1. August 2003

1370

Verträge, die vor dem 01. August 2003 abgeschlossen wurden, stehen Prämien grundsätzlich bis zur Vollendung des 62. Lebensjahres zu. Auf Grund der Übergangsbestimmungen (§ 124b Z 87 EStG 1988) besteht aber für derartige Verträge ein Optionsrecht, die Vertragsdauer an Stelle des 62. Lebensjahres bis zum Eintritt des gesetzlichen Pensionsalters zu ändern.

41.1.4 Gesetzliche Alterspension

1371

Unter gesetzliche Alterspension ist eine Pension zu verstehen, deren Anspruch auf Grund eigener Beitragsleistungen zu einer gesetzlichen Pensionsversicherung erworben wurde. Dazu zählen unter anderen Ruhegenüsse von öffentlich-rechtlichen Bediensteten, ausländische Pensionsansprüche bei Grenzgängern, Pensionsantritt auf Grund langer Versicherungsdauer, nicht hingegen Invaliditäts- und Berufsunfähigkeitspensionen sowie Witwen- und Waisenpensionen.

41.1.5 Personen, die keine gesetzliche Alterspension beziehen (zB Hausfrauen, Hausmänner, Privatiers)

1372

Leistet eine steuerpflichtige Person, die keine gesetzliche Alterspension bezieht oder beziehen wird (zB Hausfrauen oder Hausmänner, auch wenn sie eine Witwen- oder Witwerpension beziehen, Privatiers) Beiträge zu einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung, so steht die staatliche Prämie ohne zeitliche Begrenzung zu. Das Erfordernis der zehnjährigen Mindestbindungsfrist muss in diesen Fällen immer gegeben sein.

41.1.6 Verlängerungen, Erhöhungen und Übertragungen von angesparten Beträgen

1373

Vertragsverlängerungen und Änderungen (Erhöhung bzw. Verminderung) der Bemessungsgrundlage stellen keine Vertragsnovation vor; die Mindestbindungsfrist beginnt nicht neu zu laufen.

1374

Erfolgt eine Übertragung der angesparten Beträge aus einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung gemäß § 108g EStG 1988 in eine andere Zukunftsvorsorgeeinrichtung, beginnt die Mindestbindungsfrist neu zu laufen. Dies gilt nicht, wenn auch die neue Zukunftsvorsorgeeinrichtung im selben Pensionsinvestmentfonds veranlagt und auch der Garantiegeber derselbe bleibt. Die Übertragung löst keinesfalls eine Nachversteuerung aus.

41.1.7 Sonderregelung für Steuerpflichtige, die das 50. Lebensjahr vollendet haben

1375

Hat der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Antragstellung das 50. Lebensjahr bereits vollendet, bestehen hinsichtlich der Laufzeit des Vertrages zwei Möglichkeiten:

a) Der Steuerpflichtige kann sich für eine Laufzeit von mindestens 10 Jahren entscheiden.

b) Der Steuerpflichtige kann sich für eine Verrentung frühestens ab dem Jahr des Bezuges einer gesetzlichen Alterspension entscheiden ("variable Laufzeit" bis zum Bezug einer gesetzlichen Alterspension).

Der Abschluss eines Vertrages für einen bestimmten kürzeren Zeitraum als die Mindestlaufzeit von 10 Jahren (zB 7 Jahre) ist nicht zulässig, auch wenn sich diese kürzere Laufzeit am voraussichtlichen Beginn des Bezuges einer gesetzlichen Alterspension orientiert.

41.2 Abgabenerklärung (§ 108g Abs. 3 EStG 1988)

1376

Der Abgabepflichtige hat die Erstattung der Prämie auf dem amtlichen Vordruck (Abgabenerklärung) im Wege der Zukunftsvorsorgeeinrichtung zu beantragen. Als amtlicher Vordruck gilt die im Anhang zur V des Bundesministers für Finanzen betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988 kundgemachte Abgabenerklärung (Lager Nr. E 108g).

1377

Die Abgabenerklärung hat die Höhe der Beiträge, für die die Prämienerstattung beantragt wird, und die Widmung über die Bindung dieser Beiträge zu enthalten.

In der Abgabenerklärung muss auch die Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) des Antragstellers angegeben werden. Wurde eine solche Versicherungsnummer nicht vergeben, ist das Geburtsdatum des Antragstellers anzuführen.

41.3 Art und Höhe der Förderung

41.3.1 Pauschale Förderung

1378

Die Erstattung der Prämie erfolgt mit einem Pauschbetrag, der sich nach einem Prozentsatz der im jeweiligen Kalenderjahr geleisteten Beiträge bemisst. Der Prozentsatz beträgt 5,5% (dies entspricht dem Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro auf Grund des Budgetbegleitgesetzes 2001) zuzüglich des jeweils gültigen Prozentsatzes für die Bausparprämie des betreffenden Kalenderjahres. Beiträge zu einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988; siehe Rz 458 LStR 2002).

