

14. Dezember 2009
BMF-010222/0217-VI/7/2009

An

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

LStR 2002 - Wartungserlass 2009

Im Rahmen der laufenden Wartung 2009 werden gesetzliche Änderungen aufgrund des Steuerreformgesetzes 2009, des Budgetbegleitgesetzes 2009, des Konjunkturbelebungsgesetzes 2008 sowie wesentliche höchstgerichtliche Entscheidungen und Aussagen des Salzburger Steuerdialoges 2009 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 2009 sind ab 1. Jänner 2010 generell anzuwenden. Bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 2009 oder bei Anträgen gemäß § 299 BAO) sind die Lohnsteuerrichtlinien 2002 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 BAO dar.

Die Rz 8, Rz 1179 und die Rz 1241m werden geändert (Steuerreformgesetz 2009)

8

Haupteinkünfte in Österreich liegen dann vor, wenn die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht

der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als **11.000 Euro (bis 2008 10.000 Euro)** jährlich betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend.

22.2 Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif (§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988)

1179

In den Fällen des § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 wird die Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif (§ 66 EStG 1988) vorgenommen. Ist der beschränkt Lohnsteuerpflichtige in einem aktiven Dienstverhältnis, so stehen ihm der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu. Pensionisten haben Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag. Der Alleinverdienerabsetzbetrag (Alleinerzieherabsetzbetrag) steht weder aktiven Dienstnehmern noch Pensionisten zu (vgl. VwGH 8.4.1986, 86/14/0009).

Bei der Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif kommt es zu keiner Hinzurechnung des Betrages von **9.000 Euro (bis 2008 8.000 Euro)** zum Einkommen. Zur Besteuerung im Falle einer Antragsveranlagung siehe Rz 1241l und Rz 1241m.

1241m

Im Falle einer Antragsveranlagung ist § 102 Abs. 3 EStG 1988 anzuwenden, dh. vor Berechnung der Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 wird dem Einkommen ein Betrag von **9.000 Euro (bis 2008 8.000 Euro)** hinzugerechnet.

In Rz 77 erfolgt eine Klarstellung hinsichtlich mehrbetrieblicher Kindergärten

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

77

Begünstigt ist nur der geldwerte Vorteil aus der Benützung von arbeitgebereigenen oder angemieteten Einrichtungen und Anlagen. **Als arbeitgebereigene Einrichtungen und Anlagen gelten auch Einrichtungen und Anlagen, die von mehreren Arbeitgebern gemeinsam betrieben werden (zB mehrbetriebliche Kindergärten).**

Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer hingegen einen Geldbetrag, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, da sich diese Befreiungsbestimmung nur auf den Sachbezug bezieht (vgl. VwGH 29.05.1985, 83/13/0201). Zahlt zB der Arbeitgeber dem Betreiber eines Fitnesscenters ein (günstiges) Jahrespauschale, damit die Arbeitnehmer das Fitnesscenter jederzeit benutzen können, handelt es sich nicht um eine steuerbefreite Zurverfügungstellung einer Einrichtung oder Anlage, sondern um einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis, der mit dem ortsüblichen Mittelpreis zu bewerten ist. Ebenfalls nicht unter den Begriff von Einrichtungen und Anlagen fallen Garagen- und Autoabstellplätze.

Siehe auch Beispiel Rz 10077.

Die Rz 77c bis Rz 77h werden auf Grund der Einführung eines Arbeitgeberzuschusses für die Kinderbetreuung eingefügt

3.3.14a Zuschuss des Arbeitgebers für Kinderbetreuung (§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988)

77c

Arbeitgeber können Arbeitnehmern einen Zuschuss für die Kinderbetreuung gewähren. Begünstigt sind Arbeitnehmer, denen für das Kind mehr als sechs

Monate im Kalenderjahr der Kinderabsetzbetrag zusteht.

Kinderbetreuungszuschüsse an freie Dienstnehmer sind nicht steuerbefreit.

Wird der Kinderabsetzbetrag dem (Ehe)Partner des Arbeitnehmers gewährt, dann steht die Steuerbefreiung nicht zu.

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 oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhält.

Beispiel:

Wird das Kind im Februar 2010 10 Jahre alt, kann der Arbeitgeber auch dann einen Kinderbetreuungszuschuss bis zu 500 Euro steuerfrei belassen, wenn dieser erst im Dezember 2010 geleistet wird.

77e

Pro begünstigtem Kind ist höchstens ein Zuschuss von 500 Euro jährlich steuerfrei.

Beispiel:

Eine Arbeitgeberin gewährt ihrer alleinerziehenden Arbeitnehmerin im Kalenderjahr 2009 für ihre 5-jährige Tochter einen Zuschuss zum Kindergarten von 600 Euro, für ihren 8-jährigen Sohn einen Zuschuss zum Hort von 500 Euro und einen Zuschuss von 1.000 Euro für ihre 12-jährige Tochter.

Die Arbeitgeberin wendet insgesamt 2.100 Euro an Zuschüssen auf, die bei ihr eine Betriebsausgabe darstellen.

Für die 5-jährige Tochter und den 8-jährigen Sohn sind in Summe 1.000 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 600 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 500 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 500 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 500 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 Gutscheinen (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 Arbeitlohn vor.

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

Wird der Zuschuss für Kindbetreuungskosten 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 500 Euro gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988 steuerfrei behandelt werden. In diesem Fall liegt keine Gehaltsumwandlung vor.

Die Rz 85 wird ergänzt (Salzburger Steuerdialog 2009)

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

85

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

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

vor.

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

Dieser Vorteil ist nur dann steuerfrei, wenn er vom Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewährt wird. Die Beteiligung am Unternehmen muss eine unmittelbare sein. Eine Mitarbeiterbeteiligung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b

EStG 1988 liegt nicht vor, wenn der Mitarbeiter an einem Fonds beteiligt ist und dieser Fonds (wenn auch ausschließlich) eine Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers hält.

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

Sofern die Voraussetzungen der Rz 1070 ff vorliegen, ist auch im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 von einer Beendigung des Dienstverhältnisses auszugehen. Ab diesem Zeitpunkt hat der Arbeitnehmer die Einhaltung der Behaltefrist nicht mehr nachzuweisen.

Rz 90b wird dahingehend ergänzt, dass die Steuerbegünstigung nur dann zusteht, wenn die Einräumung vor dem 1.4.2009 erfolgte (§ 124b Z 151 EStG 1988)

90b

Die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 steht nur für Optionen zu, die nicht übertragbar (handelbar) sind **und vor dem 1. April 2009 eingeräumt wurden**. Für die Einräumung handelbarer Optionen, die Wirtschaftsgüter darstellen, ist die Bewertung und Versteuerung im Zeitpunkt der Einräumung gemäß § 7 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (BGBl. II. Nr. 416/2001) vorzunehmen (siehe Rz 210 ff).

Die Rz 92k betreffend der begünstigten Sportlerpauschalierung wird neu eingefügt (Budgetbegleitgesetz 2009)

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

92k

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

Ist eine Person Funktionär und werden dieser Person im gleichen Monat steuerfreie, pauschale Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 (als Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer) ausgezahlt, so geht die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 den Begünstigungen der VereinsR 2001 Rz 772 ff vor.

Beispiel:

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

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

Um nachzuweisen, dass lediglich für Einsatztage pauschale Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden, müssen die Einsatztage vom

Arbeitgeber (Verein) pro Arbeitnehmer aufgezeichnet werden. Als Einsatztag gilt ein Tag, an dem ein Training oder Wettkampf stattfindet.

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

Beispiel:

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

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

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

Es ist nicht erforderlich, dass die pauschalen Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen seitens des Vereines immer gewährt werden, wenn Aufwendungen für den Sportler vorliegen. Die pauschalen Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen können auch nur anlassbezogen oder zeitweise ausgezahlt werden (zB wenn die Mannschaft einen Sieg errungen hat).

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

Beispiel:

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

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

SV A: 250 Euro

SV B: 500 Euro

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

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

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

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

Beispiel:

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

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

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

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

Beispiel:

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

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

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

Siehe auch VereinsR 2001 Rz 774a.

In den Überschriften zu den Abschnitten 4.2, 4.2.1, 4.2.2, 4.2.3, 4.2.4, 4.2.4.2, 4.2.5, 4.2.6, 4.2.7, 4.2.8, 4.3 und in Rz 156 wird "BGBl. II Nr. xxx/2008" durch "BGBl. II Nr. 468/2008" ersetzt

In Rz 154d, Rz 160 und Rz 161 wird klargestellt, dass es sich bei den Quadratmeterpreisen um Bruttobeträge handelt

154d

Die für Lohnzahlungszeiträume 2009 **und 2010** anzusetzenden Sachbezugswerte betragen pro Quadratmeter des Wohnflächenausmaßes:

Bundesland	Richtwerte
Burgenland	4,31 Euro
Kärnten	5,53 Euro
Niederösterreich	4,85 Euro
Oberösterreich	5,12 Euro
Salzburg	6,53 Euro
Steiermark	6,52 Euro
Tirol	5,77 Euro
Vorarlberg	7,26 Euro
Wien	4,73 Euro

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

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

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

160

Bei angemieteten Wohnungen sind die Quadratmeterwerte laut Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr.

468/2008, der tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten **und Umsatzsteuer**, exklusive Heizkosten) abzüglich 25% gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug. Selbst bezahlte Betriebskosten sind vor **der** Kürzung um 25% abzuziehen.

