

20. Jänner 2011

BMF-010222/0186-VI/7/2010

An

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Großbetriebsprüfung

Steuerfahndung

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

unabhängigen Finanzsenat

LStR 2002 - Wartungserlass 2010

Im Rahmen der laufenden Wartung 2010 werden gesetzliche Änderungen aufgrund des Abgabenänderungsgesetzes 2009, Abgabenänderungsgesetzes 2010 sowie wesentliche höchstgerichtliche Entscheidungen und Aussagen des Salzburger Steuerdialoges 2010 in die LStR 2002 eingearbeitet.

Die Änderungen sind durch Fettdruck hervorgehoben. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesem Erlass nicht abgeleitet werden.

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF des Wartungserlasses 2010 sind ab 1. Jänner 2011 generell anzuwenden. Bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 2010 oder bei Anträgen gemäß § 299 BAO) sind die Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF Wartungserlass 2010 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 BAO dar.

1. Die Rz 33 wird ergänzt (Salzburger Steuerdialog 2010).

33

Stipendien, die im Rahmen einer Schulausbildung oder Studiausbildung 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 **§ 27** 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.

Daneben können keine tatsächlichen Aufwendungen (für Wissenschaft und Forschung) steuerfrei ersetzt werden.

2. Die Rz 70b wird betreffend der Aufhebung der begünstigten Auslandstätigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) durch den VfGH eingefügt.

3.3.10.5 Aufhebung der gesetzlichen Bestimmung mit 31.12.2010

70b

Die Steuerbegünstigung für Auslandsmontagen wurde 1979 gesetzmäßig verankert und hatte die Exportförderung für österreichische Unternehmen zum Zweck. Diese Bestimmung ist aber nunmehr im Hinblick auf die unmittelbare

Anwendbarkeit des EU-Rechts sachlich nicht mehr gerechtfertigt. Der VfGH hat daher § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 mit 31.12.2010 aufgehoben (VfGH 30.09.2010, [G 29/10](#) ua.).

3. Die Rz 81a und Rz 82 werden hinsichtlich Pflegeversicherungen ergänzt.

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, **Pflegebedürftigkeit** 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-, Unfall- **oder Pflegeversicherung**) 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 15 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.

Siehe auch Beispiele Rz 10081a.

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, **an Pflegeversicherungen, die den Charakter einer Kranken- oder Rentenversicherung ab Eintritt einer Pflegebedürftigkeit haben**, 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 hierzu Rz 81d).

4. Die Rz 92k wird geändert (Abgabenänderungsgesetz 2009 und Salzburger Steuerdialog 2010).

3.3.18c Steuerfreie, pauschale Reiseaufwandsentschädigungen (§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988)

92k

Von der Einkommensteuer sind befreit: Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer gewährt werden, in Höhe von 30 Euro pro Einsatztag (60 Euro ab 2010), höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit. Zu den Sportbetreuern zählen Trainer, Masseur und der Zeugwart, nicht jedoch der Platzwart. Funktionäre zählen nicht zum begünstigten Personenkreis. Für diese sind weiterhin die VereinsR 2001 anwendbar.

Ist eine Person Funktionär und werden dieser Person im gleichen Monat steuerfreie, pauschale Reiseaufwandsentschädigungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 (als

Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer) ausgezahlt, so geht die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 den Begünstigungen der VereinsR 2001 Rz 772 ff vor.

Beispiel:

Herr X ist als Vereinsobmann beim Fußballverein A tätig. Gleichzeitig ist er als Spieler bei diesem Fußballverein im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig. Da Herr X bereits als Fußballer die Begünstigungen des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 in Anspruch nimmt, sind für seine Tätigkeit als Vereinsobmann im selben Monat die Begünstigungen der VereinsR 2001 Rz 772 ff nicht anwendbar.

Die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen können unabhängig vom tatsächlichen Vorliegen einer Reise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 gewährt werden.

Um nachzuweisen, dass lediglich für Einsatztage pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden, müssen die Einsatztage vom Arbeitgeber (Verein) pro Arbeitnehmer aufgezeichnet werden. Als Einsatztage gilt ein Tag, an dem ein Training oder Wettkampf stattfindet. **Weiters muss mittels (gesonderter) Abrechnung (mit dem Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer) dokumentiert werden, dass pauschale Aufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden.**

Übersteigen die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen 30 Euro pro Einsatztage (60 Euro ab 2010) bzw. 540 Euro pro Monat, sind nur die übersteigenden Beträge zu versteuern.

Beispiel:

Ein Sportmasseur (Dienstverhältnis) hat im Jahr 2009 20 Einsatztage pro Monat. Er erhält dafür neben seinem laufenden Gehalt pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 30 Euro pro Einsatztage ausgezahlt.

Insgesamt können im Rahmen der Lohnverrechnung pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 540 Euro (18 Einsatztage mal 30 Euro) steuerfrei ausbezahlt werden. 60 Euro werden zum laufenden Tarif versteuert.

Werden die Entschädigungen nur in einzelnen Monaten ausgezahlt, gilt dennoch die Obergrenze von 30 Euro (60 Euro ab 2010) pro Einsatztage bzw. 540 Euro pro Monat (nicht verbrauchte Beträge können nicht in einen anderen Zeitraum verlagert werden).

Es ist nicht erforderlich, dass die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen seitens des Vereines immer gewährt werden, wenn Aufwendungen für den Sportler vorliegen. Die

pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen können auch nur anlassbezogen oder zeitweise ausgezahlt werden (zB wenn die Mannschaft einen Sieg errungen hat).

Bei mehreren Dienstverhältnissen können die pauschalen Aufwandsentschädigungen von jedem Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzuges bis zur Obergrenze steuerfrei belassen werden. Im Wege der (Arbeitnehmer-)Veranlagung erfolgt die Zurückführung auf das einfache (maximale) Ausmaß.

Beispiel:

Herr X ist im Jahr 2009 Trainer (Dienstverhältnis) beim Sportverein A sowie beim Sportverein B.

Beide Vereine zahlen Herrn X steuerfrei pauschale Aufwandsentschädigungen im Monat August in folgender Höhe aus:

SV A: 250 Euro

SV B: 500 Euro

Insgesamt wird daher ein Betrag von 750 Euro ausgezahlt, der steuerfrei belassen wurde. Da aber nur maximal 540 Euro pro Monat steuerfrei belassen werden können, müssen im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung 210 Euro versteuert werden.

Erklärt der Arbeitnehmer schriftlich gegenüber seinem Arbeitgeber (Verein), dass er nur bei diesem Arbeitgeber pauschale Reiseaufwandsentschädigungen bezieht und zahlt der Arbeitgeber keine anderen Entgelte an den Arbeitnehmer aus, hat der Arbeitgeber für diese Arbeitnehmer kein Lohnkonto zu führen und es kann auch die Übermittlung eines Lohnzettels an das Finanzamt unterbleiben. Ebenso ist vorzugehen, wenn der Arbeitgeber nur Kostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auszahlt.

Die Auszahlung der Reiseaufwandsentschädigungen bzw. Kostenersätze hat jedoch aus anderen Aufzeichnungen hervorzugehen.

Sind tatsächliche Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 angefallen, die die steuerfreien pauschalen Aufwandsentschädigungen übersteigen, können im Zuge der Veranlagung die tatsächlichen Reisekosten geltend gemacht werden. Dies gilt aber nur insoweit, als steuerpflichtige Einnahmen vorliegen (und nicht nur steuerfreie pauschale Aufwandsentschädigungen).

Beispiel:

Ein Fußballer erhält 2009 für 10 Einsatztage für Auswärtsspiele insgesamt 600 Euro. Davon sind steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 300 Euro enthalten (steuerpflichtig daher 300 Euro). Insgesamt sind Reisekosten in der Höhe von 400 Euro angefallen.

Da die tatsächlichen Reisekosten die pauschalen Aufwandsentschädigungen übersteigen, können im Zuge der Veranlagung 400 Euro an Werbungskosten geltend gemacht werden (davon wirken sich 100 Euro steuermindernd aus, da bereits 300 Euro durch steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen umfasst sind).

Erfolgt der Steuerabzug vom Arbeitslohn, können die pauschalen Aufwandsentschädigungen grundsätzlich nur dann steuerfrei belassen werden, wenn neben diesen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei ausgezahlt werden. Die Beurteilung durch den Arbeitgeber kann monatlich erfolgen.

Erfolgt keine direkte Auszahlung an den Arbeitnehmer, sondern wird vom Arbeitgeber nur ein Bustransfer, Bahntickets, Flugtickets oder eine Nächtigungsmöglichkeit bereitgestellt, ist die Auszahlung von pauschalen Aufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 möglich. Die Auszahlung von steuerfreien Kilometergeldern neben pauschalen Aufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 ist hingegen nicht möglich.

Beispiel:

Ein Fußballer erhält 2010 für 7 Einsatztage für Auswärtsspiele insgesamt 420 Euro. Zu den Auswärtsspielen wird seitens des Vereines ein Bustransfer organisiert. Der Bustransfer wird den Sportlern kostenlos seitens des Vereines zur Verfügung gestellt.

Da die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen den täglichen Höchstbetrag von 60 Euro (ab 2010) pro Einsatztag und den monatlichen Höchstbetrag von 540 Euro nicht übersteigen, können die pauschalen Aufwandersatzsteuern steuerfrei ausgezahlt werden. Daneben kann der Verein einen Bustransfer zur Verfügung stellen, der für den pauschalen Aufwandersatz nicht schädlich ist.

Es ist nicht zulässig, Beträge aus einem vereinbarten Fixum steuerfrei herauszurechnen und auszubezahlen.

Beispiel:

Herr N spielt bei einem gemeinnützigen Eishockeyverein. Er erhält von diesem ein Bruttogehalt von monatlich 500 Euro.

Ein Herausrechnen von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen aus den 500 Euro ist nicht zulässig. Es können lediglich neben dem vereinbarten Bruttogehalt pauschale Reiseaufwandsentschädigungen bezahlt werden.

Werden unabhängig von den Einsatztagen (monatliche) Entgelte in gleicher Höhe ausbezahlt, ist dies ein Indiz, dass keine pauschalen Aufwandsentschädigungen (sondern ein vereinbartes Fixum) vorliegen.

Die Bestimmung (§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988) tritt rückwirkend mit 01.01.2009 in Kraft. Es bestehen keine Bedenken, wenn vor der Veröffentlichung des Gesetzes im Juni 2009 die Vereinsrichtlinien 2001 angewendet wurden.

Siehe auch VereinsR 2001 Rz 774a.

5. Die Rz 102 wird ergänzt (Abgabenänderungsgesetz 2010).

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. **Die Befreiung gilt bis 31.12.2009.**

6. Die Rz 112c wird neu eingefügt, die Rz 119, 131, und Rz 774 werden ergänzt, die Rz 132 bis 134 werden gestrichen und die Rz 137 wird geändert (BGBl. I Nr. 61/2009).

3.3.34 Einkünfte von Abgeordneten zum EU-Parlament (§ 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988)

112c

Die Bezüge der unbeschränkt steuerpflichtigen österreichischen Abgeordneten zum EU-Parlament sind seit 16. Juli 2009 in Österreich steuerfrei, unterliegen

jedoch dem Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 3 EStG 1988 und führen zu einem Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 Abs. 1 Z 8 EStG 1988.

3.5 Progressionsvorbehalt (§ 3 Abs. 3 EStG 1988)

119

Auslandseinkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, Einkünfte von Entwicklungshelfern gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 **und Einkünfte von Abgeordneten zum EU-Parlament gemäß § 3 Abs. 1 Z 32 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.

Siehe auch Beispiel Rz 10119.

11.4.2 Grenzbetragsermittlung für den Alleinverdienerabsetzbetrag

774

Maßgebend für die Ermittlung des Grenzbetrages ist der Gesamtbetrag aller Einkünfte. Die bis zur Veranlagung 2006 im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltenen Nachversteuerungsbeträge gemäß § 11a EStG 1988 sind auszuscheiden (siehe EStR 2000 Rz 3860i). Bei der Ermittlung des Grenzbetrages bleiben auch steuerfreie Einkünfte (zB sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 bis zur Freigrenze von 2.100 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),
- **die nach § 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988 (Abgeordnete zum EU-Parlament)**
- 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.

<i>Beispiel:</i>	
<i>Bruttobezüge (KZ 210)</i>	<i>5.000 Euro</i>
<i>Steuerfreie sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels</i>	<i>700 Euro</i>
<i>Sozialversicherungsbeiträge für laufende Bezüge</i>	<i>700 Euro</i>
<i>Werbungskostenpauschale</i>	<i>132 Euro</i>
<i>Für den Grenzbetrag maßgebliche Einkünfte</i>	<i>3.468 Euro</i>

3.6.5.5 Abgeordnete zum Europäischen Parlament und deren Mitarbeiter

Die Bezüge, die Mitgliedern des Europäischen Parlaments auf Grund Art. IIIa Bezügegesetz zustehen, sind **bis 15. Juli 2009** gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 zu versteuern. **Ab 16. Juli 2009 erhalten die EU-Parlamentarier eine einheitliche Entschädigung (Beschluss des Europäischen Parlaments vom 28. September 2005, 2005/684/EG), die der EU-Steuer unterworfen wird. Diese Bezüge von unbeschränkt steuerpflichtigen österreichischen Abgeordneten zum EU-Parlament sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988 steuerfrei (siehe auch Rz 112c).**

Bei Kostenersätzen, die Mitglieder des Europäischen Parlaments gemäß der Kostenerstattungs- und Vergütungsregelung erhalten, ist auf Grund eines Urteils des Europäischen Gerichtshofes, EuGH vom 15.09.1981, 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.

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.

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.

132

derzeit frei

133

derzeit frei

134

derzeit frei

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.

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).

7. Die Rz 113 wird auf Grund einer UFS-Entscheidung dahingehend ergänzt, dass nur positive Einkünfte hochzurechnen sind.

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 Zivildienstler gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes (§ 3 Abs. 1 Z 23 EStG 1988).

Es sind lediglich positive Einkünfte hochzurechnen, negative Einkünfte sind bei der Veranlagung außer Ansatz zu lassen (UFS vom 10.09.2009, RV/0497-K/07).

8. In der Rz 116 wird betreffend der umzurechnenden Einkünfte eine unklare Formulierung gestrichen.

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. **Sonstige Bezüge sind nur dann hochzurechnen, wenn sie zum laufenden Tarif versteuert werden (§ 67 Abs. 10 EStG 1988).** 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 26.05.1998, [97/14/0067](#), 98/14/0040; VwGH 27.05.1998, 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.

9. Die Rz 118a, 813, 813a und 813b werden auf den aktuellen Tarif angepasst.

118a

Beispiel (Rechtslage 2010):

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		5.678,38 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

$(28.132 - 25.000) \times 15.125$ <hr/> 35.000	$+ 5.110$	6.463,47 Euro
- Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 54,00 Euro
- Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00 Euro
Jahressteuer		6.118,47 Euro
Durchschnittssteuersatz: Jahressteuer : Einkommen x 100 = 6.118,47 : 28.132 x 100		21,75 %

Berechnung der Einkommensteuer:

<i>Steuerpflichtige Bezüge</i>	<i>25.220 Euro</i>
<i>- Pauschbetrag für Werbungskosten</i>	<i>- 132 Euro</i>
<i>- Pauschbetrag für Sonderausgaben</i>	<i>- 60 Euro</i>
<i>Einkommen</i>	<i>25.028 Euro</i>

21,75 % von 25.028 Euro	5.443,59 Euro
<i>+ Steuer für sonstige Bezüge (6%)</i>	<i>217,29 Euro</i>
Zwischensumme	5.660,88 Euro
<i>- Anrechenbare Lohnsteuer</i>	- 5.678,38 Euro
<i>Gutschrift</i>	17,50 Euro

2. Kontrollrechnung (= Behandlung des Arbeitslosengeldes als steuerpflichtig)

<i>Steuerpflichtige Bezüge</i>	<i>25.220 Euro</i>
<i>+ Arbeitslosengeld</i>	<i>1.807 Euro</i>
<i>- Pauschbetrag für Werbungskosten</i>	<i>- 132 Euro</i>
<i>- Pauschbetrag für Sonderausgaben</i>	<i>- 60 Euro</i>
<i>Einkommen</i>	<i>26.835 Euro</i>

$(26.835 - 25.000) \times \mathbf{15.125}$ <hr/> $\mathbf{35.000} \qquad \qquad \qquad + \mathbf{5.110}$	5.902,98 Euro
<i>- Arbeitnehmerabsetzbetrag</i>	<i>- 54,00 Euro</i>
<i>- Verkehrsabsetzbetrag</i>	<i>- 291,00 Euro</i>
	5.557,98 Euro
<i>+ Steuer für sonstige Bezüge (6%)</i>	<i>217,29 Euro</i>
Zwischensumme	5.775,27
<i>- Anrechenbare Lohnsteuer</i>	- 5.678,38 Euro
Nachzahlung	- 96,89 Euro

Nach dem Günstigkeitsvergleich gemäß § 3 Abs. 2, 2. Unterabsatz, 2. Halbsatz EStG 1988 ergibt die Einkommensteuerberechnung eine Gutschrift von **17,50** Euro.

11.13 Durchschnittssteuersatz (§ 33 Abs. 10 und 11 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 (§ 33 Abs. 10 EStG 1988). Das Erfordernis der Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung besteht vor allem in folgenden Fällen:

- Progressionsvorbehalt bei Einkünften nach § 3 Abs. 1 Z 10, 11 **und 32** EStG 1988,
- Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 (zB bei Arbeitslosengeldbezug; VwGH 26.5.1998, [97/14/0067](#) ua.),
- Hälftesteuersatz nach § 37 EStG 1988,
- Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie von ausländischer Einkommensteuer.

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz aufgrund eines Progressionsvorbehaltes aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens anzuwenden, so ist dieser vor Abzug der Absetzbeträge zu ermitteln. Diese Absetzbeträge sind sodann nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes abzuziehen (§ 33 Abs. 11 EStG 1988).

