

20. März 2014

BMF-010222/0006-VI/7/2014

An

BMF-AV Nr. 10/2014

Bundesministerium für Finanzen
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Finanzpolizei
Steuerfahndung
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

LStR 2002 - Wartungserlass 2014

Im Rahmen der laufenden Wartung 2014 werden gesetzliche Änderungen aufgrund der Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 ([BGBI. I Nr. 53/2013](#)), des Alternative Investmentfonds Manager-Gesetzes ([BGBI. I Nr. 135/2013](#)), der Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Investmentfondsgesetzes ([BGBI. I Nr. 156/2013](#)), der [Pendlerverordnung](#) (BGBI. II Nr. 276/2013) und wesentliche Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates sowie höchstgerichtliche Entscheidungen 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 2014 sind bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle 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.

Die Rz 7, 8, 9, 11 und 12 werden adaptiert, die Rz 7a neu eingefügt und die Rz 10 wird aufgrund der Verlustverwertungsmöglichkeit gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 (VwGH 25.09.2012, 2008/13/0201) geändert

1.2.6 Option zur unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG 1988)

7

Inländische Einkünfte erzielende Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaates oder eines (anderen) EWR-Staates sind **gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988** auf Antrag unter folgenden Voraussetzungen als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln:

- Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der EU, des EWR-, **oder eines Staates, mit dem Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, in dem ein dem Artikel 24 Abs. 1 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Diskriminierungsverbot enthalten ist (siehe Rz 7a),**
- kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland,
- Vorliegen inländischer Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988,
- Haupteinkünfte in Österreich **(90% des Welteinkommens) oder Nichtüberschreiten der Grenze von 11.000 Euro mit den nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften (siehe dazu Rz 8),**
- Nachweis der Auslandseinkünfte durch eine Bescheinigung der Abgabenbehörde **des Ansässigkeitsstaates** (Formular E 9 - Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums),
- **Nachweis der Auslandseinkünfte aus anderen Staaten, sofern diese nicht im E 9 des Ansässigkeitsstaates enthalten sind,**
- **Antragstellung bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides (Rz 11).**

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

Die mit § 1 Abs. 4 EStG 1988 fingierte unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf den Steuerpflichtigen selbst und nicht auch auf seine Angehörigen. Für die unter § 1 Abs. 4 EStG 1988 fallenden Arbeitnehmer gelten in den betroffenen Fällen die Veranlagungsbestimmungen des § 41 EStG 1988, im Übrigen gilt § 39 EStG 1988.

7a

EU-Mitgliedstaaten sind:

Österreich, Deutschland, Frankreich, Spanien, Portugal, Italien, Malta, England, Irland, Schweden, Finnland, Dänemark, Holland, Belgien, Luxemburg, Griechenland, Zypern, Slowenien, Ungarn, Slowakei, Tschechien, Polen, Estland, Lettland, Litauen, Bulgarien, Rumänien und ab 1. Juli 2013 Kroatien.

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

Länder, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Diskriminierungsverbot abgeschlossen wurde, sind:

Ägypten, Albanien, Algerien, Argentinien (bis 31. Dezember 2008), Armenien, Aserbaidschan, Bahrain (ab 2011), Barbados, Belize, Bosnien-Herzegowina (ab 2012), Brasilien, China, Georgien, Hongkong (ab 2012), Indien, Indonesien, Iran, Israel, Japan, Kanada, Kasachstan, Katar (ab 2013), Kirgisistan, Korea, Kroatien, Kuba, Kuwait, Malaysia, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Moldau, Mongolei, Nepal, Neuseeland, Pakistan, Philippinen, Russland, San Marino, Schweiz, Serbien (ab 2011), Singapur, Südafrika, Tadschikistan, Thailand, Tunesien, Türkei, Turkmenistan (siehe DBA UdSSR), Russland (siehe DBA UdSSR), Ukraine, USA, Usbekistan, VAE, Venezuela, Vietnam (ab 2011), Weißrussland.

8

Die Anwendung des § 1 Abs. 4 EStG 1988 setzt voraus, dass entweder

- die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder
- die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11.000 Euro (bis 2008 10.000 Euro) jährlich betragen.

§ 1 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988 stellt hinsichtlich dieser

Antragsvoraussetzungen auf das Welteinkommen ab und verlangt eine Teilung in einen der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Teil einerseits und die übrigen Einkünfte andererseits (VwGH 25.09.2012, [2008/13/0201](#)). Sind die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte negativ, ist § 1 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar.

Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend.

9

Mit der Option **zur unbeschränkten Steuerpflicht** sind bei Vorliegen der Voraussetzungen **zu berücksichtigen (siehe auch Rz 14a)**:

- Alleinverdienerabsetzbetrag,
- Alleinerzieherabsetzbetrag,
- Unterhaltsabsetzbetrag,
- außergewöhnliche Belastungen nach [§ 34](#) und [§ 35 EStG 1988](#),
- **Progressionsermäßigungen ([§§ 37, 38 EStG 1988](#)) sowie**
- **der Freibetrag nach [§ 105 EStG 1988](#), das Bausparen nach [§ 108 EStG 1988](#), die prämienbegünstigte Pensionsvorsorge nach [§ 108a EStG 1988](#) und die prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge nach [§ 108g EStG 1988](#).**

10

Inhaltlich umfasst die fingierte unbeschränkte Steuerpflicht Einkünfte im Sinne des [§ 98 EStG 1988](#) (inländische Einkünfte). Im Ausland erzielte Verluste sind

gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 25.09.2012, 2008/13/0201). Bei einer späteren Berücksichtigungsmöglichkeit im Ausland erhöhen diese Verluste im betreffenden Veranlagungsjahr den inländischen Gesamtbetrag der Einkünfte (Nachversteuerung gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988). Wird im Veranlagungsjahr, in dem der Nachversteuerungsbetrag zu berücksichtigen ist, kein Antrag gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 gestellt oder liegen die Voraussetzungen dafür nicht vor, hat die Nachversteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu erfolgen (§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 iVm § 98 Abs. 3 EStG 1988).

11

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10011.

12

Keine Auswirkungen ergeben sich für Grenzgänger, die nach Österreich einpendeln und deren Einkünfte auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung zugewiesen sind (**gilt nur für Deutschland, Italien und Liechtenstein**).

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

Die Rz 77d bis 77h werden auf Grund des BGBl. I Nr. 135/2013 geändert

77d

Begünstigtes Kind ist eines nach [§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#), für das dem Arbeitnehmer selbst der Kinderabsetzbetrag zusteht und das zu Beginn des Kalenderjahres das 10. Lebensjahr noch nicht vollendet hat.

Der Kinderabsetzbetrag steht nur dann zu, wenn sich das Kind ständig im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhält.

Beispiel:

*Wird das Kind im Februar 2013 10 Jahre alt, kann der Arbeitgeber auch dann einen Kinderbetreuungszuschuss bis zu **1.000** Euro steuerfrei belassen, wenn dieser erst im Dezember 2013 geleistet wird.*

77e

Pro begünstigtem Kind ist höchstens ein Zuschuss von **1.000** Euro (**bis 2012: 500 Euro**) jährlich steuerfrei.

Beispiel:

*Eine Arbeitgeberin gewährt ihrer alleinerziehenden Arbeitnehmerin im Kalenderjahr 2013 für ihre 5-jährige Tochter einen Zuschuss zum Kindergarten von **1.100** Euro, für ihren 8-jährigen Sohn einen Zuschuss zum Hort von **1.000** Euro und einen Zuschuss von 1.000 Euro für ihre 12-jährige Tochter.*

*Die Arbeitgeberin wendet insgesamt **3.100** Euro an Zuschüssen auf, die bei ihr eine Betriebsausgabe darstellen.*

*Für die 5-jährige Tochter und den 8-jährigen Sohn sind in Summe **2.000** Euro steuer- und sozialabgabenfrei. Der Zuschuss für die 12-jährige Tochter ist nicht begünstigt und somit zur Gänze steuerpflichtig. Bei der 5-jährigen Tochter sind vom Zuschuss in Höhe von **1.100** Euro 100 Euro steuerpflichtig.*

77f

Die Steuerfreiheit liegt nur dann vor, wenn der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder Gruppen von Arbeitnehmern, für die ein Zuschuss steuerfrei gewährt werden kann, diesen Vorteil einräumt. Siehe hiezu Rz 75 und Rz 76.

Beispiele für das Vorliegen der Steuerfreiheit bei allen oder Gruppen von Arbeitnehmerinnen:

*alle Arbeitnehmerinnen, die für ein Kind bis zum zehnten Lebensjahr den Kinderabsetzbetrag beziehen, erhalten einen Zuschuss von **1.000** Euro jährlich;*
alle Außendienstmitarbeiterinnen, nicht jedoch Innendienstmitarbeiterinnen;
alle Arbeiterinnen, nicht jedoch Angestellte;
alle Innendienstmitarbeiterinnen mit Kindern bis zum 6. Lebensjahr.

Das Gruppenmerkmal ist nicht erfüllt, wenn nur bestimmte Personen oder leitende Angestellte den Zuschuss erhalten. Ebenso ist es nicht zulässig, dass nur alleinerziehende Personen den Zuschuss erhalten, weil diese Abgrenzung nicht betriebsbezogen ist.

77g

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber schriftlich Folgendes zu erklären (Formular L 35):

- Der Kinderabsetzbetrag steht zu;
- Sozialversicherungsnummer oder Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte des Kindes;
- Geburtsdatum des Kindes, sofern dies nicht aus der Versicherungsnummer hervorgeht;
- Erklärung, dass gleichzeitig von keinem anderen Arbeitgeber ein Zuschuss geleistet wird. Hat ein früherer Arbeitgeber im Kalenderjahr einen steuerfreien Zuschuss für dieses Kind gewährt, ist die Höhe des gewährten Zuschusses in die Erklärung aufzunehmen. Der Folgearbeitgeber darf nur den Differenzbetrag auf den Höchstbetrag von **1.000** Euro steuerfrei belassen.

Der Inhalt der Erklärung gilt bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem das begünstigte Kind das 10. Lebensjahr vollendet.

Wird einem Arbeitgeber eine solche Erklärung nicht vorgelegt, oder geht aus einer solchen Erklärung hervor, dass bereits ein anderer Arbeitgeber einen steuerfreien Zuschuss bis zur Höchstgrenze von **1.000** Euro geleistet hat, darf der Arbeitgeber den Zuschuss nicht steuerfrei behandeln.

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber den Wegfall der Voraussetzungen (zB Wegfall des Kinderabsetzbetrages vor Ablauf der mindestens siebenmonatigen Bezugsfrist) innerhalb

eines Monats zu melden. Ab dem Zeitpunkt dieser Meldung hat der Arbeitgeber die geänderten Verhältnisse zu berücksichtigen. Fällt die Steuerfreiheit eines bereits ausgezahlten Zuschusses weg, ist die Lohnsteuer neu zu berechnen.

Die Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

77h

Der Zuschuss ist entweder direkt an eine institutionelle Kinderbetreuungseinrichtung oder an eine pädagogisch qualifizierte Person zu leisten (siehe Rz 884i). Er kann jedoch auch in Form von Gutschein (analog Essenbons) geleistet werden, wenn sichergestellt ist, dass die Gutscheine ausschließlich bei institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen eingelöst werden können.

Wird der Zuschuss direkt an den Arbeitnehmer in Geld ausgezahlt, liegt immer steuerpflichtiger **Arbeitslohn** vor.

Der steuerfreie Zuschuss ist unter „sonstige steuerfreie Bezüge“ am Lohnzettel auszuweisen.

Wird der Zuschuss für **Kinderbetreuungskosten** ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten steuerpflichtigen Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht, geleistet, können diese nicht steuerfrei ausgezahlt werden.

Wurde vom Arbeitgeber bisher ein zweckgewidmeter freiwilliger Zuschuss für Kinderbetreuung gezahlt, kann dieser bei unmittelbarer Zahlung an die Kinderbetreuungseinrichtung oder pädagogisch qualifizierte Person bzw. bei Übergabe von Kinderbetreuungsgutscheinen bis zu einer Höhe von **1.000** Euro gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988](#) steuerfrei behandelt werden. In diesem Fall liegt keine Gehaltsumwandlung vor.

**Die Rz 103 wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom
19.09.2013, 2013/15/0183, adaptiert**

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

103

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

Die Befreiung des [§ 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988](#) setzt voraus, dass die Beförderung vom Arbeitgeber selbst und nicht bloß auf dessen Kosten durch einen Dritten, der ebenfalls ein Beförderungsunternehmen ist, durchgeführt wird (vgl. VwGH 19.09.2013, [2013/15/0183](#)).

In der Rz 207d wird der Prozentsatz der Zinsersparnis bei unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen für 2014 eingefügt

207d

Der Prozentsatz gemäß [§ 5 Abs. 2 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge](#) ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 396/2012 beträgt:

Kalenderjahr	Prozentsatz
2013	2
2014	1,5

Die Rz 245b wird im Hinblick auf eine UFS-Entscheidung vom 27.02.2013, RV/0437-F/10, aus unionsrechtlichen Erwägungen wieder eingefügt; die Rz 245b und Rz 583 werden aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 21.11.2013, [2010/15/0199](#), ergänzt

245b

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

So genannte freiwillige Eintrittsleistungen in eine Schweizer Pensionskasse, mit denen der Unterschied zwischen dem vorhandenen und dem möglichen Altersguthaben ausgeglichen werden kann, um im Alter Leistungseinbußen zu vermeiden, stellen weder Werbungskosten noch Sonderausgaben auf Grund eines Nachkaufs von Versicherungszeiten iSd [§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) dar und können daher nur im Rahmen des Sonderausgabenhöchstbetrages (Rz 580 ff) abgesetzt werden (VwGH 21.11.2013, [2010/15/0199](#)).

583

Beiträge für eine freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung können - im Gegensatz zu den Beiträgen für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich

des Nachkaufes von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung - nur im Rahmen des Höchstbetrages abgesetzt werden, soferne für diese Zahlungen keine Prämie nach [§ 108a EStG 1988](#) in Anspruch genommen wurde. Von den Erhöhungsbeträgen der Pensionseinkünfte sind andererseits gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#) nur 25% steuerlich zu erfassen. **Zu den so genannten freiwilligen Eintrittsleistungen in eine Schweizer Pensionskasse siehe Rz 245b.**

Die Überschrift zu Rz 249 wird geändert, die Rz 252a, 252b und 252c werden neu eingefügt, die Rz 252, 253 bis 258, 262, 273, 274 und 1185 werden aufgrund der Pendlerverordnung (BGBl. II Nr. 276/2013) adaptiert und die Rz 275a wird gestrichen

5.4.1 Allgemeines zur Pendlerförderung

5.4.1.1 Pendlerpauschale

249

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

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

Bei Anspruch auf das Pendlerpauschale steht auch ein Pendlereuro zu (siehe Rz 808a ff).