Beispiel 1:

*Vom Arbeitgeber in Wien angemietete Wohnung, 100 m² Wohnnutzfläche, Arbeitgeber bezahlt Miete und Betriebskosten (Werte für die Jahre 2009 **und 2010**)*

<i>100 m² Wohnnutzfläche zu 4,73 Euro/m²</i>		<i>473 Euro</i>
<i>vom Arbeitgeber bezahlte Miete (inkl. Betriebskosten und Umsatzsteuer)</i>	<i>1.000 Euro</i>	
<i>abzüglich 25%</i>	<i>250 Euro</i>	
<i>anzusetzen daher der höhere Wert</i>		<i>750 Euro</i>

Beispiel 2:

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

<i>100 m² Wohnnutzfläche laut Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008, zu 4,73 Euro/m²</i>	<i>473,00 Euro</i>	
<i>abzüglich 25% Kürzung für Betriebskosten</i>	<i>118,25 Euro</i>	
<i>maßgeblich auf Grund der Quadratmeterwerte laut Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008</i>		<i>354,75 Euro</i>
<i>vom Arbeitgeber bezahlte Miete (einschl. Betriebskosten und Umsatzsteuer)</i>	<i>1.000,00 Euro</i>	
<i>abzüglich Betriebskosten (inklusive Umsatzsteuer)</i>	<i>220,00 Euro</i>	
<i>abzüglich 25% von 780 Euro</i>	<i>195,00 Euro</i>	
<i>daher maßgeblich</i>		<i>585,00 Euro</i>
<i>anzusetzen daher der höhere Wert</i>		<i>585,00 Euro</i>

161

Bei gemieteten Wohnungen ist der Sachbezugswert des Wohnraums (**Nettomiete, Betriebskosten und Umsatzsteuer**) um die auf diese Wohnung entfallenden tatsächlichen Heizkosten (**inkl. Umsatzsteuer**) zu erhöhen, sofern der Arbeitgeber die Heizkosten trägt und diese auch ermitteln kann.

Der pauschale Heizkostenzuschlag ist dann anzusetzen,

- wenn es sich um gemieteten Wohnraum handelt, bei dem die vom Arbeitgeber getragenen Heizkosten nicht ermittelt werden können, oder
- wenn es sich um anderen (zB arbeitgebereigenen) Wohnraum handelt, bei dem der Arbeitgeber die Heizkosten trägt.

Der pauschale Heizungskostenzuschlag richtet sich nach dem Nutzflächenmaß des Wohnraums (siehe Rz 154d), unabhängig von der in Anwendung gebrachten Bewertungsmethode.

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

Beispiel 1:

<i>Tatsächliche Heizkosten für 100 m² angemietete Wohnnutzfläche</i>	<i>110 Euro</i>
<i>25% nicht abzuziehen, daher anzusetzen</i>	<i>110 Euro</i>

Beispiel 2:

<i>100 m² Wohnnutzfläche (Wien) zu 4,73 Euro/m²</i>		<i>473 Euro</i>
<i>vom Arbeitgeber bezahlte Miete (inklusive Umsatzsteuer)</i>	<i>500 Euro</i>	
<i>vom Arbeitgeber bezahlte Betriebskosten (inklusive Umsatzsteuer)</i>	<i>120 Euro</i>	
<i>abzüglich 25%</i>	<i>155 Euro</i>	
<i>maßgeblich</i>		<i>473 Euro</i>
<i>anzusetzen daher der höhere Wert</i>		<i>473 Euro</i>

Der Arbeitnehmer leistet einen Heizkostenbeitrag von 35 Euro; die Höhe der tatsächlichen Heizkosten kann vom Arbeitgeber nicht ermittelt werden.

<i>Heizkostenzuschlag (100 m² zu 0,58 Euro)</i>	<i>58 Euro</i>	
<i>abzüglich Kostenbeitrag des Arbeitnehmers</i>	<i>35 Euro</i>	
<i>zu berücksichtigen als Zuschlag</i>		<i>23 Euro</i>

Die Rz 199 wird betreffend der Städte, in denen von einer Parkraumbewirtschaftung auszugehen ist, geändert

199

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

Amstetten, Baden, Bregenz, Dornbirn, Eisenstadt, Feldkirch, Graz, Innsbruck, Kapfenberg, Klosterneuburg, Klagenfurt, Krems, Leoben, **Leonding**, Linz, Mödling, Salzburg, St. Pölten, Schwechat, Steyr, **Traun**, Villach, Wels, Wr. Neustadt, Wien (1., 4., 5., 6., 7., 8. und 9. Bezirk; Teile des 2., 3., **15.** und des 20. Bezirks), **Wolfsberg**.

Wegen Streichung der Rz 10211 aus der Beispielsammlung, entfällt der entsprechende Hinweis in Rz 211

211

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

In der Rz 250 wird die Ermittlung des Anspruchs auf Pendlerpauschale an arbeitsfreien Tagen, Urlaub, Krankenstand und Karenz näher definiert (siehe Rz 706c)

250

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

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

Beispiel:

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

Monat	Anzahl W - A	Anzahl K/U	PP	Anmerkung
<i>März</i>	<i>13</i>	<i>-</i>	<i>ja</i>	<i>Anzahl W - A > 10</i>
<i>April</i>	<i>8</i>	<i>5</i>	<i>ja</i>	<i>PP steht im Vormonat zu und 8 + 5 > 10</i>
<i>Mai</i>	<i>0</i>	<i>15</i>	<i>ja</i>	<i>PP steht im Vormonat zu und 0 + 15 > 10</i>
<i>Juni</i>	<i>7</i>	<i>1</i>	<i>nein</i>	<i>PP steht im Vormonat zu, aber 7 + 1 < 11</i>

<i>July</i>	<i>9</i>	<i>3</i>	<i>nein</i>	<i>PP steht im Vormonat nicht zu und Anzahl W – A < 11</i>
<i>August</i>	<i>17</i>	<i>-</i>	<i>ja</i>	<i>Anzahl W – A > 10</i>

Die Rz 254 wird neu gestaltet und dabei klargestellt, dass das große Pendlerpauschale auch bei Blindheit zusteht

5.4.2.2 Unzumutbarkeit wegen Behinderung

254

Das große Pendlerpauschale steht ferner zu bei:

- Vorliegen eines Ausweises gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung 1960
- Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG)
- Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer wegen Behinderung

In Rz 259 erfolgt die Aufnahme zweier VwGH-Erkenntnisse, wonach im Falle einer Schlafstelle am Beschäftigungsstandort das Pendlerpauschale von der Wohnung aus zu bemessen ist

259

Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze ist die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend (VwGH 19.09.1995, 91/14/0227). **Für Familienheimfahrten können ggf. gesondert Werbungskosten geltend gemacht werden.** Verfügt der Arbeitnehmer **am Beschäftigungsstandort nur** über eine Schlafstelle, so ist der Arbeitsweg **nicht** von dieser Schlafstelle, **sondern vom Wohnsitz aus zu berechnen (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0145; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0196).**

Siehe auch Beispiel Rz 10259.

Die Rz 294 und Rz 710a werden geändert (Ergebnisse Salzburger Steuerdialog 2009)

294

Für Fahrten zwischen zwei oder mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit stehen Fahrtkosten (zB in Höhe des Kilometergeldes) zu (vgl. VwGH 09.11.1994, 92/13/0281). Die Fahrten von der Wohnung **zu jener Arbeitsstätte, an der der Arbeitnehmer langfristig (in der Regel im Kalenderjahr) im Durchschnitt am häufigsten tätig wird** (Hauptarbeitsstätte) und die Fahrten **von der Hauptarbeitsstätte** zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgegolten. **Ist die Hauptarbeitsstätte nicht eindeutig zu ermitteln, da der Arbeitnehmer gleich oft an mehreren Arbeitsstätten tätig wird, so gilt subsidiär jene Arbeitsstätte, die im Dienstvertrag als Hauptarbeitsstätte definiert ist.**

Für Fahrten von der Hauptarbeitsstätte zu einer weiteren Arbeitsstätte und zurück zur Hauptarbeitsstätte stehen grundsätzlich Fahrtkosten zu. Werden an einem Tag zwei oder mehrere Arbeitsstätten angefahren, so stehen Fahrtkosten nur für jene Strecke zu, die die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung übersteigt. Für Fahrten von der Wohnung zu einer weiteren Arbeitsstätte und zurück zur Wohnung stehen Fahrtkosten insoweit zu, als diese Strecke länger ist als die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung.

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

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz im 9. Bezirk in Wien arbeitet am Vormittag im Büro im 22. Bezirk (Hauptarbeitsstätte; Entfernung Wohnung-Hauptarbeitsstätte 19 km), am Nachmittag im 17. Bezirk (Entfernung zur Hauptarbeitsstätte 24 km; Entfernung zur Wohnung 8 km). Für die Fahrten zwischen den Arbeitsstätten wird der eigene PKW verwendet. Für diese Fahrten steht das Kilometergeld für 13 km zu.

Die zurückgelegte Gesamtstrecke beträgt 51 km (19 km + 24 km + 8 km = 51 km). Davon stellen 38 km (2 x Entfernung Wohnung-Hauptarbeitsstätte) Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte dar, die durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten sind. Für die verbleibenden 13 km können Werbungskosten (Fahrtkosten) berücksichtigt werden.