Beispiel:

<i>Einkommen</i>	<i>20.000</i>
<i>Ausländische Einkünfte</i>	<i>5.000</i>
<i>Bemessungsgrundlage Durchschnittssteuersatz</i>	<i>25.000</i>
<i>Steuer vor Absetzbeträge</i>	<i>5.110</i>
<i>Durchschnittssteuersatz</i>	<i>20,44 %</i>

$20.000 \times 20,44 \%$	4.088
- AVAB	-364
<i>Einkommensteuer</i>	3.724

Die Steuerberechnung nach § 33 Abs. 11 EStG 1988 kommt zur Anwendung, wenn ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen ist. Der Bezug von Einkünften nach § 3 Abs. 1 Z 10, 11 **und 32** EStG 1988 oder der Zufluss von Bezügen, die einen besonderen Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 auslösen (zB Arbeitslosengeld), führt alleine nicht zur Anwendung der Steuerberechnung nach § 33 Abs. 11 EStG 1988. Ist § 33 Abs. 11 EStG 1988 anzuwenden, sind auch halbsatzbegünstigte Einkünfte (§ 37 Abs. 1 EStG 1988) mit dem halben Tarifsteuersatz vor Berücksichtigung von Absetzbeträgen zu versteuern.

Es bestehen keine Bedenken, § 33 Abs. 11 EStG 1988 auch schon auf Veranlagungen vor 2007 anzuwenden, wenn dies vom Steuerpflichtigen geltend gemacht wird.

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:

<i>1.714,37 Euro x 12 =</i>	<i>20.572,44 Euro</i>
-----------------------------	-----------------------

abzüglich

<i>- Werbungskostenpauschale</i>	<i>- 132,00 Euro</i>
<i>- Sonderausgabenpauschale</i>	<i>- 60,00 Euro</i>
<i>Jährliche Bemessungsgrundlage</i>	<i>20.380,44 Euro</i>

Berechnung der Lohnsteuer:

*(Einkommen - **11.000**) x
5.110*

Formel: _____
14.000

<i>Einkommen</i>	<i>20.380,44 Euro</i>
<i>abzüglich</i>	<i>- 11.000,00 Euro</i>
	<i>9.380,44</i>
	<i>: 14.000,00</i>

<i>= 0,67</i>	<i>x</i>	<i>5.110,00</i>
<i>3.423,86 Euro</i>		

abzüglich

<i>- Verkehrsabsetzbetrag</i>	<i>- 291,00 Euro</i>
<i>- Arbeitnehmerabsetzbetrag</i>	<i>- 54,00 Euro</i>
<i>- Alleinverdienerabsetzbetrag</i>	<i>- 669,00 Euro</i>
<i>Lohnsteuer jährlich</i>	<i>2.409,86 Euro</i>
<i>Lohnsteuer monatlich (gerundet)</i>	<i>200,82 Euro</i>

11.14.2 Berechnung mittels Effektiv-Tarif

813b

Die Lohnsteuer kann auch direkt unter Anwendung des so genannten Effektiv-Tarifs (siehe Rz 1406) 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 **2009***

in Rz 1406

*1.714,37 x **36,5** % =* **625,75**

abzüglich Abzugsbetrag **- 424,93**

Lohnsteuer monatlich (gerundet) **200,82 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 **2009***

in Rz 1406

*77,53 x **43,21429** % =* **33,504 Euro**

abzüglich Abzugsbetrag **- 17,004 Euro**

10. Die Rz 148 wird klargestellt.

148

Die Zurverfügungstellung einer einfachen arbeitsplatznahen Unterkunft (zB Schlafstelle, Burschenzimmer) 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.

11. In Rz 154d werden die Sachbezugswerte für Wohnraum auf Grund des Richtwertgesetzes aktualisiert.

154d

Die anzusetzenden Sachbezugswerte betragen pro Quadratmeter des Wohnflächenausmaßes:

Bundesland	Richtwerte ab 1.1.2011	Richtwerte bis 31.12.2010
Burgenland	4,47 Euro	4,31 Euro
Kärnten	5,74 Euro	5,53 Euro
Niederösterreich	5,03 Euro	4,85 Euro
Oberösterreich	5,31 Euro	5,12 Euro
Salzburg	6,78 Euro	6,53 Euro
Steiermark	6,76 Euro	6,52 Euro
Tirol	5,99 Euro	5,77 Euro
Vorarlberg	7,53 Euro	7,26 Euro
Wien	4,91 Euro	4,73 Euro

Vorstehende Werte stellen den Bruttopreis (inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer; exklusive Heizkosten) dar.

Das Wohnflächenausmaß errechnet sich anhand der gesamten Bodenfläche des Wohnraumes abzüglich der Wandstärken und der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen (Ausnehmungen).

Nicht zum Wohnraum zählen Keller- und Dachbodenräume, soweit sie ihrer Ausstattung nach nicht für Wohnzwecke geeignet sind, Treppen, offene Balkone und Terrassen.

12. Die Rz 179 wurde um ein weiteres VwGH-Erkenntnis ergänzt.

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](#); **VwGH 22.03.2010, [2008/15/0078](#)**). 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.

13. Die Rz 222d wird angepasst (VwGH-Erkenntnis 2007/15/0293).

4.3.8. Private Nutzung bestimmter Sachprämien

222d

Die im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms (zB Vielfliegerprogramm) für Dienstreisen gutgeschriebenen Bonuswerte (zB Bonusmeilen) **zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und sind, wenn der Arbeitnehmer diese Bonuswerte für**

private Zwecke verwendet, im Rahmen der Veranlagung als Arbeitslohn von dritter Seite zu erklären.

Für den von dritter Seite (zB Fluglinien) eingeräumten Vorteil aus der Verwendung von Bonusmeilen besteht für den Arbeitgeber keine Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer. Der Zufluss des Vorteils iSd § 19 EStG 1988 findet erst mit der Verwendung der Bonusmeilen statt, da sich erst im Zeitpunkt der Einlösung in Geld ausdrücken lässt, welchen Betrag sich der Teilnehmer am Vielfliegerprogramm durch die Verwendung der Bonusmeilen erspart hat (VwGH 29.04.2010, [2007/15/0293](#)).

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erwirbt auf Grund seiner Dienstreisen Bonusmeilen. Im Jahr 2010 löst er die beruflich gesammelten Bonusmeilen für einen privaten Flug ein. Da der Vorteil dem Arbeitnehmer mit der Einlösung der Bonusmeilen zugeflossen ist, hat der Arbeitnehmer den Vorteil im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2010 als nichtselbständige Einkünfte ohne Lohnsteuerabzug zu erklären. Als Vorteil sind die ersparten Aufwendungen (zB Ticketkosten eines vergleichbaren Fluges) anzusetzen.

14. In Rz 247a erfolgt eine Klarstellung in Bezug auf das VwGH-Erkenntnis vom 28.10.2009, 2008/15/0279.

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. **Der Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigungsbeitrag erhöht nicht den Bruttobezug des Arbeitnehmers (VwGH vom 28.10.2009, [2008/15/0279](#)).**

15. In die neu geschaffene Rz 250a wird eine Regelung betreffend Pendlerpauschale bei einem Kalendertag-Lohnzahlungszeitraum aufgenommen; die Rz 250 wird dementsprechend adaptiert.

250

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. **Ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat, können für** den vollen Kalendermonat 20 Arbeitstage angenommen werden. **Ein** Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß **steht daher** dann zu, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird **(betreffend Kalendertag als Lohnzahlungszeitraum siehe Rz 250a)**. 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).

Hat im Vormonat ein Anspruch auf Pendlerpauschale bestanden, besteht im laufenden Monat dann ein Anspruch darauf, wenn die Summe der Tage, an denen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte zurückgelegt wird und die Anzahl der Urlaubs- bzw. Krankenstandstage größer als 10 ist. Ist im Vormonat kein Pendlerpauschale zugestanden, besteht im laufenden Monat nur dann ein Anspruch, wenn die Summe der Tage, an denen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte zurückgelegt wird, größer als 10 ist.

Beispiel:

Die Strecke Wohnung (W) - Arbeitsstätte (A) beträgt 30 km, die Voraussetzungen für das kleine Pendlerpauschale (PP) sind dem Grunde nach gegeben. Krankenstandstage (K) und Urlaubstage (U) fallen an.

Monat	Anzahl W – A	Anzahl K/U	PP	Anmerkung
März	13	-	ja	Anzahl W – A > 10
April	8	5	ja	PP steht im Vormonat zu und $8 + 5 > 10$
Mai	0	15	ja	PP steht im Vormonat zu und $0 + 15 > 10$

<i>Juni</i>	<i>7</i>	<i>1</i>	<i>nein</i>	<i>PP steht im Vormonat zu, aber $7 + 1 < 11$</i>
<i>Juli</i>	<i>9</i>	<i>3</i>	<i>nein</i>	<i>PP steht im Vormonat nicht zu und Anzahl $W - A < 11$</i>
<i>August</i>	<i>17</i>	<i>-</i>	<i>ja</i>	<i>Anzahl $W - A > 10$</i>

250a

Ist der Kalendertag als Lohnzahlungszeitraum heranzuziehen (§ 77 Abs. 1 EStG 1988), muss die Beurteilung, ob ein Pendlerpauschale zusteht, für jeden einzelnen Arbeitstag getroffen werden. Der Begriff des „Überwiegens“ geht bei einem Kalendertag-Lohnzahlungszeitraum ins Leere. Für jeden Arbeitstag, an dem ein (großes oder kleines) Pendlerpauschale zusteht, ist der entsprechende Betrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b oder c EStG 1988 aufgrund der Hochrechnungsvorschrift des § 66 Abs. 3 EStG 1988 (30 „Lohnsteuertage“ pro Monat) mit $1/30$ anzusetzen.

Beispiel:

Ein Dienstverhältnis beginnt am 20. eines Monats, die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 25 km. In diesem Monat ist an drei Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels bei der Hin- und Rückfahrt zumutbar, an weiteren vier Arbeitstagen nur bei der Hinfahrt. Es steht daher für drei Tage das kleine Pendlerpauschale in Höhe von 5,25 Euro ($630 / 360 \times 3$) und für vier Tage das große Pendlerpauschale in Höhe von 15,07 Euro ($1.356 / 360 \times 4$) zu.

16. In den Rz 264, 265 und 266 wird die Fiktion, dass bei Dienstreisen, die von der Wohnung aus angetreten und deren Arbeitgeberersätze vom Arbeitsort berechnet werden, eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu unterstellen ist, gestrichen.

264

Werden Dienstreisen unmittelbar von der Wohnung aus begonnen, scheiden die Tage der Dienstreise für die Beurteilung des Pendlerpauschales für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte

aus; allenfalls sind sie für ein Pendlerpauschale für die Strecke Wohnung – Einsatzort heranzuziehen (siehe Rz 263a). 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.

5.4.4.2 Sachbezug bei Verwendung des arbeitgebereigenen KFZ

265

Unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen mit einem arbeitgebereigenen KFZ **zählen** 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.

Ein Sachbezug ist **hingegen** für jene Fahrten anzusetzen, für die gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 bei Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges kein nicht steuerbares Kilometergeld ausgezahlt werden kann (Fahrten Wohnung-Einsatzort-Wohnung).

5.4.4.3 Kilometergeldsätze bzw. Werbungskosten bei Verwendung des eigenen KFZ

266

Werden Dienstreiseersatz von der Wohnung aus berechnet, sind auch Kilometergeldsätze für unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen nicht steuerbar, 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. Dies gilt solange, bis die Fahrten zum Einsatzort als Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Beispiel:

Nachstehende Beispiele gehen davon aus, dass die Fahrten zum Einsatzort nicht zu Fahrten Wohnort – Arbeitsstätte im Sinne des § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 werden. Siehe Rz 706b.

Ein Monteur wohnt in Mödling. Seine Arbeitsstätte (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:

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

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:

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

Variante 3:

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

<i>Pendlerpauschale</i>	<i>nein</i>
-------------------------	--------------------

<i>Tagesgeld</i>	<i>ja</i>
<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar</i>
<i>Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung</i>	nein
<i>Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW</i>	<i>ja</i>

Variante 4:

Vorgangsweise bei Abwesenheitstagen (ohne An- und Abreisetag):

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

Siehe auch Beispiel Rz 10266.

17. In den Rz 313 und 1405 wird definiert, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Höhe ein Differenz-Verpflegungsmehraufwand bei Auslandstätigkeiten in Anspruch genommen werden kann.

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, **wenn im Ausland die Verpflegungsaufwendungen wegen des höheren Niveaus der**

Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung liegen (VwGH 13.2.1991, [90/13/0199](#)).

Ein derartiger erheblicher Unterschied ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Auslandstagesatz laut RGV den um die Hälfte erhöhten Inlandstagesatz (das sind 39,60 Euro) übersteigt. Der übersteigende Betrag ist als Differenz-Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Beispiel:

Der Auslandstagesatz USA beträgt 52,30 Euro, somit beträgt der zu berücksichtigende Differenz-Verpflegungsmehraufwand 12,70 Euro (= 52,30 abzüglich 39,60 Euro).

Betreffend Länder und Höhe eines Differenz-Verpflegungsmehraufwandes siehe Rz 1405.

Derartige Differenz**aufwendungen** 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 Differenz**aufwendungen** nur zur Ermittlung der Progressionseinkünfte heranzuziehen.

42.2 Tages- und Nächtigungsgelder bei Auslandsdienstreisen ab 2002 (Höchststufe in Euro) sowie Differenzverpflegungsaufwendungen

1405

In der folgenden Tabelle sind die Tages- und Nächtigungsgelder bei Auslandsdienstreisen ab 2002 sowie die Höhe von Differenzverpflegungsaufwendungen iSd Rz 313 angeführt.

Land	Tagesgebühr	Nächtigungsgebühr	Differenzaufwendungen
I. EUROPA			

Albanien	27,9	20,9	-
Belarus	36,8	31,0	-
Belgien	35,3	22,7	-
Brüssel	41,4	32,0	1,8
Bosnien und Herzegowina	31,0	23,3	-
Bulgarien	31,0	22,7	-
Dänemark	41,4	41,4	1,8
Deutschland	35,3	27,9	-
Grenzorte	30,7	18,1	-
Estland	36,8	31,0	-
Finnland	41,4	41,4	1,8
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	1,8
Irland	36,8	33,1	-
Island	37,9	31,4	-
Italien	35,8	27,9	-
Rom und Mailand	40,6	36,4	1,0
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	3,3
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	1,0
Schweden	42,9	41,4	3,3
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			
Algerien	41,4	27,0	1,8
Angola	43,6	41,4	4,0
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	7,7
Dschibuti	45,8	47,3	6,2
Gabun	45,8	39,9	6,2
Gambia	43,6	30,1	4,0
Ghana	43,6	30,1	4,0
Guinea	43,6	30,1	4,0

Kamerun	45,8	25,3	6,2
Kap Verde	27,9	19,6	-
Kenia	34,9	32,0	-
Liberia	39,2	41,4	-
Libyen	43,6	36,4	4,0
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	4,0
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	9,7
Seychellen	36,4	36,4	-
Sierra Leone	43,6	34,2	4,0
Simbabwe	37,1	34,0	-

Somalia	32,7	29,0	-
Südafrika	34,9	34,0	-
Sudan	43,6	41,4	4,0
Tansania	43,6	32,0	4,0
Togo	36,2	26,6	-
Tschad	36,2	26,6	-
Tunesien	36,2	29,2	-
Uganda	41,4	32,0	1,8
Zentralafrikanische Republik	39,2	29,0	-
III. AMERIKA			
Bahamas	48,0	30,5	8,4
Barbados	51,0	43,6	11,4
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	7,5
Kanada	41,0	34,2	1,4
Kolumbien	33,1	35,1	-
Kuba	54,1	27,7	14,5
Mexiko	41,0	36,4	1,4
Nicaragua	31,8	36,4	-
Niederländische Antillen	43,6	27,7	4,0
Panama	43,6	36,4	4,0
Paraguay	33,1	25,1	-
Peru	33,1	25,1	-
Suriname	39,2	25,1	-
Trinidad und Tobago	51,0	43,6	11,4
Uruguay	33,1	25,1	-
USA	52,3	42,9	12,7
New York und Washington	65,4	51,0	25,8
Venezuela	39,2	35,1	-
IV. ASIEN			
Armenien	36,8	31,0	-
Aserbajdschan	36,8	31,0	-
Bahrain	54,1	37,5	14,5
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	6,8
Indien	31,8	39,9	-
Indonesien	39,2	32,0	-
Irak	54,1	36,4	14,5
Iran	37,1	29,0	-
Israel	37,1	32,5	-
Japan	65,6	42,9	26
Jemen	54,1	37,5	14,5
Jordanien	37,1	32,5	-
Kambodscha	31,4	31,4	-
Kasachstan	36,8	31,0	-
Katar	54,1	37,5	14,5
Kirgisistan	36,8	31,0	-
Korea, Demokratische Volksrepublik	32,5	32,5	-
Korea, Republik	45,3	32,5	5,7
Kuwait	54,1	37,5	14,5
Laos	31,4	31,4	-
Libanon	31,8	35,1	-

Malaysia	43,6	45,1	4,0
Mongolei	29,4	29,4	-
Myanmar	29,4	29,4	-
Nepal	31,8	34,2	-
Oman	54,1	37,5	14,5
Pakistan	27,7	25,1	-
Philippinen	32,5	32,5	-
Saudi-Arabien	54,1	37,5	14,5
Singapur	43,6	44,7	4,0
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	-
Vereinigte Arabische Emirate	54,1	37,5	14,5
Vietnam	31,4	31,4	-
V. AUSTRALIEN			
Australien	47,3	39,9	7,7
Neuseeland	32,5	36,4	-

18. Die Rz 329 wird um ein VwGH-Erkenntnis betreffend Tätigkeit einer Sängerin, die auch selbst getextete/komponierte Werke vorträgt, ergänzt.