41.3.2 Bemessungsgrundlage

41.3.2.1 Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Berechnung der Prämienerstattung

1379

Bemessungsgrundlage für die Prämienerstattung ist der eingezahlte Betrag, höchstens jedoch der in der Abgabenerklärung beantragte Betrag. Die Prämienerstattung ist außerdem eingeschränkt auf Beitragsleistungen im Ausmaß (höchste prämienbegünstigte Bemessungsgrundlage) von maximal 1,53% des Sechsunddreißigfachen der Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung (§ 45 Abs. 1 ASVG).

1380

Die Prämienerstattung kann nur für den Steuerpflichtigen selbst geltend gemacht werden. Erhöhungsbeträge für den (Ehe)Partner oder für Kinder sind nicht vorgesehen.

1381

Die Prämie ist immer auf einen vollen Centbetrag aufzurunden.

Beispiel:

Im Jahr 2007 beträgt die monatliche Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung gemäß § 45 Abs. 1 ASVG 3.840 Euro. Das Sechsunddreißigfache davon ist 138.240 Euro. Die höchste prämienbegünstigte Bemessungsgrundlage beträgt davon 1,53%, daher im Kalenderjahr 2007 insgesamt 2.115,07 Euro. Die höchstmögliche Prämienerstattung für 2007 beträgt 9% dieser höchsten prämienbegünstigten Bemessungsgrundlage, daher 9% von 2.115,07 Euro, das sind 190,36 Euro.

41.3.3 Berechnung bei Vorliegen mehrerer Abgabenerklärungen

1382

Werden von einem Antragsteller mehrere Abgabenerklärungen abgegeben, erfolgt die Prämienerstattung vorrangig für die früher abgegebene Abgabenerklärung. Maßgebend ist das Datum der Unterschrift. Bei mehreren Abgabenerklärungen mit demselben Datum der Unterschrift ist eine Aliquotierung nach Maßgabe der Bemessungsgrundlagen vorzunehmen (§ 6 der VO betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988, BGBl. II Nr. 529/2003).

41.3.4 Erhöhung der Bemessungsgrundlage

1383

Wird bei einem Rechtsträger eine Erhöhung der prämienbegünstigten Bemessungsgrundlage beantragt, muss der Abgabepflichtige beim Rechtsträger eine neue Abgabenerklärung abgeben (§ 8 VO betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988, BGBl. II Nr. 529/2003). Ausgenommen die Erhöhung bezieht sich auf die Höhe der prämienbegünstigten Bemessungsgrundlage (Erhöhung der Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung) oder auf eine Indexanpassung (§ 8 VO betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988, BGBl. II Nr. 529/2003).

41.4 Nachzahlungen, Vorauszahlungen

1384

Beitragsnachzahlungen für Vorjahre sind nicht zulässig und können daher zu keiner Prämiengutschrift führen. Beitragszahlungen für das Folgejahr sind zulässig, wenn die Zahlungen nach dem 15. Dezember des laufenden Kalenderjahres erfolgen (§ 4 VO betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988, BGBl. II Nr. 529/2003).

41.5 Zahlungen nach Inanspruchnahme einer gesetzlichen Alterspension

1385

Beiträge, die vom Steuerpflichtigen im Kalenderjahr, das dem Kalenderjahr folgt, in dem erstmalig eine gesetzliche Alterspension bezogen wird, geleistet werden, sind nicht prämienbegünstigt. Dies gilt auch dann, wenn der Vertrag vor Inanspruchnahme einer gesetzlichen Alterpension abgeschlossen wurde.

Im Kalenderjahr, für das erstmalig eine gesetzliche Alterspension bezogen wird, steht die Prämie für die in diesem Kalenderjahr geleisteten Beiträge zu.

Beispiel:

Pensionsantritt am 1. Jänner 2008. Mindestbindungsfrist 10 Jahre, Vertragsbeginn November 2003.Die Prämie steht in den Jahren 2003 bis 2008 zu, für die geleisteten Beiträge in den Jahren 2009 bis 2012 steht keine Prämie zu.

41.6 Versicherungssteuerbefreiung

1386

Prämien für Versicherungen im Rahmen der Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988 sind gemäß § 4 Abs. 1 Z 11 Versicherungssteuergesetz von der Versicherungssteuer befreit.

41.7 Erstattung der Prämie (§ 108g Abs. 4 EStG 1988)

1387

Die pauschale Erstattung erfolgt durch den Rechtsträger, bei dem die Abgabenerklärung abgegeben wurde. Die erstattete Prämie ist zwingend der Zukunftsvorsorgeeinrichtung zuzuführen. Die Kapitalgarantie hat auch die Prämiengutschrift zu umfassen.

1388

Dieser Rechtsträger fordert den auf Grund der vorgelegten Abgabenerklärungen zu erstattenden Steuerbetrag einmal jährlich (bis Ende Februar des Folgejahres) beim Finanzamt an. Eine einmalige Korrekturmeldung hat bis zum 30. Juni des Folgejahres zu erfolgen und ist nur für jene Abgabenerklärungen zulässig, die bereits im Prämienerstattungsantrag berücksichtigt wurden (§ 3 der V des Bundesministers für Finanzen betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988).