Siehe auch Beispiel Rz 10249.

252

Für die Beurteilung, ob und in welchem Ausmaß ein Pendlerpauschale zusteht, ist es unmaßgeblich, ob die Wohnung und/oder die Arbeitsstätte im Inland oder Ausland gelegen sind (VwGH 08.02.2007, [2004/15/0102](#)). Daher steht bei Fahrten zwischen einer inländischen Arbeitsstätte und einer im Ausland gelegenen Wohnung für die gesamte Fahrtstrecke das Pendlerpauschale zu. **In diesen Fällen ist nur ein Formular L 33 für die Beantragung von Pendlerpauschale und Pendlereuro zu verwenden, da der Pendlerrechner nur für Verhältnisse innerhalb Österreichs Anwendung findet.**

Auch Grenzgängern im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988](#) stehen die Pauschalbeträge des [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) für die gesamte Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte zu.

5.4.1.2 Pendlerrechner

252a

Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden ([§ 3 Pendlerverordnung](#)).

Entsprechen die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung im Wesentlichen jenen, die für den im Pendlerrechner abgefragten Tag bestehen, kann angenommen werden, dass das ermittelte Ergebnis mit dem übereinstimmt, das sich für alle Arbeitstage ergibt.

Für die erstmalige Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung ist jene Abfrage maßgebend, die im entsprechenden Veranlagungsjahr durchgeführt wurde. Liegt keine solche Abfrage vor, ist jene Abfrage maßgeblich, die zeitlich dem Veranlagungsjahr am nächsten ist. Spätestens im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung ist eine Abfrage durchzuführen. Der Arbeitnehmer hat einen Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners (L 34 EDV) aufzubewahren.

Wird das Pendlerpauschale und der Pendlereuro bereits beim Arbeitgeber berücksichtigt, ist grundsätzlich diese Abfrage auch für die Berücksichtigung bei der (Arbeitnehmer-)Veranlagung heranzuziehen. Das Ergebnis des Pendlerrechners ist über Antrag des Steuerpflichtigen im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung nur dann nicht heranzuziehen, wenn er nachweist, dass bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels unrichtige Verhältnisse berücksichtigt worden sind.

Unrichtige Verhältnisse liegen beispielsweise vor, wenn der Pendlerrechner eine Fahrtstrecke über eine nicht öffentlich zugängliche Privatstraße berücksichtigt. Nutzt der Steuerpflichtige tatsächlich ein anderes Verkehrsmittel oder eine andere Fahrtroute als vom Pendlerrechner ermittelt, dann gilt dies nicht als Berücksichtigung von unrichtigen Verhältnissen, da das tatsächlich gewählte Verkehrsmittel und die tatsächlich gewählte Fahrtroute weder bei der Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte noch bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels relevant sind.

5.4.1.3 Inkrafttreten der Pendlerverordnung

252b

Die Pendlerverordnung ist grundsätzlich ab der Veranlagung 2014 bzw. bei Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber ab 1. Jänner 2014 anwendbar. Ergeben sich durch die Anwendung der Pendlerverordnung für den Steuerpflichtigen steuerliche Nachteile, so gilt die Pendlerverordnung erst ab 12. Februar 2014.

Das Formular L 34 EDV ist vom Arbeitnehmer grundsätzlich bis 30. Juni 2014 beim Arbeitgeber abzugeben. Es bestehen keine Bedenken, eine Abgabe des Formulars L 34 EDV bis 30. September 2014 als rechtzeitig anzuerkennen.

Wird vom Arbeitnehmer bis 30. September 2014 kein Formular L 34 EDV abgegeben, darf der Arbeitgeber ab 1. Oktober 2014 kein Pendlerpauschale und keinen Pendlereuro berücksichtigen.

Wird vom Arbeitnehmer bis 30. September 2014 beim Arbeitgeber ein Formular L 34 EDV abgegeben und ergeben sich daraus steuerliche Nachteile, ist das Formular L 34 EDV ab dem der Abgabe folgenden Lohnzahlungszeitraum zu berücksichtigen.

Ergeben sich für den Arbeitnehmer steuerliche Vorteile, hat der Arbeitgeber bei Vorliegen eines Formulars L 34 EDV bis spätestens 30. September 2014 eine Aufrollung gemäß [§ 77 Abs. 3 EStG 1988](#) ab 1. Jänner 2014 vorzunehmen. Gibt der Arbeitnehmer das Formular L 34 EDV erst im September 2014 beim Arbeitgeber ab, bestehen keine Bedenken, die Aufrollung bis 31. Oktober 2014 vorzunehmen.

252c

Die nachfolgend zur [Pendlerverordnung](#) erläuterten Kriterien werden vom Pendlerrechner automatisch berücksichtigt. Das Ergebnis des Pendlerrechners ist bei korrekter Erfassung der maßgeblichen Verhältnisse bindend und stellt keine Fahrtempfehlung dar, sondern dient ausschließlich als Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro.

5.4.2 Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ([§ 2 Pendlerverordnung](#))

5.4.2.1 Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit ([§ 2 Abs. 1 Z 1 lit. a Pendlerverordnung](#))

253

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

5.4.2.2 Unzumutbarkeit wegen Behinderung ([§ 2 Abs. 1 Z 1 lit. b und c Pendlerverordnung](#))

254

Das große Pendlerpauschale steht ferner zu bei:

- Vorliegen eines Ausweises gemäß [§ 29b Straßenverkehrsordnung 1960](#)
- Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel **im Behindertenpass** wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit **bzw.** **wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung (§ 42 Abs. 1 BBG)**
- Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer wegen Behinderung

5.4.2.3 Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit ([§ 2 Abs. 1 Z 2 Pendlerverordnung](#))

255

Rechtslage bis zum Inkrafttreten der [Pendlerverordnung](#) (siehe Rz 252b)

Hinsichtlich der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels gilt:

- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.
- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt.
- Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert als die Fahrzeit mit dem KFZ (vgl. VwGH 24.09.2008, [2006/15/0001](#); UFS 30.08.2010, RV/0223-G/09; UFS 04.04.2011, RV/0076-F/11).

Beispiele:

Arbeitnehmer A benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 10 km mit dem PKW 15 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 60 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist zumutbar, weil es weniger als 90 Minuten benötigt.

Arbeitnehmer B benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 35 km mit dem PKW 25 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 85 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist zumutbar, weil es weniger als 90 Minuten benötigt.

Arbeitnehmer C benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 35 km mit dem PKW 35 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 100 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist zumutbar, weil es zwar mehr als 90 Minuten aber weniger als die dreifache Zeit mit dem KFZ (= $35 \times 3 = 105$ Minuten) benötigt.

Arbeitnehmer D benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 55 km mit dem PKW 40 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 135 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist nicht zumutbar, weil es sowohl mehr als 90 Minuten als auch mehr als die dreifache Zeit mit dem KFZ (= $40 \times 3 = 120$ Minuten) benötigt.

Arbeitnehmer E benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 70 km mit dem PKW 90 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 160 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist nicht zumutbar, weil es mehr als 2,5 Stunden (= 150 Minuten) benötigt.

Rechtslage ab Inkrafttreten der [Pendlerverordnung](#) (siehe Rz 252b)

- **Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.**
- **Bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar.**
- **Übersteigt die Zeitdauer 60 Minuten, nicht aber 120 Minuten, ist auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. Diese beträgt 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung, jedoch maximal 120 Minuten. Angefangene Kilometer sind dabei auf volle Kilometer aufzurunden. Übersteigt die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.**

256

Ist die Wegzeit bei der Hinfahrt oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere **Zeitdauer ([§ 2 Abs. 3 Pendlerverordnung](#)).**

257

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei

Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB "Park and Ride") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird. **Bei flexiblen Arbeitszeitmodellen (zB Gleitzeit) bestehen keine Bedenken, der Abfrage einen repräsentativen Arbeitsbeginn bzw. ein repräsentatives Arbeitsende zu Grunde zu legen.** Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes (zB "Verkehrsverbund Ostregion"), wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein.

258

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den **Streckenkilometern** zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen. Beträgt die gesamte einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ohne Rundung zumindest 2 km (großes Pendlerpauschale) bzw. 20 km (kleines Pendlerpauschale), ist auf ganze Kilometer aufzurunden. Die so ermittelte Wegstrecke ist auch für Zwecke des Pendlereuro heranzuziehen.

262

Bei Schichtdienst bestehen keine Bedenken, auf die voraussichtlich überwiegend (zB im Kalenderjahr, Schichtturnus) vorliegenden Verhältnisse abzustellen und daraus einen repräsentativen Arbeitsbeginn bzw. ein repräsentatives Arbeitsende abzuleiten. Ist in diesem Zeitraum kein Überwiegen feststellbar, bestehen keine Bedenken, analog zu § 2 Abs. 4 der Pendlerverordnung die für den Arbeitnehmer günstigere Variante zu berücksichtigen.

5.4.9 Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber

273

Für die Berücksichtigung von Pendlerpauschale und Pendlereuro durch den Arbeitgeber hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber einen Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners (L 34 EDV) vorzulegen. Der Arbeitgeber hat diesen Ausdruck zum Lohnkonto zu nehmen ([§ 3 Abs. 6 Pendlerverordnung iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG 1988](#)) und ist gemäß [§ 62 EStG 1988](#) verpflichtet, das Pendlerpauschale und den Pendlereuro bei der Berechnung der Lohnsteuer zu berücksichtigen.

Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet zu prüfen, ob ein anderer Arbeitgeber dieses Arbeitnehmers gleichzeitig ebenfalls ein Pendlerpauschale berücksichtigt.

Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge und Absetzbeträge muss der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber innerhalb eines Monats **mittels neuen Ausdrucks des Ergebnisses des Pendlerrechners (L 34 EDV)** melden. Die Pauschbeträge und Absetzbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet.

Das Erkenntnis des VwGH vom 16.2.2006, [2005/14/0108](#), wonach die Pauschbeträge nur für Zeiträume zu berücksichtigen sind, in denen typischerweise bloß kurzfristig die Fahrtaufwendungen ausfallen, führt zu keiner Änderung dieser Auslegung. Siehe auch Rz 263.

Ist die Verwendung des Pendlerrechners für den Arbeitnehmer nicht möglich (insbesondere weil die Wohnadresse im Ausland liegt), hat der Arbeitnehmer für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales und des Pendlereuro auf dem amtlichen Vordruck L 33 die Erklärung über das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen beim Arbeitgeber abzugeben.

274

Bei Zutreffen der Voraussetzungen können das Pendlerpauschale und der Pendlereuro innerhalb des Kalenderjahres auch für Zeiträume vor der Antragstellung vom Arbeitgeber berücksichtigt werden. Bei offensichtlich unrichtigen Angaben sind ein Pendlerpauschale und der Pendlereuro nicht zu berücksichtigen.

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt beispielsweise in folgenden Fällen vor:

- **Ein Arbeitnehmer tätigt mit dem Pendlerrechner eine Abfrage für einen Sonntag, obwohl er von Montag bis Freitag beim Arbeitgeber arbeitet.**
- **Die verwendete Wohnadresse entspricht nicht den beim Arbeitgeber gespeicherten Stammdaten des Arbeitnehmers.**
- **Die verwendete Arbeitsstättenadresse entspricht nicht den tatsächlichen Verhältnissen.**
- **Das Pendlerpauschale wird für Strecken berücksichtigt, auf denen ein Werkverkehr eingerichtet ist (siehe Rz 750).**
- **Das Pendlerpauschale wird trotz Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte berücksichtigt.**

Keine offensichtliche Unrichtigkeit liegt beispielsweise in folgenden Fällen vor:

- **Fahrplanänderungen des öffentlichen Verkehrsmittels**
- **Berücksichtigung des Pendlerpauschales bei Schichtdienst, Wechseldienst, Gleitzeit und sonstigen flexiblen Arbeitszeitmodellen bei grundsätzlich plausiblen Angaben des Arbeitnehmers (siehe Rz 257 und 262)**

Das Zutreffen der Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro wird im Zuge der GPLA (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) überprüft. Stellt sich nachträglich heraus, dass **nicht offensichtlich unrichtige Angaben des Arbeitnehmers zu einem falschen Ergebnis des Pendlerrechners geführt haben**, wird der Arbeitnehmer im Rahmen einer Pflichtveranlagung gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) unmittelbar als Steuerschuldner in Anspruch genommen. **Liegt dem Arbeitgeber für Zeiträume ab 1. Oktober 2014 kein L 34 EDV (L 33) vor, und berücksichtigt er dennoch weiterhin ein Pendlerpauschale, haftet der Arbeitgeber.**

Siehe auch Beispiel Rz 10274.

Folgende Unterlagen sind im Original beim Lohnkonto aufzubewahren:

- Erklärung zur Berücksichtigung des Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrages bzw. des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages oder behinderungsbedingter Freibeträge für außergewöhnliche Belastungen ([§ 35 Abs. 1 dritter Teilstrich](#), [§ 129 EStG 1988](#), Formular E 30)
- Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales **und des Pendlereuro** ([§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#), Formular L 34 **EDV oder L 33**)
- Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber ([§ 64 EStG 1988](#))
- Expatriates: Belege über Mietkosten und Betriebskosten (Rz 1038e), Schulbesuchsbestätigung (Rz 1038f)
- Freiwillige Abfertigung (alt) - Bestätigung über Vordienstzeiten ([§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#))
- Mitarbeiterbeteiligung – Vorlage des Depotauszuges (Rz 90)
- Stock Options – Durchschrift der Vereinbarung (Rz 90h)
- Anzahl der geleisteten Überstunden (Rz 1161 iVm [§ 26 Arbeitszeitgesetz](#))
- Erklärung zur Berücksichtigung eines steuerfreien Zuschusses für Kinderbetreuungskosten ([§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988](#), Formular L 35, Rz 77g)
- Durchschrift der Bestätigung des Arbeitgebers zur Geltendmachung von Werbungskostenpauschbeträgen aufgrund der [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen](#), BGBl. II Nr. 382/2001 (Rz 416)

Die Aufbewahrung dieser Unterlagen kann entweder in Papierform oder durch Erfassung auf Datenträgern erfolgen, sofern die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist ([§ 132 Abs. 2 BAO](#)). Die urschriftgetreue Wiedergabe kann bspw. durch Erfassung auf einer optischen Speicherplatte, durch Mikroverfilmung oder durch Einscannen sichergestellt werden. Außerdem können diese Unterlagen an anderer Stelle (zB bei den Personalakten) körperlich oder auf Datenträgern abgelegt werden, sofern das jeweilige Lohnkonto einen eindeutigen Hinweis auf die Art der Unterlage und den Ablageort enthält.