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 16.03.2005, [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](#)). **Werden von einer Sängerin/Jodlerin auch die selbst getexteten (komponierten) Lieder vorgetragen, liegen eine einheitliche Einkunftsquelle und nur ein Berufsbild vor. In einem solchen Fall bildet die zeitliche Komponente ein geeignetes Kriterium, den Mittelpunkt der musikalischen Tätigkeit zu bestimmen (VwGH 02.09.2009, [2005/15/0049](#)).**

Nach dem Mittelpunkt (Schwerpunkt) lassen sich folgende Typen von Tätigkeiten (Berufsbildern) unterscheiden:

19. Die Rz 387a wird neu eingefügt, wobei klar gestellt wird, dass Zahlungen einer Konventionalstrafe als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

387a

Hat ein Arbeitnehmer mit seinem Arbeitgeber eine Konkurrenzklausel (zB §§ 36 und 37 AngG, § 2c AVRAG) vereinbart und für den Fall des Zuwiderhandelns gegen diese Konkurrenzklausel die Zahlung einer Konventionalstrafe versprochen, ist diese Zahlung beruflich veranlasst und dient der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Die Zahlung zur Erfüllung der Vertragsstrafe (Konventionalstrafe) und die damit im Zusammenhang stehenden Prozesskosten stellen Werbungskosten dar (siehe Rz 385).

20. Die Rz 396 und Rz 406 werden ergänzt (Salzburger Steuerdialog 2010).

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).

Liegen keine Aufwendungen vor, kommen keine Pauschbeträge nach dieser Verordnung in Betracht.

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, **Durchführung und Leitung eines Projektes** oder Inkassotätigkeit).

Siehe auch Beispiel Rz 10406.

21. In der Rz 533 wird die Absetzbarkeit von Aufwendungen für Photovoltaikanlagen aufgenommen.

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,
- **Photovoltaikanlagen,**
- 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.

22. In den Rz 571 bis 573 erfolgt eine Klarstellung.

571

Für die Jahre 2009 **bis 2011** muss der Steuerpflichtige Spenden im Sinne des § 4a Z 3 EStG 1988 in die Steuererklärung aufnehmen und auf Verlangen der Abgabenbehörde belegmäßig nachweisen. Die Zahlungsbestätigung der Spendenorganisation hat **neben dem Betrag der Zuwendung und dem Namen der empfangenden Körperschaft** jedenfalls den Namen und die Adresse des Spenders **sowie das Datum des Spendeneinganges** zu enthalten. Ebenso ist eine Sammelbestätigung der Spendenorganisation über die im Kalenderjahr geleisteten Beträge zulässig.

Für die Jahre ab 2012 übermittelt die Spendenorganisation der Abgabenbehörde bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres die Höhe der geleisteten Spenden. Zur Identifikation des Spenders gibt dieser der Spendenorganisation die Sozialversicherungsnummer oder die

Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte bekannt (beide Nummern befinden sich auf der e-card).

Spenden, denen eine Gegenleistung gegenübersteht, sind nicht abzugsfähig.

Nicht als Zuwendungen abzugsfähig sind die Mitgliedsbeiträge jener Mitglieder, die am Vereinsleben als vollberechtigte Mitglieder teilnehmen können und die lediglich auf Grund der Mitgliedschaft bei der Körperschaft geleistet werden (echte Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitgliedes). Auch Beiträge, die zur Erlangung einer von der Organisation konkret erwarteten bzw. erbrachten Gegenleistung gefordert und entrichtet werden (unechte Mitgliedsbeiträge), sind nicht abzugsfähig. Echte Mitgliedsbeiträge dienen vor allem der laufenden Abdeckung des Aufwandes der Körperschaft. Anzeichen für das Vorliegen von Mitgliedsbeiträgen eines ordentlichen Mitgliedes ist die allgemeine, statutengemäße Leistung durch die Mitglieder, unabhängig von Art und Ausmaß der Inanspruchnahme der Einrichtungen der Körperschaft (vgl. VereinsR 2001 Rz 339 und KStR 2001 Rz 692).

Beträge, die über diesen Mitgliedsbeitrag eines ordentlichen Mitgliedes hinaus vom Mitglied freiwillig oder auf Grund einer gegenüber der Körperschaft eingegangenen Einzelverpflichtung zur Förderung des Vereinszweckes geleistet werden, sind nicht als Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitgliedes anzusehen und daher als Spenden abzugsfähig.

Dies gilt auch für Zahlungen auf Grund einer Fördermitgliedschaft ohne Mitgliedschaftsrechte. Absetzbar sind Spenden an Vereine und Einrichtungen, die selbst mildtätige Zwecke verfolgen oder Entwicklungs- oder Katastrophenhilfe betreiben oder für diese Zwecke Spenden sammeln.

Die begünstigten Spendenempfänger (Vereine und andere Einrichtungen) werden auf der Homepage des BMF (www.bmf.gv.at) veröffentlicht.

Erstmals ist die Veröffentlichung am 31. Juli 2009 erfolgt. Für die zu diesem Termin erstmalig veröffentlichten Spendenempfänger gilt die Besonderheit, dass die Veröffentlichung auf den 1. Jänner 2009 zurückwirkt. Das bedeutet, dass bereits alle ab 1. Jänner 2009 geleisteten Spenden an dort genannte Einrichtungen abziehbar sind. Später hinzukommende Vereine und andere Einrichtungen sind erst ab der Aufnahme in die jeweilige Liste begünstigt.

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. **Es muss sichergestellt und dokumentiert sein, dass die gesammelten Spenden zu 100% an den begünstigten Verein weitergeleitet werden. Dem Spender ist durch den spendensammelnden Verein eine Bestätigung auszustellen, die neben dem unter Rz 571 angeführten Inhalt auch den Name und die Anschrift des Treuhänders enthält.**

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. **Es muss sichergestellt und dokumentiert sein, dass die gesammelten Spenden zu 100% an den begünstigten Verein weitergeleitet werden. Dem Spender ist durch den spendensammelnden Verein eine Bestätigung auszustellen, die neben dem unter Rz 571 angeführten Inhalt auch den Namen und die Anschrift des Treuhänders enthält.**

23. Die Rz 573a bis Rz 573g werden gestrichen (da gesetzliche Bestimmung nicht mehr anwendbar).

24. Die Rz 594 wird betreffend der Verschleifung von Topfsonderausgaben geändert.

594

Liegt der Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 Euro und 60.000 Euro, ermittelt sich der absetzbare Teil des Sonderausgabenviertels nach folgender Formel:

$$\frac{(60.000 - \text{Gesamtobetrag der Einkünfte}) \times (\text{Sonderausgabenviertel} - 60)}{23.600} + 60$$

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von zB 48.200 Euro bedeutet dies unter Zugrundelegung des bei Rz 591 ermittelten Viertels der in den "Sonderausgabentopf" fallenden Ausgaben von 1.460 Euro, dass nur **760** Euro als Sonderausgaben abgesetzt werden können:

$$(60.000 - 48.200) = 11.800 \times (1.460 - 60) = 16.520.000 : 23.600 = 700 \text{ Euro} + 60 \text{ Euro} = 760 \text{ Euro.}$$

Siehe auch EStR 2000 Rz 7598.

25. Die Rz 656b wird klargestellt.

9.1.3.9b Entschädigungen nach dem Gleichbehandlungsgesetz

656b

Ist der Arbeitgeber bei Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes iZm einem Arbeitsverhältnis (Begründung des Arbeitsverhältnisses, Festsetzung des Entgelts, beruflicher Aufstieg, usw.) gegenüber dem Arbeitnehmer zum Ersatz des Vermögensschadens und zu einer Entschädigung für die erlittene persönliche Beeinträchtigung verpflichtet, **stellt nur der Ersatz für den eingetretenen Vermögensschaden eine steuerpflichtige Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit dar. Der als Entschädigung für die erlittene persönliche Beeinträchtigung zu leistende Betrag ist als immaterieller Schadenersatz nicht steuerbar. Wurde ein Gesamtbetrag zugesprochen, ist dieser – mangels Unzulässigkeit der Aufteilung im Schätzungswege – zur Gänze den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen.**

Fließen diese **steuerpflichtigen** Einnahmen im Rahmen eines bestehenden Dienstverhältnisses zu, liegt ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor (Besteuerung nach § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988, Verpflichtung zur Ausstellung eines Lohnzettels). Zahlungen, die der Arbeitgeber an einen übergangenen Stellenwerber **als**

Ersatz für den eingetretenen Vermögensschaden zu leisten hat, sind im Wege der Veranlagung zu erfassen.

Bei einer sexuellen Belästigung oder einer geschlechtsbezogenen Belästigung hat die betroffene Person gegenüber dem Belästiger Anspruch auf Ersatz des erlittenen Schadens. Soweit der Nachteil nicht nur in einer Vermögenseinbuße besteht, hat die betroffene Person zum Ausgleich der erlittenen persönlichen Beeinträchtigung Anspruch auf Schadenersatz. Der Anspruch auf diese Schadenersatzzahlung besteht gegenüber dem Arbeitgeber auch dann, wenn dieser es schuldhaft unterlässt, im Falle einer sexuellen Belästigung durch Dritte eine auf Grund gesetzlicher bzw. arbeitsrechtlicher Normen angemessene Abhilfe zu schaffen. Derartige Zahlungen - **soweit sie nicht als Abgeltung für einen eingetretenen Vermögensschaden zu leisten sind** - sind als echter Schadenersatz nicht steuerbar und daher nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu erfassen (EStR 2000 Rz 4014).

26. Die Rz 711 wird um die Aussage betreffend Kilometergeldgrenze von 30.000 km im Bereich des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ergänzt.

10.5.1.2.4 Kilometergelder

711

Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Somit steht als Fahrtkostenersatz bei Dienstreisen höchstens das amtliche Kilometergeld zu. Ein nachgewiesener höherer tatsächlicher Aufwand kann nicht nach § 26 Z 4 EStG 1988, wohl aber im Rahmen der erhöhten Werbungskosten berücksichtigt werden (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988).

Das amtliche Kilometergeld für Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 kann bei Zutreffen aller Voraussetzungen für maximal 30.000 Kilometer pro Kalenderjahr nicht steuerbar ausbezahlt werden (VwGH 19.05.2005, [2001/15/0088](#)). Darunter fallen auch Kilometergelder, die der Arbeitgeber **gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b vorletzter Satz EStG 1988 sowie** für Fahrten für arbeitsfreie Tage vom Einsatzort zum Familienwohnsitz und zurück auszahlt.

Die Zuschläge für Mitreisende können bei der Ermittlung der Höchstgrenze in Euro diese nicht erhöhen.

Wird diese Höchstgrenze dadurch überschritten, weil mehrere Arbeitgeber Kilometergelder unterhalb der Höchstgrenze ausgezahlt haben, tritt auch für den übersteigenden Teil rückwirkend keine Steuerpflicht ein.

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 bis 30. Juni 2008 geltenden Beträge gemäß § 10 Abs. 3 und 4 der Reisegebührenvorschrift auf volle Cent aufgerundet werden. Das Kilometergeld für PKW kann daher bis 30. Juni 2008 iHv 0,38 Euro ersetzt werden. Ab 1. Juli 2008 beträgt das amtliche Kilometergeld für PKW 0,42 Euro.

27. Die Rz 771, 772, 773, 773a, 775, 778 bis 780, 1248, 1262, 1315, 1315a werden geändert (Eingetragene Partnerschaft-Gesetz - EPG).

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 **oder eingetragener Partner ist** und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten **oder eingetragenen Partner** nicht dauernd getrennt lebt oder
- ein Steuerpflichtiger mehr als sechs Monate im Kalenderjahr mit einem Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) in einer **Lebensgemeinschaft** 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.

772

Im Falle einer **Ehescheidung oder gerichtlichen Auflösung der eingetragenen Partnerschaft** ist der Tag der Rechtswirksamkeit der Scheidung **oder Auflösungsentscheidung** (Rechtskraft des Urteils oder des Beschlusses) mitzuzählen. Ebenso ist der Tag der Eheschließung **oder Begründung der eingetragenen Partnerschaft** miteinzurechnen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht daher zu, wenn ein Steuerpflichtiger zu Beginn des Kalenderjahres (1. Jänner) verheiratet ist **oder in einer eingetragenen Partnerschaft lebt** und die Ehe **oder die eingetragene Partnerschaft** nicht vor dem 2. Juli geschieden **oder aufgelöst** wird.

773

Der Ehegatte **oder eingetragene Partner** (ohne Kinder) darf Einkünfte von höchstens 2.200 Euro beziehen. In einer **Ehe oder eingetragenen Partnerschaft** mit mindestens einem Kind oder in einer **Lebensgemeinschaft** 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 **haushaltsführenden** (Ehe-)Partner zu.

775

Bei Ermittlung des Grenzbetrages ist immer von den Jahreseinkünften auszugehen. Daher sind bei Verheleichung/**Begründung der eingetragenen Partnerschaft**, Scheidung/**Auflösung der eingetragenen Partnerschaft** oder bei Tod des (Ehe-)Partners für die Ermittlung des Grenzbetrages immer die Gesamteinkünfte des (Ehe-)Partners maßgeblich. So sind dann, wenn die Verheleichung **oder Begründung der eingetragenen Partnerschaft** im Laufe eines Kalenderjahres erfolgt, die Einkünfte des (Ehe-)Partners sowohl aus der Zeit vor wie auch nach der Verheleichung **oder Begründung der eingetragenen Partnerschaft** in die Ermittlung des Grenzbetrages einzubeziehen. Analog dazu sind bei einer Scheidung **oder Auflösung der eingetragenen Partnerschaft** die Einkünfte des (Ehe-)Partners nach der Scheidung **oder Auflösung der eingetragenen Partnerschaft** miteinzubeziehen. Auch der Bezug einer Witwen(Witwer)Pension nach dem Tod des Ehepartners **oder eingetragenen Partners** 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).

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 **oder eingetragener Partner** 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 **oder eingetragener Partnerschaft bzw. bei** 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 15.02.1984, [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 **oder die eingetragenen Partner** dauernd getrennt leben. Vielmehr liegt diesfalls nur eine räumliche Trennung infolge Krankheit vor. Wirtschaftlich gesehen bleibt der gemeinsame Haushalt bestehen.

1248

Ehepartner ist eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist. **Einem Ehepartner ist der eingetragene Partner im Sinn des Eingetragene Partnerschaft-Gesetzes (EPG) gleichzuhalten.** Eine **Lebensgemeinschaft** liegt dann vor, wenn **der Steuerpflichtige mit dem Partner in** einer eheähnlichen Gemeinschaft **lebt** und gleichzeitig mindestens ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt.

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. 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).

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 Bausparvertrages an den **(Ehe-)Partner** bei Aufteilung ehelicher Ersparnisse im Wege der Scheidung/**Auflösung der eingetragenen Partnerschaft** oder
- bei Tod des Steuerpflichtigen.

Soweit für Beträge die Rückforderung der Bausparprämie (erstatteter Einkommensteuer) unterblieben ist, hat dies folgende Auswirkungen auf andere steuerliche Begünstigungen:

- Die Berücksichtigung als Sonderausgabe nach § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Schaffung oder Sanierung von Wohnraum) ist ausgeschlossen (§ 18 Abs. 3 Z 3 lit. a EStG 1988).
- Bei einer Verwendung für eine Bildungsmaßnahme im Sinne des § 1 Abs. 4 Bausparkassengesetz bleibt die Absetzbarkeit im Rahmen der Werbungskosten (Aus-, Fortbildungs- und Umschulungsmaßnahmen) erhalten.
- Bei einer Verwendung für Maßnahmen der Pflege im Sinne des § 1 Abs. 5 Bausparkassengesetz ist eine Berücksichtigung dieser Beträge als außergewöhnliche Belastung (§§ 34 und § 35 EStG 1988) ausgeschlossen, weil derartige Aufwendungen aus dem eigenen (laufenden) Einkommen getragen werden müssen.

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 **oder eingetragenen Partner** 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.

28. In der Rz 812a wird die Verlängerung des Pendlerzuschlags berücksichtigt.

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 zu. Für die Jahre 2008 bis 2010 beträgt der** Pendlerzuschlag höchstens 130 Euro. In diesem Fall wird die Negativsteuer von 110 Euro auf 240 Euro angehoben. **Ab dem Jahr 2011 steht ein Pendlerzuschlag in der Höhe von maximal 141 Euro zu. In diesem Fall wird die Negativsteuer von 110 Euro auf 251 Euro angehoben.** Die Negativsteuer (inklusive Pendlerzuschlag) ist mit 15% der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung begrenzt.

Beispiele:

Eine Arbeitnehmerin (Angestellte) verdient im Kalenderjahr 2008 ganzjährig monatlich 880 Euro. Die Sozialversicherungsbeiträge betragen jährlich ca. 1.800 Euro. Da sie täglich zwischen Bruck/Leitha und Wien pendelt, hat sie Anspruch auf das Pendlerpauschale. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 kommt es zu einer Steuergutschrift von 240 Euro (Negativsteuer mit Pendlerzuschlag).

Eine Arbeitnehmerin (Angestellte) verdient im Kalenderjahr 2008 ganzjährig monatlich 500 Euro. Die Sozialversicherungsbeiträge betragen 1.040 Euro. Sie hat Anspruch auf das Pendlerpauschale. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 kommt es zu einer Steuergutschrift von 156 Euro (Negativsteuer mit Pendlerzuschlag, begrenzt mit 15% der Sozialversicherungsbeiträge).

Ein Ferialpraktikant verdient in den Monaten Juli und August jeweils ca. 1.200 Euro sowie den aliquoten Anteil des 13. und 14. Bezuges. Er hat Anspruch auf das Pendlerpauschale. Bei der laufenden Lohnverrechnung werden 64 Euro Lohnsteuer und 446 Euro an Sozialversicherungsbeiträgen einbehalten. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung erhält er neben der einbehalten Lohnsteuer von 64 Euro auch Negativsteuer in Höhe von 66,90 Euro.

29. Die Rz 819, 876, 891, 894, 897 und 907 werden hinsichtlich der Zitierung der VwGH-Erkenntnisse korrigiert.

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.

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](#)).

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](#)).

Wird eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit nicht im Einzugsbereich des Wohnortes, jedoch im Inland als auch im Ausland angeboten, **steht der Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 sowohl für das Inland als auch für das Ausland zu.**

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.

12.8.9 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](#), **0256** jeweils betreffend mangelnde Aufenthaltsbewilligung).

Zu den Kosten der Berufsausbildung für ein Kind siehe Rz 873 ff.

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 12.06.1985, [84/13/0100](#); VwGH 13.10.1987, [86/14/0007](#);

VwGH 02.03.1993, [93/14/0018](#)) 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 27.09.1995, [92/15/0214](#)).