1389

Werden beantragte Prämienerstattungen durch das Finanzamt Wien 1/23 gekürzt, hat dies das Finanzamt dem Rechtsträger durch eine Rückmeldung mitzuteilen (§ 7 VO betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988, BGBl. II Nr. 529/2003).

41.8 Datenübermittlung (§ 108g Abs. 4 EStG 1988 und § 5 VO betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988, BGBl. II Nr. 529/2003)

1390

Die Prämienanforderung hat im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Folgende Daten auf Grund der Abgabenerklärung sind mit der Anforderung zu übermitteln:

- Bezeichnung des Rechtsträgers
- Vertragsnummer

- Name des Abgabepflichtigen
- Sozialversicherungsnummer (Geburtsdatum) des Abgabepflichtigen
- Adresse des Abgabepflichtigen
- Bemessungsgrundlage für die Prämienbegünstigung
- Höhe der Prämie
- Datum der Unterschrift der Abgabenerklärung.

41.9 Rückforderung der Prämie (§ 108g Abs. 5 EStG 1988)

1391

Zu Unrecht erstattete Prämien sind vom Steuerpflichtigen rückzufordern.

Als zu Unrecht erstattet gilt eine Prämie auch dann, wenn der Steuerpflichtige nach Ablauf der Bindungsfrist von 10 Jahren die Auszahlung der aus seinen Beiträgen resultierenden Ansprüche beantragt. In diesem Fall ist die Hälfte der Prämie zurückzufordern. Gleichzeitig damit ist eine Nachversteuerung der bezughabenden Kapitalerträge vorzunehmen. Die nachzuerhebende Steuer ist im Abzugsweg von der depotführenden Bank, der Versicherung oder der MV-Kasse einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Die Kapitalertragssteuer beträgt 25% vom Saldo Auszahlungsbetrag abzüglich einbezahlter Beiträge und abzüglich erhaltener Prämien. Mit dieser Einbehaltung gilt die Einkommensteuer für sämtliche Erträge als abgegolten.

Ebenso ist hinsichtlich der eingebrachten Guthaben und die darauf entfallenden Prämien aus § 108a EStG 1988 Beiträgen vorzugehen.

Auch die Ansprüche auf Kapitalgarantie entfallen (siehe § 108h Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

1392

Die zurückzufordernden Erstattungsbeträge sind durch den Rechtsträger einzubehalten und bis zum 15. des zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt Wien 1/23 abzuführen.

41.10 Abgaben im Sinne der BAO

1393

Sowohl die Einkommensteuer-(Lohnsteuer-)Erstattungen (Prämienerstattungen), als auch die zurückgeforderten Prämien sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung (§ 108g Abs. 6 EStG 1988).

41.11 Verhältnis zu Sonderausgaben und Zukunftssicherung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988

1394

Beiträge im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge sind vom Sonderausgabenabzug ausgenommen (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988).

1395

Voraussetzung für die Prämienbegünstigung von Beiträgen ist die Beitragsleistung durch den Steuerpflichtigen selbst, während zukunftssichernde Maßnahmen durch den Arbeitgeber zu leisten sind. Zukunftssichernde Maßnahmen des Arbeitgebers im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 können daher nie zu einer Prämienbegünstigung gemäß § 108g EStG 1988 führen.

41.12 Zukunftsvorsorgeeinrichtungen (§ 108h EStG 1988)

1396

Als Zukunftsvorsorgeeinrichtungen kommen Institutionen für Veranlagungen in Pensionsinvestmentfonds, in Mitarbeitervorsorgekassen sowie in Pensionszusatzversicherungen in Betracht, sofern sie die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen:

- Die Veranlagung der Zukunftsvorsorgebeiträge muss mit einem Anteil von mindestens 40% in Aktien erfolgen (näheres siehe InvFR 2003, Rz 26), die an Börsen kapitalschwächerer EWR-Mitgliedsstaaten erstzugelassen sind und in Österreich öffentlich angeboten werden (näheres siehe InvFR 2003, Rz 28).
- Es dürfen keine Gewinne ausgeschüttet werden.
- Der Rechtsträger oder ein zur Abgabe einer Garantie berechtigtes Kreditinstitut aus dem EWR Raum muss eine Kapitalgarantie abgeben, die zumindest die vom Steuerpflichtigen eingezahlten Beiträge zuzüglich der dafür gutgeschriebenen Prämien umfasst. Zum Erlöschen dieser Kapitalgarantie bei Auszahlung der Beiträge nach Ablauf der zehnjährigen Bindungsfrist siehe Rz 1391.
- Im Falle des Wechsels von einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung in eine andere Zukunftsvorsorgeeinrichtung gilt der überwiesene Betrag als Einmalerlag und ist von der Kapitalgarantie umfasst.