Bei einem Arbeitgeberwechsel ist die Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber ([§ 64 EStG 1988](#)), die sich beim laufenden Lohnsteuerabzug auswirken kann, dem Arbeitnehmer auszuhändigen, damit sie dieser dem neuen Arbeitgeber vorlegen kann.

In der Rz 272d wird ein redaktionelles Versehen beseitigt

5.4.8.3 Zusammentreffen von vollen und aliquoten Pendlerpauschalen

272d

Wird bei mehreren Dienstverhältnissen im Kalendermonat ein volles und ein aliquotes Pendlerpauschale von den Arbeitgebern berücksichtigt, sind die Wegstrecken im Zusammenhang mit dem aliquoten Pendlerpauschale im Rahmen der Veranlagung für das Ausmaß des Pendlerpauschales nur dann zu berücksichtigen, wenn dabei zusätzliche Wegstrecken für die Fahrten von der Wohnung zur weiteren Arbeitsstätte zurückgelegt werden, die noch nicht mit dem vollen Pendlerpauschale aus dem anderen Dienstverhältnis abpauschaliert sind.

Sind diese zusätzlichen Wegstrecken noch nicht abpauschaliert, kann grundsätzlich das aliquote Pendlerpauschale zusätzlich zum vollen Pendlerpauschale berücksichtigt werden, allerdings ist im Wege der Veranlagung zu beachten, dass der gesamte Pendlerpauschalefreibetrag mit dem vollem Pendlerpauschale für die gesamte (fiktive) Wegstrecke (aus beiden Dienstverhältnissen) begrenzt ist (Kontrollrechnung). Für diese Kontrollrechnung sind hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels jene Verhältnisse maßgebend, welche dem vollen Pauschale zugrunde liegen.

Beispiel 1:

Der Arbeitnehmer wird für den Arbeitgeber A jeweils von Montag bis Donnerstag tätig und fährt an diesen Tagen 55 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer wird zudem für den Arbeitgeber B jeweils am Freitag tätig und fährt 37 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale).

Arbeitgeber A berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 1.356 Euro

*Arbeitgeber B berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 232 Euro ($696 * 1/3$)*

Im Wege der Veranlagung ist das Pendlerpauschale auf 1.356 Euro zu kürzen, da das Pendlerpauschale, das beim Arbeitgeber A berücksichtigt wurde, bereits die Wegstrecke zum Arbeitgeber B abpauschaliert.

Beispiel 2:

Der Arbeitnehmer wird für den Arbeitgeber A jeweils von Montag bis Freitag tätig und fährt an diesen Tagen 55 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (großes Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer wird zudem für den Arbeitgeber B jeweils am Freitag Nachmittag tätig und fährt 37 km (zusätzliche Wegstrecke) von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale).

Arbeitgeber A berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 2.568 Euro

*Arbeitgeber B berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 232 Euro ($696 * 1/3$)*

Kontrollrechnung im Rahmen der Veranlagung (Ermittlung des vollen Pendlerpauschales für die gesamte Wegstrecke):

*$55 \text{ km} + 8 \text{ km} (37 \text{ km} * 1 \text{ (Tag)} * 4 \text{ (Wochen)})/20 \text{ (Arbeitstage)}$; auf volle Kilometer gerundet) = 63 km*

Der Pendlerpauschale – Freibetrag ist daher mit 3.672 Euro begrenzt (großes Pendlerpauschale für Entfernung von mehr als 60 km).

Da die beiden Pendlerpauschale beträchtlich in dem Betrag von 3.672 Euro Deckung finden, stehen die Pendlerpauschale im von den Arbeitgebern berücksichtigten Ausmaß zu (dh. Freibetrag von 2.590 Euro).

Beispiel 3:

Der Arbeitnehmer wird für den Arbeitgeber A jeweils von Montag bis Freitag tätig und fährt an diesen Tagen 65 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer wird zudem für den Arbeitgeber B jeweils am Freitag Nachmittag tätig und fährt 37 km (zusätzliche Wegstrecke) von der Wohnung zur Arbeitsstätte (großes Pendlerpauschale).

Arbeitgeber A berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 2.016 Euro

*Arbeitgeber B berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 492 Euro ($1.476 * 1/3$)*

Kontrollrechnung im Rahmen der Veranlagung (Ermittlung des vollen Pendlerpauschales für die gesamte Wegstrecke):

*$65 \text{ km} + 8 \text{ km} (37 \text{ km} * 4 \text{ (Wochen)})/20 \text{ (Arbeitstage)}$) = 73 km*

Der Pendlerpauschale – Freibetrag ist daher mit 2.016 Euro begrenzt (kleines Pendlerpauschale für Entfernung von mehr als 60 km).

Da die beiden Pendlerpauschale betraglich in dem Betrag von 2.016 Euro keine Deckung finden, ist im Wege der Veranlagung von 2.508 Euro (2.016 Euro + 492 Euro) auf 2.016 Euro zu kürzen.

Die Rz 289 wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 25.04.2013, 2010/15/0209, um die Aussage ergänzt, dass einem Arbeitnehmer auch dann ein Werbungskostenabzug für beruflich veranlasste Fahrten zusteht, wenn er diese mit einem ihm im Rahmen eines anderen Dienstverhältnisses zur Nutzung (als Sachbezug) überlassenen PKW unternimmt

289

Als Werbungskosten sind Fahrtkosten grundsätzlich - also auch bei Verwendung eines eigenen KFZ - in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 08.10.1998, [97/15/0073](#)). Benutzt der Arbeitnehmer ein privates KFZ, steht ihm hierfür bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr das amtliche Kilometergeld zu. An Stelle des Kilometergeldes können auch die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Bei beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr stehen als Werbungskosten entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 Kilometer oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten zu (siehe auch Stichwort "KFZ", Rz 371).

Benutzt der Arbeitnehmer ein arbeitgebereignetes KFZ, stehen ihm für Fahrten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte **bzw. für Fahrten für ein weiteres Dienstverhältnis** nur dann Werbungskosten zu, wenn er dafür einen Aufwand trägt. Kein Aufwand und somit keine Werbungskosten für diese Fahrten liegen vor, wenn der Arbeitnehmer bereits mehr als 6.000 km/Jahr für private Fahrten (inkl. Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) zurückgelegt hat und somit immer der Sachbezug in voller Höhe zum Ansatz kommen muss. Überschreitet der Arbeitnehmer nur auf Grund der Fahrten zur Bildungsstätte **bzw. aufgrund der Fahrten für ein weiteres Dienstverhältnis** die Grenze von 6.000

km/Jahr für private Fahrten (inkl. Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte), **ist der veranlasste Aufwand anteilmäßig zu ermitteln. Als Nachweis dazu dient beispielsweise ein Fahrtenbuch (VwGH 25.04.2013, [2010/15/0209](#)).** Es erfolgt keine Korrektur des Lohnzettels.

Beispiel 1:

Eine Arbeitnehmerin erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen. Der Arbeitgeber 1 stellt ein arbeitgebereignetes KFZ zur Verfügung und infolge privater Nutzung kommt ein Sachbezug in Höhe von 600 Euro monatlich zum Ansatz. Mit diesem KFZ tätigt sie auch die durch das 2. Dienstverhältnis veranlassten Fahrten.

Die Arbeitnehmerin fährt insgesamt 15.000 km im Jahr, davon für das 1. Dienstverhältnis 7.000 km, für das 2. Dienstverhältnis 3.000 km und 5.000 km privat. Es stehen Werbungskosten in Höhe von 228 Euro beim 2. Dienstverhältnis zu (ds. 38% des Sachbezugswertes; 3.000 km/8.000 km).

Beispiel 2:

Eine Arbeitnehmerin erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen. Der Arbeitgeber 1 stellt ein arbeitgebereignetes KFZ zur Verfügung und infolge privater Nutzung kommt ein Sachbezug in Höhe von 600 Euro monatlich zum Ansatz. Mit diesem KFZ tätigt sie auch die durch das 2. Dienstverhältnis veranlassten Fahrten von 7.000 km, aber keine Privatfahrten.

In diesem Fall steht der gesamte Sachbezugswert in Höhe von 600 Euro monatlich als Werbungskosten beim 2. Dienstverhältnis zu.

Beispiel 3:

Eine Arbeitnehmerin erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen. Der Arbeitgeber 1 stellt ein arbeitgebereignetes KFZ zur Verfügung und infolge privater Nutzung kommt ein Sachbezug in Höhe von 600 Euro monatlich zum Ansatz. Mit diesem KFZ tätigt sie auch die durch das 2. Dienstverhältnis veranlassten Fahrten.

Die Arbeitnehmerin fährt insgesamt 16.000 km im Jahr, davon für das 1. Dienstverhältnis 5.000 km, für das 2. Dienstverhältnis 4.000 km und 7.000 km privat. Da privat mehr als 6.000 km zurückgelegt wurden, können hinsichtlich der beruflichen Fahrten für das 2. Dienstverhältnis keine Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die Rz 292 und 705 werden insofern klargestellt, dass sich das „Überwiegen“ im Kalendermonat auf die individuellen Arbeitstage des Arbeitnehmers bezieht

292

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

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

Beispiel:

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

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte vorübergehend dienstzugeteilt oder entsendet, können bis zum Ende des Kalendermonats, in dem diese Fahrten erstmals überwiegend zurückgelegt werden, Fahrtkosten als Werbungskosten (zB Kilometergelder) hiefür geltend gemacht werden. **Ein Überwiegen ist dann gegeben, wenn an mehr als der Hälfte der tatsächlich geleisteten Arbeitstage im Kalendermonat Fahrten zur neuen Arbeitsstätte unternommen werden.** Ab dem Folgemonat stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar, die mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale sowie dem Pendlereuro abgegolten sind.

Beispiel 1:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 23. Februar bis 25. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 26. April bis Ende April wird er wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.

Für die Fahrten vom 23. Februar bis 31. März können Werbungskosten für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Im April können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden. Für den Monat Februar steht gegebenenfalls (weiterhin) das Pendlerpauschale für Fahrten

von der Wohnung zu seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu. Im März steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) bzw. für Fahrten zwischen Wohnung und Zentrale zu. Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).

Beispiel 2:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 25. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 26. April bis Ende April wird er wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.

Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar können Werbungskosten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Im März und im April können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März und April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu. Im Monat April könnte darüber hinaus auch ein Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und Zentrale zur Anwendung kommen.

Wird der vorübergehende Einsatz beendet und wird der Arbeitnehmer wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte tätig, steht im Kalendermonat des Wechsels der Tätigkeit (Beendigung der vorübergehenden Tätigkeit) daher gegebenenfalls das Pendlerpauschale für die Fahrten vom Wohnort zur ständigen Arbeitsstätte bzw. zur vorübergehenden Arbeitsstätte zu.

Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).

Beispiel 3:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 04. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 05. April wird er wieder in seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.

Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar können Werbungskosten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Im März und im April können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu. Für den Monat April steht ihm gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zur ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) bzw. für Fahrten von der Wohnung zur Bankfiliale zu. Es steht

im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).

- Werden Fahrten zu einem Einsatzort in der Folge in einem Kalendermonat nicht mehr überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Wird daher der vorübergehende Einsatz an einem anderen Einsatzort durch eine Tätigkeit an der ständigen Arbeitsstätte unterbrochen und wird in der Folge die Tätigkeit am vorübergehenden Einsatzort wieder fortgesetzt, ist zu prüfen, ob in diesem Kalendermonat Fahrten zum vorübergehenden Einsatzort überwiegend vom Wohnort aus angetreten wurden. Ist dies nicht der Fall, können hinsichtlich dieses Einsatzortes im nächsten Kalendermonat Kilometergelder als Werbungskosten wieder geltend gemacht werden. Arbeitsfreie Tage, Urlaubstage oder Krankenstände unterbrechen den Beobachtungszeitraum nicht und sind jener Tätigkeit zuzuordnen, die unmittelbar davor ausgeübt wurde.

Beispiel 4:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 04. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Vom 05. April bis 25. April wird er an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig. Ab 26. April bis 06. Juni wird er vorübergehend wieder in jener Bankfiliale tätig, in der er am Monatsbeginn tätig war.

Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar können Werbungskosten für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Für die Fahrten zur Bankfiliale für März und April (und zwar vom 01. bis 04. April und vom 26. bis Ende April) können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden (Folgemonat), für Mai können wieder Werbungskosten in Anspruch genommen (neuer Beurteilungszeitraum), für Juni wieder keine Werbungskosten (Folgemonat). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu.

Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und der ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) bzw. für Fahrten von der Wohnung zur Bankfiliale zu.

Würde der Arbeitnehmer während seiner Tätigkeit an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) vom 20. bis 25. April Urlaub nehmen, ist die Urlaubszeit in diesem Fall der unmittelbar vorangegangenen Tätigkeit an der ständigen Arbeitsstätte zuzurechnen und ändert nichts an der vorstehenden Betrachtungsweise. Das Pendlerpauschale steht gegebenenfalls für die Fahrten zwischen Wohnung und der ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) bzw. für Fahrten von der Wohnung zur Bankfiliale zu. Es steht im

Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).

10.5.1.2 Reisevergütungen – Fahrtkosten

10.5.1.2.1 Abgrenzung Dienstreisen - Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

705

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

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. **Ein Überwiegen ist dann gegeben, wenn an mehr als der Hälfte der tatsächlich geleisteten Arbeitstage im Kalendermonat Fahrten zur neuen Arbeitsstätte unternommen werden.**

Fahrtkosten stellen nach dem Erkenntnis des VwGH 08.10.1998, [97/15/0073](#), keine spezifischen Reisekosten dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Art zu berücksichtigen, die allerdings im Falle von Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale sowie den Pendlereuro abgegolten werden.

Zur Abgrenzung Dienstreise - Pendlerpauschale - Sachbezugsermittlung bei Nutzung des arbeitgebereigenen KFZ - Dienstverrichtungen auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Kundenbesuche) siehe weiters Pendlerpauschale, Rz 265 ff.

Siehe auch Beispiele Rz 10705.

Die Rz 294a wird zur Klarstellung bei Vorliegen von mehreren Dienstverhältnissen neu eingefügt

294a

Bei Vorliegen von mehreren Dienstverhältnissen sind für Fahrten zwischen zwei oder mehreren Dienststellen unterschiedlicher Arbeitgeber die Ausführungen in der Rz 294 analog anzuwenden.

Die Rz 342 und Rz 354 werden hinsichtlich der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 31.07.2013, 2009/13/0132, adaptiert

342

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist grundsätzlich dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort mehr als **80** Kilometer entfernt ist **und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (VwGH 31.07.2013, [2009/13/0132](#)).** Abzustellen ist jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel.