Hausgehilfin bei Ehegatten oder eheähnlicher Gemeinschaft

897

Ab der Veranlagung 2009 können gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 Aufwendungen für die Kinderbetreuung bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden (siehe Rz 884 ff). Für Aufwendungen, die den Höchstbetrag von 2.300 Euro übersteigen, ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, dass in diesen Fällen lediglich eine "gewöhnliche" Belastung vorliegt, da diese Aufwendungen Ausfluss aus der im Gesetz allgemein verankerten Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes sind (VwGH 13.12.1995, [93/13/0272](#)), weiterhin anzuwenden. 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 02.08.1995, [94/13/0207](#)) Betreuung der Kinder sowie die Führung des Haushaltes zu übernehmen (VwGH 19.09.1989, [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 08.07.1958, [2319/57](#); VwGH 19.02.1962, [0983/59](#)).

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.

Siehe auch Beispiel Rz 10897.

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 Abgabepflichtige sie nicht im Rechtsmittelweg bekämpft hat (VwGH 25.10.1989, [86/13/0089](#)). Dies gilt auch für Steuerschulden, für die der Steuerpflichtige nach § 9 BAO oder § 14 BAO in Anspruch genommen wurde.

30. Die Rz 828 wird ergänzt (VwGH 22.3.2010, 2007/15/0256).

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 18.02.1999, [98/15/0036](#), betr. Aufwendungen im Rahmen einer einvernehmlichen Scheidung; VwGH 26.09.2000, [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, **betr. Kosten der Terrassenbepflanzung VwGH 22.03.2010, [2007/15/0256](#)**) 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).

31. In der Rz 839a wird klargestellt, dass vor dem 1. Jänner 2005 ausgestellte Bescheinigungen nur so lange gültig sind, bis eine aktuellere Einstufung vorliegt.

839a

Bescheinigungen, die vor dem 1. Jänner 2005 ausgestellt wurden, behalten ihre Gültigkeit auch nach dem 1. Jänner 2005 weiter, **und zwar solange, bis eine aktuellere Einstufung durch eine im § 35 Abs. 2 erster bis dritter Teilstrich EStG 1988 angeführte Einrichtung vorliegt. Die aktuellere Einstufung ersetzt sämtliche bei den Voreinstufungen getroffenen Feststellungen.**

32. Die Rz 858, 862, 864 und 884e werden auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 02.02.2010, 2009/15/0026, dahingehend geändert, dass pflegebedingte Geldleistungen nicht auf das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte angerechnet werden dürfen.

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 Mehraufwendungen gemäß §§ 2, **3, 4 und 5 Abs. 3** dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen (**betreffend Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte siehe VwGH 02.02.2010, [2009/15/0026](#)**). Auf alle anderen mit der Behinderung zusammenhängenden Aufwendungen sind pflegebedingte Geldleistungen anzurechnen. Siehe auch Rz 864.

Beispiel 1:

*Für ein Kind steht ganzjährig erhöhte Familienbeihilfe zu. Weiters bezieht es ganzjährig Pflegegeld für die Pflegestufe 4 in Höhe von **604,30 Euro** monatlich (**664,30 Euro** abzüglich Anrechnung 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:

<i>Kosten für die Behindertenwerkstätte (353 Euro x 12)</i>	<i>4.236 Euro</i>
<i>zuzüglich jährlicher Förderbeitrag</i>	<i>277 Euro</i>

<i>jährliche Aufwendungen für die Unterrichtserteilung somit</i>	<i>4.513 Euro</i>
--	-------------------

<i>Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (262 Euro x 12)</i>	<i>3.144,00 Euro</i>
---	----------------------

<i>abzüglich Pflegegeld (604,30 Euro x 12)</i>	<i>7.251,60 Euro</i>
---	-----------------------------

<i>Zwischensumme</i>	<i>0 Euro</i>
-----------------------------	----------------------

<i>zuzüglich Aufwendungen für die Unterrichtserteilung</i>	<i>4.513,00 Euro</i>
--	----------------------

<i>außergewöhnliche Belastung somit</i>	<i>4.513,00 Euro</i>
---	-----------------------------

Beispiel 2:

Für ein Kind steht ganzjährig erhöhte Familienbeihilfe zu. Weiters bezieht es ganzjährig Pflegegeld für die Pflegestufe 4 in Höhe von 604,30 Euro

monatlich (664,30 Euro abzüglich Anrechnung der erhöhten Familienbeihilfe gemäß § 7 Bundespflegegeldgesetz in Höhe von 60 Euro). Das Kind ist ganzjährig in einem Internat mit Behindertenbetreuung untergebracht, wofür die Eltern monatlich 800 Euro für das Internat und 353 Euro an Schulgeld aufwenden.

Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung:

Internatskosten (pflegebedingte Kosten) 800 Euro x 12	9.600,00 Euro
abzüglich Pflegegeld (604,30 Euro x 12)	7.251,60 Euro
Zwischensumme	2.348,40 Euro
jährliche Aufwendungen für die Unterrichtserteilung 353 Euro x 12	4.236,00 Euro
außergewöhnliche Belastung somit	6.584,40 Euro

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 **um eine pflegebedingte Geldleistung und** 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.

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 oder Behindertenwerkstätte	Ja	Ja	ja

12.7.6.1 Behinderte Kinder mit erhöhtem Familienbeihilfenbezug – Verhältnis von Behindertenaufwendungen gemäß § 5 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen und Aufwendungen für Kinderbetreuung gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988

884e

Für Kinder, für die erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird, steht gemäß § 5 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001, zur Abgeltung der Mehraufwendungen ein monatlicher pauschaler Freibetrag von 262 Euro zu. Zusätzlich zu diesem (eventuell gekürzten) pauschalen Freibetrag ist das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- und Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß absetzbar (siehe § 5 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen). Ebenfalls zusätzlich zum pauschalen Freibetrag können Kinderbetreuungskosten im nachgewiesenen Ausmaß gemäß § 34 Abs. 9

ESTG 1988 in den Monaten, in denen für das Kind erhöhte Familienbeihilfe bezogen wurde, geltend gemacht werden (für Kinder bis zum 16. Lebensjahr).

Durch den Freibetrag gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 und den Pauschbetrag sind Kosten bis zu 5.444 Euro (2.300 Euro und 3.144 Euro) abgedeckt.

Bei übersteigenden Kosten steht es dem Steuerpflichtigen frei, anstelle des Pauschbetrages die tatsächlichen Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988 geltend zu machen, die bei behinderten Kindern mit erhöhter Familienbeihilfe immer im vollen Umfang und ohne Kürzung durch den Selbstbehalt eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Beispiel 1:

Für ein achtjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden Kinderbetreuungskosten in Höhe von 2.100 Euro gezahlt.

Neben dem Pauschbetrag von 3.144 Euro (262 x 12 Monate) können 2.100 Euro für Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Beispiel 2:

Für ein achtjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden Kinderbetreuungskosten in Höhe von 3.500 Euro gezahlt.

Neben dem Pauschbetrag von 3.144 Euro (262 x 12 Monate) können 2.300 Euro für Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Beispiel 3:

Für ein achtjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden Kinderbetreuungskosten in Höhe von 6.000 Euro gezahlt.

Insgesamt können die tatsächlichen Kosten in Höhe von 6.000 Euro anstelle des Pauschbetrages als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

Werden für ein behindertes Kind pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) bezogen, sind

- der Pauschbetrag gemäß § 5 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen,
- Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 innerhalb der Höchstgrenze von 2.300 Euro für behinderte Kinder bis zur Vollendung des 16. Lebensjahres, soweit sie im Zusammenhang mit einer pflegebedingten Betreuung stehen, sowie

- die tatsächlichen Betreuungskosten gemäß § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988, soweit sie anstelle des Pauschbetrages geltend gemacht werden,

um die erhaltenen pflegebedingten Geldleistungen zu kürzen.

Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 innerhalb der Höchstgrenze von 2.300 Euro für behinderte Kinder bis zur Vollendung des 16. Lebensjahres sind, sofern es sich nicht um eine pflegebedingte Betreuung handelt, nicht um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen.

Beispiel 4:

Für ein sechsjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden Kinderbetreuungskosten in Höhe von 2.100 Euro gezahlt. Die Betreuung erfolgt in einem Kindergarten, in dem auch nicht behinderte Kinder betreut werden. Für das Kind wird Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro bezogen.

Der Pauschbetrag in Höhe von 3.144 Euro (262 x 12 Monate) ist um das Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro zu kürzen, ergibt somit null. Die tatsächlichen Kinderbetreuungskosten in Höhe von 2.100 Euro können als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen geltend gemacht werden.

Beispiel 5:

Für ein sechsjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden Kinderbetreuungskosten in Höhe von 3.500 Euro gezahlt. Die Betreuung erfolgt in einem Kindergarten, in dem auch nicht behinderte Kinder betreut werden. Für das Kind wird Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro bezogen.

Der Pauschbetrag in Höhe von 3.144 Euro (262 x 12 Monate) ist um das Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro zu kürzen, somit verbleibt null. Die tatsächlichen Kinderbetreuungskosten in Höhe von maximal 2.300 Euro können als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen geltend gemacht werden.

Beispiel 6:

Für ein zwölfjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden Kinderbetreuungskosten in Höhe von 5.500 Euro (Betreuung erfolgt durch eine pädagogisch qualifizierte Person) sowie Schulgeld für den Besuch der Behindertenschule in Höhe von 2.000 Euro gezahlt. Für das Kind wird Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro bezogen.

*Der Pauschbetrag in Höhe von 3.144 Euro (262 x 12 Monate) ist um das Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro zu kürzen, somit verbleibt **das Schulgeld in Höhe von 2.000 Euro** an außergewöhnlicher Belastung. Zusätzlich können die nicht pflegebedingten Kinderbetreuungskosten in Höhe von maximal 2.300 Euro als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen geltend gemacht werden.*

Beispiel 7:

Für ein zwölfjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden pflege- und behindertenbedingte Betreuungskosten in Höhe von 5.500 Euro sowie Schulgeld für den Besuch der Behindertenschule in Höhe von 2.000 Euro gezahlt. Für das Kind wird Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro bezogen.

*Die tatsächlichen **pflege- und behinderungsbedingten** Kosten in Höhe von **5.500 Euro** sind um das Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro zu kürzen. Die außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988 beträgt 2.700 Euro (**5.500 Euro pflegebedingte Kosten minus 4.800 Euro Pflegegeld, plus 2.000 Euro Schulgeld für die Behindertenschule**).*

33. Die Rz 866 wird ergänzt (Abgabenänderungsgesetz 2010).

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. **Die Unterhaltsleistungen für ein nicht haushaltszugehöriges in einem EU-Staat, EWR-Staat bzw. der Schweiz lebendes Kind sind ebenfalls mit dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.**

Unterhaltsleistungen für haushaltszugehörige Kinder im Ausland, bei denen der Anspruch auf Familienbeihilfe nach § 2 Abs. 5 FLAG 1967 ausgeschlossen ist, sind hingegen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (VfGH 4.12.2001, [B 2366/00](#)).

Unterhaltsleistungen für nicht haushaltszugehörige Kinder in Drittstaaten sind ebenfalls als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (VfGH 20.06.2009, [G 13/09](#); VfGH 20.06.2009, [B 963/08](#)). In beiden Fällen kann der halbe Unterhalt (VfGH 17.10.1997, [G 168/96](#), G 285/96; VfGH 30.11.2000, [B 1340/00](#)) ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

Von dieser Ausnahmeregelung betroffen sind Unterhaltsleistungen von in Österreich beschäftigten Steuerpflichtigen, 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 ermöglichen, 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.

34. In der Rz 877 wird der familienbeihilfenschädliche Betrag der derzeit geltenden Gesetzeslage angepasst.

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 und 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 **9.000** Euro nicht und ist von einer entsprechenden Kostentragung der Eltern auszugehen, steht der Freibetrag zu.

35. Die Rz 884d und Rz 884i werden betreffend Betreuungskosten und der pädagogisch qualifizierten Person klargestellt.

884d

Die absetzbaren Kosten für die Kinderbetreuung sind mit insgesamt 2.300 Euro pro Kind und Kalenderjahr limitiert. Dabei handelt es sich um einen Jahresbetrag, der nicht zu aliquotieren ist, wenn zB nur in einigen Monaten Kinderbetreuungskosten anfallen.

Die Kosten müssen unmittelbar an eine Kinderbetreuungseinrichtung oder eine pädagogisch qualifizierte Betreuungsperson gezahlt worden sein. Eine nur rechnerische Abspaltung von

Kinderbetreuungskosten aus an den mit der Obsorge betrauten Elternteil geleisteten laufenden Unterhaltsleistungen ist nicht möglich.

Abzugsfähig sind nur die unmittelbaren Kosten für die Kinderbetreuung selbst. Kosten für Verpflegung, das Bastelgeld oder das Schulgeld (zB für Privatschulen) sind steuerlich nicht absetzbar. Ebenso nicht abzugsfähig sind Kosten für die Vermittlung von Betreuungspersonen und die Fahrtkosten zur Kinderbetreuung.

Bis zum Besuch der Pflichtschule ist **in der Regel** von Kinderbetreuung auszugehen. Danach sind die Aufwendungen für den Schulbesuch und für die Betreuung außerhalb der Schulzeit zu trennen. Die Kosten für die Betreuung während der schulfreien Zeit (zB Nachmittagsbetreuung oder Ferienbetreuung) sind abzugsfähig. **Kurse, bei denen die Vermittlung von Wissen und Kenntnissen oder die sportliche Betätigung im Vordergrund steht (zB Computerkurs, Musikunterricht, Nachhilfeunterricht, Fußballtraining usw.) sind steuerlich nie abzugsfähig.**

Die Betreuungskosten **für die Ferienbetreuung (zB Ferienlager)** sind absetzbar, sofern die Betreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person erfolgt. Kosten für Verpflegung und Unterkunft, Sportveranstaltungen, Fahrtkosten zum und vom Ferienlager, **Kosten für den Unterricht in der Ferienschule** oder Nachhilfeunterricht sind nicht abzugsfähig.

Die Rechnung hat eine detaillierte Darstellung zu enthalten, aus der die Gesamtkosten und die abzugsfähigen Kosten für die Kinderbetreuung hervorgehen.

Soweit vom Arbeitgeber ein steuerfreier Zuschuss für Kinderbetreuungskosten gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988 gewährt wird, kommt die Berücksichtigung der dadurch abgedeckten Kosten als außergewöhnliche Belastung eines Elternteils nicht in Betracht. Liegen höhere Aufwendungen vor, kürzt der Zuschuss bei der außergewöhnlichen Belastung nicht die Höchstgrenze von 2.300 Euro. Stellt ein Zuschuss steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, kommt die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht.

Beispiel:

Die Kosten für den Kindergarten betragen insgesamt 3.000 Euro jährlich. 500 Euro werden durch steuerfreie Kindergartengutscheine des Arbeitgebers abgedeckt. 2.500 Euro bezahlt die Arbeitnehmerin selbst. Als außergewöhnliche Belastung sind 2.300 Euro abzugsfähig.

Wird die Begünstigung von beiden Elternteilen in Anspruch genommen, ist auch in diesem Fall der Betrag mit 2.300 Euro pro Kind limitiert. Nach allgemeinen Grundsätzen kann jeder Steuerpflichtige die von ihm getragenen Kosten steuerlich geltend machen. Bei der Beurteilung der Frage, wer die Kosten getragen hat, haben die Finanzämter den Angaben der Steuerpflichtigen zu folgen, sofern der Gesamtbetrag der Ausgaben den Höchstbetrag von 2.300 Euro pro Kind nicht übersteigt. Wird der Betrag überschritten und besteht zwischen den Elternteilen kein Einvernehmen über die Aufteilung der gezahlten Kinderbetreuungskosten innerhalb des Höchstbetrages, ist dieser nach dem Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen.

Zusätzlich zu § 34 Abs. 9 EStG 1988 ist die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt (zB Berücksichtigung der Kosten von Alleinerziehenden für schulpflichtige Kinder) nach den (bisherigen) allgemeinen Grundsätzen (Rz 901) weiterhin möglich.

Beispiel:

Eine alleinerziehende Mutter zahlt für die Betreuung ihrer 5-jährigen Tochter in einem Privatkindergarten Betreuungskosten (ohne Verpflegungskosten) in Höhe von 3.600 Euro. Vom Unterhaltsverpflichteten werden keine Betreuungskosten geleistet. Gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 sind 2.300 Euro abzugsfähig, 1.300 Euro können nach den allgemeinen Grundsätzen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (Kürzung um den Selbstbehalt).

Werden Kinderbetreuungskosten von einer unterhaltsverpflichteten Person zusätzlich zum Unterhalt gezahlt, sind pro Kind ebenfalls nur 2.300 Euro gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 abzugsfähig. Wird vom alleinerziehenden Elternteil ein übersteigender Betrag geleistet, kann dieser nach den allgemeinen Grundsätzen (Rz 901) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

12.7.7.2 Pädagogisch qualifizierte Personen

884i

Pädagogisch qualifizierte Personen sind Personen, die eine Ausbildung und Weiterbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung oder Elternbildung im Mindestausmaß von 8 Stunden nachweisen können. Die Betreuungsperson muss das 16. Lebensjahr vollendet haben. Für Betreuungspersonen vom vollendeten 16. Lebensjahr bis zum vollendeten 21. Lebensjahr ist

der Nachweis einer Ausbildung und Weiterbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung oder Elternbildung im Mindestausmaß von 16 Stunden notwendig.

Die Ausbildung und Weiterbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung oder Elternbildung kann im Rahmen von Seminaren und Schulungen oder im Rahmen anderer Ausbildungen, in denen diese Kenntnisse im vorgesehenen Ausmaß vermittelt werden, erworben werden.