41.13 Verfügung über das Kapital (§ 108i EStG 1988)

1397

Nach einem Zeitraum von mindestens 10 Jahren ab Einzahlung des ersten Beitrages im Sinne des § 108g Abs. 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige verlangen:

- Die Auszahlung der Ansprüche. In diesem Fall gelten die Prämien allerdings als zu Unrecht erstattet und es treten die unter Rz 1391 genannten Rechtsfolgen ein.
- Die Übertragung der Ansprüche auf eine andere Zukunftsvorsorgeeinrichtung.
- Die Überweisung der Ansprüche an ein Versicherungsunternehmen als Einmalprämie für eine nachweislich bereits bestehende Pensionszusatzversicherung im Sinne des § 108b EStG 1988. In diesem Fall ist die Vereinbarung zulässig, dass die Zusatzpension bereits mit Vollendung des 40. Lebensjahres ausgezahlt wird.
- Die Überweisung an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Zweck des Erwerbes von Anteilen an einem Pensionsinvestmentfonds. Dazu muss ein unwiderruflicher Auszahlungsplan gemäß § 23 Abs. 2 Z 2 InvFG 1993 abgeschlossen werden.
- Die Überweisung an eine Pensionskasse, bei der der Steuerpflichtige bereits Anwartschaftsberechtigter im Sinne des Pensionskassengesetzes ist. Der Überweisungsbetrag gilt als Beitrag gemäß § 15 Abs. 3 Z 10 Pensionskassengesetz.

41.14 Steuerfreiheit der Kapitalerträge

1398

Die in der Zukunftsvorsorgeeinrichtung vereinnahmten Kapitalerträge sind steuerfrei. Grundlage für die Steuerfreiheit sind § 6 Abs. 5 KStG 1988 für Mitarbeitervorsorgekassen, § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 InvFG 1993 für Pensionsinvestmentfonds sowie § 17 Abs. 3 KStG 1988 für Versicherungsunternehmen. Wird eine Zukunftsvorsorge kombiniert mit einer Ablebensversicherung abgeschlossen, steht für die Versicherungsprämie, die auf die Ablebensversicherung entfällt, keine Prämie im Sinne des § 108g EStG 1988 zu. Ebenso ist bei einer Kombination mit einer Er- und Ablebensversicherung vor zu gehen. Bei einer Verrentung der angesparten Beträge ist jener Teil, der auf die Erlebensversicherung entfällt, nicht steuerfrei.

41.15 Umstieg von der Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988 auf die Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988

1399

Nach dem 31. Dezember 2005 entfällt die Prämienbegünstigung für Pensionsinvestmentfonds. Ab 1. Jänner 2006 können Anteile an Pensionsinvestmentfonds ohne Nachversteuerung und Prämienrückzahlung aufgelöst (rückgekauft) werden.

Vor dem 31. Dezember 2005 kann eine steuerneutrale Übertragung auf eine prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG erfolgen. Der Übertragungsbetrag vermittelt in diesem Fall keinen Prämienanspruch. Eine Übertragung der angesparten Beträge in eine Pensionszusatzversicherung gemäß § 108b EStG 1988 ist immer zulässig.

1400

Bei einem Umstieg liegt ein neuer Vertrag vor. Die unwiderrufliche Verpflichtung, für einen Zeitraum von mindestens 10 Jahren ab Beginn der Einzahlung auf eine Rückzahlung der geleisteten Beiträge (Kapital, Zinsen und Prämie) zu verzichten, beginnt daher neu zu laufen. Ebenso beginnt die 10-Jahresfrist für einen Vertrag nach § 108g EStG 1988 neu zu laufen, wenn in diesen ein Vertrag nach § 108a EStG 1988 "eingebracht" wird.

Angesichts der letztmaligen Möglichkeit der Übertragung von Pensionsinvestmentfonds im Sinne des § 108a EStG 1988 in eine Zukunftsvorsorgeeinrichtung gemäß § 108g EStG 1988 im Jahr 2004 gilt folgende Übergangsregelung: Werden im Jahr 2003 Beiträge in eine Zukunftsvorsorgeeinrichtung gemäß § 108g EStG 1988 geleistet und wird im Jahr 2004 das Guthaben aus einem bestehenden Pensionsinvestmentfonds gemäß § 108a EStG 1988 übertragen, beginnt die 10-Jahresfrist für die bereits bestehende Zukunftsvorsorgeeinrichtung nicht neu zu laufen.