Beispiel 2:

*Ein Arbeitnehmer mit Wohnort Kitzbühel arbeitet **täglich in seiner Hauptarbeitsstätte** in Kitzbühel. **Fallweise arbeitet er am Nachmittag in der Zweigstelle in Lienz.** Für die Fahrt von der **Hauptarbeitsstätte** (in Kitzbühel) zur zweiten Arbeitsstätte (in Lienz), stehen zusätzliche Fahrtkosten für die Fahrten zwischen den beiden Mittelpunkten der Tätigkeit zu.*

Beispiel 3:

*Ein Arbeitnehmer mit Wohnort Kitzbühel arbeitet **täglich in seiner Hauptarbeitsstätte** in Wörgl. **Fallweise arbeitet er am Nachmittag in der Zweigstelle in Kitzbühel.** Da die Fahrtkosten von der **Hauptarbeitsstätte** (in Wörgl) zur zweiten Arbeitsstätte (in Kitzbühel = Wohnort) bereits mit dem Pendlerpauschale abgegolten sind, stehen zusätzliche Fahrtkosten für die Fahrten zwischen den beiden Mittelpunkten der Tätigkeit nicht zu.*

Beispiel 4:

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

Beispiel 5:

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

Beispiel 6:

Die Fahrtstrecke von Wohnort zur Hauptarbeitsstätte beträgt 20 km. Die Strecke von der Hauptarbeitsstätte zur Arbeitsstätte B beträgt 30 km, die Strecke zurück zur Wohnung beträgt 45 km. Der Arbeitnehmer fährt an einem Tag von der Wohnung zur Hauptarbeitsstätte, anschließend zur Arbeitsstätte B und schließlich zurück zur Wohnung. Es stehen zusätzliche Fahrtkosten für 55 km zu.

Die zurückgelegte Gesamtstrecke beträgt 95 km ($20 \text{ km} + 30 \text{ km} + 45 \text{ km} = 95 \text{ km}$). Davon stellen 40 km (2 x Entfernung Wohnung-Hauptarbeitsstätte) Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte dar, die durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten sind. Für die verbleibenden 55 km können Werbungskosten (Fahrtkosten) berücksichtigt werden.

710a

Fahrtkostenersätze des Arbeitgebers für Fahrten zwischen zwei oder mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit im Auftrag des Arbeitgebers sind **insoweit** nicht steuerbar **als sie nach Rz 294 Werbungskosten darstellen würden (siehe Rz 294).**

In Rz 300 wird klargestellt, dass Wien ein einheitliches Zielgebiet ist

5.6.7.2 Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort

300

Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienst verrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Als Einsatzort gilt grundsätzlich die politische Gemeinde. Auch für Reisen innerhalb Wiens gilt das gesamte Wiener Gemeindegebiet als Einsatzort. **Dies gilt auch für** Reisen von Orten außerhalb Wiens nach Wien. **Wien ist ein einheitliches Zielgebiet (siehe Rz 304 ff).**

Die Rz 312 wird geändert

5.6.7.6 Auslandsreisen

312

Bei Auslandsreisen ist für den Verpflegungsmehraufwand an Stelle des Betrages von 26,40 Euro täglich - unabhängig von der Höhe der Einkünfte - der in der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten für das jeweilige Land (**siehe auch Rz 725**) vorgesehene Höchstsatz heranzuziehen. Dauert eine Reise im Ausland länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde der Auslandsreise ein Zwölftel des Auslandstagsatzes gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu.

Für die Frage, ob neben den Auslandsreisesätzen zusätzlich anteilige Inlandsreisesätze zum Zuge kommen, ist von einer einheitlichen Reise auszugehen.

Ab dem Grenzübertritt (bei grenzüberschreitenden Flugreisen ab dem Abflug bzw. bis zur Ankunft im Inland) kommen die Sätze für das jeweilige Land zur Anwendung. Sodann sind von der in Tagen bzw. in Zwölfteilen ausgedrückten Gesamtreisezeit die durch die Auslandsreisesätze erfassten Tage bzw. Zwölftel abzuziehen; für die verbleibenden Reisezeiten steht das Inlandstagesgeld zu. Beträgt der "Auslandsanteil" nicht mehr als drei Stunden, so liegt insgesamt eine Inlandsreise vor. Eine einheitliche Inlandsreise ist jedenfalls beim bloßen "Korridorverkehr" mit der Bahn (zB Salzburg - Rosenheim - Kufstein) oder mit dem KFZ ("kleines" bzw. "großes deutsches Eck") gegeben.

Siehe dazu auch die Beispiele in Rz 726.

In der Rz 332 wird das Beispiel 1 um die Aussage im VwGH-Erkenntnis 2006/15/0299 ergänzt

Eine Einkunftsquelle umfasst zwei oder mehrere verschiedene Tätigkeiten, die jeweils unterschiedlichen Berufsbildern zuzuordnen sind

332

Wird ein Arbeitszimmer im Rahmen einer Einkunftsquelle für mehrere Tätigkeiten genutzt, die jeweils verschiedenen Berufsbildern zuzuordnen sind, ist im Rahmen der einzigen Einkunftsquelle zu beurteilen, welche der verschiedenen Tätigkeiten insgesamt den Ausschlag gibt. Eine derartige Gewichtung hat grundsätzlich nach dem Maßstab der aus den verschiedenen Tätigkeiten nachhaltig erzielten Einnahmen zu erfolgen (Aufteilung nach dem Einnahmenschlüssel): Wenn danach der (Einnahmen-)Anteil, der auf die Tätigkeit entfällt, bei der ihrem Berufsbild nach der Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer liegt (vgl. Rz 329b), mehr als 50% beträgt (dh. innerhalb der Einkunftsquelle überwiegt), stellt das Arbeitszimmer (bezogen auf die gesamte Einkunftsquelle) einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Beispiel 1:

C erzielt Einkünfte als (Fach-)Schriftsteller und Vortragender auf dem Gebiet des Arbeitsrechtes und nutzt einen Raum im Wohnungsverband für beide Tätigkeiten. Er erzielt aus der schriftstellerischen Tätigkeit Einnahmen in Höhe von 3.000 Euro und aus der Vortragstätigkeit Einnahmen in Höhe von 7.000 Euro.

Die Tätigkeit als (Fach-)Schriftsteller und Vortragender ist auf Grund ihres engen Zusammenhangs als eine einzige Einkunftsquelle zu betrachten. Eine Vortragstätigkeit

ist nach ihrem Berufsbild eine Tätigkeit, für die ein Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt. Für die schriftstellerische Tätigkeit ist das Arbeitszimmer hingegen berufsbildbezogen ein Tätigkeitsmittelpunkt. Nach dem Einnahmenschlüssel entfallen 30% der Einnahmen auf die schriftstellerische Tätigkeit und 70% auf die Vortragstätigkeit. Da innerhalb der Einkunftsquelle die Tätigkeit überwiegt, für die berufsbildbezogen das Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt (Vortragstätigkeit), stellt das Arbeitszimmer innerhalb der einheitlichen Einkunftsquelle keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Ist eine Vortragstätigkeit hingegen bloß unmittelbarer Ausfluss einer Tätigkeit als Fachschriftsteller (weil „sich der Schriftsteller im Vortrag im Rahmen seines bereits in Schriftform vor die Öffentlichkeit getragenen Gedankenguts bewegt“), kann nicht von zwei unterschiedlichen Berufsbildern gesprochen werden. Ein Arbeitszimmer aufgrund der schriftstellerischen Tätigkeit steht daher auch dann zu, wenn die Einnahmen aus Vortragstätigkeit jene aus der Schriftstellerei überwiegen (VwGH 28.05.2009, 2006/15/0299).

Beispiel 2:

D erzielt selbständige Einkünfte als Steuerberater mit eigener, von der Wohnung getrennter Kanzlei und ist überdies als Gutachter auf dem Gebiet des Rechnungswesens tätig. Er nutzt einen Raum im Wohnungsverband für die Gutachtertätigkeit, gelegentlich auch für seine selbständige Tätigkeit als Steuerberater, die jedoch grundsätzlich in der Kanzlei ausgeübt wird. Er erzielt aus der gutachterlichen Tätigkeit Einnahmen in Höhe von 10.000 Euro und aus der Tätigkeit als selbständiger Steuerberater Einnahmen in Höhe von 90.000 Euro.

Die Tätigkeit als Steuerberater und Gutachter auf dem Gebiet des Rechnungswesens ist auf Grund ihres engen Zusammenhangs als eine einzige Einkunftsquelle zu betrachten. Eine gutachterliche Tätigkeit ist nach ihrem Berufsbild eine solche, für die ein Arbeitszimmer einen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt. Für die Tätigkeit als Steuerberater ist der Tätigkeitsmittelpunkt in der Kanzlei gelegen; das Arbeitszimmer stellt somit für diese Tätigkeit keinen Tätigkeitsmittelpunkt dar. Nach dem Einnahmenschlüssel entfallen 10% der Einnahmen auf die gutachterliche Tätigkeit und 90% auf die Tätigkeit als selbständiger Steuerberater. Da innerhalb der Einkunftsquelle die Tätigkeit überwiegt, für die das Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt (Tätigkeit als selbständiger Steuerberater), stellt das Arbeitszimmer innerhalb der einheitlichen Einkunftsquelle keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Die Beurteilung nach dem Einnahmenschlüssel hat sich an nachhaltig bestehenden Verhältnissen zu orientieren. Atypisch abweichende einzelne Jahresergebnisse führen somit zu keiner unterschiedlichen Behandlung, wenn eine Betrachtung der nachhaltigen Ergebnisse nach dem Einnahmenschlüssel für oder gegen das Vorliegen eines Mittelpunktes im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 spricht.

Die Rz 341, Rz 342, Rz 343, Rz 343a, Rz 344, Rz 345, Rz 346, Rz 348, Rz 349, Rz 350, Rz 355 und Rz 356 werden infolge der Ergebnisse des Benchmarkings Doppelte Haushaltsführung/Familienheimfahrten und des Salzburger Steuerdialogs 2009 überarbeitet

5.9.9 Doppelte Haushaltsführung

5.9.9.1 Voraussetzungen

341

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216).

Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung können immer nur so lange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsstandort verlegt wurde (Ausnahme siehe Rz 343 im Falle einer befristeten Entsendung).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht zugemutet werden kann (siehe Rz 345).

Siehe auch Beispiel Rz 10341.

342

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist **grundsätzlich** dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort mehr als 120 Kilometer entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann **schon** bei einer kürzeren (**schlechte Verkehrsverbindungen oder unregelmäßige Arbeitszeit**) Wegstrecke Unzumutbarkeit **angenommen werden**.

Abzustellen ist jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel.

5.9.9.2 Familienwohnsitz

343

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem

- ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder
- ein Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind) oder
- **ein allein stehender Steuerpflichtiger mit einem minderjährigen Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988**

einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.

Es ist angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsstandort 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 Beschäftigungsstandort 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 Beschäftigungsstandort das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 insoweit nicht entgegensteht, als die mit der Haushaltsführung am Beschäftigungsstandort 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.

343a

Auch ein allein stehender Steuerpflichtiger **ohne Kind** kann einen „Familienwohnsitz“ haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Eltern, Freunde) hat. **Voraussetzung ist, dass der allein stehende Steuerpflichtige an diesem Heimatort über eine Wohnung verfügt; der Besuch der Eltern ist nicht als Familienheimfahrt zu werten.** Begründet ein allein stehender Steuerpflichtiger am Beschäftigungsstandort einen Wohnsitz, ist jedoch besonders zu prüfen, ob nicht entweder von einer erstmaligen Hausstandsgründung oder von einer Wohnsitzverlegung auszugehen ist. In diesen Fällen stehen ab der Wohnsitzbegründung bzw. -verlegung keine Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung zu. Zur allfälligen Anerkennung einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung siehe Rz 346.

Beispiele:

- *Ein allein stehender Steuerpflichtiger bewohnt im elterlichen Wohnhaus ein Zimmer und mietet am Beschäftigungsstandort eine Wohnung an. In diesem Fall ist eine erstmalige Gründung eines eigenen Hausstandes anzunehmen. Der Steuerpflichtige kann auch dann keine Werbungskosten aus dem Titel einer doppelten Haushaltsführung geltend machen, wenn die Tätigkeit befristet ist und zudem die jederzeitige Möglichkeit einer Versetzung besteht (vgl. VwGH 24.09.2007, 2006/15/0024).*
- *Ein allein stehender Steuerpflichtiger verfügt über eine eigene Wohnung am „Familienwohnsitz“, mietet eine größere Wohnung am Beschäftigungsstandort und verlegt damit seinen Wohnsitz (VwGH 09.09.2004, 2002/15/0119). Spätestens ab*

der Wohnsitzverlegung liegt keine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung vor.

5.9.9.3 Auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung

344

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer **aktiven** Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 2.200 Euro jährlich erzielt (vgl. VwGH 24.04.1996, 96/15/0006; VwGH 17.02.1999, 95/14/0059) oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154).

Beträgen die Einkünfte des (Ehe)Partners höchstens 2.200 Euro, machen sie jedoch mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus, kommt den Einkünften des (Ehe)Partners eine wirtschaftliche Bedeutung zu, die aus der Sicht des Steuerpflichtigen die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken kann.

Private Veranlassung ist hingegen zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige in anderen Fällen den bisherigen Familienwohnsitz deswegen beibehält, weil er dort zB ein Eigenheim errichtet hat.

5.9.9.4 Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes

345

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist zB unzumutbar:

- Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte (zB bei einem Bauarbeiter, **bei saisonal Beschäftigten** oder bei Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist. Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht dazu aber nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (VwGH 17.02.1999, 95/14/0059). **Eine**

ständig wechselnde Arbeitsstätte liegt nicht mehr vor, wenn die Arbeitsstätte fünf Jahre beibehalten wurde.

- Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).
- Bei Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121).
- Solange auf Grund fremdenrechtlicher Bestimmungen ein Familiennachzug nicht möglich ist (vgl. VwGH 19.10.2006, 2005/14/0127; VwGH 24.09.2007, 2007/15/0044).
- Wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. Die Unterhaltsverpflichtung für Kinder reicht als alleiniges Kriterium für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht aus. Es ist davon auszugehen, dass bei volljährigen Kindern (ausgenommen zB bei Pflegebedürftigkeit des Kindes) grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltführenden Elternteils mehr besteht (zur Volljährigkeit siehe Rz 1407).

In den folgenden Fällen liegen beispielhaft „wirtschaftliche Gründe“ vor, die die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort unzumutbar machen:

- **Der Verkauf des Einfamilienhauses bzw. der Wohnung am Familienwohnsitz würde aufgrund der Lage in einem strukturschwachen Gebiet zu erheblichen Vermögenseinbußen führen. Die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsstandort wäre aus dem Erlös nicht möglich.**
- **Der Arbeitgeber stellt dem Steuerpflichtigen eine kostenlose bzw. verbilligte Wohnmöglichkeit, die aufgrund der Größe und Ausstattung nicht den Familienbedürfnissen entspricht, zur Verfügung.**
- **Am Familienwohnsitz wird eine eigene - wenn auch kleine und nur der eigenen Selbstversorgung dienende - Landwirtschaft betrieben (vgl. UFS 07.07.2006, RV/0440-G/04; UFS 10.07.2009, RV/0137-K/07).**

Bei ausländischem Familienwohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei inländischem Familienwohnsitz.

Siehe auch Beispiele Rz 10345.

5.9.9.5 Vorübergehende doppelte Haushaltsführung

346

Liegen **die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung (Rz 344 und Rz 345)** nicht vor **oder sind sie weggefallen (zB (Ehe)Partner beendet seine berufliche Tätigkeit)**, können die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsstandort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei ist von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes (bei Alleinstehenden eines Wohnsitzes) im Einzugsbereich des Beschäftigungsstandortes orientiert. Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen (VwGH 22.04.1986, 84/14/0198). Im Allgemeinen wird aber

- für verheiratete, in eheähnlicher Gemeinschaft **oder in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind lebende** Arbeitnehmer ein Zeitraum von zwei Jahren,
- für allein stehende Arbeitnehmer ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend sein.

348

Ist der Steuerpflichtige regelmäßig an zwei oder mehreren Arbeitsstellen tätig und liegen nicht die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor, so ist der Familienwohnsitz innerhalb eines angemessenen Zeitraums (**siehe Rz 346**) in den Nahbereich einer dieser Beschäftigungsstandorte zu verlegen. Hinsichtlich des (der) anderen Beschäftigungsstandortes können sodann die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung vorliegen.

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabenpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss (VwGH 23.05.2000, 95/14/0096). **Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Unterkunft für sich allein aufwenden muss. Darüber hinaus gehende Wohnkosten sind gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.**

Zu den unvermeidbaren Mehraufwendungen zählen:

- **Miete einer Wohnung: Miete, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (maximal 55 m²).**
- **Kauf einer Wohnung:** Bei Eigentumswohnungen ist zu prüfen, ob nicht die berufliche Veranlassung durch private Gründe (zB Vermögensschaffung, künftige Wohnvorsorge für Angehörige; vgl. VwGH 14.03.1990, 89/13/0102) überlagert wird. Steht die berufliche Veranlassung im Vordergrund, können die Absetzung für Abnutzung (1,5% pro Jahr), die Betriebskosten und die **Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (ebenfalls maximal 55 m²) abgesetzt werden.**
- **Hotelunterkunft: bis 2.200 Euro monatlich. Die tatsächlichen Kosten für die Hotelunterkunft stellen dann Werbungskosten dar, wenn es sich um eine vorübergehende Hotelunterbringung oder um einzelne Nächtigungen innerhalb eines Monats handelt.**

Als Werbungskosten sind die Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft anzuerkennen, höchstens jedoch die bezahlten Wohnkosten.

Beispiele:

1. **Der Steuerpflichtige mietet in A eine 30m²-Wohnung um 400 Euro brutto. Für eine 55m²-Wohnung müsste eine Bruttomiete von 700 Euro bezahlt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen in Höhe von monatlich 400 Euro Werbungskosten dar.**
2. **Der Steuerpflichtige mietet in B von einem Freund eine 100m²-Wohnung um 600 Euro brutto; die Wohnung wird auch vom studierenden Sohn benutzt. Für eine 55m²-Wohnung müsste eine Bruttomiete von 650 Euro bezahlt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen in Höhe von monatlich 600 Euro Werbungskosten dar.**

3. Der Steuerpflichtige mietet in C eine 80m²-Wohnung um 1.000 Euro. Für eine 55m²-Wohnung müsste eine Bruttomiete von 500 Euro bezahlt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen in Höhe von monatlich 500 Euro Werbungskosten dar.

Einrichtungsgegenstände können nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie zur üblichen Wohnungsausstattung zählen (gewöhnlicher Haushaltsbedarf; siehe UFSW 29.07.2009, RV/3704-W/08). Soweit die Anschaffungskosten der einzelnen Gegenstände den Wert von geringwertigen Wirtschaftsgütern iSd § 13 EStG 1988 (400 Euro einschließlich einer allenfalls in Rechnung gestellten Umsatzsteuer) nicht übersteigen, können sie im Jahr der Anschaffung in vollem Umfang als Werbungskosten abgeschrieben werden. Alle anderen Gegenstände sind im Wege der Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen (siehe UFSF 11.12.2007, RV/0307-F/07). Für die Ermittlung der Nutzungsdauer der einzelnen Gegenstände können die deutschen amtlichen AfA-Tabellen als Hilfsmittel herangezogen werden (vgl. EStR 2000 Rz 3115). Es bestehen aber keine Bedenken, für sämtliche Einrichtungsgegenstände eine durchschnittliche Nutzungsdauer von 10 Jahren anzusetzen. Wird ein Gegenstand im Kalenderjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Für Zeiträume, in denen ein Steuerpflichtiger steuerfreie Einkünfte bezieht (zB Arbeitslosengeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988, begünstigte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988), sind Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung nicht abzugsfähig (vgl. § 20 Abs. 2 EStG 1988).