Die Anforderungen sind jedenfalls in folgenden Fällen erfüllt:

1. Lehrgänge für Tageseltern nach den diesbezüglichen landesgesetzlichen Vorschriften
2. Ausbildung zum Kindergartenpädagogen, zum Horterzieher, zum Früherzieher, zum Familienarbeiter (-helfer)
3. pädagogisches Hochschulstudium an einer Universität, einer Pädagogischen Akademie oder einer vergleichbaren Einrichtung (zB Pädagogische Hochschule) sowie ein pädagogisches Teilstudium (zB Wirtschaftspädagogik)

Für folgende Seminare und Schulungen sind Nachweise im Mindestausmaß von 8 bzw. 16 Stunden zu erbringen:

4. Elternbildungsseminare oder Ausbildungsseminare in der Kinderbetreuung (zB Babysitterschulung)
5. Schulung für Au-Pair-Kräfte im Sinne des § 49 Abs. 8 ASVG

Die in den Punkten 1 - 3 dargestellten Ausbildungen (Lehrgänge für Tageseltern usw.) werden anerkannt, wenn die Ausbildung oder das Studium abgeschlossen ist. Für Personen, die an einer dieser Einrichtungen in Ausbildung sind, die Ausbildung jedoch nicht oder noch nicht abgeschlossen haben, kann die Bildungseinrichtung (Schule oder Universität) - sofern die Ausbildungsinhalte im Rahmen dieser Ausbildung im vorgesehenen Ausmaß bereits vermittelt wurden - die Absolvierung einer Schulung im Ausmaß von 8 oder 16 Stunden bestätigen. Pädagogische Kurse im Rahmen anderer Studien werden nicht anerkannt. Hat die Betreuungsperson eine der in Österreich anerkannten gleichwertige Ausbildung in einem EU- oder EWR-Raum abgeschlossen, so wird diese als Nachweis anerkannt.

Die in Punkt 4 und 5 angeführten Seminare und Schulungen zur Kinderbetreuung und Kindererziehung oder Elternbildung umfassen jedenfalls Themen zu (früh)kindlicher

Erziehung und Ernährung und können ausschließlich bei Organisationen absolviert werden, die auf der Homepage des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend (www.bmwfj.gv.at) veröffentlicht sind.

Auch Au-Pair-Kräfte (Punkt 5) haben ein Seminar oder eine Schulung im Ausmaß von 8 oder 16 Stunden zu absolvieren. Die Erfahrung durch einen früheren Au-Pair-Aufenthalt reicht als Nachweis nicht aus. **Erfolgt die Schulung der Au-Pair-Kraft innerhalb der ersten beiden Monate des Au-Pair-Einsatzes in Österreich, können die Kosten der Kinderbetreuung ab Beginn des Au-Pair-Aufenthalts berücksichtigt werden.**

Erfolgt eine Kinderbetreuung im Jahr 2009, ohne dass die betreuende Person über die für die Abzugsfähigkeit erforderliche Ausbildung verfügt, bestehen keine Bedenken, wenn die Ausbildung spätestens bis 31. Dezember 2009 nachgeholt wird. **Ab dem Jahr 2010 können die Kinderbetreuungskosten erst ab dem Zeitpunkt steuerlich berücksichtigt werden, ab dem die Betreuungsperson über die erforderliche Ausbildung (zB Abschluss des Seminars oder der Schulung) verfügt (Ausnahme bei Au-Pair-Kraft siehe oben).**

36. In der Rz 887 wird klargestellt, ab wann von einer krankheits-, pflege- oder betreuungsbedürftigen Unterbringungen in einem Alters- und Pflegeheim auszugehen ist. Außerdem wird festgehalten, dass auch bei einem alleinverdienenden (Ehe)Partner grundsätzlich eine Kürzung um die Haushaltersparnis vorzunehmen ist.

12.8.4 Alters- und Pflegeheim

887

Die Kosten der Unterbringung **und der Verpflegung stellen grundsätzlich** keine außergewöhnlichen Belastungen **iSd des § 34 EStG 1988 dar**. Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (VwGH 16.12.1987, [86/13/0084](#)).

Eine besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit liegt bei einem behinderten Steuerpflichtigen iSd § 35 EStG 1988 vor, wenn behinderungsbedingt nicht mehr die Fähigkeit besteht, den Haushalt selbst zu führen und daher eine Betreuung erfolgt, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist (VwGH 30.06.2010, [2008/13/0145](#)). Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf eines Behinderten (iSd § 35 EStG 1988) ist durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen.

Bezüglich Aufwendungen für häusliche Pflege bzw. Betreuung siehe Rz 899.

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 auch zum Teil von einem Unterhaltsverpflichteten oder auf Grund einer sittlichen Verpflichtung von einem nahen Angehörigen (siehe Rz 832) getragen, hat eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung um eine Haushaltsersparnis für Verpflegungskosten vorrangig beim Pflegebedürftigen selbst zu erfolgen, sodass eine Kürzung beim Unterhaltsverpflichteten oder nahen Angehörigen zu unterbleiben hat. Zahlt daher zB ein Kind die Pflegeheimkosten für seine Eltern, hat beim Kind eine Kürzung um die Haushaltsersparnis zu unterbleiben. **Beim alleinverdienenden (Ehe-)Partner hat hingegen eine Kürzung um die Haushaltsersparnis 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) oder nahen Angehörigen (zB auch von der Lebensgefährtin oder dem Lebensgefährten) 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](#)).

Siehe auch Beispiel Rz 10887.

37. Die Rz 905a samt Überschrift wird betreffend Ausführungen zur Sachwalterschaft neu eingefügt.

12.8.23a Sachwalterschaft

905a

Die Kosten der Sachwalterschaft stellen beim Pflegebefohlenen – soweit diese nicht nach den gesetzlichen Vorschriften unmittelbar von Dritten getragen werden – eine außergewöhnliche Belastung dar, die bei festgestellter Behinderung im Sinne des § 35 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ohne Abzug eines Selbstbehaltes berücksichtigt werden können. Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (UFS vom 08.05.2009, RV/0274-S/09).

38. Die Rz 909 wird geändert (BGBl. I Nr. 61/2009, Abgabenänderungsgesetz 2009).

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, 8 **oder 9** 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-Entgelt-Fonds , Rz 1177a, Bezüge aus Dienstleistungsscheck, Rz 655b und Rz 1177b, Bezüge gemäß § 33f Abs. 1 BUAG, Rz 1177c, **Rückzahlung von Pensionsbeiträgen Rz 688**)
- wenn Aufwendungen laut berücksichtigtem Freibetragsbescheid nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,
- wenn die Voraussetzungen für den berücksichtigten Alleinverdienerabsetzbetrag oder Alleinerzieherabsetzbetrag nicht vorliegen,
- wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein zu hohes Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) oder zu Unrecht ein Pendlerpauschale berücksichtigt worden ist,
- wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein Zuschuss zur Kinderbetreuung (§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988) zu Unrecht oder in unrichtiger Höhe steuerfrei ausgezahlt worden ist,
- **Zufluss von Bezügen gemäß § 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988.**

Gemäß § 206 lit. c BAO unterbleibt die Festsetzung der Einkommensteuer bei Veranlagungen gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 bis **8** EStG 1988, wenn die Einkommensteuerschuld abzüglich anrechenbarer Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer eine Nachforderung von nicht mehr als 10 Euro ergibt.

Siehe auch Beispiel Rz 10909.

39. Die Rz 1005 wird klargestellt.

15.4.5.33 Sportler

1005

Bei Sportlern, die ihre Arbeitskraft vertraglich zur Verfügung stellen, **ist im Einzelfall nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis vorliegt. Bei Mannschaftssportlern (Fußball, Eishockey, Handball usw.) liegt in der Regel ein Dienstverhältnis vor** (vgl. VwGH 02.07.1991, [89/08/0310](#) zur **Versicherungspflicht nach ASVG; OGH vom 30.09.1992, [9 Ob A 186/92](#) zum Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses**). Verpflichtet sich der Sportler 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 24.02.1982, [81/13/0159](#)).

Zum Dienstverhältnis bei Sportlern siehe auch VereinsR 2001 Abschnitt 7.1.3.

40. Die Rz 1050, 1052 und 1105a werden angepasst (Salzburger Steuerdialog 2010). Die Rz 1051 wird klargestellt.

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 **sich diese sowohl durch den Rechtstitel, auf den sich der Anspruch begründet, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (VwGH 30.04.2003, [97/13/0148](#)).**

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 auf Grund des Rechtstitels zwar weiterhin sonstige Bezüge, aber wegen der gewählten Auszahlungsmodalität gemeinsam mit den laufenden Bezügen gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 nach dem Tarif zu versteuern (vgl. VwGH 09.03.1979, [3394/78](#); VwGH 30.09.1980, [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 **Abs. 1 bis 8** 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 10.01.1958, [1429/56](#)).

Werden Provisionen, auf die grundsätzlich ein vertraglicher oder kollektivvertraglicher monatlicher Auszahlungsanspruch besteht, monatlich akontiert und nach mehrmonatigem Zeitraum abgerechnet (Provisionsspitze), sind diese Zahlungen als laufende Bezüge zu behandeln (VwGH 21.11.1960, [0665/57](#)). Wird diese Provisionsspitze im Folgejahr ausbezahlt und ist eine Aufrollung gemäß § 77 Abs. 5 EStG 1988 nicht mehr möglich, liegt die Nachzahlung eines laufenden Bezuges vor, der - sofern keine willkürliche Verschiebung vorliegt - nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern ist (siehe Rz 1105a und 1106).

Erfolgsabhängige Bezugsbestandteile, die erst im Nachhinein ermittelt werden, stellen nicht zwingend einen sonstigen Bezug dar. Soweit sie aufgrund vertraglicher oder kollektivvertraglicher Regelungen (Rechtstitel) laufend (Auszahlungsmodus) ausgezahlt werden, sind sie als laufender Bezug zu behandeln.

Besteht hingegen ein vertraglicher oder kollektivvertraglicher Anspruch auf eine Einmalzahlung (zB Prämie, Belohnung), liegt ein sonstiger Bezug vor. Dieser ist, nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu behandeln, wenn im Nachhinein eine Aufteilung und Auszahlung in Form von monatlichen laufenden Bezügen und sonstigen Bezügen erfolgt.

Weitere Fälle siehe Rz 1053.

Beispiel 1:

Ein Versicherungsvertreter hat auf Grund des Arbeitsvertrages Anspruch auf eine monatliche Umsatzprovision in Höhe von 1% des Umsatzes. Die Provision wird laufend akontiert. Im Jänner rechnet der Arbeitgeber die Provisionsumsätze für das Vorjahr endgültig ab (Provisionsspitzenabrechnung).

Die monatlich akontierten Provisionen sind als laufende Bezüge zu behandeln. Die im Jänner ausbezahlte Provisionsspitze für die Vorjahresumsätze stellt auch einen laufenden Bezug dar und ist im Rahmen der Aufrollung (§ 77 Abs. 5 EStG 1988) zu berücksichtigen.

Variante:

Auf Grund einer verspäteten Abrechnung des Arbeitgebers erfolgt die Auszahlung der Provisionsspitze (für Umsätze des Vorjahres) erst am 20. Februar des Folgejahres.

Da die Auszahlung der Provisionen (für das Vorjahr) nach dem 15. Februar des Folgejahres erfolgt, ist eine Aufrollung des Vorjahres nicht mehr zulässig. Die Auszahlung stellt eine Nachzahlung eines laufenden Bezuges dar, der – sofern keine willkürliche Verschiebung vorliegt – nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern ist (siehe Rz 1106). Liegt bei der Nachzahlung für abgelaufene Kalenderjahre eine willkürliche Verschiebung vor, dann sind diese Bezüge gemeinsam mit dem laufenden Bezug des Auszahlungsmonats nach dem Tarif (§ 66 EStG 1988) zu versteuern (siehe Rz 1105a).

Beispiel 2

Ein leitender Angestellter hat auf Grund des Arbeitsvertrages Anspruch auf eine monatliche erfolgsabhängige Zahlung, die vom Gewinn des Vorjahres abhängt.

Die monatlich ausbezahlten Bezugsbestandteile, die auf Grund des Vorjahresgewinns ermittelt werden, zählen wie das monatlich ausbezahlte Fixum zu den laufenden Bezügen.

Beispiel 3

Ein leitender Angestellter hat auf Grund des Arbeitsvertrages Anspruch auf eine Provision, die vom Erreichen einer Jahresumsatzgrenze oder vom Erreichen eines vereinbarten Zieles abhängig ist.

Die Provision wird im März ermittelt. Ein Siebentel der Provision wird im Dezember ausbezahlt (sonstiger Bezug), auf die restlichen sechs Siebentel besteht ein monatlicher Auszahlungsanspruch für die Monate April bis Dezember in jeweils gleich bleibender Höhe (laufender Bezug).

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,

- **wenn es sich um die Nachzahlung eines sonstigen Bezuges handelt, gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern,**
- **wenn es sich um die Nachzahlung eines laufenden Bezuges handelt, gemeinsam mit dem laufenden Bezug des Auszahlungsmonats nach dem Tarif (§ 66 EStG 1988) zu versteuern.**

41. Die Rz 1078 und 1081a werden um Aussagen betreffend Ermittlung der Lohnsteuer nach der Vervielfacher- bzw. Quotientenmethode ergänzt.

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 **(das ist jener laufende Arbeitslohn, der für die Berechnung der Abfertigung herangezogen wurde)** 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.

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. **Für die Berechnung der Steuer nach der Vervielfacher- oder Quotientenmethode ist die auf die letzte laufende Pension entfallende Lohnsteuer maßgebend.** 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.

42. In Rz 1087 wird der vorletzte Satz gestrichen.

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 udgl. können auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses steuerbegünstigt behandelt werden, wenn sie zu einem späteren Zeitpunkt (spätestens zwölf Monate nach Beendigung des Dienstverhältnisses) anfallen.

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.

43. Rz 1104b wird auf Grund einer UFS-Entscheidung neu gefasst.

19.8.3.2 Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume

1104b

Eine Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume liegt vor,

- **wenn der Arbeitnehmer durch die Zahlung zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses bewegt werden soll, oder**
- **wenn er gekündigt, während des Laufes der Kündigungsfrist aber „dienstfrei“ gestellt wird (VwGH 29.10.2003, [2000/13/0028](#); VwGH 18.03.1991, [90/14/0053](#); UFS vom 26.04.2010, RV/0925-W/09).**

Die Zahlungen dürfen betragsmäßig höchstens jenen Bezügen gleichen, die dem bisherigen tatsächlichen Entgelt für in der Vergangenheit erbrachte Dienstleistungen entsprechen. Wird der Arbeitnehmer gekündigt und „dienstfrei“ gestellt, so kann die Begünstigung nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 (ein Fünftel steuerfrei) nur berücksichtigt werden, wenn gleichzeitig mit der Dienstfreistellung, die dem Arbeitnehmer bis zum Ende der Kündigungsfrist zustehenden Entgelte in einer Summe ausbezahlt werden. Bei einer monatlichen Auszahlung der Entgelte steht die Begünstigung nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 nicht zu.

Siehe auch Beispiele Rz 11104b.

44. Die Rz 1106, 1151 werden geändert und Rz 1150a wird eingefügt (Salzburger Steuerdialog 2010).

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.

Die Vergütung des Gleitzeitsaldos stellt keine Nachzahlung gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 dar, da bis zum Zeitpunkt der Abrechnung der Gleitzeitperiode der Arbeitnehmer keinen Anspruch auf die Bezahlung des Gleitzeitguthabens hat (vgl. auch Rz 1150a).

Siehe auch Beispiele Rz 11106.

1150a

Bei Gleitzeitvereinbarungen ist bis zur Abrechnung der Gleitzeitperiode auf Grund der arbeitsrechtlichen Bestimmungen von Normalarbeitszeit auszugehen. Dies kann auch daraus geschlossen werden, dass gemäß § 6 Abs. 1a Arbeitszeitgesetz nicht als Überstunden jedenfalls die am Ende einer Gleitzeitperiode bestehenden Zeitguthaben gelten, die nach der Gleitzeitvereinbarung in die nächste Gleitzeitperiode übertragen werden können. Im Umkehrschluss ist davon

auszugehen, dass die nicht übertragbaren Guthaben daher Überstunden darstellen.

Bei einem Gleitzeitguthaben kommt am Ende einer Gleitzeitperiode eine Aufrollung der einzelnen Zeiträume nicht in Betracht, weil das Guthaben gleichsam als Ergebnis eines „Arbeitszeitkontokorrents“ das rechnerische Ergebnis von Gutstunden und Fehlstunden ist und als solches daher keinem bestimmten Zeitraum zugeordnet werden kann. Es kann daher nur jenem Zeitraum zugeordnet werden, in welchem die Abgeltung ausbezahlt wurde (vgl. VwGH vom 21.04.2004, [2001/08/0048](#)). Die Abgeltung für ein im Rahmen einer Gleitzeitvereinbarung entstandenes Zeitguthaben ist im Auszahlungsmonat als laufender Bezug zu versteuern. Die Befreiung im Rahmen des § 68 Abs. 2 EStG 1988 kann für die abgegoltenen Überstunden nur für den Auszahlungsmonat angewendet werden, da erst im Zeitpunkt der Abrechnung das Vorliegen von Überstunden beurteilt werden kann.

Werden im Rahmen der Gleitzeitvereinbarung vom Arbeitnehmer angeordnete Überstunden (zB aufgrund einer Überstundenvereinbarung) geleistet, dann können für die monatlich tatsächlich geleisteten und bezahlten Überstunden die Begünstigungen gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Für den Fall der Beendigung des Dienstverhältnisses sieht § 19e Arbeitszeitgesetz vor, dass die im Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bestehenden Guthaben des Arbeitnehmers an Normalarbeitszeit abzugelten sind, wobei gemäß § 19e Abs. 2 Arbeitszeitgesetz für Guthaben an Normalarbeitszeit ein Zuschlag von 50% gebührt. Da in diesem Fall eine Abgeltung von Normalarbeitszeit (wenn auch mit 50% Zuschlag) erfolgt, steht die Steuerbegünstigung gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 nicht zu.

1151

Werden Überstunden für das laufende Jahr bzw. bis zum 15. Februar des Folgejahres 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 30.01.1991, [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 zehn Überstunden hinausgehenden Überstunden in Form von Freizeit ausgeglichen werden, die Überstundenentgelte für die steuerfreien Zuschläge für die ersten zehn Überstunden samt dem Überstundenentgelt aber ausgezahlt werden (**bei Vorliegen einer Gleitzeitvereinbarung siehe Rz 1150a**). 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.

Siehe auch Beispiele Rz 11151.