41.16 Steuerliche Behandlung einer prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge im Todesfall

41.16.1 Während der Ansparphase

1401

Der Erbe kann in den Vertrag einsteigen und einen Auszahlungsplan - bezogen auf seine Person - abschließen. In diesem Fall liegt keine Auszahlung im Sinne des § 108i Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor und es unterbleibt die Nachversteuerung im Sinne des § 108g Abs. 5 EStG 1988. Die Mindestbindungsfrist beginnt nicht neu zu laufen (näheres siehe InvFR 2003, Rz 34). Dieser Vertrag ist als Vertrag des Erben zu behandeln, es gelten die allgemeinen Voraussetzungen. Für Einzahlungen bis zum Todestag steht die Prämie dem Verstorbenen zu und ist unter der Vertragsnummer des Verstorbenen anzufordern. Der Erbe hat eine neue Abgabenerklärung abzugeben. Hatte der Erbe bereits einen eigenen Vertrag, steht die Prämie für beide Verträge insgesamt nur bis zur Höchstbemessungsgrundlage zu.

1402

Wird kein derartiger Auszahlungsplan abgeschlossen, liegt eine Auszahlung im Sinne des § 108i Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor. Sowohl der Einstieg in den bestehenden Vertrag durch den Erben als auch die Auszahlung eines Guthabens ist gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 zweiter Teilstrich Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz befreit.

41.16.2 Während der Rentenauszahlungsphase

1403

Im Falle der Auszahlung einer Hinterbliebenenpension ist der Erwerb des Rentenanspruches durch den Hinterbliebenen gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz von der Erbschaft- und Schenkungssteuer befreit. Die Rentenzahlung ist hinsichtlich der Steuerfreiheit wie beim Verstorbenen zu behandeln. Die auf den prämienbegünstigten Anteil entfallende Rente bleibt daher steuerfrei.

42 ANHÄNGE

42.1 Kilometergelder

1404

Die besondere Reisegebühren gemäß § 10 Abs. 3 und 4 Reisegebührenvorschrift 1955 betragen:

	bis 27.10.2005	ab 28.10.2005
1. für Motorfahrräder und Motorräder mit einem Hubraum bis 250 cm³ je Fahrkilometer	0,113 Euro	0,119 Euro
2. für Motorräder mit einem Hubraum über 250 cm³ je Fahrkilometer	0,201 Euro	0,212 Euro
3. für Personen- und Kombinationskraftwagen je Fahrkilometer	0,356 Euro	0,376 Euro

Für jede Person, deren Mitbeförderung dienstlich notwendig ist, gebührt ein Zuschlag von 0,045 Euro (bis 27. Oktober 2005 0,043 Euro) je Fahrkilometer.

Diese Reisegebührensätze sind ab 28. Oktober 2005 anzuwenden.

42.2 Tages- und Nächtigungsgelder bei Auslandsdienstreisen ab 2002 - Höchststufe in Euro

1405

Land	Tagesgebühr	Nächtigungsgebühr
I. EUROPA		
Albanien	27,9	20,9
Belarus	36,8	31,0
Belgien	35,3	22,7
Brüssel	41,4	32,0
Bosnien und Herzegowina	31,0	23,3

Bulgarien	31,0	22,7
Dänemark	41,4	41,4
Deutschland	35,3	27,9
Grenzorte	30,7	18,1
Estland	36,8	31,0
Finnland	41,4	41,4
Frankreich	32,7	24,0
Paris und Straßburg	35,8	32,7
Griechenland	28,6	23,3
Großbritannien und Nordirland	36,8	36,4
London	41,4	41,4
Irland	36,8	33,1
Island	37,9	31,4
Italien	35,8	27,9
Rom und Mailand	40,6	36,4
Grenzorte	30,7	18,1
Jugoslawien	31,0	23,3
Kroatien	31,0	23,3
Lettland	36,8	31,0
Liechtenstein	30,7	18,1
Litauen	36,8	31,0
Luxemburg	35,3	22,7
Malta	30,1	30,1
Moldau	36,8	31,0

Niederlande	35,3	27,9
Norwegen	42,9	41,4
Polen	32,7	25,1
Portugal	27,9	22,7
Rumänien	36,8	27,3
Russische Föderation	36,8	31,0
Moskau	40,6	31,0
Schweden	42,9	41,4
Schweiz	36,8	32,7
Grenzorte	30,7	18,1
Slowakei	27,9	15,9
Pressburg	31,0	24,4
Slowenien	31,0	23,3
Grenzorte	27,9	15,9
Spanien	34,2	30,5
Tschechien	31,0	24,4
Grenzorte	27,9	15,9
Türkei	31,0	36,4
Ukraine	36,8	31,0
Ungarn	26,6	26,6
Budapest	31,0	26,6
Grenzorte	26,6	18,1
Zypern	28,6	30,5
II. AFRIKA		

Ägypten	37,9	41,4
Algerien	41,4	27,0
Angola	43,6	41,4
Äthiopien	37,9	41,4
Benin	36,2	26,6
Burkina Faso	39,2	21,1
Burundi	37,9	37,9
Côte d'Ivoire	39,2	32,0
Demokratische Rep. Kongo	47,3	33,1
Dschibuti	45,8	47,3
Gabun	45,8	39,9
Gambia	43,6	30,1
Ghana	43,6	30,1
Guinea	43,6	30,1
Kamerun	45,8	25,3
Kap Verde	27,9	19,6
Kenia	34,9	32,0
Liberia	39,2	41,4
Libyen	43,6	36,4
Madagaskar	36,4	36,4
Malawi	32,7	32,7
Mali	39,2	31,2
Marokko	32,7	21,8
Mauretanien	33,8	31,2