Zu den Kosten für Familienheimfahrten siehe Stichwort "Familienheimfahrt" in Rz 354.

Siehe auch Beispiel Rz 10349.

350

Randzahl 350: entfällt

5.9.11.2 Zahl der Familienheimfahrten

355

Bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) **oder in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind** lebenden Dienstnehmer sind bei Geltendmachung der Kosten einer doppelten Haushaltsführung grundsätzlich die Kosten von wöchentlichen Familienheimfahrten zu berücksichtigen. Bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen wird grundsätzlich das monatliche Aufsuchen des Heimatortes, als ausreichend anzusehen sein (VwGH 22.09.1987, 87/14/0066). Sind wöchentliche bzw. monatliche Familienheimfahrten mit Rücksicht auf die Entfernung (insbesondere ins Ausland) völlig unüblich, so ist nur eine geringere Anzahl von Familienheimfahrten steuerlich absetzbar (VwGH 11.01.1984, 81/13/0171).

5.9.11.3 Art der Aufwendungen

356

Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Bahnkarte, KFZ-Kosten, Flugkosten). Der Arbeitnehmer ist nicht verhalten, das billigste Verkehrsmittel zu wählen.

Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 begrenzt. Dabei ist diese jährliche Höchstgrenze gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zusteht. Die derart errechnete jährliche Höchstgrenze wird durch Urlaube oder Krankenstände nicht vermindert.

Beispiel 1:

Dauer der doppelten Haushaltsführung im Jahr 2009: 8,5 Monate

Höchstgrenze der anzuerkennenden Aufwendungen für Familienheimfahrten: $9 \times 281 = 2.529$ Euro

Variante a): Die monatlichen Aufwendungen für Familienheimfahrten betragen jeweils zwischen 300 und 400 Euro. Als Werbungskosten können nur 2.529 Euro anerkannt werden.

Variante b): Innerhalb der 8,5 Monate werden vier Familienheimfahrten zu jeweils 500 Euro geltend gemacht. Da die Höchstgrenze von 2.529 Euro

nicht überschritten wird, stehen die Aufwendungen von 2.000 Euro in voller Höhe zu.

Steuerfreie Ersätze des Arbeitgebers für Tage der Familienheimfahrten (zB nicht steuerbare Ersätze für Familienheimfahrten gemäß § 26 Z 4 lit. a zweiter Satz EStG 1988) sind von den dem Steuerpflichtigen erwachsenen Aufwendungen für Familienheimfahrten abzuziehen.

Zur Ermittlung der Höhe der anzuerkennenden Familienheimfahrten im Fall einer Durchzahlerregelung siehe Rz 734. Erst danach ist in einem zweiten Schritt auf den gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 limitierten Betrag zu kürzen.

Beispiel 2:

<i>Aufwendungen für Familienheimfahrten für das Jahr 2006</i>	<i>Euro 6.000</i>
<i>Steuerfreie oder nicht steuerbare Kostenersätze des AG für 2006</i>	<i>Euro 1.000</i>
<i>Differenz</i>	<i>Euro 5.000</i>
<i>Werbungskosten für Familienheimfahrten 2006</i>	<i>Euro 2.664</i>
<i>Werbungskosten stehen in Höhe des höchsten Pendlerpauschales (2.664 Euro für 2006) zu, und nicht in Höhe von 1.664 Euro (2.664 Euro abzüglich 1.000 Euro).</i>	

Für Zeiträume, in denen ein Steuerpflichtiger steuerfreie Einkünfte bezieht (zB Arbeitslosengeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988, begünstigte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988), sind die Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht abzugsfähig (vgl. § 20 Abs. 2 EStG 1988).

Siehe auch Beispiel Rz 10356.

In der Rz 371 wird die Aussage hinsichtlich Kilometergeld aktualisiert

5.9.18.3 Kilometergelder

371

Kraftfahrzeugkosten können nur in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden (VwGH 08.10.1998, 97/15/0073). Benutzt der Arbeitnehmer sein eigenes Fahrzeug, sind aber bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr die amtlichen Kilometergelder im Schätzweg als tatsächliche Kosten anzusetzen. Bei höheren Kilometerleistungen entwickeln sich nämlich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen KFZ im Hinblick auf den hohen Fixkostenanteil

degressiv. Würde man daher auch in solchen Fällen die Werbungskosten für Fahrten mit dem eigenen PKW mit dem amtlichen Kilometergeld bemessen, ergäbe sich ein lineares Ansteigen, das immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweicht, sodass das Kilometergeld als Schätzungsgröße nicht mehr anwendbar ist (vgl. VwGH 30.11.1999, 97/14/0174; VwGH 28.03.2000, **97/14/0103**). Bei beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 Kilometern im Kalenderjahr (Familienheimfahrten, berufliche Reisen gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 und Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988) ist ein KFZ aber jedenfalls als Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anzusehen. In diesem Fall können als Werbungskosten entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 Kilometer oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten geltend gemacht werden. Die auf Privatfahrten entfallenden Kosten (einschließlich der Kosten für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) sind auszuscheiden. Betreffend Nachweisführung siehe Rz 290.

Hinsichtlich der Höhe der Kilometergelder siehe Rz 1404. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Beträge gemäß § 10 Abs. 3 und 4 der Reisegebührenvorschrift 1955, **die bis 30. Juni 2008 gültig waren**, für Werbungskosten auf volle Cent aufgerundet werden. Zum Beispiel kann daher für Fahrten mit dem eigenen KFZ das Kilometergeld **im Zeitraum 28. Oktober 2005 bis 30. Juni 2008** in Höhe von 0,38 Euro (bis 27. Oktober 2005 0,36 Euro) pro Kilometer berücksichtigt werden. Die Berechnung der Werbungskosten kann daher wie im nachstehenden Beispiel erfolgen:

Beispiel:

Der Arbeitgeber bezahlt seinem Arbeitnehmer im Kalenderjahr an Hand eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches für 35.000 Kilometer ein Kilometergeld von 0,22 Euro je Kilometer. Der Arbeitnehmer beantragt Differenzwerbungskosten von 0,14 Euro für bis 27. Oktober 2005 gefahrene Kilometer (25.000 km) sowie von 0,16 Euro für die nach diesem Zeitpunkt gefahrene Kilometer.

Bei Ermittlung der Werbungskosten sind die gesamten steuerfrei belassenen Kostenersätze des Arbeitgebers zu berücksichtigen. Vom Arbeitgeber wurden im gegenständlichen Beispiel Kostenersätze in Höhe von insgesamt 7.700 Euro geleistet, die bei Ermittlung der Werbungskosten gegenzurechnen sind, und zwar unabhängig davon, ob vom Abgabepflichtigen Aufwendungen in Höhe der tatsächlichen Kosten oder in Höhe des amtlichen Kilometergeldes geltend gemacht werden.

<i>maximales amtliches Kilometergeld</i>	<i>25.000 Kilometer x</i>	<i>0,36 Euro</i>	<i>9.000 Euro</i>
	<i>5.000 Kilometer x</i>	<i>0,38 Euro</i>	<i>1.900 Euro</i>
			<i>10.900 Euro</i>

*abzüglich steuerfreie
Ersätze des Arbeitgebers* *35.000 Kilometer x* *0,22 Euro - 7.700 Euro*

Differenzwerbungskosten *3.200 Euro*

Unabhängig davon können die anteiligen tatsächlichen Kosten nachgewiesen und um die gesamten Ersätze des Arbeitgebers gekürzt werden.

Seit 1. Juli 2008 beträgt das Kilometergeld 0,42 Euro, eine Rundung ist daher nicht mehr notwendig.

In der Rz 376 wird ein redaktioneller Fehler beseitigt

376

Die Geltendmachung einer anteiligen Absetzung für Abnutzung kommt nur dann in Betracht, wenn das KFZ im (zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen) Eigentum des Steuerpflichtigen steht. Der Bemessung der Absetzung für Abnutzung ist bei PKW und Kombinationskraftwagen gemäß § 8 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 eine Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren zu Grunde zu legen. Ist die voraussichtliche Dauer der beruflichen Nutzung länger als die gesetzliche Mindestnutzungsdauer, dann kommt diese zum Ansatz. Eine solche längere Nutzungsdauer kann sich insbesondere bei Gebrauchtfahrzeugen ergeben.

Siehe auch Beispiel Rz 10376.