45. Die Rz 1176 wird geändert und die Rz 1176a wird neu eingefügt (Abgabenänderungsgesetz 2009).

21.5 Winterfeiertagsvergütung und Urlaubsentgelt (§ 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 (**BUAK**) 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.

Die Auszahlung der Winterfeiertagsvergütungen durch die BUAK löst keine Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 aus, jedoch wird im Regelfall eine Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (zumindest

zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte) vorliegen.

1176a

Sofern das Urlaubsentgelt nicht durch den Arbeitgeber sondern von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK) direkt an die Arbeitnehmer gemäß § 8 Abs. 8 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz ausgezahlt wird, übernimmt die BUAK die Pflichten des Arbeitgebers. Die BUAK hat die Lohnsteuer unter Berücksichtigung des § 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988 einzubehalten. Das heißt das Urlaubsentgelt ist zur Hälfte als laufender und zur Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln.

Da die Ansprüche durch die BUAK tageweise berechnet werden, hat auch die Lohnsteuerberechnung tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des § 66 EStG 1988 zu erfolgen, wobei jedoch individuelle Absetzbeträge des § 33 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen sind. Die sonstigen Bezüge sind mit 6% ohne Berücksichtigung des Freibetrages nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern. Die BUAK hat für diese Bezüge einen Lohnzettel auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln.

Die Auszahlung des Urlaubsentgelts durch die BUAK löst keine Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 aus, jedoch wird im Regelfall eine Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte) vorliegen.

46. Die Rz 1211 wird präzisiert.

1211

Hat der Arbeitnehmer bereits im Rahmen der Veranlagung **oder im Wege von Vorauszahlungen gemäß § 45 EStG 1988** eine nicht einbehaltene Lohnsteuer entrichtet, so kann der Arbeitgeber dafür nicht mehr in Anspruch genommen werden (vgl. VwGH 13.09.1972, [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 10.04.1985, [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.

47. Die Rz 1241g wird aufgrund des AVOG 2010 geändert.

33a.2 Zuständigkeit

1241g

Zuständig für die Einkommensteuerveranlagung beschränkt Steuerpflichtiger ist jenes Finanzamt, in dessen Bereich **sich die Betriebsstätte, bei Fehlen einer solchen das unbewegliche Vermögen des beschränkt Steuerpflichtigen befindet (§ 23 AVOG 2010)**. Trifft dies für mehrere Finanzämter zu oder hat der Steuerpflichtige im Inland weder eine Betriebsstätte noch unbewegliches Vermögen, richtet sich die Zuständigkeit nach dem letzten (österreichischen) Wohnsitz des Abgabepflichtigen. In Ermangelung eines solchen (oder bei Gefahr in Verzug) ist jenes Finanzamt zuständig, welches vom abgabepflichtigen Sachverhalt zuerst Kenntnis erlangt. Kommen diesbezüglich mehrere Finanzämter in Betracht, richtet sich die Zuständigkeit nach dem ersten Anlass zum Einschreiten (§ 25 Z 3 AVOG 2010).

Für beschränkt Steuerpflichtige im Bereich der Finanzämter mit Sitz in Wien ist das Finanzamt Wien 1/23 zuständig (§ 15 Abs. 3 AVOG 2010).

Erfolgt ein Lohnsteuerabzug, obwohl ein Doppelbesteuerungsabkommen Österreich kein Besteuerungsrecht zuweist, liegt die Zuständigkeit für die Lohnsteuerrückerstattung bei beschränkt Steuerpflichtigen beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (§ 18 AVOG 2010).

48. In den Rz 1252 und 1253 werden die Beträge von BGBl. II Nr. 295/2008 übernommen.

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. 6 MRG, Kundmachung des BMJ, [BGBl. II Nr. 295/2008](#):

Hauptmietzins einschließlich Anhebungsbetrag gemäß § 45 MRG je m ² Nutzfläche und Monat in Euro		
	bis 30.9.2008	ab 1.10.2008
Kategorie A	1,93	2,04
Kategorie B	1,46	1,54
Kategorie C und Kategorie D "brauchbar"	0,97	1,03
Kategorie D "nicht brauchbar"	0,73	0,77

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		
	bis 30.9.2008	ab 1.10.2008
Grundstufe	0,36	0,39

Erstbezugsdatum liegt zurück		
- länger als 10 Jahre	0,97	1,03
- länger als 20 Jahre	1,46	1,54

49. Anpassung der Rz 1346 und 1364 auf den neuen Abfindungsgrenzbetrag.

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. 2a

Pensionskassengesetz (2006 und 2007: 9.900 Euro, 2008: 10.200 Euro, 2009 **und 2010:** 10.500 Euro, **ab 2011: 10.800 Euro**).

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 (2006 und 2007: 9.900 Euro, 2008: 10.200 Euro, 2009 **und 2010:** 10.500 Euro, **ab 2011: 10.800 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.

50. Die Rz 1396 wird geändert (Abgabenänderungsgesetz 2009) und in Rz 1401 wird der Verweis auf die InvFR 2008 angepasst.

41.12 Zukunftsvorsorgeeinrichtungen (§ 108h EStG 1988)

1396

Als Zukunftsvorsorgeeinrichtungen kommen Institutionen für Veranlagungen in Pensionsinvestmentfonds, in Betriebliche Vorsorgekassen sowie in Pensionszusatzversicherungen in Betracht, sofern sie die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen:

- **Für Vertragsabschlüsse nach dem 31. Dezember 2009 hat die Veranlagung nach dem Lebenszyklusmodell zu erfolgen. Das Lebenszyklusmodell berücksichtigt, dass mit steigendem Lebensalter die Sicherheit der Veranlagung im Vordergrund steht und daher mit steigendem Lebensalter die gesetzlich vorgeschriebene Mindest-Aktienquote sinkt. Der Mindest-Aktienanteil beträgt bis zum 45. Lebensjahr 30%, ab dem 45. Lebensjahr sinkt der Mindest-Aktienanteil auf 25% und ab Überschreiten des 55. Lebensjahres beträgt die gesetzlich vorgeschriebene Mindest-Aktienquote nur noch 15%.**
- **Für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Jänner 2010 beträgt der Mindest-Aktienanteil 30%. Die Absenkung der Aktienquote von 40% auf 30% sowie deren Berechnung sind ab 1. Jänner 2009 anzuwenden. Der Steuerpflichtige kann durch eine unwiderrufliche Erklärung auf das Lebenszyklusmodell umsteigen, wobei der Wechsel keine Vertragsnovation darstellt und alle Begünstigungen erhalten bleiben.**
- **Der Modus für die Berechnung der Aktienquote ist gesetzlich determiniert. Die zur Mindestaktienquote zählenden Aktien müssen weiters an Börsen kapitalschwächerer EWR-Mitgliedsstaaten erstzugelassen sein und in Österreich öffentlich angeboten werden (siehe InvFR 2008 Rz 29).**
- **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.

41.16 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 **2008 Rz 35**). 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.

51. Die Rz 1406 wird durch die neue Effektiv-Tarif Tabelle ersetzt (Budgetbegleitgesetz 2011).

LSt-Tabelle 2011 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
keine oder Negativsteuer bis		1.011,44	1.124,23	1.164,18	1.214,41	1.264,64	1.314,87
1.011,44	0%						
2.099,34	36,5%	369,18	410,34	424,93	443,26	461,59	479,93
5.016,00	43,21429%	510,13	551,30	565,88	584,22	602,55	620,88
darüber	50%	850,50	891,67	906,25	924,59	942,92	961,25

Monatslohn = Bruttobezug abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug von Werbungskostenpauschale (132 Euro p.a.) und Sonderausgabenpauschale (60 Euro p.a.)

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
keine oder Negativsteuer bis		33,72	37,48	38,81	40,49	42,16	43,84
33,72	0%						
69,98	36,5%	12,306	13,678	14,164	14,775	15,386	15,997
167,20	43,21429%	17,004	18,377	18,863	19,474	20,085	20,696
darüber	50%	28,350	29,722	30,208	30,819	31,431	32,042

Tageslohn = siehe Monatslohn

Hinweis: Der exakte Grenzsteuersatz anstelle von 43,21429% ist 3,025/7.

LSt-Tabelle 2011 für Pensionisten

Monatspension bis	Grenzsteuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
keine oder Negativsteuer bis		1)	1.125,78	1.165,74	1.215,97	1.266,19	1.316,42
1.012,99	0%						
1.421,67	36,5%	369,75	410,91	425,50	443,83	462,16	480,50
2.088,33	41,5%	440,83	482,00	496,58	514,91	533,25	551,58
5.005,00	43,21429%	476,63	517,80	532,38	550,71	569,05	587,38
darüber	50%	816,25	857,42	872,00	890,34	908,67	927,00

Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug des Sonderausgabenpauschales (60 Euro p.a.)

Hinweis: Der exakte Grenzsteuersatz anstelle von 43,21429% ist 3,025/7.

- 1) Für Pensionisten, deren (Ehe-)Partner Einkünfte von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielen, beträgt die Steuer bis zu monatlichen Einkünften (=Monatspension+Freibeträge) von 1.091,66 Euro Null.

52. Die Rz 1408 wird ergänzt.

Art	Bezeichnung bzw. Inhalt	Gesetzliche Grundlage EStG 1988
1	Lohnzettel für beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtige ("normaler" Lohnzettel)	§ 84 (1)
2	Lohnzettel über Auslandsbezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 EStG 1988	§ 84 (1)
3	Lohnzettel der Krankenversicherungsträger (Krankengeld als Ersatzleistung für Aktivbezug)	§ 69 (2)
4	Lohnzettel der Heeresgebührenstelle (Bezüge nach dem VI. Hauptstück des HGG 1992)	§ 69 (3)
5	Lohnzettel über rückgezahlte Pflichtbeiträge	§ 69 (5)
6	Lohnzettel über Wochengeldauszahlung durch Sozialversicherungsträger	§ 84 (1)
7	Lohnzettel über Insolvenz-Entgelt durch den IE-Fonds	§ 69 (6)
8	Lohnzettel für Steuerpflichtige, für die aufgrund DBA keine Lohnsteuer einzubehalten ist (Lohnzettel für im Ausland Ansässige)	§ 84 (1)
9	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 (Winterfeiertagsvergütung)	§ 69 (4)
10	<i>Lohnzettel über nicht gemeinsam versteuerte Unfallrenten (nur bis 2003)</i>	<i>§ 84 (1)</i>
11	Lohnzettel über ausschließlich pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld, Blindenzulage)	§ 84 (1)
12	Lohnzettel über Auszahlungen aus den Betrieblichen Vorsorgekassen lt. BMSVG	§ 84 (1)
13	Lohnzettel aufgrund (Anschluss-)Konkurs des Arbeitgebers	§ 84 (1)
14	Lohnzettel aufgrund (Anschluss-)Konkurs des Arbeitgebers über Auslandsbezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 EStG 1988	§ 84 (1)
15	Lohnzettel der Krankenversicherungsträger über Bezüge im Sinne des Dienstleistungsscheckgesetzes	§ 69 (7)
16	Lohnzettel über Insolvenz-Entgelt durch den IE-Fonds	§ 69 (6)

	(Auslandsbezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 EStG 1988)	
17	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 8 EStG 1988 (Bezüge gemäß § 33f Abs. 1 BUAG)	§ 69 (8)
18	Zusätzlicher Lohnzettel	§ 84 (1)
19	Lohnzettel über Rückzahlung von Pensionsbeiträgen gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988	§ 69 (9)
20	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 (Urlaubsentgelt gemäß § 8 Abs. 8 BUAG)	§ 69 (4)
21	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse (Abfindungen gemäß § 10 BUAG)	§ 67 (5)
22	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse (Abfertigungen gemäß § 13a BUAG)	§ 67 (3)

53. Die Rz 11050 wird gestrichen (Salzburger Steuerdialog 2010).

54. Die Beispielsammlung wird um Beispiele aus der Ergebnisunterlage Lohnsteuer 2010 ergänzt. Gibt es zu einer Randzahl mehrere Beispiele, dann werden die jüngsten Beispiele zuerst angeführt.

42.5.2 § 3 EStG 1988

10033

§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 - Nicht einkommensteuerbare Dissertations- bzw. Diplomarbeitstipendien und Kostenersätze (Rz 33)

(2010)

Eine Universität gewährt Studenten unter bestimmten Voraussetzungen Stipendien, die teilweise als Ausbildungszuschuss und zu einem weiteren Teil als Kostenersätze für Reisekosten, Materialkosten und dergleichen zu verstehen sind. Dabei wird der Jahresbetrag von Euro 7.272 insgesamt überschritten.

Die Universität steht in diesem Zusammenhang auf dem Standpunkt, dass insbesondere bei technischen und naturwissenschaftlichen Arbeiten höhere Aufwendungen anfallen als dies in anderen Studienrichtungen der Fall ist.

Es wird an das Finanzamt das Begehren herangetragen LStR 2002 Rz 33 letzter Teilstrich dahingehend auszulegen, dass zusätzlich zu den dort genannten Höchstgrenzen die gewährten Kostenersätze als nicht steuerbar behandelt werden. Nach Ansicht der Universität sollte dies deshalb möglich sein, weil ja – unter Annahme der Steuerbarkeit – Auslagenersätze von Arbeitnehmern ohnehin unter § 26 Z 2 EStG 1988 fallen bzw. bei Selbständigen durch Betriebsausgaben in identer Höhe aufgehoben würden.

Die übrigen Voraussetzungen (LStR 2002 Rz 33 1. und 2. Teilstrich) sind unbestritten erfüllt.

- 1. Ist die Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter nach dem Studienförderungsgesetz 1992 mit den in § 27 Abs. 1 StudFG erwähnten Euro 7.272 zu begrenzen oder kann der nach § 30 Abs. 5 leg. cit. vorgesehene Erhöhungszuschlag von rund 12% mitberücksichtigt werden, sodass Ausbildungszuschüsse bis zu derzeit Euro 8.148 außerhalb der Einkunftsarten zufließen?***
- 2. Erlaubt die Richtlinie über die unter LStR 2002 Rz 33 durch Rechtsverweis normierten Beträgen hinaus Aufwandersätze als nicht steuerbar zu behandeln?***

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind Beihilfen aus öffentlichen Mitteln steuerfrei, wenn es sich um Mittel zur Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben handelt.

Werden von den Studierenden alle tatsächlichen Aufwendungen (für Wissenschaft und Forschung) nachgewiesen, kann die Universität diese unbegrenzt steuerfrei ersetzen.

Soweit keine oder nur zum Teil Aufwendungen (für Wissenschaft und Forschung) vom Studierenden nachgewiesen werden, können von der Universität maximal Euro 7.272 (Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter gemäß § 27

Studienförderungsgesetz 1992) nicht steuerbar gezahlt werden. LStR 2002 Rz 33 geht davon aus, dass es sich bei diesen Stipendien um Aufwendungen ohne Nachweis handelt.

Daneben können auch Beihilfen nach dem Studienförderungsgesetz 1992 bzw. Beihilfen nach dem Schülerbeihilfengesetz 1983 (§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988) steuerfrei bezogen werden (das heißt die Begünstigungen nach § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c und lit. e EStG 1988 können nebeneinander angewandt werden).

10041

§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 – Schweizerische Mutterschaftsentschädigung mit inländischem Wochengeld vergleichbar? (Rz 41)

(2010)

Eine in Österreich ansässige Arbeitnehmerin erhält von ihren Schweizer Arbeitgeber im Lohnausweis offen ausgewiesenes Mutterschaftsgeld ausbezahlt. Diese seit 2005 gesetzlich verankerte „Mutterschaftsentschädigung“ wird für maximal 98 Tage ab der Geburt als Taggeld ausbezahlt und beträgt 80% des vor der Niederkunft erzielten durchschnittlichen Erwerbseinkommens, höchstens aber 196 SFR pro Tag (Stand 2010). Die Geltendmachung erfolgt via Arbeitgeber, der für diese anstelle des Lohnes ausbezahlte Mutterschaftsentschädigung auch Pflichtbeiträge (Alters-, Hinterbliebenen- und Invalidenvorsorge [AHV/IV] und Arbeitslosenversicherungsbeiträge) einzubehalten hat. Es ist somit auch für die Berechnung künftiger Renten zu berücksichtigen.

Ist diese Mutterschaftsentschädigung steuerfrei iSd § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988?

Gemäß LStR 2002 Rz 41 sind auch ausländische Leistungen, die dem österreichischen Wochengeld vergleichbar sind und nach dem Nettoarbeitsverdienst bemessen werden, steuerfrei.

Dieser Aussage liegt das Erkenntnis des VwGH vom 01.03.2007, [2005/15/0166](#), zugrunde, in dem dieser zur Frage, ob Leistungen gemäß Art 15 des Liechtensteinischen Gesetzes über die Krankenversicherung dem in § 3 Abs. 4 lit.

a EStG 1988 genannten Wochengeld vergleichbar sind, Stellung nahm. In dieser Entscheidung führte der VfGH unter Verweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 12.12.1998, [G 198/98](#), aus, dass für das Wochengeld nach § 162 ASVG bedeutsam sei, dass es das EStG 1988 von der grundsätzlichen Einkommensteuerpflicht von Einkommensersatzungen nur deshalb ausnehme, weil es schon als "Nettobezug" bemessen sei. Er beanstandete, der UFS habe unterlassen, zu prüfen, ob sich die in Rede stehenden Bezüge, welche die Beschwerdeführerin von ihrem liechtensteinischen Arbeitgeber erhalten habe, dem § 162 Abs. 3 ASVG vergleichbar nach ihrem früheren Nettoarbeitsverdienst bemessen hätten und ob sich solcherart aus der Besteuerung der Bezüge ein Nachteil im Verhältnis zur Steuerfreiheit des bereits nach dem Nettoarbeitsverdienst bemessenen österreichischen Wochengeldes ergeben habe. Würden sich die vom liechtensteinischen Arbeitgeber geleisteten Bezüge nach dem bisherigen Bruttoarbeitslohn bemessen, läge eine Vergleichbarkeit mit den Lohnfortzahlungen durch österreichische Arbeitgeber, wie etwa im Bereich des öffentlichen Dienstes, vor, welche nach dem EStG 1988 auch für den Zeitraum der Beschäftigungsverbote wegen einer Schwangerschaft nicht steuerbefreit seien. Soweit eine Vergleichbarkeit der in Rede stehenden Leistung aus Liechtenstein mit dem österreichischen Wochengeld (§ 162 ASVG), welches nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 von der Steuer befreit sei, gegeben wäre, läge in der Besteuerung der aus Liechtenstein bezogenen Leistung eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit.