5.9.11 Familienheimfahrten

5.9.11.1 Voraussetzungen

354

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt (siehe Stichwort "Doppelte Haushaltsführung", Rz 341). Für die Anerkennung von Familienheimfahrten ist nicht entscheidend, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen

Wohnsitz iSd [§ 26 Abs. 1 BAO](#) vermittelt; auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer rechtfertigt steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren, bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen werden können. Es ist dabei auf die Verhältnisse des Einzelfalls und nicht schematisch auf einen bestimmten Zeitraum abzustellen (VwGH 31.3.1987, [86/14/0165](#); VwGH 22.4.1986, [84/14/0198](#)).

Allein stehende Steuerpflichtige mit ständig wechselnden, weit entfernten (mindestens **80 km Entfernung und mehr als eine Stunde Fahrtzeit**) auswärtigen Tätigkeiten (zB Saisonkräfte, auswärtiger Aufenthalt zu Schulungszwecken), die am Arbeitsort nur über eine Schlafstelle verfügen, können losgelöst von den sonstigen Kriterien für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung die Kosten für die monatlichen Heimfahrten an den **ständigen Wohnsitz** für einen Zeitraum von maximal sechs Monaten im Rahmen der durch [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) gesetzten Grenzen steuerlich absetzen. Dabei ist es unbedeutlich, ob am **ständigen Wohnsitz** eine eigene Wohnung vorliegt oder nicht.

Bezüglich des Zusammentreffens von Familienheimfahrten und des Pendlerpauschales siehe Rz 259a und Rz 352.

Siehe auch Beispiele Rz 10354.

Die Rz 343 wird aufgrund der [Pendlerverordnung \(BGBl. II Nr. 276/2013\)](#) adaptiert

5.9.9.2 Familienwohnsitz ([§ 4 Pendlerverordnung](#))

343

Ein Familienwohnsitz ([§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f](#) und [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#)) liegt dort, wo

- **ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder**
 - **ein alleinstehender Steuerpflichtiger**
- seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat.**

Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen keine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.

Es ist angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsplatz dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben. Es ändert an dieser Unzumutbarkeit nichts, wenn die Familie des Beschwerdeführers ihn auf die Dauer seiner Entsendung an den Beschäftigungsplatz begleitet. Durch den absehbar vorübergehenden Aufenthalt der Familie des Beschwerdeführers am Ort seiner vorübergehenden Beschäftigung wurde der Familienwohnsitz am Heimatort nicht aufgegeben, sodass der Berücksichtigung von Werbungskosten für die Haushaltsführung am Beschäftigungsplatz das Abzugsverbot des [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) insoweit nicht entgegensteht, als die mit der Haushaltsführung am Beschäftigungsplatz verbundenen Auslagen die Person des Steuerpflichtigen betreffen. Keine Werbungskosten stellen jene Aufwendungen dar, die ihre Ursache darin haben, dass dem Steuerpflichtigen seine Familienangehörigen an den Ort der vorübergehenden Beschäftigung nachgefolgt sind (vgl. VwGH 20.12.2000, [97/13/0111](#); VwGH 7.8.2001, [2000/14/0122](#)). Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038e.

Siehe auch Beispiel Rz 10343.

Die Rz 359 wird auf Grund der geänderten Rahmenbedingungen im Berufsleben und den insbesondere geforderten Schlüsselqualifikationen sowie im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergänzt

5.9.14.2 Abgrenzung zu nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung

359

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung ohne beruflichen Bezug, Sportausübung, Freizeitaktivitäten, Esoterik, B-Führerschein), sind nicht abzugsfähig. **Beispielsweise ist ein** allgemeiner Schi-, Schwimm- oder Tauchkurs **unabhängig vom ausgeübten Beruf ebenso** nicht abzugsfähig **wie Kurse zur Steigerung der Selbstkompetenz (zB Stress- und Belastungsbewältigung, Zeitmanagement) oder ein Lehrgang**, der nach Programm und Durchführung in einem wesentlichen Ausmaß die Verfolgung privater Erlebnis- und Erholungsinteressen zulässt. Siehe weiters Stichwort "Studienreisen", Rz 389. Siehe hiezu auch Sprachkurse unter Rz 363.

Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, bei denen jedoch ebenso ein Zusammenhang mit der Einkünftezielung nicht auszuschließen ist, liegen nur dann abzugsfähige Kosten vor, wenn sich die Aufwendungen für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit als notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 30.05.2001, [2000/13/0163](#)). Die Notwendigkeit ist dabei dahingehend zu verstehen, ob die Aufwendungen objektiv für die Erwerbstätigkeit sinnvoll sind (VwGH 12.04.1994, [91/14/0024](#)). Wenn der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar trägt oder **beispielsweise** Seminare für Lehrer vom pädagogischen Institut (mit homogenem Teilnehmerkreis) veranstaltet werden, ist dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit. Dienstfreistellungen für die Kursteilnahme oder

eine Bestätigung des Arbeitgebers über die dienstliche Zweckmäßigkeit einer Schulungsmaßnahme reichen für sich allein für die Abzugsfähigkeit der Aus- und Fortbildungskosten nicht aus (VwGH 22.09.2000, [98/15/0111](#)).

Darüber hinausgehend sind Maßnahmen für die Aus- und Fortbildung abzugsfähig, die – wenngleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich – im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen (vgl. VwGH 29.03.2012, [2009/15/0197](#)). Das kann auch für Bildungsmaßnahmen zum Erwerb oder zur Verbesserung von bestimmten Schlüsselqualifikationen gelten, zumal Sozialkompetenz (zB Konfliktfähigkeit, Kundenorientierung, Teamfähigkeit, Diskussionsfähigkeit und zielorientierte Kommunikation) und Methodenkompetenz (zB schriftliche und mündliche Ausdrucksfähigkeit, Präsentationstechniken, Fähigkeit zur Auswahl geeigneter Medien und Materialien) in jüngster Vergangenheit neben der Fachkompetenz zu einem weiteren zentralen Bereich in Personalwirtschaft und Personalentwicklung geworden sind und damit ein zusätzliches Element für die langfristige berufliche Beschäftigung bilden und somit der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen.

In der Rz 559 werden die in Österreich gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften aktualisiert

559

Gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften sind derzeit:

- Altkatholische Kirche (RGBl Nr. 99/1877)
- Armenisch-apostolische Kirche (BGBl. Nr. 5/1973; vgl. auch Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBl. I Nr. 20/2003)
- Evangelische Kirche Augsburgischen und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich (BGBl. Nr. 182/1961), bestehend aus den drei evangelischen Kirchen:

- Evangelische Kirche Augsburgischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
- Evangelische Kirche Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
- Evangelische Kirche Augsburger und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
- Griechisch-orientalische Kirche (orthodoxe Kirche, BGBl. Nr. 229/1967), mit den nachfolgenden Kirchengemeinden:
 - Bulgarisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Iwan Rilski
 - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Dreifaltigkeit
 - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Georg
 - Rumänisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Auferstehung
 - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Nikolaus
 - **Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu Maria Schutz in Salzburg**
 - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu Mariä Schutz in Graz
 - **Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu den hl. russischen Neumärtyrern und Bekennern in Linz**
 - Serbisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Sava
- Evangelisch-methodistische Kirche in Österreich (EmK, BGBl. Nr. 74/1951 idF BGBl. II Nr. 190/2004)
- **Freikirchen in Österreich (BGBl. II Nr. 250/2013):**
 - **Bund der Baptengemeinden**
 - **Bund Evangelikaner Gemeinden**
 - **ELAIA Christengemeinden**
 - **Freie Christengemeinde – Pfingstgemeinde**

- **Mennonitische Freikirche**
- **Islamische Alevitische Glaubensgemeinschaft (ALEVI) in Österreich (BGBl. II Nr. 133/2013)**
- Islamische Glaubensgemeinschaft in Österreich (RGBl. Nr. 159/1912 idF BGBl. Nr. 466/1988)
- Israelitische Religionsgemeinschaft (RGBl. Nr. 57/1890 idF BGBl. Nr. 61/1984) mit den Kultusgemeinden
 - Graz (BGBl. Nr. 95/1956)
 - Innsbruck (BGBl. Nr. 39/1952)
 - Linz (BGBl. Nr. 123/1951)
 - Salzburg (BGBl. Nr. 184/1952)
 - Wien (BGBl. Nr. 60/1956)
- Jehovas Zeugen in Österreich (BGBl. II Nr. 139/2009)
- Katholische Kirche (BGBl. II Nr. 2/1934):
 - Armenisch-katholische Kirche
 - Griechisch-katholische Kirche
 - Römisch-katholische Kirche
- Kirche Jesu Christi der Heiligen der letzten Tage, österreichischer Distrikt (Mormonen, BGBl. Nr. 229/1955)
- Koptisch-orthodoxe Kirche in Österreich (Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBl. I Nr. 20/2003)
- Neuapostolische Kirche in Österreich (BGBl. Nr. 524/1975)
- Österreichische Buddhistische Religionsgesellschaft (BGBl. Nr. 72/1983)
- Syrisch-Orthodoxe Kirche in Österreich (BGBl. Nr. 129/1988, vgl. auch Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBl. I Nr. 20/2003)

Die Rz 586 wird um 2 Beispiele ergänzt

7.12.2.3 Höchstbetrag für Zuwendungen im Sinne des § 4a EStG 1988

586

Bis zur Veranlagung 2011 können neben Zuwendungen gemäß § 4a Z 1 und Z 2 EStG 1988 bis maximal 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nochmals 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres an Organisationen gemäß § 4a Z 3 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 76/2011 als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Ab der Veranlagung 2012 sind als Sonderausgaben Zuwendungen an nach § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 abzugsfähig, wobei der Gesamtbetrag aller als Betriebsausgaben und Sonderausgaben abzugsfähiger Zuwendungen mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Vorjahreseinkünfte begrenzt ist. Für alle geleisteten Spenden (sowohl aus Betriebs- und Privatvermögen) gilt daher eine einheitliche Obergrenze von 10%.

Ab der Veranlagung 2013 sind als Sonderausgaben Zuwendungen an nach § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähig, wobei der Gesamtbetrag aller als Betriebsausgaben und Sonderausgaben abzugsfähiger Zuwendungen mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte (des jeweiligen Veranlagungsjahres) begrenzt ist.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer erzielt im Jahre 2013 steuerpflichtige Bezüge (KZ 245 des Jahreslohnzettels) in Höhe von 23.500 Euro. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2013 beantragt er das Pendlerpauschale in Höhe von 1.476 Euro, Fortbildungskosten in Höhe von 2.024 Euro und absetzbare Spenden im Ausmaß von 1.900 Euro.

Bemessungsgrundlage für den Maximalbetrag iZm der Absetzbarkeit der Spenden ist der Gesamtbetrag der Einkünfte. Dieser beträgt 20.000 Euro (23.500 – 1.476 – 2.024). Die Absetzbarkeit der Spenden ist mit 10% dieses Betrages (ds. 2.000 Euro) begrenzt. Die Spenden können daher in der beantragten Höhe von 1.900 Euro berücksichtigt werden.

Beispiel 2:

Ein Steuerpflichtiger erzielt im Jahre 2013 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von 30.000 Euro und einen Verlust aus Gewerbebetrieb von 15.000 Euro. In seiner Einkommensteuererklärung für 2013 beantragt er absetzbare Spenden in Höhe von 2.500 Euro.

Bemessungsgrundlage für den Maximalbetrag iZm der Absetzbarkeit der Spenden ist der Gesamtbetrag der Einkünfte. Dieser beträgt 15.000 Euro (30.000 – 15.000). Die Absetzbarkeit der Spenden ist mit 10% dieses Betrages (ds. 1.500 Euro) begrenzt. Die beantragten Spenden können daher nur im Ausmaß von 1.500 Euro berücksichtigt werden.

Die Rz 639a wird aufgrund des Salzburger Steuerdialoges 2013 neu eingefügt

639a

Auch bei Arbeitszeitmodellen (zB Altersteilzeit, Zeitwertkonto, Langzeitkonto, Lebensarbeitszeitkonto, Sabbatical und ähnliche), nach welchen der Arbeitnehmer in der Regel seine volle Normalarbeitszeit leistet, aber ein Teil dieser Arbeitszeit vorerst nicht finanziell abgegolten, sondern auf ein „Zeitkonto“ übertragen wird, um vom Arbeitnehmer zu einem späteren Zeitpunkt konsumiert zu werden (bezahlte "Auszeit"), ist nach den allgemeinen Grundsätzen auf den Zeitpunkt des Zuflusses abzustellen (siehe Rz 631). Dies gilt auch für die Freizeitoption („Freizeit statt Arbeit“) zB nach dem KV für Arbeiter und Angestellte in der Elektro- und Elektronikindustrie idF ab 1. Mai 2013.

Beruht ein solches Arbeitszeitmodell auf einer ausdrücklichen Regelung in einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, bewirken die Zeitgutschriften in der Ansparphase noch keine wirtschaftliche Verfügungsmacht für den Arbeitnehmer und somit noch keinen steuerlichen Zufluss.

Für den Fall der ausnahmsweisen vorzeitigen Auszahlung der erworbenen Entgeltansprüche (zB bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses) gelten die Ausführungen in der Rz 1116a sinngemäß.

Die Rz 656c wird betreffend Verdienstentgangentschädigungen neu eingefügt

9.1.3.9c Entschädigungen für Verdienstentgang

656c

Eine unter dem Titel Verdienstentgang erhaltene Ersatzleistung ist eine steuerpflichtige Einnahme in jener Einkunftsart, die der Ausfall betroffen hätte. Nicht maßgeblich ist, ob tatsächlich ein Verdienstausfall stattgefunden hat (siehe EStR 2000 Rz 1071).

Vergütungen für unfallbedingten Verdienstentgang wegen Arbeitsunfähigkeit oder eingeschränkter Arbeitsfähigkeit sind unter § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu subsumieren (VwGH 26.01.1993, 88/14/0108). Im Fall des Ersatzes nichtselbständiger Bezüge sind diese gemäß § 25 in Verbindung mit § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 steuerpflichtig (EStR 2000 Rz 6878). Dasselbe gilt für Schadenersatzleistungen in Form der Abgeltung des Verdienstentganges durch die Haftpflichtversicherung eines Unfallgegners (VwGH 27.06.2000, 99/14/0330).

Entschädigungen fallen dann unter § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, wenn auch die Einnahmen, für die Ersatz geleistet wird, steuerpflichtig wären (VwGH 27.06.2000, 99/14/0330). Nur Zahlungen, welche als Einkommensersatzfunktion dienen, unterliegen der Steuerpflicht (VfGH 07.12.2006, B 242/06).