Die Rz 383b wird aufgrund der Neuregelung der Spendenliste (Abzugsfähigkeit von mildtätigen Spenden) geändert (Steuerreformgesetz 2009)

5.9.21.2 Spenden, Geschenke und dgl.

383b

Pokale und gleichartige Sachspenden haben zur Herstellung eines entsprechenden Werbecharakters die Namensaufschrift des Spenders und die Funktionsbezeichnung (zB "Abg. z. NR") zu tragen (VwGH 19.5.1992, 92/14/0032; VwGH 17.9.1997, 95/13/0245), sie müssen nicht vom Spender persönlich übergeben werden. Ebenso sind Zahlungen, die aus

beruflichen Anlässen im Wahlkreis des Mandatars (zB Spenden an Musikkapellen, Spenden anlässlich eines Ballbesuches, Geld- oder Sachspenden anlässlich von Tombolas) erfolgen, als Werbungskosten abzugsfähig. Abzugsfähig sind auch Spenden in Form der Abnahme von Karten für Veranstaltungen im Wahlkreis des Politikers (zB Bälle einschließlich Maturabälle). Der Ballbesuch eines Politikers in seinem Wahlkreis ist regelmäßig als beruflich veranlasst anzusehen. Wendet ein Mandatar in seinem Wahlkreis Beträge auf (zB Anschaffung von Parkbänken, eines Wartehäuschens), dann sind auch diese Beträge im Regelfall absetzbar (eine "Werbewirkung" ergibt sich in der Regel aus der Publikation in der Lokalpresse). Abziehbar sind weiters im Wahlkreis getätigte Blumenspenden aus verschiedenen örtlichen Anlässen (zB Muttertagsfeiern, runde Geburtstage von Mitbürgern) und Kranzspenden, weiters die Kosten von Billets und Geschenken aus verschiedenen Anlässen (Weihnachten usw.).

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, die ein politischer Funktionär freiwillig für soziale, gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder ähnliche Zwecke leistet. Diese gehören zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung, auch wenn sie im Zusammenhang mit der politischen Funktion geleistet werden. Freiwilligkeit ist insbesondere bei Zuwendungen an eine überörtlich tätige Organisation anzunehmen, weil hier der Werbecharakter der Zuwendung zu verneinen ist. **Eine Ausnahme stellen Spenden an Vereine im Sinne des § 4a Z 3 EStG 1988 dar (siehe EStR 2000 Rz 1330 ff). Diese können im Rahmen der Sonderausgaben berücksichtigt werden.**

Wird über den Mitgliedsbeitrag hinaus eine Zuwendung an die im Rahmen des Wahlkreises örtlich tätige Organisation (zB Blasmusikverein, Trachtenverein, örtliche Feuerwehr, etwa in Form einer Patenschaft für ein Feuerwehrauto) oder an die dortige örtliche Zweigstelle einer überörtlichen Organisation (zB Bezirksstelle des Roten Kreuzes, des Samariterbundes, eines alpinen Vereines, etwa in Form einer Patenschaft für ein Rettungssauto) geleistet, dann ist die Zuwendung (nicht aber der Mitgliedsbeitrag oder ein von allen Mitgliedern zu leistender zusätzlicher Betrag) auf Grund der dadurch ausgelösten Werbewirkung absetzbar, und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine "parteinahe" oder eine "überparteiliche", "kirchliche" usw. Organisation handelt. Übt ein Mandatar in einer örtlichen parteinahen oder einer überparteilichen Organisation eine Funktion aus, dann sind die ihm in diesem Zusammenhang entstehenden Aufwendungen nach den allgemeinen Bestimmungen in der Regel nicht absetzbar.

Siehe auch Beispiel Rz 10383b.

Die Rz 418 wird um einen Verweis auf die Rz 416 ergänzt

418

Die Ausübung einer Tätigkeit, die den Anspruch auf Zuerkennung eines Pauschbetrages vermittelt, ist durch eine Bestätigung des Arbeitgebers (**siehe Rz 416**) nachzuweisen. Die Bemessungsgrundlage kann anhand des Lohnzettels für das abgelaufene Jahr oder einer Unterlage über die laufende Lohnverrechnung eines Kalendermonats glaubhaft gemacht werden.

In der Rz 559 wird die Liste der gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften um Jehovahs Zeugen in Österreich und um ergänzende Hinweise auf Rechtsquellen ergänzt

559

Gesetzlich anerkannte **Kirchen und Religionsgesellschaften** sind derzeit:

- Altkatholische Kirche (RGBI Nr. 99/1877)
- Armenisch-apostolische Kirche (BGBI. Nr. 5/1973; **vgl. auch Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBI. I Nr. 20/2003**)
- Evangelische Kirche Augsburgischen und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich (BGBI. Nr. 182/1961), bestehend aus den drei evangelischen Kirchen:
 - Evangelische Kirche Augsburgischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBI. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
 - Evangelische Kirche Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBI. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
 - Evangelische Kirche Augsburger und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBI. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)

- Griechisch-orientalische Kirche (orthodoxe Kirche, BGBl. Nr. 229/1967), mit den nachfolgenden Kirchengemeinden:
 - Bulgarisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Iwan Rilski
 - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Dreifaltigkeit
 - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Georg
 - Rumänisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Auferstehung
 - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Nikolaus
 - Serbisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Sava
- Evangelisch-methodistische Kirche in Österreich (EmK, BGBl. Nr. 74/1951 idF BGBl. II Nr. 190/2004)
- Islamische Glaubensgemeinschaft in Österreich (**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**)

Spenden iSd § 4a Z 1 und Z 2 EStG 1988; Rz 565 und Rz 568 werden angepasst (Steuerreformgesetz 2009)

7.10 Spendenbegünstigung (§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988)

565

Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen im Sinne des **§ 4a Z 1 und Z 2 EStG 1988** sind insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen.

Derartige Ausgaben sind nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a Z 1 und Z 2 EStG 1988 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.

Die Feststellung dieser in § 4a Z 1 und Z 2 EStG 1988 umschriebenen Voraussetzungen erfolgt durch einen Bescheid des für das gesamte Bundesgebiet zuständigen Finanzamtes Wien 1/23. Sämtliche Einrichtungen, deren Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis durch Bescheid einer Finanzlandesdirektion sowie des Finanzamtes Wien 1/23 (Aufgaben-Übertragungs-Verordnung ab 1.5.2004) festgestellt wurde, sind in der Spendenliste auf der Homepage des BMF eingetragen.

568

Die für die Spendenbegünstigung in Betracht kommenden Zuwendungsempfänger sind im § 4a Z 1 und Z 2 EStG 1988 erschöpfend aufgezählt, und zwar:

- a) Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen. Sollten sich im Einzelfall Zweifel ergeben, ob es sich um eine besondere Einrichtung im Sinne des § 4a Z 1 lit. a EStG 1988 handelt, ist eine Anfrage an das BM für Bildung, Wissenschaft und Kultur im Wege des BMF zu richten. Gemäß § 3 Abs. 5 Universitäts-Akkreditierungsgesetz BGBl. I Nr. 168/1999 gelten Privatuniversitäten hinsichtlich der Behandlung von Zuwendungen an sie als Universitäten im Sinne des § 4a Z 1 EStG 1988;
- b) durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind. Hierzu zählen insbesondere der durch das wiederverlautbarte Forschungsförderungsgesetz, BGBl. Nr. 434/1982 idGf, errichtete Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung und der durch dasselbe Gesetz errichtete Forschungsförderungsfonds für die gewerbliche Wirtschaft;
- c) die Österreichische Akademie der Wissenschaften;
- d) juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind. Dabei muss es sich grundsätzlich um Publikationen oder Dokumentationen von Forschungs- oder Lehraufgaben handeln, die vom Spendenempfänger selbst durchgeführt wurden bzw. werden; ausgenommen davon ist der Ankauf wissenschaftlicher Publikationen bzw. Dokumentationen oder die Dokumentation, die der Spendenempfänger selbst vornimmt oder vornehmen lässt, wenn dies Voraussetzung für eine konkrete Forschungs- oder Lehraufgabe des Spendenempfängers bildet;
- e) juristische Personen, die im Wesentlichen mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind, wenn an diesen juristischen Personen entweder eine Gebietskörperschaft zumindest mehrheitlich beteiligt ist oder die juristische Person als Körperschaft im Sinne der §§ 34 ff BAO ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgt;

- f) die Österreichische Nationalbibliothek, die Diplomatische Akademie, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung;
- g) Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und das Bundesdenkmalamt. Sollten sich im Einzelfall Zweifel ergeben, ob der Spendenempfänger als Museum angesehen werden kann, ist eine Anfrage an das BMF zu richten, das dann seinerseits Auskunft bei der hiefür zuständigen Stelle einholen wird.
- h) Museen von anderen Rechtsträgern als Körperschaften öffentlichen Rechts (ab 5. Oktober 2002), wenn diese Museen eine den Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbaren öffentlichen Zugang haben und Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von gesamtösterreichischer Bedeutung sind. Sollten sich im Einzelfall am Vorliegen der Voraussetzungen, vor allem jener hinsichtlich der gesamtösterreichischen Bedeutung, Zweifel ergeben, ist auf Aufforderung der Abgabenbehörde das Vorliegen der Voraussetzungen durch eine vom Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur ausgestellte Bescheinigung an den Rechtsträger des Museums oder an den Spender nachzuweisen. Die Bescheinigung hat sich auf das Kalenderjahr des Sonderausgabenabzuges zu beziehen. "Andere Rechtsträger" sind juristische Personen des privaten Rechts (KStR 2001 Rz 7) und natürliche Personen. Die "Spende" an eine (gemeinnützige) Körperschaft durch den Gesellschafter selbst oder einen nahen Angehörigen, die "Spende" an eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) durch einen Gesellschafter oder einen nahen Angehörigen sowie die "Spende" eines Einzelunternehmers (einer Privatperson) oder eines nahen Angehörigen des Einzelunternehmers (der Privatperson) an ein Museum dieses Einzelunternehmers (dieser Privatperson) ist mangels endgültiger wirtschaftlicher Belastung des Zuwendenden (Rz 1330) keine Zuwendung.
- i) Das Bundesdenkmalamt.
- j) Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die die Voraussetzungen der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung erfüllen (VereinsR 2001 Rz 121) und deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist (ab 5. Oktober 2002). Derartige Verbände sind insbesondere:
- Österreichischer Gehörlosen Sportverband,
 - Österreichischer Behindertensportverband,

- Österreichisches Paralympisches Committee,
- Special Olympics Österreich,
- etwaige Landesverbände der oben genannten Verbände (nicht jedoch Bezirksverbände).