Mauritius	36,4	36,4
Mosambik	43,6	41,4
Namibia	34,9	34,0
Niger	39,2	21,1
Nigeria	39,2	34,2
Republik Kongo	39,2	26,8
Ruanda	37,9	37,9
Sambia	37,1	34,0
Senegal	49,3	31,2
Seychellen	36,4	36,4
Sierra Leone	43,6	34,2
Simbabwe	37,1	34,0
Somalia	32,7	29,0
Südafrika	34,9	34,0
Sudan	43,6	41,4
Tansania	43,6	32,0
Togo	36,2	26,6
Tschad	36,2	26,6
Tunesien	36,2	29,2
Uganda	41,4	32,0
Zentralafrikanische Republik	39,2	29,0
III. AMERIKA		
Argentinien	33,1	47,3
Bahamas	48,0	30,5

Barbados	51,0	43,6
Bolivien	26,6	25,1
Brasilien	33,1	36,4
Chile	37,5	36,4
Costa Rica	31,8	31,8
Dominikanische Republik	39,2	43,6
Ecuador	26,6	21,6
El Salvador	31,8	26,2
Guatemala	31,8	31,8
Guyana	39,2	34,2
Haiti	39,2	27,7
Honduras	31,8	27,0
Jamaika	47,1	47,1
Kanada	41,0	34,2
Kolumbien	33,1	35,1
Kuba	54,1	27,7
Mexiko	41,0	36,4
Nicaragua	31,8	36,4
Niederländische Antillen	43,6	27,7
Panama	43,6	36,4
Paraguay	33,1	25,1
Peru	33,1	25,1
Suriname	39,2	25,1
Trinidad und Tobago	51,0	43,6

Uruguay	33,1	25,1
USA	52,3	42,9
New York und Washington	65,4	51,0
Venezuela	39,2	35,1
IV. ASIEN		
Afghanistan	31,8	27,7
Armenien	36,8	31,0
Aserbaidschan	36,8	31,0
Bahrain	54,1	37,5
Bangladesch	31,8	34,2
Brunei	33,1	42,1
China	35,1	30,5
Georgien	36,8	31,0
Hongkong	46,4	37,9
Indien	31,8	39,9
Indonesien	39,2	32,0
Irak	54,1	36,4
Iran	37,1	29,0
Israel	37,1	32,5
Japan	65,6	42,9
Jemen	54,1	37,5
Jordanien	37,1	32,5
Kambodscha	31,4	31,4
Kasachstan	36,8	31,0

Katar	54,1	37,5
Kirgisistan	36,8	31,0
Korea, Demokratische Volksrepublik	32,5	32,5
Korea, Republik	45,3	32,5
Kuwait	54,1	37,5
Laos	31,4	31,4
Libanon	31,8	35,1
Malaysia	43,6	45,1
Mongolei	29,4	29,4
Myanmar	29,4	29,4
Nepal	31,8	34,2
Oman	54,1	37,5
Pakistan	27,7	25,1
Philippinen	32,5	32,5
Saudi-Arabien	54,1	37,5
Singapur	43,6	44,7
Sri Lanka	31,8	32,7
Syrien	32,7	29,0
Tadschikistan	36,8	31,0
Taiwan	39,2	37,5
Thailand	39,2	42,1
Turkmenistan	36,8	31,0
Usbekistan	36,8	31,0

© Bundesministerium für Finanzen

Vereinigte Arabische Emirate	54,1	37,5
Vietnam	31,4	31,4
V. AUSTRALIEN		
Australien	47,3	39,9
Neuseeland	32,5	36,4

42.3 Effektiv-Tarif

1406

Monatslohnsteuertabelle 2005									
1. Arbeitnehmer									
Monatslohn				Alleinverdiener oder Alleinerzieher*)					
von	bis		ohne AV/AEAB	o. Kind	1 Kind	2 Kinder	3 Kinder	4 Kinder	5 Kinder
keine oder Negativsteuer bis			924,34	1003,47	1031,73	1069,78	1117,60	1165,43	1213,25
		GStS °)	Abzug	Abzug mit Alleinverdiener- oder Erzieherabsetzbetrag*)					
	900,42	0,00000%	9,167	39,500	50,333	64,917	83,250	101,583	119,917
900,43	2099,33	38,33333%	354,328	384,661	395,494	410,078	428,411	446,744	465,078
2099,34	4266,00	43,59615%	464,812	495,145	505,979	520,562	538,895	557,229	575,562
über	4266,00	50,00000%	738,000	768,333	779,167	793,750	812,083	830,417	848,750
				*) Für jedes weitere Kind erhöht sich der Abzug um 18,333 Euro.					
2. Pensionisten									
Monatspension				Alleinverdiener oder Alleinerzieher*)					
von	bis		ohne AV/AEAB	o. Kind	1 Kind	2 Kinder	3 Kinder	4 Kinder	5 Kinder
keine oder Negativsteuer bis			925,30	1004,43	1032,69	1070,73	1118,56	1166,38	1214,21
		GStS °)	Abzug	Abzug mit Alleinverdiener- oder Erzieherabsetzbetrag*)					
	925,29	0,00000%	0,000	30,333	41,167	55,750	74,083	92,417	110,750
925,30	1421,67	38,33333%	354,694	385,028	395,861	410,444	428,778	447,111	465,444
1421,68	2088,33	43,33333%	425,778	456,111	466,944	481,528	499,861	518,194	536,528
2088,34	4255,00	43,59615%	431,266	461,600	472,433	487,016	505,350	523,683	542,016
über	4255,00	50,00000%	703,750	734,083	744,917	759,500	777,833	796,167	814,500
				*) Für jedes weitere Kind erhöht sich der Abzug um 18,333 Euro.					