Verdienstentgangentschädigungen gelten als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 und stellen somit Arbeitslohn dar. Wird ein solcher Bezug von dritter Seite gewährt, entfällt dadurch lediglich die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug.

Werden daher von einer Versicherung Verdienstentgangentschädigungen als Einkommensersatz geleistet, sind diese als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gemäß § 25 in Verbindung mit § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 im Veranlagungswege zu erfassen.

Gemäß [§ 67 Abs. 11 EStG 1988](#) sind die Abs. 1, 2, 6, 7 und 8 leg. cit. auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden. Liegt daher der Verdienstentgangentschädigung ein gerichtlicher oder außergerichtlicher Vergleich oder eine Nachzahlung auf Grund eines Gerichtsurteiles zugrunde (siehe Rz 1103), erfolgt die Besteuerung gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988](#) (vgl. UFS 24.06.2008, RV/0234-F/08).

Wird als Schadenersatzleistung der Nettoverdienstentgang (Verdienst nach Abzug der Einkommensteuer) geleistet und darüber hinaus die darauf entfallende Einkommensteuer ersetzt, wurde Schadenersatz in Höhe des Bruttobezuges geleistet. Die Entschädigung des Bruttobezuges zählt zur Gänze zu den steuerpflichtigen Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit (VwGH 27.06.2000, [99/14/0330](#)). Werden demnach vom Schädiger bzw. der Haftpflichtversicherung bei einer Entschädigung des Nettoverdienstentganges auch die darauf entfallenden Steuern ersetzt, ist bereits im Rahmen der Veranlagung auf einen Bruttobetrag hochzurechnen (vgl. Rz 1200).

Siehe auch EStR 2000 Rz 6820 ff (ABC - Einzelfälle von Entschädigungen nach [§ 32 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988](#)).

Hinsichtlich Kranken-, Unfallgeld und Insolvenzentgelt siehe Rz 671 ff.

Die Rz 694 wird aktualisiert (AbgÄG 2011)

694

Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer jene Beträge, die letzterer für Geldstrafen aufzuwenden hatte, die über ihn wegen in Ausübung des Dienstes begangener Verwaltungsübertretungen (Überladung von KFZ) verhängt wurden, handelt es sich weder um durchlaufende Gelder noch um Auslagenersatz (VwGH 23.5.1984, [83/13/0092](#); VwGH 25.2.1997, [96/14/0022](#)).

Die Rz 713 wird aktualisiert (Änderung des EStG 1988, BGBl. I Nr. 53/2013)

10.5.1.2.5 Vergütungen für ein öffentliches Verkehrsmittel

713

Das Überlassen eines Einzelfahrtscheins für eine Dienstreise ist nicht steuerbar. Wird dem Dienstnehmer für dienstliche Zwecke eine Netzkarte zur Verfügung gestellt, die auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und private Fahrten verwendet werden kann, so ist, **insofern kein Jobticket im Sinne des § 26 Z 5 lit. b EStG 1988 vorliegt**, grundsätzlich der (gesamte) Wert der Netzkarte als steuerpflichtiger Sachbezug anzusetzen. Dies entspricht der steuerlichen Beurteilung der Anschaffung einer Netzkarte für dienstliche Belange durch den Dienstnehmer selbst (Aufteilungsverbot). Zur Überlassung von Jahresnetzkarten bzw. Jahreskarten für Privatfahrten siehe Rz 222c.

Der Ersatz der Kosten der ÖBB-Vorteilscard zur Verwendung für Dienstreisen ist nicht steuerbar, wenn durch die Verwendung der Vorteilscard insgesamt geringere Fahrtkosten für Dienstreisen anfallen, als dies bei Verwendung der so genannten Business-Card der Fall wäre. Die private Nutzung der Vorteilscard führt zu keinem Vorteil aus dem Dienstverhältnis.

Die Rz 735c wird klargestellt und die Rz 735d aufgrund einer Entscheidung des UFS (RV/0286-F/11 vom 05.07.2013) neu eingefügt

10.5.2.3 Lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

735c

Als lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988, die zur Auszahlung eines steuerfreien Taggeldes berechtigen, gelten:

- Gesetzliche Vorschriften,
- von Gebietskörperschaften erlassene Dienstordnungen,

- aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- die vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegte Arbeitsordnung,
- Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
- Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles ([§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes](#), BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
- Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern, wenn auf Seiten des Arbeitgebers kein kollektivvertragsfähiger Vertragsteil vorhanden ist und, mangels der nötigen Arbeitnehmeranzahl ([§ 40 Abs. 1 ArbVG](#)), ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann.

Demnach können innerbetriebliche Vereinbarungen nur dann Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein, wenn weder auf Seiten des Arbeitgebers ein kollektivvertragsfähiger Vertragsteil noch die erforderliche Arbeitnehmeranzahl (mindestens fünf, nicht zur Familie des Arbeitgebers gehörende volljährige Arbeitnehmer) für die Wahl eines Betriebsrates gegeben ist. Diese innerbetrieblichen Vereinbarungen verlieren ihre Gültigkeit, wenn die für die Bildung eines Betriebsrates erforderliche Anzahl der Arbeitnehmer ([§ 40 Abs. 1 ArbVG](#)) erreicht wird. In diesem Fall ist ein Betriebsrat zu wählen und eine Betriebsvereinbarung abzuschließen, um die steuerliche Begünstigung des [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) in Anspruch nehmen zu können. Die innerbetrieblichen Regelungen verlieren bei Inkrafttreten einer Betriebsvereinbarung, spätestens jedoch sechs Monate nach Erreichen der maßgeblichen Arbeitnehmerzahl, ihre Gültigkeit.

Analog ist in jenen Fällen vorzugehen, in denen ein ausländischer Arbeitgeber Arbeitnehmer im Inland beschäftigt, ohne dass ein inländischer Betrieb im Sinne des [§ 34 ArbVG](#) vorliegt. Fehlt es am inländischen Betrieb ([§ 34 ArbVG](#)), ist die Wahl eines Betriebsrates nicht möglich. In diesen Fällen können daher innerbetriebliche Vereinbarungen - unabhängig von der Arbeitnehmeranzahl - Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein.

Eine analoge Anwendung ist jedoch dann ausgeschlossen, wenn durch Verweise in anderen **inländischen** (Bundes- oder Landes)Gesetzen die Anwendung von lohngestaltenden Vorschriften iSd [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) auch für ausländische Arbeitgeber normiert wird.

Beispiel:

Durch BGBl. I Nr. 98/2012 wurde [§ 10a Abs. 3 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz](#) neu eingefügt: „Die für gewerbl. überlassene Arbeitskräfte in Österreich geltenden Kollektivverträge sind auch auf aus dem Ausland nach Österreich überlassene Arbeitskräfte anzuwenden.“

Dadurch bleibt im Bereich der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich kein Platz mehr für eine innerbetriebliche Vereinbarung als Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tages- und Nächtigungsgeldern, da bereits eine lohngestaltende Vorschrift iSd [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) vorliegt, aufgrund derer der Arbeitgeber zur Zahlung von Reiseaufwandsentschädigungen verpflichtet ist.

Über das Ausmaß der kollektivvertraglichen Regelung gezahlte Tages- und Nächtigungsgelder sind ab 1.1.2013 (= Inkrafttretendatum von [§ 10a AÜG](#)) steuerpflichtiger Arbeitslohn, sofern sie nicht nach [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) nicht steuerbar ausbezahlt werden können.

Bei Urteilen des Obersten Gerichtshofs, in welchen der arbeitsrechtliche Anspruch auf Leistungen nicht anerkannt wird (zB Reiseaufwandsentschädigungen), ist die steuerliche Nichtanerkennung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) erst für Lohnzahlungszeiträume ab dem 1. Jänner des zweitfolgenden Kalenderjahres anzuwenden, nach dem die OGH-Entscheidung ergangen ist.

Beispiel:

Das OGH-Urteil vom 29. März 2012, 90bA148/11x betreffend Montagetischler führte dazu, dass dennoch bezahlte Reiseaufwandsentschädigungen ab dem 1.1.2014 gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) steuerpflichtig sind.

Eine analoge Anwendung ist – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) – ebenso bei Bezahlung von Reiseaufwandsentschädigungen aufgrund einer ausländischen lohngestaltenden Vorschrift ausgeschlossen, wenn

- **nach inländischem vergleichbarem Kollektivvertrag steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen zustehen würden,**

- **diese Aufwandsentschädigungen tatsächlich aufgrund einer behördlich genehmigten, nicht einseitig abänderbaren Vereinbarung (zB Schweizer Spesenreglement, Deutscher Tarifvertrag) bezahlt werden, und**
- **es zu keiner Besserstellung von im Ausland beschäftigten Arbeitnehmern kommt (vgl. UFS vom 05.07.2013, RV/0286-F/11).**

Siehe auch Beispiele Rz 10735c.

In der Rz 784 wird ein Absatz, der zweimal vorhanden ist, gestrichen und adaptiert

11.5 Alleinerzieherabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#))

784

Einem Alleinerzieher steht ein Alleinerzieherabsetzbetrag zu. Alleinerzieher ist eine **Person, die mit mindestens einem Kind** ([§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#)) mehr als sechs Monate nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner lebt (zB ledig, verwitwet, geschieden oder von seinem Ehegatten dauernd getrennt lebend).

Der Absetzbetrag beträgt:

- mit einem Kind im Sinne des [§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#) - 494 Euro,
- mit zwei Kindern im Sinne des [§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#) - 669 Euro,
- mit drei Kindern im Sinne des [§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#) - 889 Euro,

für jedes weitere Kind erhöht sich dieser Betrag von 889 Euro um 220 Euro.

Die Rz 806 wird betreffend Anspruchsberechtigung auf den Grenzgängerabsetzbetrag sowie Arbeitnehmerabsetzbetrag klargestellt

806

Grenzgängern steht ein dem Arbeitnehmerabsetzbetrag entsprechender Grenzgängerabsetzbetrag von jährlich 54 Euro zu ([§ 33 Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#)). Grenzgänger sind im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben ([§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988](#)).

In Österreich ansässigen Personen, die im Ausland arbeiten, sich jedoch nicht in der Regel nach jedem Arbeitstag zum Wohnort in Österreich begeben, steht weder der Grenzgängerabsetzbetrag noch der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu, da die zwingenden Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

Die Rz 809 wird aufgrund der Änderung des EStG 1988 mit BGBI. I Nr. 53/2013 angepasst

11.11 Pensionistenabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#))

809

Für Pensionisten tritt an die Stelle des Arbeitnehmerabsetzbetrages und des Verkehrsabsetzbetrages ein Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 Euro jährlich. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionseinkünften von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null. Maßgeblich für die Einschleifung ist nicht das gesamte Jahreseinkommen (Pension zuzüglich anderer Einkünfte), sondern das aus den Pensionseinkünften resultierende Einkommen.

Für die Einschleifung sind alle Pensionseinkünfte maßgeblich, die im Welteinkommen enthalten sind, unabhängig davon, ob ein Teil der Pensionseinkünfte als Auslandseinkünfte

auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der österreichischen Steuer freigestellt ist.

Pensionseinkünfte sind die laufenden Brutto(pensions)bezüge abzüglich Werbungskosten (zB Sozialversicherung).

Die pensionsauszahlende Stelle hat daher die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages auch bei Vorlage eines Freibetragsbescheides vom Pensionseinkommen vorzunehmen.

Siehe auch Beispiel Rz 10809.

**Rz 821 wird aufgrund einer Entscheidung des UFS
(RV/1167-W/12 vom 14.08.2013) hinsichtlich des
Vorliegens der Belastung des Einkommens adaptiert**

12.3.2 Belastung des Einkommens

821

Eine "Belastung" im Sinne des [§ 34 EStG 1988](#) setzt grundsätzlich Geldausgaben des Steuerpflichtigen voraus, von denen nicht nur sein Vermögen, sondern sein laufendes Einkommen betroffen ist (vgl. VwGH 15.03.1988, [87/14/0071](#), betr. die Hingabe eines Sparbuches; VwGH 15.07.1998, [98/13/0083](#); VwGH 21.10.1999, [98/15/0201](#)). Eine Belastung liegt aber auch dann vor, wenn die aus dem Vermögen (zB Sparbuch) bestrittenen Ausgaben im laufenden Einkommen des Steuerpflichtigen Deckung finden (vgl. UFS 14.08.2013, RV/1167-W/12). Eine unmittelbare Berücksichtigung von "abgeflossener" Zeit und Mühe als außergewöhnliche Belastung kommt daher nicht in Betracht (VwGH 15.09.1999, [99/13/0101](#), betr. Aufwendungen für die elterliche Pflege des behinderten Sohnes).

Ausnahmsweise kommt auch der Abfluss geldwerter Wirtschaftsgüter in Betracht, zB beim Ausfall einer zwangsläufig begründeten Darlehensforderung durch Uneinbringlichkeit (VwGH 12.9.1989, [88/14/0163](#); siehe dazu auch Rz 824). Dem Verlust einer Forderung ist eine Vermehrung des Schuldenstandes nicht gleichzusetzen (VwGH 6.11.1990, [90/14/0134](#), 0135).

Wird ein laufendes Einkommen erzielt, ist davon auszugehen, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden aus diesem laufenden Einkommen bezahlt werden. Wird zur Finanzierung der steuerlich abzugsfähigen Kosten ein Darlehen aufgenommen, sind die auf diese Kosten entfallenden Darlehensrückzahlungen - samt Zinsen - als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

In der Rz 823 und Rz 899 wird ein Hinweis aufgenommen, dass auch zu einem späteren Zeitpunkt übertragenes Vermögen zu einer Vermögensumschichtung führen kann; die Rz 869, Rz 870 und Rz 887 werden aufgrund des Salzburger Steuerdialogs 2013 geändert und die Rz 887a, Rz 887b und Rz 899a neu eingefügt

823

Eine "Belastung" liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führen (VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#)). Entgangene Einnahmen stellen daher keinesfalls Aufwendungen dar, die einer Beurteilung als außergewöhnliche Belastung zugänglich sind (VwGH 15.9.1999, [99/13/0101](#)). Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (zB VwGH 25.9.1985, [84/13/0113](#); VwGH 10.9.1998, [96/15/0152](#)). Werden daher zB Pflegekosten oder Begräbniskosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen (zB durch Übergabeverträge, Schenkungsverträge) bzw. erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, ist eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liegt insoweit daher keine Belastung im Sinne des [§ 34 EStG 1988](#) vor (vgl. VwGH 21.10.1999, [98/15/0201](#)).