Im fortgesetzten Verfahren kam der UFS (RV/0217-F/07 vom 30.04.2007) zum Ergebnis, dass die liechtensteinische Transferleistung aus Anlass einer **Mutterschaft auf Basis des AHV-pflichtigen Lohnes, somit eines Bruttolohnes, bemessen wird. Diese Leistung sei daher nicht mit dem inländischen Wochengeld sondern mit jener Geldleistung (Lohnfortzahlung) zu vergleichen, die eine Beamtin in Österreich für den Zeitraum des Beschäftigungsverbotes wegen einer Schwangerschaft erhalte, welche nach dem EStG 1988 nicht steuerbefreit sei.**

Auch die Schweizerische Mutterschaftsentschädigung bemisst sich nach dem durchschnittlichen Erwerbseinkommen; diese Entschädigung unterliegt nach Art. 23 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer („alle anderen

Einkünfte, die an die Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten“) bzw. Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden der Steuerpflicht. Für Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt finden sich die Regelungen in Art. 35 StHG und Art. 91 DBG.

Es steht somit eindeutig fest, dass es sich bei der Schweizerischen Mutterschaftsentschädigung um einen Bruttolohn handelt, der mit dem österreichischen Wochengeld nicht vergleichbar ist. Die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 4 lit. a EStG 1988 kommt daher nicht zur Anwendung.

10092k

§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 – Steuerbefreiung für Sportler (Rz 92k)

(2010)

Einem Sportler wurden gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 pauschale Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen steuerfrei belassen. Jahre später wird dem Verein die Gemeinnützigkeit aberkannt.

Sind im Zuge dieses Verfahrens die Lohnzettel zu berichtigen?

§ 34 BAO normiert unter welchen Voraussetzungen die Gemeinnützigkeit eines Vereines vorliegt. Die BAO kennt aber keine (bescheidmäßige) Zuerkennung oder Aberkennung der Gemeinnützigkeit eines Vereins.

Meist wird im Zuge einer Außenprüfung bzw. GPLA festgestellt ob die Gemeinnützigkeit eines Vereines vorliegt oder nicht. Sind die Voraussetzungen für eine Gemeinnützigkeit nicht oder nicht mehr gegeben, wird der Verein ohne steuerrechtliche Begünstigungen, also wie jede andere Körperschaft behandelt.

Wird beispielsweise im Zuge einer GPLA im Jahr 2012 für die Jahre 2009-2011 festgestellt, dass die Gemeinnützigkeit des Vereins im Jahr 2009 vorgelegen ist, im Jahr 2010 und 2011 aber nicht mehr, so sind die Lohnzettel für die Jahre 2010 und 2011 zu korrigieren bzw. sind Lohnzettel auszustellen und es hat eine Nachverrechnung der Lohnsteuer zu erfolgen, da für diese Jahre die

Voraussetzungen für die Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 nicht vorgelegen sind.

Allfällige Werbungskosten des Sportlers muss dieser im Rahmen der Veranlagung geltend machen.

10201

§ 15 EStG 1988 – Privatnutzung eines arbeitgebereigenes Kfz-Abstell- oder Garagenplatzes (Rz 201)

(2010)

In Klagenfurt ist grundsätzlich von einer flächendeckenden Parkraumbewirtschaftung auszugehen (LStR 2002 Rz 199 und 200).

1) Die Abstellplätze einiger größerer Arbeitgeber liegen am Rand der gebührenpflichtigen Parkzone und zwar so, dass das Abstellgelände zumindest auf einer Seite von einem Straßenzug begrenzt wird, die nicht mehr zur gebührenpflichtigen Parkzone gehört.

Die LStR 2002 Rz 201 führt ua. aus: „... ist ein Sachbezugswert für einen Abstellplatz am Rande der gebührenpflichtigen Parkzone dann anzusetzen, wenn die das Gelände (die Liegenschaft) umschließenden Straßen auf der an die Liegenschaft angrenzenden Straßenseite der Parkraumbewirtschaftung unterliegen.“

Weiters: „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 ..., ist ebenfalls ein Sachbezugswert anzurechnen.“



2) Die Abstellplätze einiger größerer Arbeitgeber liegen innerhalb der parkraumbewirtschafteten Zone, wobei auf einer Seite auf einzelnen angrenzenden Straßenabschnitten bzw. einzelnen Parkplätzen das kostenlose Parken möglich ist.



1) Kann eine Sachbezugshinzurechnung unterbleiben, sobald ein Teil des Parkplatzgeländes an eine Straße grenzt, die nicht mehr in der gebührenpflichtigen Zone liegt?

2) Kann eine Sachbezugshinzurechnung unterbleiben, wenn innerhalb der parkplatzbewirtschafteten Zone an einzelnen Parkplätzen das Parken kostenlos möglich ist?

1) Für einen Abstellplatz am Rande einer gebührenpflichtigen Parkzone ist kein Sachbezugswert anzusetzen, wenn ein gesamter Straßenzug der angrenzenden

Straßen, die das Gelände (die Liegenschaft) umschließen, keiner Parkraumbewirtschaftung unterliegt und auf dieser Straße auch das Abstellen von Kraftfahrzeugen zulässig und möglich ist.

2) Liegt der Abstellplatz des Arbeitgebers innerhalb einer flächendeckenden parkraumbewirtschafteten Zone und ist nur auf einzelnen angrenzenden Straßenabschnitten bzw. auf einzelnen Parkplätzen das kostenlose Parken möglich, ändert dies nichts am Charakter einer flächendeckenden Parkraumbewirtschaftung und es ist ein Sachbezug anzusetzen (vgl. LStR 2002 Rz 198).

10243

§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 – Zu viel einbehaltene SV-Beiträge als Pflichtbeiträge (Rz 243)

(2010)

Vom Arbeitgeber einbehaltene Pflichtbeiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind vor Anwendung des Lohnsteuertarifes vom Arbeitslohn abzuziehen. Ein Arbeitgeber verrechnet irrtümlich zuviel Sozialversicherungsbeiträge (zB keine Rückverrechnung der AN-AIV-Beiträge, obwohl die Bezüge geringer als 1.155,00 Euro waren).

Sind diese zuviel verrechneten Beiträge trotzdem als Pflichtbeiträge anzuerkennen?

Wird dem Arbeitnehmer irrtümlich zuviel an Sozialversicherungsbeiträgen abgezogen, sind auch die zu Unrecht abgezogenen Beiträge als Pflichtbeiträge anzuerkennen, da der Arbeitnehmer den Abzug dieser Beiträge nicht freiwillig auf sich genommen hat. Wird der Fehler noch im laufenden Jahr entdeckt, ist er durch Aufrollung zu berichtigen.

Bei späterer Kenntnis der Fehlerhaftigkeit des Abzugs liegt im Zeitpunkt der Berichtigung ein steuerpflichtiger Zufluss von Arbeitslohn vor. Da in diesem Fall keine Aufrollung zulässig ist, ist für die geleistete Rückzahlung (auch wenn diese mehrere Jahre betrifft) ein einheitlicher Lohnzettel gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988

(bei elektronischer Übermittlung Art des Lohnzettels = 5) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist ein Siebentel der rückgezahlten Beiträge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen.

Ist das Dienstverhältnis bereits beendet und erfolgt die Rückzahlung durch die Sozialversicherung direkt an den Arbeitnehmer, ist ebenfalls nach § 69 Abs. 5 EStG 1988 vorzugehen.

§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 - Grenzgänger nach Deutschland – Krankenversicherung (Rz 243)

(2005)

Grenzgänger nach Deutschland, die eine bestimmte Einkommenshöhe überschreiten, können sich nach deutschem Recht ihre Kranken-Versicherungsanstalt selbst aussuchen und gelten sodann als "freiwillig" versichert. In Deutschland wird dies steuerlich völlig gleich berücksichtigt, wie die gesetzliche Pflicht-Versicherung.

Sind diese Beiträge als Sonderausgaben oder Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen?

Grenzgänger nach Deutschland, die eine bestimmte Einkommenshöhe überschreiten, müssen nach deutschem Recht eine Krankenversicherung abschließen, können sich aber ihre Kranken-Versicherungsanstalt selbst aussuchen. Es handelt sich dabei nicht um eine „freiwillige“ Versicherung im eigentlichen Sinn, sondern um eine Versicherung auf Grund einer gesetzlichen Versicherungspflicht. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 sind Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht als Werbungskosten anzuerkennen.

11211

§ 41 EStG 1988, § 82 EStG 1988 – Veranlagung nach einer Prüfung lohnabhängiger Abgaben (Rz 1211)

(2010)

Im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO betreffend Lohnabgaben stellt die Prüferin der Stmk. Gebietskrankenkasse fest, dass im Zeitraum 2004 bis 2008 Nachtdienstärzte und OP-Aushilfen in persönlicher und wirtschaftlicher

Abhängigkeit zum Sanatorium tätig geworden (§ 4 Abs. 2 ASVG) und darüber hinaus auch die Merkmale von Arbeitnehmern gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 gegeben sind. Da für diese Personen somit zu Unrecht keine Lohnkonten geführt und Lohnabgaben weder einbehalten noch an das dafür zuständige Finanzamt abgeführt wurden, kommt es auf Grundlage der in der Buchhaltung erfassten Fremdleistungen zur Nachversteuerung. Die Lohnsteuer wird pauschal mit 38% nacherhoben. Diese Vorgangsweise erscheint zweckmäßig und im Sinne einer sparsamen Verwaltung, zumal weitestgehendes Einvernehmen mit dem Arbeitgeber hergestellt werden kann.

Lohnzettel werden anlässlich der Prüfung nicht ausgestellt.

Einige Zeit nach Beendigung der Prüfung bringen einige der Ärzte bzw. Hilfskräfte Selbstanzeigen nach § 29 FinStrG ein, weil sie die im vermeintlichen Werkvertrag bezogenen Einkünfte bisher noch überhaupt nicht einbekannt haben und nun ein Pflichtveranlagungstatbestand nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vorliegt.

- 1. Müssen nun – zumindest für die unmittelbar betroffenen Arbeitnehmer – Lohnzettel im Sinne der GPLA-Prüfung ausgefertigt werden und wer ist dafür zuständig?***
- 2. Welche anzurechnende Lohnsteuer ist im Lohnzettel auszuweisen?***
- 3. Wie ist zu gewährleisten, dass wegen Kumulation von im Haftungswege und bei Veranlagung festgesetzter Lohn- bzw. Einkommensteuer keine weit überhöhte Abgabe von derselben Bemessungsgrundlage ein und desselben Abgabepflichtigen eingehoben wird?***
- 4. Darf die Lohnsteuer bei der „Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben“ mit Rücksicht auf die möglichen Folgen bei der Veranlagung mit Pauschalsätzen erhoben werden?***

1. Es ist vorgesehen, dass beispielsweise bei Nichtanerkennung eines Werkvertrages im Zuge der GPLA für die etwaige Durchführung einer (Pflicht-) Veranlagung ein Lohnzettel durch die GPLA-PrüferInnen mittels Prüfsoftware zu generieren ist. Diese Vorgabe entspringt den Grundsätzen der Verwaltungsökonomie, zumal mit einer nachträglichen Besorgung derartiger

Lohnzettel neben dem Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers ebenso das Betriebsstättenfinanzamt und mitunter nicht zuletzt auch der Arbeitgeber (neuerlich) konfrontiert sind oder sein können.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die für die Besteuerung maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amts wegen festzustellen. Grundsätzlich obliegt es dem Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers, im Veranlagungsverfahren die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu ermitteln. Die gesetzliche Verpflichtung des § 115 Abs. 1 BAO trifft unter den gegebenen Umständen jedoch nicht nur das Wohnsitzfinanzamt, sondern auch das Betriebsstättenfinanzamt (§ 81 Abs. 2 EStG 1988).

Da das Betriebsstättenfinanzamt auf Grund der durchgeführten GPLA über die nötigen Daten verfügen wird, hat dieses nachträglich den Lohnzettel auszustellen.

2. Gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 ist eine Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, nur insoweit auf die Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde. Eine im Haftungsweg dem Arbeitgeber vorgeschriebene Lohnsteuer ist daher nicht in den Lohnzettel aufzunehmen. Regressiert sich der Arbeitgeber beim Arbeitnehmer hinsichtlich dieser Lohnsteuer, muss der Arbeitgeber nachträglich einen korrigierten Lohnzettel übermitteln.

3. Kommt es beim Arbeitnehmer zu einer Pflichtveranlagung, bei der die im Haftungsweg dem Arbeitgeber vorgeschriebene Lohnsteuer gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 nicht angerechnet werden darf, weil sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer nicht ersetzt wurde, stellt dies hinsichtlich des Haftungsbescheides ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar.

Auf diesem Weg wird sichergestellt, dass ein und dasselbe Einkommen nur einmal besteuert wird. Da der Arbeitnehmer mit keiner Lohnsteuer belastet war, ist gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 eine Anrechnung nicht zulässig. Der Arbeitgeber ist durch die Bescheidänderung gemäß § 295a BAO nicht mehr mit dieser Lohnsteuer

belastet, wodurch für diesen derselbe Effekt eintritt wie beim ordnungsgemäßen Lohnsteuerabzug.

4. Ja. Auch bei einer pauschalen Lohnsteuernachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 ist grundsätzlich festzustellen, welche Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben (vgl. VwGH 14.10.1992, [90/13/0009](#)). Damit muss ebenso die auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallende Lohnsteuer zumindest errechenbar sein.

Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen wird nur dann vorliegen, wenn zwar feststeht, dass der Arbeitgeber Arbeitnehmern nicht (ordnungsgemäß) versteuerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis gewährte, der Arbeitgeber selbst aber der Abgabenbehörde die Möglichkeit nimmt, die betreffenden Arbeitnehmer festzustellen (vgl. VwGH 24.05.1993, [92/15/0037](#)).

Im gegenständlichen Fall sind sowohl die vom einzelnen Arbeitnehmer bezogenen (Brutto-)Beträge als auch die darauf entfallende Lohnsteuer (38%) bekannt. Die pauschale Nachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 stellt daher kein Problem für die Veranlagung der Einkünfte beim Arbeitnehmer dar. Ein Haftungsausschluss des Arbeitgebers besteht nur insoweit, als der Arbeitnehmer hinsichtlich der betreffenden Einkünfte bereits veranlagt ist bzw. Einkommensteuervorauszahlungen entrichtet hat.

42.5.12 § 47 EStG 1988

10992c

§ 47 EStG 1988 – Zurechnung von Einkünften an Fachhochschulvortragende (Rz 992c)

(2010)

Die Vorträge an der Fachhochschule X sind aufgeteilt nach

1) hauptberuflichen Referenten (§ 5a Abs. 1 FHStG; LStR 2002 Rz 992c Abs. 1 und Abs. 2 erster Satz)

2) nebenberuflichen Referenten (§ 5a Abs. 2, 3 und 4 FHStG; LStR 2002 Rz 992c Abs. 2 zweiter Satz und Abs. 3)

3) Referenten bis zu einer Semesterwochenstunde und Vortragende in Einzelseminaren/Firmenschulungen; freies Dienstverhältnis oder Werkvertrag

In welchen Fällen ist bei juristischen Personen (GmbH) und Personengesellschaften auf die natürliche Person, den Vortragenden, durchzugreifen, sodass die Einkünfte der natürlichen Person zuzurechnen sind?

Da Vortragende an einer Fachhochschule einen Nachweis über ihre wissenschaftlichen, berufspraktischen und pädagogisch didaktischen Qualifikationen gemäß § 12 Abs. 2 Z 3 FHStG zu erbringen haben, können Personen gemäß § 5a FHStG immer nur natürliche Personen sein, da nur diese über derartige persönliche Qualifikationen und entsprechende Nachweise verfügen (LStR 2002 Rz 992c). Für die unmittelbare Zurechnung zu den jeweiligen natürlichen Personen ist es daher ohne Belang, ob die Vortragenden ihre Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausüben, ob daher die Bezüge unter § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 oder – weil ein Vertretungsrecht besteht – unter § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 fallen.

Handelt es sich bei einem Vortragenden um einen Gastvortragenden bzw. um eine fallweise Vertretung liegen weder Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 noch nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor (vgl. LStR 2002 Rz 992a). Auch in diesen Fällen sind die Einkünfte dem Vortragenden direkt zuzurechnen, es liegen jedoch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bzw. aus Gewerbebetrieb vor.

11106

§ 19 EStG 1988, § 67 EStG 1988 und § 68 EStG 1988 – Regelmäßig verschobene Auszahlung von Zulagen und Zuschlägen (Rz 1106)

(2010)

Gemäß LStR 2002 Rz 11106 (Beispiel aus 2001) sind regelmäßig verschoben ausbezahlte Überstundenentlohnungen gemeinsam mit dem Bezug des Auszahlungsmonats (im Auszahlungsmonat) zu versteuern. Die

Überstundengrundlöhne sind dabei nach dem Tarif zu versteuern. Steuerfreie Zuschläge im Rahmen des § 68 EStG 1988 sind, so weit der Freibetrag für den Kalendermonat der Überstundenleistung nicht bereits aufgebraucht wurde, steuerfrei zu belassen.

Kann diese Regelung auch für Zulagen und Zuschläge angewendet werden, welche im Jänner oder Februar ausbezahlt und abgerechnet werden, aber im November und Dezember geleistet wurden. Oder geht hier die Regelung gemäß § 79 Abs. 2 EStG 1988 vor?

Wenn § 79 Abs. 2 EStG 1988 vorgeht - wie ist das Umstellungsjahr 2006 zu beurteilen? Sind mehr als 12 Freibeträge gemäß § 68 Abs. 1 bzw. Abs. 2 EStG 1988 möglich? (zB im Jahr 2006 wurden Zulagen und Zuschläge für die Leistungsmonate 12/2005 und 1 bis 11/2006 ausbezahlt, im Jänner 2007 für 12/2006).