Abzugsfähigkeit von Spenden für mildtätige Zwecke, für die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern und zur Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen; Rz 570 wird angepasst (Steuerreformgesetz 2009)

570

Im Rahmen der Sonderausgaben werden ausschließlich Geldzuwendungen (und keine Sachzuwendungen) an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Z 3 und Z 4 EStG 1988 für mildtätige Zwecke, für die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern und zur Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen steuerlich anerkannt. Am Tag der Zahlung muss die Spendenorganisation in der Spendenliste als begünstigt ausgewiesen werden (Rz 571).

Diese Zuwendungen sind nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig als sie insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen. Dementsprechend 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 als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Nachweis über die Abzugsfähigkeit von Spenden im Sinne des § 4a Z 3 EStG 1988; Rz 571 wird angepasst (Steuerreformgesetz 2009)

571

Für die Jahre 2009 und 2010 muss der Steuerpflichtige Spenden im Sinne des § 4a Z 3 EStG 1988 in die Steuererklärung aufnehmen und auf Verlangen der Abgabenbehörde belegmäßig nachweisen. Die Zahlungsbestätigung der Spendenorganisation hat jedenfalls den Namen und die Adresse des Spenders zu enthalten. Ebenso ist eine Sammelbestätigung der Spendenorganisation über die im Kalenderjahr geleisteten Beträge zulässig.

Für die Jahre ab 2011 übermittelt die Spendenorganisation der Abgabenbehörde bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres die Höhe der geleisteten Spenden. Zur Identifikation des Spenders gibt dieser der Spendenorganisation die Sozialversicherungsnummer oder die Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte bekannt (beide Nummern befinden sich auf der e-card).

Spenden, denen eine Gegenleistung gegenübersteht, sind nicht abzugsfähig.

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

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

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

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

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

In der Rz 585 wird die Anhebung des Höchstbetrages für Kirchenbeiträge berücksichtigt (Steuerreformgesetz 2009)

7.12.2.2 Höchstbetrag für Kirchenbeiträge

585

Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften, die ab 1. Jänner 2009 geleistet werden, können bis zu 200 Euro (bis 2008 100 Euro) jährlich als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Eine Erhöhung des Höchstbetrages beim Alleinverdiener oder Alleinerzieher bzw. für Kinder ist nicht vorgesehen.

Sonderausgaben werden bis zu Einkünften in Höhe von 60.000 Euro eingeschliffen; Rz 592 wird angepasst (Steuerreformgesetz 2009)

7.12.3.2 Einkünfteabhängige Reduzierung

592

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte in einem Kalenderjahr mehr als 36.400 Euro, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von **60.000 Euro ein Betrag von 60 Euro** ergibt.

Formel zur Einschleifregelung zur Berücksichtigung von Topfsonderausgaben; Rz 594 wird angepasst (Steuerreformgesetz 2009)

594

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

$$\frac{(\mathbf{60.000 \text{ Euro}} \text{ minus Gesamtbetrag der Einkünfte}) \times \text{Sonderausgabenviertel}}{\mathbf{23.600 \text{ Euro}}}$$

Der Betrag gemäß § 18 Abs. 2 EStG 1988 in Höhe von 60 Euro ist jedenfalls zu berücksichtigen.

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von zB **48.200 Euro** bedeutet dies unter Zugrundelegung des bei Rz 591 ermittelten Viertels der in den "Sonderausgabentopf" fallenden Ausgaben von 1.460 Euro, dass nur 730 Euro als Sonderausgaben abgesetzt werden können:

$$\mathbf{60.000 \text{ minus } 48.200 = 11.800 \times 1.460 = 17.228.000 : 23.600 = 730 \text{ Euro.}}$$

Grenzbetrag der Einkünfte für die Berücksichtigung von Topfsonderausgaben; Rz 595 wird angepasst (Steuerreformgesetz 2009)

595

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte in einem Kalenderjahr **60.000** Euro und mehr, führen Sonderausgaben, die in den so genannten "Sonderausgabentopf" fallen, zu **einer** Minderung des zu versteuernden Einkommens **von höchstens 60 Euro**.

In der Rz 646 wird klargestellt, dass Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 vorliegen können, wenn kein Dienstverhältnis zustande gekommen ist (Salzburger Steuerdialog 2009)

646

Unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 fallen alle Bezüge und Vorteile, wie zB Gehälter, Löhne, Provisionen, Belohnungen, Tantiemen, Sachbezüge, freiwillige Sozialleistungen usw. Dazu zählen auch Einkünfte aus Dienstleistungsschecks (Dienstleistungsscheckgesetz, BGBl. I Nr. 45/2005; siehe Rz 655b). Wie und in welcher Form die entsprechenden Bezüge zu versteuern sind, ist unmaßgeblich.

Die Bezüge können demnach

- steuerfrei bleiben (§ 3 EStG 1988, § 67 EStG 1988, § 68 EStG 1988) oder
- mit festen Sätzen (§ 67 EStG 1988, § 69 EStG 1988) oder
- im Abzugsverfahren mit dem Lohnsteuertarif (§ 66 EStG 1988, § 70 EStG 1988) oder
- im Veranlagungsverfahren (§ 41 EStG 1988) versteuert werden.

Gemäß § 32 Z 1 lit. a und lit. b EStG 1988 zählen auch Zahlungen, die der Arbeitgeber

- auf Grund des Gleichbehandlungsgesetzes wegen der Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes an einen übergangenen Stellenwerber (siehe Rz 656b) oder
- für die Abstandnahme von einem bereits vereinbarten, aber noch nicht begonnenen Dienstverhältnis

zu leisten hat, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988.

Da mangels Vorliegens eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses kein Lohnsteuerabzug vorzunehmen ist, sind diese Zahlungen vom Empfänger in seine Steuererklärung aufzunehmen und im Wege der Veranlagung zu erfassen.

Die Rz 656a und Rz 656b werden neu eingefügt (Salzburger Steuerdialog 2009)

9.1.3.9a Entschädigungen iZm der Stornierung eines Urlaubs

656a

Hat der Arbeitnehmer seinen Urlaub gebucht ohne zuvor den Zeitpunkt des Urlaubsantritts mit dem Arbeitgeber zu vereinbaren, sind allenfalls vom Arbeitgeber geleistete Zahlungen iZm der Stornierung des Urlaubs als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln. Dem Arbeitnehmer stehen keine Werbungskosten zu.

Hat der Arbeitgeber Zahlungen iZm der Stornierung eines bereits vereinbarten Urlaubs zu leisten, weil ein von ihm nicht beeinflussbares Ereignis (zB Großauftrag, Krankheit anderer Mitarbeiter) die Verwehrung des Urlaubs oder den Urlaubsabbruch notwendig macht, sind diese ebenfalls als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln. In diesem Fall liegen beim Arbeitnehmer im nachgewiesenen Ausmaß (zB Stornokosten, durch die Stornierung verursachter Mehraufwand) Werbungskosten vor.

Sind die Zahlungen iZm der Stornierung eines bereits vereinbarten Urlaubs auf Grund eines in der persönlichen Sphäre des Arbeitgebers liegenden Ereignisses

(zB grob fahrlässig verursachter Unfall durch den Arbeitgeber, weshalb der Arbeitnehmer verletzungsbedingt nicht auf Urlaub fahren kann) zu leisten, liegt eine nicht steuerbare Schadenersatzleistung vor.

Eine Behandlung dieser Zahlungen als nicht steuerbare Auslagenersätze gemäß § 26 Z 2 EStG 1988 ist nicht möglich, da es sich ursächlich um Aufwendungen des Arbeitnehmers und nicht des Arbeitgebers handelt.

9.1.3.9b Entschädigungen nach dem Gleichbehandlungsgesetz

656b

Ist der Arbeitgeber bei Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes iZm einem Arbeitsverhältnis (Begründung des Arbeitsverhältnisses, Festsetzung des Entgelts, beruflicher Aufstieg, usw.) gegenüber dem Arbeitnehmer zum Ersatz des Vermögensschadens und zu einer Entschädigung für die erlittene persönliche Beeinträchtigung verpflichtet, stellen diese Zahlungen steuerpflichtige Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Fließen diese Einnahmen im Rahmen eines bestehenden Dienstverhältnisses zu, liegt ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor (Besteuerung nach § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988, Verpflichtung zur Ausstellung eines Lohnzettels). Zahlungen, die der Arbeitgeber an einen übergegangenen Stellenwerber zu leisten hat, sind im Wege der Veranlagung zu erfassen.

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

Die bisherige Rz 688 wird zu Rz 687a und Rz 688 wird betreffend des neu geschaffenen § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 geändert, Rz 579a, Rz 610a und Rz 1177 werden angepasst (Budgetbegleitgesetz 2009)

579a

Im Falle der Rückerstattung von Beiträgen für den Nachkauf von Versicherungszeiten **bis zum 17. Juni 2009** an den Versicherten liegt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vor; eine Abänderung des Veranlagungsbescheides, in dem die Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt worden sind, ist innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist möglich. (Siehe auch Rz 610a **und Rz 688**).

610a

Keine Nachversteuerung im Sinne des § 18 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 erfolgt, wenn als Sonderausgaben abgesetzte Beiträge für den Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung rückerstattet werden. (Siehe Rz 579a **und Rz 688**).