Hat der Pflegebedürftige Vermögen bereits unter der Bedingung der späteren Pflege übertragen oder erfolgte die Vermögensübertragung in zeitlicher Nähe (sieben Jahre) zur Übersiedlung in das Pflegeheim, liegt bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen keine außergewöhnliche Belastung vor.

Hat der Pflegebedürftige sein Vermögen (zB Wohnung, Sparbuch) noch nicht übertragen, gehen die Pflegekosten zunächst zulasten dieses Vermögens. Erst ein im Nachlass voraussichtlich nicht gedeckter Teil kommt bei den vorgesehenen Erben als außergewöhnliche Belastung in Betracht, insoweit sie den potentiellen Erbteil übersteigen. Sollten die zunächst vorgesehenen Erben (aus welchen Gründen auch immer) das Vermögen nicht erben, liegt ein rückwirkendes Ereignis gemäß [§ 295a BAO](#) vor, das die rückwirkende Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung ermöglicht. Hinsichtlich der gemeinsamen (Ehe)Wohnung siehe auch Rz 899a.

Siehe auch Beispiel Rz 10823.

869

Erfolgt die Unterbringung in einem Alters-(Pflege-)Heim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit, können die Kosten, die ein naher Angehöriger als Unterhaltsverpflichteter trägt, nach [§ 34 EStG 1988](#) berücksichtigt werden, sofern die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen verfügt. Kein verwertbares Vermögen liegt betreffend der bisherigen Wohnräumlichkeiten des Pflegebedürftigen vor, sofern diese Räumlichkeiten von jenen Personen bewohnt werden, die bisher mit dem Pflegebedürftigen im gemeinsamen Haushalt gelebt haben (siehe Rz 823).

Kommt der unterhaltsverpflichteten Person, welche die Kosten des Alters-(Pflege-)heims trägt, durch das Ableben der unterhaltsberechtigten Person ein Vermögenswert zu, liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung bei der unterhaltsverpflichteten Person vor (siehe Rz 823).

Welcher Teil des Einkommens der zu pflegenden Person für die pflegebedingten Kosten zu verwenden ist und welcher Teil für die Lebenshaltungskosten verbleiben muss, hängt von der Art der Pflege (Pflegeheim, Häusliche Betreuung)

und den damit zusammenhängenden Aufwendungen ab. Jedenfalls muss der zu pflegenden Person ein ausreichender Teil des Einkommens zur Tragung der Lebenserhaltungskosten verbleiben (siehe auch Rz 887a, Rz 887b und Rz 899a).

Das Ausmaß der rechtlichen Verpflichtung eines Kindes für die Kostentragung krankheitsbedingter Aufwendungen ist nicht in Höhe des gesetzlichen Unterhaltsanspruches zu begrenzen, da derartige Zahlungen bereits dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Öffentliche Zuschüsse mindern die anfallenden Kosten.

870

Für das Tragen von Krankheitskosten des (Ehe)Partners ergibt sich aus der Unterhaltpflicht eine rechtliche Verpflichtung. Die Höhe des aus dem Titel der Krankheit zu leistenden Unterhalts hängt von den finanziellen Rahmenbedingungen des Unterhaltsverpflichteten und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten ab.

Grundsätzlich sind Krankheitskosten vom erkrankten (Ehe)Partner selbst zu tragen. Werden Krankheitskosten für den erkrankten (Ehe)Partner gezahlt, stellen sie beim zahlenden (Ehe)Partner insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten (Ehe)Partners derart belasten würden, dass das steuerliche Existenzminimum gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) (11.000 Euro jährlich) unterschritten würde.

Für die Berechnung dieser Grenze sind folgende Leistungen zusätzlich zum Einkommen gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) einzubeziehen:

- Wochengeld gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988](#)
- Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe sowie Ersatzleistungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#)
- Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#)
- Einkünfte aus einer Entwicklungshilfetätigkeit gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988](#)
- Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte

Beispiel:

Es fallen Krankheitskosten in Höhe von 7.000 Euro für B an:

	<i>Partner/in A</i>	<i>Partner/in B</i>
<i>Einkommen gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988</i>	€ 25.000	€ 12.000
<i>Steuerliches Existenzminimum</i>		<u>- € 11.000</u>
<i>Außergewöhnliche Belastung für B</i>		€ 1.000
<i>Krankheitskosten</i>	€ 7.000	
<i>abzügl. AgB für B</i>	<u>- € 1.000</u>	
<i>Außergewöhnliche Belastung für A</i>	€ 6.000	

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur solche, die unmittelbar zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet werden, nicht aber bloß mittelbar mit der Krankheit zusammenhängen (siehe auch Rz 902). Die Unterhaltpflicht umfasst demnach nicht Zahlungen zur Beseitigung einer finanziellen Belastungssituation, wenn es auch der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass sich solche Zahlungen positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können (VwGH 23.05.1996, [95/15/0018](#)).

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.

Für zu Hause ersparte Verpflegungskosten ist eine Haushaltsersparnis 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. 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 Unterhaltpflichtigen (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 oder ein Steuerpflichtiger, dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt, 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.

887a

Soweit die Übernahme von Pflegekosten für andere Personen nicht eine Gegenleistung darstellt (siehe Rz 823 und Rz 869), ist eine Kostenübernahme durch Angehörige (rechtliche oder sittliche Verpflichtung) dann möglich, wenn das Einkommen der im Pflegeheim betreuten Person nicht ausreicht.

Vorrangig ist immer eine rechtliche Verpflichtung zur Kostentragung; erst wenn eine solche rechtliche Verpflichtung nicht besteht, kommt eine sittliche Verpflichtung in Betracht. Gibt es Angehörige, die rechtlich zur Kostentragung verpflichtet sind, fehlt es bei Kostentragung durch andere Personen an der Zwangsläufigkeit und es liegt keine außergewöhnliche Belastung vor.

Pflegebedingte Geldleistungen sind vorrangig zur Gänze zur Deckung der Pflegeheimkosten heranzuziehen. Außerdem ist die Haushaltsersparnis für ersparte Verpflegungskosten zu Hause (8/10 des Wertes der vollen freien Station; siehe Rz 887) vom Gesamtbetrag der Pflegeheimkosten in Abzug zu bringen.

Vom Einkommen gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) – vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen – muss dem Steuerpflichtigen je nach Pflegeform/-aufwand und Unterhaltsverpflichtung ein Teil zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten verbleiben.

Für die Berechnung dieser Einkommensgrenze sind folgende Leistungen zusätzlich zum Einkommen zu berücksichtigen:

- **Wochengeld gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988](#)**
- **Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe sowie Ersatzleistungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#)**
- **Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#)**
- **Einkünfte aus einer Entwicklungshilfetätigkeit gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988](#)**

- Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte

887b

Verfügt eine alleinstehende pflegebedürftige Person über keine eigene Wohnung mehr und wohnt im Pflegeheim, gilt Folgendes:

- Es liegt Vollverpflegung vor. Der pflegebedürftigen Person muss ein Taschengeld verbleiben. Dieses ist mit 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes anzusetzen. Die anteiligen Sonderzahlungen sollen der zu pflegenden Person verbleiben, weshalb der monatliche Ausgleichszulagsatz mit 12 zu vervielfachen ist. Der Rest des Einkommens ist für die pflegebedingten Kosten anzusetzen.
- Nur ein etwaiger Überhang an Pflegekosten (zB im Falle eines Pflegeregresses) kann von Angehörigen unter Berücksichtigung eines Selbstbehalttes steuerlich abgesetzt werden.

Beispiel:

Die Pflegeheimkosten betragen € 28.000. Pflegegeld wird iHv € 12.800 gewährt. Das Einkommen beträgt € 14.400.

Pflegeheimkosten		€ 28.000,00
- Haushaltsersparnis € 156,96 x 12		€ 1.883,52
- Pflegegeld		€ 12.800,00
	Zwischensumme	€ 13.316,48
Einkommen Pflegling	€ 14.400,00	
20% Ausgleichszulagenrichtsatz € 837,63 x 12 = € 10.051,56 davon 20%	€ 2.010,31	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 12.389,69	€ 12.389,69
Rest für kostentragenden Angehörigen		€ 926,79

Wohnt eine pflegebedürftige Person im Pflegeheim, ist verheiratet/lebt in Partnerschaft und bezieht die Partnerin/der Partner keine eigenen Einkünfte und lebt in der bisherigen (Ehe)Wohnung, gilt Folgendes:

- Der pflegebedürftigen Person müssen 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes verbleiben.
- Für den – in der bisherigen (Ehe)Wohnung lebenden – (Ehe)Partner ist der Ausgleichszulagenrichtsatz für alleinstehende Personen anzusetzen.
- Jener Teil des Einkommens, der nach Abzug dieser Beträge verbleibt, ist für die Bestreitung der Pflegeheimkosten anzusetzen. Nur die Unterdeckung stellt bei den übrigen Angehörigen gegebenenfalls (zB im Falle eines Pflegeregresses) eine außergewöhnliche Belastung dar.

Beispiel:

Die Pflegeheimkosten betragen € 28.000. Pflegegeld wird iHv € 12.800,00 gewährt. Das Einkommen beträgt € 24.400.

Pflegeheimkosten		€ 28.000,00
- Haushaltsersparnis € 156,96 x 12		€ 1.883,52
- Pflegegeld		€ 12.800,00
	Zwischensumme	€ 13.316,48
Einkommen Pflegling	€ 24.400,00	
20% Ausgleichszulagenrichtsatz	- € 2.010,31	
€ 837,63 x 12 = € 10.051,56 davon 20%		
Unterstützung (Ehe)Partner; Ausgleichszulagenrichtsatz Alleinstehende € 837,63 x 12	- € 10.051,56	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 12.338,13	€ 12.338,13
Rest für kostentragenden Angehörigen		€ 978,35

Wohnt eine pflegebedürftige Person im Pflegeheim, ist verheiratet/lebt in Partnerschaft und bezieht die Partnerin/der Partner eigene Einkünfte und lebt in der bisherigen (Ehe)Wohnung, gilt Folgendes:

- Der pflegebedürftigen Person müssen 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes verbleiben.

- Für den – in der bisherigen (Ehe)Wohnung lebenden – (Ehe)Partner ist der Ausgleichszulagenrichtsatz für alleinstehende Personen anzusetzen.
 - Sind die eigenen Einkünfte des zu Hause wohnenden (Ehe)Partners höher als der Ausgleichszulagenrichtsatz, besteht keine Unterstützungspflicht durch den zu pflegenden (Ehe)Partner.
 - Sind die eigenen Einkünfte des zu Hause wohnenden (Ehe)Partners geringer als der Ausgleichszulagenrichtsatz, besteht Unterstützungspflicht durch den zu pflegenden (Ehe)Partner nur im Differenzausmaß.
- Jener Teil des Einkommens, der nach Abzug der oa. Beträge verbleibt, ist für die Bestreitung der Pflegeheimkosten anzusetzen. Nur die Unterdeckung stellt bei den übrigen Angehörigen gegebenenfalls (zB im Falle eines Pflegeregresses) eine außergewöhnliche Belastung dar.

Beispiel:

Die Pflegeheimkosten betragen € 28.000. Pflegegeld wird iHv € 12.800 gewährt. Das Einkommen beträgt € 24.400. Der zu Hause wohnende (Ehe)Partner verfügt über ein Einkommen iHv € 9.000.

Pflegeheimkosten		€ 28.000,00
- Haushaltsersparnis € 156,96 x 12		€ 1.883,52
- Pflegegeld		€ 12.800,00
	Zwischensumme	€ 13.316,48
Einkommen Pflegling	€ 24.400,00	
20% Ausgleichszulagenrichtsatz	- € 2.010,31	
€ 837,63 x 12 = € 10.051,56 davon 20%		
Unterstützung (Ehe)Partner: Ausgleichszulagenrichtsatz Alleinstehende € 837,63 x 12 = € 10.051,56 - Einkommen (Ehe)Partner <u>€ 9.000,--</u>	- € 1.051,56	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 21.338,13	€ 21.338,13
Rest für kostentragenden Angehörigen		€ 0,00

12.8.15a Häusliche Betreuung

899

Bei einer Betreuung zu Hause sind die damit verbundenen Aufwendungen wie bei einer Heimbetreuung absetzbar, wenn ein behinderter Steuerpflichtiger iSd § 35 EStG 1988 nicht mehr fähig ist, den Haushalt selbst zu führen. Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf ist durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen. Dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege anfallenden Aufwendungen und Ausgaben, wie zum Beispiel Kosten für das Pflegepersonal, eventuelle Aufwendungen für die Vermittlungsorganisation sowie für Pflegehilfsmittel geltend gemacht werden. Diese Aufwendungen sind um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (zB Pflegegeld, Zuschuss zu den Betreuungskosten) zu kürzen.

Beispiel:

Eine betreuungsbedürftige Person mit Pflegestufe 5 erhält Pflegegeld in Höhe von 859,30 Euro monatlich. Sie wird von zwei selbständigen Betreuerinnen, die sich im 14-Tage-Rhythmus abwechseln, betreut. Die Betreuerinnen erhalten neben einem Honorar (inkl. Fahrtkosten) von 700 Euro für 14 Tage auch Kost und Quartier.

<i>Honorar (inkl. Fahrtkostenersatz) für 13 mal 14 Tage</i>	<i>700 x 13</i>	€ 9.100,00
<i>Sachbezug für 12 halbe Monate</i>	<i>98,10 x 12</i>	€ 1.177,20
<i>Summe Aufwand für eine Betreuungsperson</i>		€ 10.277,20
<i>Summe Aufwand für zwei Betreuungspersonen</i>		€ 20.554,40
<i>abzüglich Pflegegeld (Stufe 5) jährlich</i>		- € 10.311,60
<i>abzüglich Förderung für selbständig tätiges Betreuungspersonal (225 Euro/ml.) jährlich</i>		- € 2.700,00
<i>Außergewöhnliche Belastung</i>		€ 7.542,80

Der die steuerfreien Zuschüsse übersteigende Betrag in Höhe von 7.542,80 Euro pro Kalenderjahr kann vom Betreuten, vom alleinverdienenden Ehepartner oder vom Ehepartner oder eingetragenen Partner, falls die Einkünfte der betreuten Person nicht mehr als 6.000 Euro jährlich betragen, ohne Abzug des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Zusätzlich können Aufwendungen für Hilfsmittel, sowie Kosten der

Heilbehandlung (Arzkosten, Hilfsmittel, Medikamente) als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.

Bezieht die zu betreuende Person kein oder ein zu niedriges eigenes Einkommen, kann die unterhaltsverpflichtete Person, die die Aufwendungen trägt, diese als außergewöhnliche Belastung geltend machen (**bei vorhandenem Vermögen** siehe **Rz 823**). In diesem Fall erfolgt jedoch die Kürzung um den Selbstbehalt.