Tageslohnsteuertabelle 2005

nur für Arbeitnehmer

Tageslohn				Alleinverdiener oder Alleinerzieher*)					
von	bis		ohne AV/AEAB	o. Kind	1 Kind	2 Kinder	3 Kinder	4 Kinder	5 Kinder
keine oder Negativsteuer bis			30,82	33,46	34,40	35,67	37,26	38,86	40,45
		GStS °)	Abzug	Abzug mit Alleinverdiener- oder Erzieherabsetzbetrag*)					
	30,01	0,00000%	0,306	1,317	1,678	2,164	2,775	3,386	3,997
30,02	69,98	38,33333%	11,811	12,822	13,183	13,669	14,280	14,891	15,503
69,99	142,20	43,59615%	15,494	16,505	16,866	17,352	17,963	18,574	19,185
über	142,20	50,00000%	24,600	25,611	25,972	26,458	27,069	27,681	28,292
				*) Für jedes weitere Kind erhöht sich der Abzug um 0,611 Euro.					

1406a

Monatslohnsteuertabelle 2004

1. Arbeitnehmer

Monatslohn				Alleinverdiener oder Alleinerzieher*)					
von	bis		ohne AV/AEAB	o. Kind	1 Kind	2 Kinder	3 Kinder	4 Kinder	5 Kinder
keine oder Negativsteuer bis			849,43	928,22	956,35	994,23	1041,85	1089,47	1137,09
		GStS	Abzug	Abzug mit Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag*)					
	1266,00	38,50000%	327,027	357,360	368,193	382,777	401,110	419,443	437,777
1266,01	1832,67	35,00000%	282,717	313,050	323,883	338,467	356,800	375,133	393,467
1832,68	2975,25	45,50004%	475,147	505,481	516,314	530,897	549,231	567,564	585,897
2975,26	4255,17	41,00000%	341,260	371,593	382,427	397,010	415,343	433,677	452,010
über	4255,17	50,00000%	724,225	754,558	765,392	779,975	798,308	816,642	834,975
				*) Für jedes weitere Kind erhöht sich der Abzug um 18,333 Euro.					

2. Pensionisten

Monatspension				Alleinverdiener oder Alleinerzieher*)					
von	bis		ohne AV/AEAB	o. Kind	1 Kind	2 Kinder	3 Kinder	4 Kinder	5 Kinder

keine oder Negativsteuer bis			850,33	929,12	957,26	995,14	1042,76	1090,38	1137,99
		GStS	Abzug	Abzug mit Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag*)					
0,01	1255,00	38,50000%	327,375	357,708	368,542	383,125	401,458	419,792	438,125
1255,01	1397,92	35,00000%	283,450	313,783	324,617	339,200	357,533	375,867	394,200
1397,93	1821,67	42,86628%	393,414	423,747	434,581	449,164	467,497	485,831	504,164
1821,68	2964,25	45,50004%	441,392	471,726	482,559	497,142	515,476	533,809	552,142
2964,26	4244,17	41,00000%	308,000	338,333	349,167	363,750	382,083	400,417	418,750
über	4244,17	50,00000%	689,975	720,308	731,142	745,725	764,058	782,392	800,725
				*) Für jedes weitere Kind erhöht sich der Abzug um 18,333 Euro.					
Tageslohnsteuertabelle 2004									
Nur für Arbeitnehmer									
Tageslohn			ohne	Alleinverdiener oder Alleinerzieher*)					
von	bis		AV/AEAB	o. Kind	1 Kind	2 Kinder	3 Kinder	4 Kinder	5 Kinder
keine oder Negativsteuer bis			28,32	30,95	31,89	33,15	34,74	36,32	37,91
		GStS	Abzug	Abzug mit Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag*)					
28,33	42,22	38,50000%	10,901	11,912	12,273	12,759	13,370	13,981	14,593
42,23	61,10	35,00000%	9,424	10,435	10,796	11,282	11,893	12,504	13,116
61,11	99,19	45,50004%	15,838	16,849	17,211	17,697	18,308	18,919	19,530
99,20	141,85	41,00000%	11,375	12,386	12,748	13,234	13,845	14,456	15,067
über	141,85	50,00000%	24,141	25,152	25,513	25,999	26,610	27,221	27,833
				*) Der Abzug erhöht sich um 0,611 Euro je weiterem Kind.					