Die Auszahlung von Entgelten im Zusammenhang mit erbrachten Leistungen richtet sich im Allgemeinen nach den Bestimmungen der jeweils anzuwendenden arbeitsrechtlichen Vorschrift (zB sind die Gehälter nach dem Angestelltengesetz am Fünfzehnten und am Letzten eines jeden Monats zu bezahlen, wobei die Zahlung für den Schluss eines jeden Kalendermonats vereinbart werden kann).

Erfolgt die Auszahlung nicht innerhalb der Frist der arbeitsrechtlichen Vorschrift, liegt eine so genannte zeitverschobene Auszahlung vor (zB wenn die Ermittlung der Abrechnungsgrundlage mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist). Im Regelfall werden in solchen Situationen vor allem die Überstunden und Zulagen um einen Monat verschoben ausbezahlt.

Bei regelmäßig um einen Monat zeitverschobenen Auszahlungen von Zulagen und Zuschlägen ist nicht von einer Nachzahlung auszugehen, die Bestimmung des § 79 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht anzuwenden. Andernfalls würde nämlich ein vom Gesetzgeber nicht gewolltes Ergebnis bewirkt werden, wonach die zeitverschobene Auszahlung betreffend Zulagen und Zuschläge der Monate Jänner bis November im jeweils nachfolgenden Monat erfasst würde, während jene des Monats Dezember, die im Jänner des Folgejahres ausbezahlt wird, auf Grund des § 79 Abs. 2 EStG 1988 dem Dezember des Vorjahres zuzurechnen

wäre, und somit im Dezember die Zulagen und Zuschläge zweier Monate erfasst werden würden.

§ 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 - Besteuerung von Nachzahlungen von laufenden Pensionskassenleistungen für das Vorjahr (Rz 1106)

(2001)

Im April des Jahres 2001 werden die Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Pensionskassenleistung rückwirkend ab 1. Mai 2000 nachgewiesen (rückwirkender ASVG Bescheid, der Leistungsvoraussetzung nach dem Pensionskassenvertrag ist).

Die Nachzahlung für 2000 (mit der Aufrollung für die Monate Jänner bis April 2001 gemeinsam mit der laufenden Abrechnung für Mai 2001 ausbezahlt) setzt sich wie folgt zusammen:

- *Pensionskassenleistung auf Grund von Arbeitgeberbeiträgen 2.000 S p.m.*
- *Pensionskassenleistung auf Grund von Arbeitnehmerbeiträgen (ohne Inanspruchnahme einer Prämie nach § 108a EStG 1988) 1.000 S p.m.*
- *Pensionskassenleistung auf Grund von Arbeitnehmerbeiträgen, für die eine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen wurde, 1.000 S.*

Zusätzlich wird je eine Sonderzahlung für die Monate Juni und Dezember 2000 jeweils in der Höhe einer Monatsleistung (2.000 S Arbeitgeber, 2.000 S Arbeitnehmer, davon 1.000 S nach § 108a EStG 1988) nachgezahlt.

- 1. Wie sind die Nachzahlungen (Fünftel-Regelung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988) zu versteuern?*
- 2. Erhöhen die Nachzahlungen das Jahres-Sechstel 2001 (und gegebenenfalls zu welchen Teilen)?*
- 3. Wie bzw. unter welchen Positionen sind die Nachzahlungen am Jahreslohnzettel L16 für 2001 auszuweisen?*

Zu 1) Diese Nachzahlungen von laufenden Pensionskassenleistungen für das Vorjahr stellen Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre dar, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes (ASVG-Bescheid) beruhen, und sind gemäß § 67

Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern. Die Ermittlung der Bezugsanteile für die Behandlung nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 ist wie folgt vorzunehmen:

Pensionskassenleistung – Arbeitgeberbeiträge	zu 100% steuerlich zu erfassen
Pensionskassenleistung – Arbeitnehmerbeiträge ohne Inanspruchnahme einer Prämie gemäß § 108a EStG 1988	zu 25% steuerlich zu erfassen (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a bis aa EStG 1988)
Pensionskassenleistung, für die eine Prämie gemäß § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen wurde – Arbeitnehmerbeiträge	Steuerfrei (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a bis cc EStG 1988)

Dies bedeutet für die Nachzahlung folgende Ermittlung der steuerpflichtigen Bezugsbestandteile:

Versteuerung nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988:

	aus AG- Beiträgen finanziert	aus AN- Beiträgen finanziert	aus § 108a- Beiträgen finanziert	steuerbare Nachzahlung
Gesamtnachzahlung	20.000 S	10.000 S	10.000 S	
Davon zu erfassen	20.000 S	2.500 S	0 S	22.500
Steuerbare Nachzahlung	22.500 S			
Abzüglich SV	0 S			
Zwischensumme	22.500 S			
Davon 1/5 steuerfrei	-4.500 S			
Steuerpflichtig	18.000 S			

Die steuerpflichtige Nachzahlung von 18.000 S ist gemeinsam mit dem Bezug für den Monat Mai 2001 nach dem Tarif zu versteuern.

Zu 2) Nachzahlungen nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 haben keine Auswirkung auf das Jahressechstel.

Zu 3) Darstellung im L 16 hinsichtlich der Nachzahlungsbeträge:

Kennzahl (210)		22.500 S
----------------	--	----------

Insgesamt einbehaltene SV-Beträge		
Kennzahl (226) SV-Beiträge für Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8, soweit steuerfrei bzw. mit festem Steuersatz versteuert		
Kennzahl (230)		
Steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Beträge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8, vor Abzug der SV-Beiträge	4.500 S	
Kennzahl (243)		4.500 S
Kennzahl (245)		18.000 S
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer		
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8		
Kennzahl (260)		
Steuerfreie Bezüge gemäß § 26		
Nicht zu erfassende Bezüge gemäß § 25 Abs. 2 Z 2a und 3a (75%)		17.500 S

§ 19 EStG 1988, § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988, § 68 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 und § 77 EStG 1988 - Abrechnung Überstunden (Rz 1151 und Rz 1106)

(2000)

Ein Arbeitgeber rechnet die Überstunden immer erst 2 Monate im Nachhinein ab. Die im Dezember 1999 geleisteten Überstunden werden im Februar 2000 abgerechnet und gemeinsam mit dem Februargehalt ausbezahlt.

Bei diesen Überstunden handelt es sich um keine Nachzahlung auf Grund des Arbeitszeitgesetzes bzw. Arbeitsruhegesetzes, sondern um eine regelmäßig verschobene Abrechnung. Laut Rz 1106 LStR 1999 sind Überstundenentlohnungen für abgelaufene Kalenderjahre mit dem Belastungsprozentsatz zu versteuern.

Ist der Belastungsprozentsatz auch für solche Überstundenentlohnungen anzuwenden, die regelmäßig verschoben im Nachhinein abgerechnet werden?

Bestehen Bedenken, wenn der Arbeitgeber regelmäßig verschobene im Nachhinein abgerechnete (steuerpflichtige und steuerfreie) Nebengebühren immer gemeinsam mit dem Bezug im Auszahlungsmonat versteuert?

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 (in der damals gültigen Fassung) sind Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen nur dann mit dem sog. Belastungsprozentsatz zu versteuern, wenn sie nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen. Für regelmäßig verschobene Auszahlungen von Überstunden, ohne entsprechende wirtschaftliche Gründe für die Verschiebung, ist der Belastungsprozentsatz daher nicht anzuwenden.

Regelmäßig verschoben ausbezahlte Überstundenentlohnungen sind gemeinsam mit dem Bezug des Auszahlungsmonats (im Auszahlungsmonat) zu versteuern. Die Überstundengrundlöhne sind dabei nach dem Tarif zu versteuern. Steuerfreie Zuschläge im Rahmen des § 68 EStG 1988 sind, so weit der Freibetrag für den Kalendermonat der Überstundenleistung nicht bereits aufgebraucht wurde, steuerfrei zu belassen.

42.5.14 § 68 EStG 1988

11130

§ 68 Abs. 1 EStG 1988 – Flugzulage für das fliegende Personal

(2010)

Das fliegende Personal einer Fluglinie bekommt eine so genannte Flugzulage ohne Rücksicht auf die geflogenen Stunden ausbezahlt, wobei die Höhe dieser Zulage sich (auch) am Dienstalter und der Flugerfahrung des einzelnen Arbeitnehmers orientiert. Abgegolten werden damit eventuelle Sonntags-, Feiertags-, Nachtarbeits-, Erschwernis- oder Gefahrenzulagen. Diese pauschale Flugzulage beträgt im Einzelfall mehr als 60% des Grundgehalts (zB Nachtarbeit 20%, Samstagsarbeit 7%, Sonntagarbeit 14% und allgemeine Beruferschwernisse 25%).

Ist diese Flugzulage gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 zur Gänze oder zum Teil steuerfrei?

Da eine eigene Strahlenschutzverordnung für das fliegende Personal erlassen wurde (VO über Maßnahmen zum Schutz des fliegenden Personals vor kosmischer Strahlung, BGBl. II Nr. 235/2006), ist davon auszugehen, dass tatsächlich eine Strahlenbelastung vorliegt, die als gefährdend im Sinne des

dritten Teilstrichs des § 68 Abs. 5 EStG 1988 zu beurteilen ist. Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer aus diesem Grund bezahlten Gefahrenzulage ist weiters das Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 sowie die Angemessenheit der Zulage. Von einer Angemessenheit kann dann ausgegangen werden, wenn diese Gefahrenzulage 8% des Grundlohnes nicht übersteigt. Soweit dieses angemessene Ausmaß überschritten wird, liegt ein steuerpflichtiger Bezug vor.

Die Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit bzw. damit zusammenhängender Überstunden erfordert eine konkrete Zuordnung zur Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit; das Ableisten derartiger Arbeitszeiten muss in jedem einzelnen Fall konkret nachgewiesen werden (siehe LStR 2002 Rz 1163). Derartige Zuschläge können daher aus einer allgemeinen pauschalen Flugzulage nicht herausgeschält werden.

§ 68 EStG 1988 - SEG-Zulagen

(2008)

Ein Rauchfangkehrer bekommt seit vielen Jahren eine Schmutzzulage; diese wird am Lohnkonto pauschal mit Euro 150 monatlich abgerechnet. Das Pauschale basiert auf 40 Stunden pro Woche mit 10% des Stundenlohnes.

Bei mehreren Prüfungen wurde die Steuerfreiheit immer anerkannt. Das Arbeitsbild hat sich in den letzten Jahren teilweise verändert.

a) Kann trotz des geänderten Arbeitsbildes weiterhin davon ausgegangen werden, dass die Schmutzzulage für Rauchfangkehrer steuerfrei zusteht?

b) Muss der Behörde ein Nachweis über die Tätigkeiten vorgelegt werden, auch wenn dies in den letzten Jahren und Jahrzehnten nicht erforderlich war?

Reicht hier eine Glaubhaftmachung aus?

Auf Grund der langjährigen Handhabung in der Praxis und des Grundsatzes von Treu und Glauben ist für abgelaufene Prüfungszeiträume die Steuerfreiheit anzuerkennen.

Um in Zukunft die Schmutzzulage steuerfrei auszahlen zu können, erfordert dies einen überprüfbaren Nachweis, in welchem Zeitraum Arbeitsbedingungen überwiegend vorgelegen

sind, die eine erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirkt haben (hinsichtlich Überwiegens siehe LStR 2002 Rz 1130). Von einer überwiegenden Verschmutzung ist auf Grund der gegenwärtigen Erfahrungswerte jedenfalls an den so genannten „Kehrtagen“ auszugehen. Wird die Zulage nur für die „Kehrtage“ gezahlt, ist sie bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen steuerfrei. Überwiegen die so genannten „Kehrtage“ im Kalendermonat, kann von einer überwiegenden Verschmutzung im Kalendermonat ausgegangen werden. Siehe hierzu auch VwGH 07.05.2008, [2006/08/0225](#).

Voraussetzung für die Steuerfreiheit von SEG-Zulagen ist weiters das Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 sowie die Angemessenheit der Zulage. Von einer Angemessenheit kann dann ausgegangen werden, wenn die Schmutzzulage (bzw. eine insgesamt an Rauchfangkehrer gezahlte SEG-Zulage) 8% des Grundlohnes nicht übersteigt.

42.5.15 § 70 EStG 1988 bis § 84 EStG 1988

11181

§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 – Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die an Fachhochschulen als Vortragende tätig sind (Rz 1181) (2010)

Folgende zwei Fälle als Beispiel:

1) An der Fachhochschule Salzburg unterrichtet ein in Deutschland außerhalb des Grenzgebietes wohnhafter Professor, der täglich nach Deutschland zurückkehrt. Er ist das ganze Jahr über als Arbeitnehmer in Österreich tätig, hält wöchentlich mehrere Vorlesungen oder Übungen ab, seine angebotenen Veranstaltungen sind im Lehrplan der FH fix integriert.

2) Im Rahmen eines Themenschwerpunktes lädt die Fachhochschule Salzburg einen Schweizer Gastprofessor ein, der innerhalb von zwei Semestern vier Kurzseminare (3 Tage pro Veranstaltung) gestaltet. Auch der Schweizer Professor erhält einen Dienstvertrag, auch seine Seminare sind im Lehrplan enthalten.

Insbesondere bei Vortragenden von Fachhochschulen gibt es immer wieder Abgrenzungsprobleme zwischen Vortrags- und unterrichtender Tätigkeit. Vor allem werden offensichtlich solche Arbeitnehmer innerhalb der Finanzverwaltung unterschiedlich besteuert.

Wann hat die Besteuerung nun nach Tarif oder gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu erfolgen?

Fall 1)

Es liegen nichtselbständige Einkünfte (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 bzw. subsidiär § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 – vgl. LStR 2002 Rz 992) vor. Die Unterscheidung ob es sich hier um eine vortragende bzw. unterrichtende Tätigkeit handelt ist dabei steuerlich irrelevant.

Da es sich bei dem Professor um einen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer handelt, hat die Besteuerung nach § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu erfolgen.

§ 99 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

„Die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger wird durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer):

1. Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden.“

In der EAS 702 wird klargestellt, wie der Begriff „Vortragender“ auszulegen ist:

„Der in § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 verwendete Begriff „Vortragender“ kann nicht in engem Wortsinn verstanden werden, sondern umfasst jedenfalls auch die durch Vortrag gestaltete Unterrichtstätigkeit. Denn Sinn und Zweck der zitierten Gesetzesbestimmung ist eine weitestgehende Sicherung des inländischen Steueraufkommens bei den bloß der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Steuerausländern.“

-> Ein Professor an einer Fachhochschule ist damit als Vortragender im Sinne des § 99 EStG 1988 zu interpretieren und als Arbeitnehmer von der Fachhochschule gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 mit 20 bzw. 35% der Besteuerung zu unterziehen.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in dem Staat zu besteuern, in dem die unselbstständige Arbeit ausgeübt wird.

Anmerkung: Die Gastprofessorenregelung des Art. 20 DBA-D ist nicht anwendbar, da es sich nicht um Vergütungen handelt, die von außerhalb Österreichs bezogen werden.

Fall 2)

Ein Schweizer Gastprofessor unterrichtet zwei Semester in Österreich

Siehe Lösung zu Fall 1

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in dem Staat zu besteuern, in dem die unselbstständige Arbeit ausgeübt wird.

Hinweis: Das DBA-Schweiz enthält keine eigene Bestimmung betreffend Gastprofessoren.

§ 70 EStG 1988 - Mitgeteilte Spesen bei ausländischen Sportlern (Rz 1181)

(2009)

Ein österreichischer Fußballverein beschäftigt einen beschränkt steuerpflichtigen Fußballer, der in Tschechien wohnt und nur zum Training und zu Meisterschaftsspielen nach Österreich kommt. Der Sportler bekommt ein Honorar und macht schriftlich seine Werbungskosten (Kilometergelder) geltend. Er teilt dem Arbeitgeber (Verein) schriftlich seine Spesen mit. Diese Spesen sind die Kilometergelder für die Fahrten von seiner Wohnung zum Training bzw. zu den Heim- und Auswärtsspielen.

Können diese Spesen als Werbungskosten bei der Anwendung der Nettomethode vom Verein berücksichtigt werden?

Die Aufwendungen für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgedeckt. Der Verkehrsabsetzbetrag kann nur im Zuge einer Veranlagung berücksichtigt werden.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 wurde die Bruttobesteuerung durch eine Nettobesteuerung (Berücksichtigung von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben) ergänzt. Die neue Rechtslage ist auf Einkünfte anzuwenden, die ab dem 24. Mai 2007 zufließen.

Die Nettobesteuerung setzt voraus, dass

- der Empfänger der Einnahmen (Arbeitnehmer) in der EU oder dem EWR ansässig ist und
- dem Arbeitgeber die unmittelbar mit den Bezügen
- zusammenhängenden Werbungskosten vor dem Zufließen

der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat.

Liegen diese Voraussetzungen vor, kann der Arbeitgeber die mit den Bezügen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten abziehen (siehe auch EStR 2000 Rz 8006e). Dazu zählt auch das Pendlerpauschale, sofern die Voraussetzungen dafür vorliegen.

Nur die mit den Bezügen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten können im Steuerabzugsverfahren abgezogen werden. Unmittelbar zusammenhängende Werbungskosten sind solche, die bei der Leistungserbringung im Inland selbst (Sportveranstaltung) anfallen oder ausschließlich durch diese bedingt sind, wie etwa vom Arbeitgeber getragene (ersetzte) Reisespesen bzw. vom Einnahmempfänger selbst getragene Reisekosten, die im Zusammenhang mit der vergüteten Leistung stehen. An Fahrtkosten sind stets die Kosten der Anreise zur inländischen Veranstaltung abzugsfähig; die Kosten der Abreise sind nur abzugsfähig, wenn sie nicht mit einem weiteren Auftritt außerhalb Österreichs in Zusammenhang stehen (vgl. EStR 2000 Rz 8006c).

Sowohl die Bruttoabzugssteuer als auch die Nettoabzugssteuer stellen eine pauschale Besteuerung dar. Die Besteuerung umfasst auch steuerfreie Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 sowie Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988. Die neugeschaffene Regelung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 ist ebenso wenig anwendbar wie die Bestimmungen des § 67 EStG 1988 über die Besteuerung von sonstigen Bezügen.

Bundesministerium für Finanzen, 20. Jänner 2011