899a

Soweit die Übernahme von Pflegekosten für andere Personen nicht eine Gegenleistung darstellt (siehe Rz 823 und Rz 869), ist eine Kostenübernahme durch Angehörige (rechtliche oder sittliche Verpflichtung, siehe Rz 887a) dann möglich, wenn das Einkommen (siehe Rz 887a) der pflegebedürftigen Person hiefür nicht ausreicht. Pflegebedingte Geldleistungen (zB Pflegegeld, Zuschuss zur häuslichen Betreuung) sind vorrangig zur Gänze zur Deckung der pflegebedingten Kosten heranzuziehen.

Wird eine alleinstehende pflegebedürftige Person zu Hause betreut, gilt Folgendes:

- Der pflegebedürftigen Person muss der Ausgleichszulagenrichtsatz für alleinstehende Personen verbleiben. Der Rest ist für die Besteitung der Pflegekosten zu verwenden.**
- Eine etwaige Unterdeckung stellt bei den übrigen Angehörigen gegebenenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar.**

Beispiel:

Die Kosten für die häusliche Betreuung betragen € 24.000. An Ersätzen wird gewährt: Pflegegeld iHv € 12.800 und Pflegezuschuss iHv € 6.600. Das Einkommen beträgt € 12.000.

Pflegekosten f. 24 Stundenbetreuung		€ 24.000,00
- Pflegezuschuss		€ 6.600,00
- Pflegegeld		<u>€ 12.800,00</u>
	Zwischensumme	€ 4.600,00

Einkommen Pflegling	€ 12.000,00	
Ausgleichszulagenrichtsatz alleinstehende Personen € 837,63 x 12 = € 10.051,56	- € 10.051,56	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 1.948,44	€ 1.948,44
Rest für kostentragenden Angehörigen		€ 2.651,56

Ist eine pflegebedürftige Person verheiratet/lebt in Partnerschaft und wird zu Hause betreut, gilt Folgendes:

- Es kommt die Regelung der Rz 870 zur Anwendung. Die das steuerliche Existenzminimum übersteigenden Einkommensteile sind für die Besteitung der Pflegekosten zu verwenden.
- Ein etwaiger Fehlbetrag kann vom (Ehe)Partner abgesetzt werden.
- Eine etwaige Unterdeckung stellt bei den übrigen unterhaltsverpflichteten Personen gegebenenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar.

Beispiel:

Die Kosten für die häusliche Betreuung betragen € 24.000. An Ersätzen wird gewährt: Pflegegeld iHv € 12.800 und Pflegezuschuss iHv € 6.600. Das Einkommen beträgt € 12.000. Der (Ehe)Partner verfügt über ein Einkommen iHv € 32.000.

Pflegekosten f. 24 Stundenbetreuung		€ 24.000,00
- Pflegezuschuss		€ 6.600,00
- Pflegegeld		€ 12.800,00
	Zwischensumme	€ 4.600,00
Einkommen Pflegling	€ 12.000,00	
Steuerliches Existenzminimum gem. Rz 870 (Unterhaltsergänzungsanspruch)	- € 11.000,00	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 1.000,00	€ 1.000,00
Rest für (Ehe)Partner		€ 3.600,00

Für den Fall, dass die pflegebedürftige Person zu Hause in der gemeinsamen (Ehe)Wohnung lebt, die sich im gemeinsamen Eigentum der (Ehe)Partner befindet, stellt selbst dann, wenn der Partner als potentieller Erbe feststeht, die

Wohnung kein verwertbares Vermögen dar (siehe Rz 823). Der (Ehe)Partner, der weiterhin in der Wohnung lebt, kann daher einen etwaigen Fehlbetrag als außergewöhnliche Belastung abziehen (unter Berücksichtigung des Selbstbehaltens).

Wohnt eine pflegebedürftige Person zu Hause und verfügt über ein unentgeltliches Wohnrecht (eingeräumt von einer anderen Person, als dem (Ehe)Partner), gilt Folgendes:

- **Da die wesentlichen Lebenshaltungskosten durch das Wohnrecht abgedeckt sind, müssen der pflegebedürftigen Person - in Anlehnung an die Regelungen für Pflegeheimbewohner - 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes für alleinstehende Personen verbleiben.**
- **Der Rest des Einkommens ist für die pflegebedingten Kosten anzusetzen.**
- **Nur ein etwaiger Überhang an Pflegekosten kann von unterhaltsverpflichteten Angehörigen steuerlich abgesetzt werden.**

Beispiel:

Die Kosten für die häusliche Betreuung betragen € 30.000. An Ersätzen werden gewährt: Pflegegeld iHv € 12.800 und Pflegezuschuss iHv € 6.600. Der zu pflegenden Person wurde ein unentgeltliches Wohnrecht einschließlich Verpflegung eingeräumt. Das Einkommen beträgt € 12.000.

Pflegekosten f. 24 Stundenbetreuung		€ 30.000,00
- Pflegezuschuss		€ 6.600,00
- Pflegegeld		€ 12.800,00
	Zwischensumme	€ 10.600,00
Einkommen Pflegling	€ 12.000,00	
20% Ausgleichszulagenrichtsatz € 837,63 x 12 = € 10.051,56 davon 20%	- € 2.010,31	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 9.989,69	€ 9.989,69
Rest für kostentragenden Angehörigen		€ 610,31

In der Rz 868 wird ergänzt, dass bei übernommenen Mehraufwendungen für den behinderten (Ehe)Partner kein Selbstbehalt zum Ansatz kommt, wenn der Ehepartner/eingetragene Partner im Kalenderjahr Einkünfte von weniger als 6.000 Euro erzielt

12.6.2 Abzugsfähige Unterhaltsaufwendungen ([§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#))

868

Unterhaltsleistungen sind nur dann steuerlich absetzbar, wenn sie beim Berechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Derart berücksichtigungsfähige Zahlungen unterliegen nur dem Selbstbehalt des Verpflichteten ([§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#)). Darunter fallen insbesondere Krankheitskosten oder die Kosten für die Beseitigung von Katastrophenschäden, die für einkommenslose bzw. einkommensschwache Angehörige übernommen werden. Kosten der auswärtigen Berufsausbildung von Kindern (siehe Rz 873 ff). Mehraufwendungen für behinderte Personen (siehe Rz 857 ff) im Sinne des [§ 8 Abs. 4 FLAG 1967](#) sowie Aufwendungen für die Beseitigung von Katastrophenschäden, die für Unterhaltsberechtigte übernommen werden, die den Alleinverdienerabsetzbetrag vermitteln oder Kinder im Sinne des [§ 106 EStG 1988](#) sind (siehe Rz 838a), sind von einer Kürzung um den Selbstbehalt des [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) ausgenommen.

Steht kein Alleinverdienerabsetzbetrag zu, ist der Steuerpflichtige aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner, lebt von diesem nicht dauernd getrennt und erzielt der Ehepartner/eingetragene Partner Einkünfte im Sinne des [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) von höchstens 6.000 Euro jährlich, kommt für übernommene Mehraufwendungen für den behinderten Ehepartner/eingetragenen Partner kein Selbstbehalt zum Ansatz.

In der Rz 839c wird betreffend Zuständigkeit zur Feststellung einer Erwerbsminderung ein Verweis auf eine,

die Regelung des [§ 35 Abs. 2 EStG 1988](#) bestätigende, OGH-Entscheidung aufgenommen

839c

Der Grad der Behinderung wird durch ärztliche Sachverständige des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen festgestellt.

Für unbeschränkt Steuerpflichtige ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (z.B. bei Option nach [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#)) kann im Amtshilfverfahren durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen ein Gutachten betreffend den Grad der Behinderung für das Finanzamt erstellt werden.

Eine Bindungswirkung an ausländische Bescheide betreffend

Behinderteneinstufung besteht nicht. Zur Erlangung einer Begünstigung nach dem [BEinstG](#) ist es erforderlich, in Österreich neuerlich die Feststellung der Behinderteneigenschaft zu beantragen (OGH 05.04.2013, [8 ObA 50/12d](#)).

Die Rz 873, Rz 875 und Rz 876 werden im Hinblick auf die zunehmende Internationalisierung und dem insbesondere damit einhergehenden besonderen Bedarf am Erwerb von Fremdsprachenkompetenzen sowie auf Grund der Judikatur des VwGH und der Entscheidungspraxis des UFS geändert

12.7 Auswärtige Berufsausbildung eines Kindes ([§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#))

12.7.1 Allgemeines

873

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Voraussetzung ist ferner, dass die Absicht besteht, durch ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen und

die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen (vgl. dazu VwGH 20.06.2000, [98/15/0001](#)). Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen wird die außergewöhnliche Belastung durch einen Pauschbetrag von 110 Euro monatlich (1.320 Euro jährlich) berücksichtigt. Die Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten ist unzulässig (vgl. dazu VwGH 24.02.2000, [96/15/0187](#)). Der Pauschbetrag ist nicht um den Selbstbehalt zu kürzen (vgl. dazu VwGH 31.10.2000, [95/15/0196](#); siehe dazu auch Rz 836). [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) stellt eine Spezialnorm gegenüber den allgemeinen Bestimmungen des [§ 34 Abs. 7 EStG 1988](#) dar, sodass die Gewährung des Freibetrages gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) nicht auf Kinder im Sinne des [§ 106 EStG 1988](#) eingeschränkt wird (also nicht eingeschränkt auf die Zeit des Bezuges von Familienbeihilfe; vgl. VwGH 26.06.2013, [2012/13/0076](#)). Sofern mit einem erfolgreichen Abschluss innerhalb der doppelten durch Gesetz oder Verordnung festgelegten Studiendauer gerechnet werden kann, bestehen gegen die Gewährung des Freibetrages keine Bedenken.

12.7.2 Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung

875

Zu den Voraussetzungen für den Pauschbetrag gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) gehört es nicht, dass sich der Steuerpflichtige den Aufwendungen aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Prüfung beschränkt sich in diesem Punkt auf den in [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) verselbständigte Teilaспект des Fehlens einer "entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit" im Einzugsbereich des Wohnortes, ohne dass das Erfordernis einer daraus resultierenden rechtlichen oder sittlichen Pflicht zur Finanzierung der auswärtigen Ausbildung gesondert zu prüfen wäre (vgl. VwGH 26.06.2013, [2012/13/0076](#)).

Mehraufwendungen, die durch einen auswärtigen Schulbesuch oder durch ein auswärtiges Studium entstanden sind, **gelten dann nicht als außergewöhnliche Belastung iSd [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#)**, wenn dieser Schulbesuch oder dieses Studium bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Schule oder Universität absolviert werden kann (vgl. dazu VwGH 31.03.1987, [86/14/0137](#); zum Studium siehe insb. auch Rz 876). **In**

Fällen, in denen es eine öffentliche Schule am Wohnort des Steuerpflichtigen gibt, müssen besondere Gründe einen auswärtigen Schulbesuch als geboten erscheinen lassen (VwGH 22.11.2012, [2010/15/0069](#)).

Bei Auslegung der Voraussetzung "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" wird nach der Rechtsprechung auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abgestellt. Dies gilt nicht nur für die Ausbildung an einer Hochschule, sondern an einer Schule schlechthin.
"Entsprechend" ist sohin nicht im Sinne von "gleich", sondern von "gleichwertig" zu verstehen (zB VwGH 22.12.2004, [2003/15/0058](#) zu Gleichwertigkeit trotz unterschiedlicher Unterrichtsmethodik und spezieller Zielsetzungen, UFS 19.06.2007, RV/0542-G/05 zu Gleichwertigkeit trotz musischer oder sportlicher Schwerpunktsetzungen).

Von Gleichwertigkeit ist nicht auszugehen, wenn mit der auswärtigen Berufsausbildung über das Erreichen des grundsätzlichen Ausbildungszieles (zB Reifeprüfung) eine weitere Berufsausbildung absolviert wird, die an der im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Schule oder Universität nicht angeboten wird (zB UFS 05.02.2013, RV/1576-W/10 betreffend Zusatzausbildungen zum "Fit-Lehrwart" und zum "Snowboardbegleitlehrer" an einem Realgymnasium mit sportlichem Schwerpunkt).

Ein praxisbezogenes dreijähriges Bachelorstudium ist mit einem um Jahre längeren, stärker wissenschaftsbezogenen Diplomstudium nicht im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 vergleichbar (VwGH 26.06.2013, [2012/13/0077](#)).

Von einer auswärtigen Berufsausbildung im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 ist ferner auszugehen, wenn damit die besondere Begabung des Kindes speziell gefördert wird und auf Grund der begleitenden Umstände ein Abzielen auf eine Berufsausübung in diesem Schwerpunktbereich offenkundig ist (zB VwGH 11.05.1993, [91/14/0085](#) betreffend Skihandelsschule, VwGH 22.11.2012, [2010/15/0069](#) betreffend Golf-HAK, UFSL 01.03.2013, RV/0882-L/11 betreffend Polytechnische Schule mit Schischwerpunkt "Nordischer

Bereich", UFS 23.01.2013, RV/3157-W/10 betreffend Kooperationsschule mit einem Fußballbundesligaverein).

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, 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 steht der Freibetrag zu.

Bei gleichen Kernfächern von Studienrichtungen **steht der Freibetrag nicht zu** (VwGH 07.08.2001, [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 unabhängig davon zu, ob die Ausbildung im Inland oder im Ausland absolviert wird.](#)

Wird eine Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Einzugsbereiches **an einer Bildungseinrichtung im Ausland** Anspruch genommen, **ist** angesichts des Umstandes der **damit verbundenen interkulturellen Bildung (zB Kenntnisse der wirtschaftlichen, gesellschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse des Landes)** von besonderen **Gründen auszugehen, die den auswärtigen Schul- oder Studienaufenthalt als geboten erscheinen lassen.**

In der Rz 992b werden Studien-, Lehr- oder Stundenpläne von Bildungsmaßnahmen, die im Auftrag des Arbeitsmarktservice durchgeführt werden, ergänzt

992b

Als vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne gelten:

- Gesetzlich geregelte, auf Grund einer gesetzlichen Ermächtigung erlassene oder auf Grund einer gesetzlichen Regelung beschlossene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne, wenn die zu unterrichtenden Gegenstände sowohl vom Inhalt als auch vom zeitlichen Umfang her geregelt sind (zB Lehrpläne auf Basis des [§ 6 Schulorganisationsgesetz](#), bestimmte Befähigungsnachweise gemäß [§ 94 GewO 1994](#), usw.).
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne eines akkreditierten Lehrganges oder Studiums.
- **Studien-, Lehr- oder Stundenpläne von Bildungsmaßnahmen, die im Auftrag des Arbeitsmarktservice ([§ 32 Abs. 3 AMSG](#)) durchgeführt werden.**
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne sonstiger Lehrgänge, die länger als vier Semester dauern.