1407

42.4 Volljährigkeitsalter nach ausländischem Recht (ausgenommen EWR-Staaten und Schweiz)

Staat	Volljährigkeitsalter	
	Mann	Frau

Ägypten	21	21
Äthiopien	18	18
Afghanistan	18	18
Albanien	18	18
Algerien	19	19
Amerika	siehe Vereinigte Staaten von Amerika	
Angola	18	18
Argentinien	21	21
Armenien	18	18
Aserbaidschan	18	18
Australien	18	18
Bangladesch	18	18
Barbados	18	18
Belarus (Weißrussland)	18	18
Bolivien	21	21
Bosnien und Herzegowina	18	18
Brasilien	21	21
Bulgarien	18	18
Chile	21	21
China (Republik)	20	20
China (Volksrep.)	18	18
Costa Rica	18	18

Dominikanische Republik	18	18
Ecuador	18	18
Elfenbeinküste	21	21
El Salvador	21	21
Estland	18	18
Gabun	21	21
Gambia	21	21
Ghana	21	21
Georgien	18	18
Guatemala	18	18
Haiti	21	21
Honduras	21	21
Hongkong	21	21
Indien	21	21
Indonesien	18	18
Irak	18	18
Iran	18	18
Israel	18	18

Japan	20	20
Jemen	18	18
Jordanien	18	18
Kamerun	21	21
Kamputschea	21	21
Kanada	19	19
Kasachstan	18	18
Kap Verde	18	18
Kenia	21	21
Kirgisien	18	18
Kolumbien	21	21
Kongo	21	21
Korea (Republik)	20	20
Kroatien	18	18
Kuba	18	18
Kuwait	18	18
Lettland	18	18
Libanon	18	18
Liberia	21	21
Libyen	21	21
Litauen	18	18

Madagaskar	21	21
Malawi	21	21
Malaysia	21	21
Mali	21	21
Malta	18	18
Marokko	21	21
Mauritius	18	18
Mazedonien	18	18
Mexiko	18	18
Moldawien	18	18
Monaco	21	21
Mosambik	18	18
Neuseeland	20	20
Nicaragua	21	21
Nigeria	18	18
Pakistan	21	21
Panama	21	21
Paraguay	22	22
Peru	18	18
Philippinen	21	21
Polen	18	18

Ruanda	18	18
Russland	18	18
Rumänien	18	18
Saint Lucia	21	21
Sambia	16	16
Samoa	21	21
San Marino	21	21
Senegal	21	21
Serbien und Montenegro	18	18
Sierra Leone	21	21
Singapur	21	21
Slowakei	18	18
Slowenien	18	18
Somalia	18	18
Sri Lanka	21	21
Sudan	21	21
Südafrika	21	21
Surinam	21	21
Swasiland	18	18
Syrien	18	18
Tadschikistan	18	18
Tansania	18	18

Thailand	20	20
Togo	21	21
Trinidad und Tobago	18	18
Tschad	20	20
Tschechien	18	18
Turkmenistan	18	18
Türkei	18	18
Tunesien	20	20
Uganda	21	21
Ukraine	21	21
Ungarn	18	18
Uruguay	21	21
Usbekistan	16	16
Vanuatu	18	18
Venezuela	21	21
Vereinigte Staaten von Amerika:		
Alabama	19	19
Alaska	19	19
Arizona	18	18
Arkansas	18	18
California	18	18

Colorado	21	21
Connecticut	18	18
Delaware	18	18
District of Columbia	21	21
Florida	18	18
Georgia	18	18
Hawai	20	20
Idaho	18	18
Illinois	18	18
Indiana	18	18
Iowa	18	18
Kansas	18	18
Kentucky	18	18
Lousiana	18	18
Maine	18	18
Maryland	18	18
Massachusetts	18	18
Michigan	18	18
Minnesota	18	18
Mississippi	21	21
Missouri	18	18
Montana	18	18
Nebraska	19	19
Nevada	18	18

New Hampshire	18	18
New Jersey	18	18
New Mexiko	18	18
New York	18	18
North Carolina	18	18
North Dakota	18	18
Ohio	18	18
Oklahoma	18	18
Oregon	18	18
Pennsylvania	21	21
Puerto Rico	21	21
Rhode Island	18	18
South Carolina	21	21
South Dakota	18	18
Tennessee	18	18
Texas	18	18
Utah	21	18
Vermont	18	18
Virginia	18	18
Virgin Islands	18	18
Washington	18	18
West Virginia	18	18
Wisconsin	18	18
Wyoming	19	19

Zypern	18	18