Den genannten Studien-, Lehr- oder Stundenplänen liegt ein bestimmtes Ausbildungsziel zu Grunde. Der Vortragende hat sich an diesem Ausbildungsziel zu orientieren und seinen Vortrag darauf abzustimmen. Er ist insoweit an die Vorgaben des jeweiligen Lehrplanes gebunden.

Die Rz 997 wird präzisiert

15.4.5.25 Ordensangehörige, Geistliche

997

Bezüge, die einem katholischen Weltgeistlichen bzw. einem evangelischen Geistlichen für die Ausübung der seelsorgerischen Tätigkeit von der vorgesetzten Kirchenbehörde gewährt

werden, stellen - abgeleitet aus dem Rechtsverhältnis zwischen dem Geistlichen und der Kirchenbehörde – **grundsätzlich** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Bei Priestern (Pfarrer und Pfarrmoderatoren), die auf Grund einer Investitur in den Besitz des Kirchenamtes und in den Genuss der Pfründe instituiert sind, sind die daraus resultierenden Einkünfte der jeweiligen Einkunftsart zuzurechnen (zB Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte, die dem Pfründeninhaber zur Bestreitung des Lebensunterhaltes zukommen wie die Kongrua-Ergänzung).

Werden Angehörige geistlicher Orden zu Dienstleistungen an weltlichen Einrichtungen (zB Abstellung von Ordensschwestern zur Krankenpflege an ein Spital einer Gebietskörperschaft) abgestellt, so wird im Regelfall ein Dienstverhältnis zwischen den abgestellten Ordensangehörigen und der ihre Dienste in Anspruch nehmenden Einrichtung nicht begründet (Gestellungsvertrag). Diese generelle Regelung gilt jedoch dann nicht, wenn Ordensangehörige namentlich für bestimmte Funktionen bestellt werden und das Entgelt für die von ihnen erbrachten Leistungen im Hinblick auf diese individuelle Tätigkeit gezahlt wird. Dies gilt vor allem für die Fälle, in denen Ordensangehörige als Hochschullehrer bestellt werden. Die Rechtsbeziehungen beschränken sich hier nämlich nicht auf die Unterrichtsbehörde und den entsendenden Orden, sondern erfassen den entsandten Ordensangehörigen selbst, da eine ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis begründende Bestellung hinzukommt. Soweit daher ein Individualantrag vorliegt, der zur Folge hat, dass ein Ordensangehöriger außerhalb des Ordens beruflich tätig wird, muss daraus das Bestehen eines Dienstverhältnisses abgeleitet werden.

Die Rz 1066a wird aufgrund einer Aussage in der EAS 3331 konkretisiert

1066a

Erhält ein Arbeitnehmer zum selben Zeitpunkt sonstige Bezüge, die nicht nur steuerpflichtige Inlandsbezüge darstellen, sind die festen Steuersätze gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) (sowie die Freigrenze von 2.100 Euro) in folgender Reihenfolge zu verrechnen:

- 1) sonstige Bezüge, die aufgrund eines DBA in Österreich steuerfrei gestellt sind
- 2) sonstige Bezüge, die aufgrund einer nationalen Bestimmung steuerbefreit sind (zB Einkünfte von Entwicklungshelfern gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988](#))
- 3) übrige sonstige Bezüge

Ist allerdings eine einzelne Sonderzahlung aufgrund eines DBA bezüglich des Besteuerungsrechts nach dem Kausalitätsprinzip teilweise dem Inland und teilweise dem Ausland zuzuordnen, sind die im Inland bzw. im Ausland steuerpflichtigen Bezüge den festen Steuersätzen gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) im jeweiligen (prozentuellen) Ausmaß zuzuordnen (vgl. EAS 3331).

In der Rz 1109 werden Werte aktualisiert

19.10 Besteuerung von Pensionsabfindungen ([§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#))

1109

Zahlungen für Pensionsabfindungen sind ab 1. Jänner 2001 nur noch dann gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#) mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern, wenn der Barwert den Betrag im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz](#) nicht übersteigt.

Jahr	Höhe des Barwertes in Euro
2009	10.500
2010	10.500
2011	10.800
2012	11.100
2013	11.400
2014	11.400

Der Betrag im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz](#) stellt eine Freigrenze dar.

Pensionsansprüche können zur Gänze durch Auszahlung eines Einmalbetrages, zur Gänze durch Auszahlung in Teilbeträgen oder auch nur teilweise abgefunden werden (der zukünftige Pensionsanspruch wird vermindert).

Erfolgt eine Abfindung in Teilbeträgen, sind nicht die einzelnen Teilbeträge für die Versteuerung gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#) maßgeblich, sondern der gesamte Barwert des abzufindenden Anspruchs.

Bei einer teilweisen Abfindung ist der Barwert des gesamten Pensionsanspruches (der abgefundene und der nicht abgefundene) maßgeblich, wobei frühere (bereits erfolgte) Teilabfindungen miteinzubeziehen sind. Eine Berücksichtigung früherer Teilabfindungen kann entfallen, wenn sie mehr als sieben Jahre zurückliegen.

Bei Berechnung der Steuer gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#) ist der ermittelte Steuerbetrag zu halbieren. Andere Einkünfte bleiben ebenso außer Ansatz wie Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen; die Steuerabsetzbeträge gemäß [§ 33 EStG 1988](#) sind nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 18.12.1990, [89/14/0283](#)).

Wird eine Pensionsabfindung mit dem halben Steuersatz versteuert, ist eine eventuell anfallende Sozialversicherung im Lohnzettel unter der Kennzahl 226 auszuweisen.

Die Rz 1396 wird aufgrund der Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Investmentfondsgesetzes 2011 geändert und die Rz 1396a neu eingefügt (BGBl. I Nr. 156/2013)

41.12 Zukunftsvorsorgeeinrichtungen ([§ 108h EStG 1988](#))

1396

Rechtslage bis 31.07.2013

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 Mindestaktienquote sinkt. Der Mindestaktienanteil beträgt bis zum 45. Lebensjahr 30%, ab dem 45. Lebensjahr sinkt der Mindestaktienanteil auf 25% und ab Überschreiten des 55. Lebensjahres beträgt die gesetzlich vorgeschriebene Mindestaktienquote nur noch 15%.
- Für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Jänner 2010 beträgt der Mindestaktienanteil 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 erst zugelassen 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.

Rechtslage ab 01.08.2013

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

- Für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Jänner 2010 beträgt der Mindestaktienanteil 30%.
 - Für Vertragsabschlüsse zwischen dem 31. Dezember 2009 und dem 1. August 2013 sowie für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Jänner 2010, wenn eine Erklärung gemäß § 108h Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 in der Fassung BGBI. I Nr. 151/2009 abgegeben worden ist, 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 Mindestaktienquote sinkt. Der Mindestaktienanteil beträgt bis zum 45. Lebensjahr 30%, ab dem 45. Lebensjahr sinkt der Mindestaktienanteil auf 25% und ab Überschreiten des 55. Lebensjahres beträgt die gesetzlich vorgeschriebene Mindestaktienquote nur noch 15%.
 - Für Vertragsabschlüsse nach dem 31. Juli 2013 beträgt die Mindestaktienquote zwischen 15% und 60%, wenn zum 31. Dezember des Vorjahres das 50. Lebensjahr noch nicht vollendet wurde. Wurde das 50. Lebensjahr am 31. Dezember des Vorjahres vollendet, beträgt die Mindestaktienquote zwischen 5% und 50%.
- Von diesen Aktien müssen mindestens 60% an bestimmten Börsen der EU oder des EWR erst zugelassen sein.**
- Auf zu diesem Zeitpunkt bestehende Vertragsabschlüsse hat die Neuregelung grundsätzlich keine Auswirkungen. Der Steuerpflichtige kann bis zum Ablauf der vertraglich vereinbarten Laufzeit durch eine unwiderrufliche Erklärung auf das Modell für Vertragsabschlüsse nach dem 31. Juli 2013 umsteigen, wobei**

der Wechsel keine Vertragsnovation darstellt und alle Begünstigungen erhalten bleiben ([§ 108h Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#)).

- **Der Modus für die Berechnung der Aktienquote ist gesetzlich determiniert. Die zur Mindestaktienquote zählenden Aktien müssen weiters an Börsen kapitalschwächerer EWR-Mitgliedsstaaten erst zugelassen 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.**

1396a

Bei Vertragsabschlüssen nach dem 31. Juli 2013 haben Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem EWR-Vertragsstaat (Rentenversicherungen) den Steuerpflichtigen vor Abgabe seiner Vertragserklärung schriftlich zu informieren über:

- **die Höhe der in den Beiträgen enthaltenen Kosten,**
- **mögliche sonstige Kosten, insbesondere Kosten, die einmalig oder aus besonderem Anlass entstehen können und Kosten, die für eine prämienfreie Vertragsführung verrechnet werden,**
- **den Betrag, der veranlagt wird und veranlagt bleibt, unter Angabe der jeweiligen Laufzeit,**
- **die gesetzlichen Vorgaben zur Veranlagung sowie zur Veranlagung in Aktien,**

- **die Veranlagungsstrategie, die Art der Zusammensetzung der Kapitalanlagen und deren Auswirkungen auf den konkreten Vertrag, insbesondere die damit verbundenen Chancen und Risiken sowie die allfällige Möglichkeit zum Einsatz von Absicherungsinstrumenten und die damit verbundenen Vor- und Nachteile und**
- **die Rechnungsgrundlagen (Sterbetafel, Rechnungszins) zur Berechnung einer allfälligen Rente und die damit verbundenen Chancen und Risiken; insbesondere ist der Steuerpflichtige darüber zu informieren, ob die Höhe der Rentenzahlungen garantiert ist.**

Für Betriebliche Vorsorgekassen gelten die Informationspflichten (mit Ausnahme der Informationspflicht über die Rechnungsgrundlagen) sinngemäß.

Die Rz 1408 wird aufgrund der neuen Lohnzettelart 24 iZm der Anrechnungsmethode bei Auslandssachverhalten adaptiert

42.4a Lohnzettelarten

1408

Art	Bezeichnung bzw. Inhalt	Gesetzliche Grundlage EStG 1988
1	Lohnzettel für beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtige („normaler“ Lohnzettel)	§ 84 (1)
2	Lohnzettel über Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 (bis einschließlich idF BBG 2011) 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 6. Hauptstück des HGG 2001)	§ 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	§ 84 (1)

	Lohnsteuer einzubehalten ist (bei Anwendung der Befreiungsmethode; zB Lohnzettel für im Ausland Ansässige)	
9	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 4 EStG 1988 (Winterfeiertagsvergütung)	§ 69 (4)
11	Lohnzettel über ausschließlich pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld, Blindenzulage)	§ 84 (1)
12	Lohnzettel über Auszahlungen aus der Betrieblichen Vorsorge lt. BMSVG	§ 84 (1)
15	Lohnzettel der Krankenversicherungsträger über Bezüge im Sinne des Dienstleistungsscheckgesetzes	§ 69 (7)
16	Lohnzettel über Insolvenz-Entgelt durch den IE-Fonds (Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 EStG 1988)	§ 69 (6)
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 nach § 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)
23	Lohnzettel über Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (idF AbgÄG 2011)	§ 84 (1)
24	Lohnzettel für Zeiträume, für die dem ausländischen Staat gemäß DBA mit Anrechnungsmethode das Besteuerungsrecht zugewiesen wurde	§ 84 (1)

Rechtsgrundlage für Lohnzettelarten:

[§ 4 der VO zu § 84 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. II Nr. 345/2004](#)

In Rz 1409 wird die Liste der Entwicklungsländer aktualisiert

42.4b Liste der Entwicklungsländer ("DAC-List of ODA Recipients")

1409

Am wenigsten entwickelte Länder	Andere einkommens-schwache Länder	Länder mit mittlerem Einkommensniveau (unterer Bereich) und andere Gebiete	Länder mit mittlerem Einkommensniveau (oberer Bereich) und andere Gebiete
Afghanistan	Kenia	Armenien	Albanien
Angola	Korea, Dem. Rep.	Belize	Algerien
Bangladesch	Kirgisistan	Bolivien	Anguilla
Benin	Südsudan	Kamerun	Antigua und Barbuda
Bhutan	Tadschikistan	Kap Verde	Argentinien
Burkina Faso	Simbabwe	Kongo, Rep.	Aserbaidschan
Burundi		Elfenbeinküste	Weißrussland
Kambodscha		Ägypten	Bosnien und Herzegowina
Zentral Afrikanische Rep.		El Salvador	Botswana
Tschad		Fidschi	Brasilien
Komoren		Georgien	Chile
Demokratische Rep.		Ghana	China
Kongo		Guatemala	Kolumbien
Dschibuti		Guyana	Cook Inseln
Äquatorial Guinea		Honduras	Costa Rica
Eritrea		Indien	Kuba
Äthiopien		Indonesien	Dominica
Gambia		Irak	Dominikanische Republik
Guinea		Kosovo	Ecuador
Guinea-Bissau		Marshallinseln	Ehemalige Jugoslawische Republik
Haiti		Mikronesien, Föderierte Staaten	Mazedonien
Kiribati		Moldawien	Gabun
Laos		Mongolei	Grenada
Lesotho		Marokko	Iran
Liberia		Nicaragua	Jamaika
Madagaskar		Nigeria	Jordanien
Malawi		Pakistan	Kasachstan
Mali		Papua-Neuguinea	Libanon
Mauretanien			Libyen

Mosambik		Paraguay	Malaysia
Myanmar		Philippinen	Malediven
Nepal		Sri Lanka	Mauritius
Niger		Swasiland	Mexiko
Ruanda		Syrien	Montenegro
Samoa		Tokelau	Montserrat
São Tomé und Príncipe		Tonga	Namibia
Senegal		Turkmenistan	Nauru
Sierra Leone		Ukraine	Niue
Salomoninseln		Usbekistan	Palau
Somalia		Vietnam	Panama
Sudan		Westjordanland und Gazastreifen	Peru
Südsudan			Serbien
Tansania			Seychellen
Osttimor			Südafrika
Togo			St. Helena
Tuvalu			St. Kitts und Nevis
Uganda			St. Lucia
Vanuatu			St. Vincent und die Grenadinen
Jemen			Suriname
Sambia			Thailand
			Tunesien
			Türkei
			Uruguay
			Venezuela
			Wallis und Futuna

Auf Grund der geänderten Rechtsansicht iVm § 16 Abs. 1

Z 10 EStG 1988 wird die Rz 10359 gestrichen

Bundesministerium für Finanzen, 20. März 2014