9.4.8 Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen

687a

Erstattete Pflichtbeiträge stellen als rückgängig gemachte Werbungskosten steuerpflichtige Einkünfte dar. Sofern diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren, sind die erstatteten (rückgezahlten) Beiträge auf Grund des auszustellenden Lohnzettels im Rahmen der Veranlagung zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen (siehe Rz 1177). Werden zB von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern Pflichtbeiträge zurückgezahlt, weil der Nebenerwerbslandwirt auf Grund seiner nichtselbständigen Bezüge die Höchstbeitragsgrundlage überschritten hat, stellen die von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern rückgezahlten Pflichtbeiträge Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 dar. Sofern die rückgezahlten Beiträge

ausschließlich auf Grund von selbständig ausgeübten Tätigkeiten zu entrichten waren, sind sie als Betriebseinnahmen bei den jeweiligen Einkünften zu erfassen.

Wird das Service-Entgelt für die e-card, das einen Pflichtbeitrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 darstellt, zurückgezahlt, ist aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und Kostenminimierung von der Lohnversteuerung, der Ausstellung von Lohnzetteln zur steuerlichen Erfassung und der Erfassung im Rahmen der (Arbeitnehmer)Veranlagung abzusehen.

9.4.9 Rückzahlungen von Pensionsbeiträgen

688

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 liegen beim Empfänger auch dann vor, wenn die Sonderausgaben nicht von diesem selbst geltend gemacht wurden (Rz 575 f).

21.6 Rückgezahlte Pflichtbeiträge (§ 69 Abs. 5 EStG 1988)

1177

Bei Auszahlung von Pflichtbeiträgen gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 hat die auszahlende Stelle im Hinblick auf die Erfassung derartiger Bezüge im Veranlagungsverfahren einen Lohnzettel auszustellen und an das FA der Betriebsstätte zu übermitteln (siehe Rz 687a). Ein Lohnzettel ist auch für die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen auf Grund einer selbständigen Tätigkeit auszustellen, wenn die Rückzahlung (auch nur teilweise) auf Grund des Vorliegens von nichtselbständigen Einkünften erfolgt (zB Rückzahlung von Pflichtbeiträgen durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bei Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit - siehe Rz 687a). Auch in diesem Fall sind im Lohnzettel ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen.

Für rückgezahlte Pflichtbeiträge von Ärzten gilt Folgendes:

- Rückzahlung von Pflichtbeiträgen an Ärzte, die auf Grund der ärztlichen Tätigkeit ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen: In diesen Fällen ist über die rückgezahlten Pflichtbeiträge ein Lohnzettel auszustellen. Dabei kommt aber der

zweite Satz des § 69 Abs. 5 EStG 1988, wonach ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug im Sinne des § 69 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen ist, nicht zur Anwendung, weil die einbehaltenen Pflichtbeiträge auch nicht auf Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 entfallen.

- Rückzahlung von Pflichtbeiträgen an Ärzte, die auf Grund der ärztlichen Tätigkeit sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch aus selbständiger Arbeit erzielen: Auch in diesen Fällen ist ein Lohnzettel auszustellen. Ebenfalls nicht zur Anwendung kommt die Bestimmung des zweiten Satzes im § 69 Abs. 5 EStG 1988, wonach ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen ist.
- Rückzahlung von Pflichtbeiträgen an Ärzte, die auf Grund der ärztlichen Tätigkeit ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen: In diesen Fällen ist kein Lohnzettel auszustellen, die Rückzahlungen sind wie bisher als Betriebseinnahme zu erfassen.

§ 69 Abs. 5 EStG 1988 ist nur auf die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen anzuwenden. Voraussetzung für die Ausstellung eines Lohnzettels ist ein Zahlungsvorgang. Werden Pflichtbeiträge nicht rückgezahlt, sondern mit zukünftigen Beitragszahlungen gegenverrechnet, ist kein Lohnzettel auszustellen. In diesen Fällen stellen allerdings nur die um die Gutschriften verminderten Beitragsvorschreibungen Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar.

Betreffend die Ausstellung und Übermittlung von Lohnzetteln (§ 84 EStG 1988) gelten die Ausführungen in Rz 1171 und 1172 sinngemäß. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug von rückgezahlten Pflichtbeiträgen durch die auszahlende Stelle erfolgt aber nicht.

In Rz 706c erfolgt eine Klarstellung

706c

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 wieder steuerfrei ausgezahlt werden.

Beispiel:

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 ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) nicht steuerbar. Der Kilometergeldersatz für die Fahrten zur Bankfiliale für März und April (und zwar vom 01. bis 04. April und vom 26. bis Ende April) ist steuerpflichtig (Folgemonat), für Mai ist der Kilometergeldersatz wieder nicht steuerbar (neuer Beurteilungszeitraum), für Juni wieder steuerpflichtig (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) zu (Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum).

In der Rz 709 erfolgt eine Klarstellung, dass Fahrtkostenersätze ab 1. Jänner 2009 nur im Ausmaß der lohngestaltenden Vorschriften steuerfrei sind

10.5.1.2.2 Ausnahmeregelung für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit

709

Abweichend von § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 können für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung aus angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen bis 31. Dezember 2008 gemäß § 124b Z 140 EStG 1988 steuerfrei ausgezahlt oder das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt werden.

Für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2008 sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 derartige Fahrtkostenvergütungen nur im Ausmaß der in einer

lohngestaltenden Vorschrift vorgesehenen Höhe steuerfrei (begrenzt mit den Sätzen des § 26 Z 4 lit. a EStG 1988).

Wird vom Arbeitgeber für diese Fahrten ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 berücksichtigt, stellen Fahrtkostenersätze bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Beispiel 1:

Ein in St. Pölten wohnhafter Monteur fährt unmittelbar von der Wohnung mit seinem eigenen Pkw auf eine Baustelle nach Ybbs. Der Monteur hat beim Arbeitgeber mit Betriebsstätte in Melk eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen auf Berücksichtigung des kleinen Pendlerpauschales (Wegstrecke zwischen 20km und 40km) abgegeben. Der Arbeitgeber zahlt für die Strecke Melk – Ybbs das amtliche Kilometergeld.

Auch wenn der Monteur diese Baustelle über mehrere Wochen aufsucht ist das ausgezahlte Kilometergeld steuerfrei. Das Pendlerpauschale kann bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen ebenfalls berücksichtigt werden.

Beispiel 2:

Ein in St. Pölten wohnhafter Monteur fährt mehrere Monate unmittelbar von der Wohnung mit seinem eigenen Pkw auf eine Baustelle nach Ybbs. Der Monteur hat beim Arbeitgeber mit Betriebsstätte in Melk eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen auf Berücksichtigung des kleinen Pendlerpauschales (Wegstrecke St. Pölten – Ybbs; PP zwischen 40km und 60km) abgegeben. Der Arbeitgeber zahlt für die Strecke Melk – Ybbs im März 2008 einen pauschalen Fahrtkostenersatz in Höhe von 200,- Euro.

Dieser Fahrtkostenersatz ist bis zur Höhe des Pendlerpauschales (90 Euro monatlich) steuerpflichtig.

Beispiel 3:

Ein in St. Pölten wohnhafter Monteur fährt mehrere Monate unmittelbar von der Wohnung mit seinem eigenen Pkw auf eine Baustelle nach Ybbs. Eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen auf Berücksichtigung eines Pendlerpauschales wurde nicht abgegeben. Der Arbeitgeber mit Betriebsstätte in Melk zahlt für die Strecke St. Pölten – Ybbs im März 2008 einen pauschalen Fahrtkostenersatz in Höhe von 500,- Euro.

Der pauschale Fahrtkostenersatz, der das amtliche Kilometergeld nicht übersteigt, ist steuerfrei.

Siehe auch Beispiel Rz 10709.

Rz 709b wird an Rz 738 angepasst

709b

Die Begriffe Baustellen- und Montagetätigkeit umfassen die Errichtung und Reparatur von Bauwerken und Anlagen sowie alle damit verbundenen Nebentätigkeiten wie Planung, Überwachung der Bauausführung sowie die Einschulung bzw. die Übergabe fertig gestellter Anlagen. **Die Installierung und Entwicklung von EDV-Softwareprodukten sowie das Tätigwerden am ständigen Betriebsgelände des Arbeitgebers (zB Bauhof) fallen nicht unter diesen Tatbestand.**

Die Rz 767 und Rz 768 werden betreffend der Neuregelung der Einkommensteuersätze geändert (Steuerreformgesetz 2009)

11 STEUERSÄTZE UND STEUERABSETZBETRÄGE (§ 33 EStG 1988)

11.1 Steuersätze (§ 33 Abs. 1 EStG 1988)

767

Die Einkommensteuer beträgt jährlich

Bei einem Einkommen von	Einkommensteuer	Steuersatz
11.000 Euro und darunter	0 Euro	0%
25.000 Euro	5.110 Euro	20,44%
60.000 Euro	20.235 Euro	33,73%

Das **60.000** Euro übersteigende Einkommen wird mit 50% besteuert.

Bei einem Einkommen von mehr als **11.000** Euro ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

Einkommen	Einkommensteuer in Euro
über 11.000 Euro bis 25.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 11.000) \times 5.110$ 14.000
über 25.000 Euro bis 60.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 25.000) \times 15.125$ + 5.110 35.000
über 60.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 60.000) \times 0,5 + 20.235$

11.2 Berücksichtigung der Absetzbeträge (§ 33 Abs. 2 EStG 1988)

768

Von dem sich nach Anwendung der Steuersätze gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 ergebenden Betrag sind in folgender Reihenfolge abzuziehen:

- der Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag,
- der Unterhaltsabsetzbetrag,
- der Verkehrsabsetzbetrag,
- der Arbeitnehmerabsetzbetrag,
- der Pensionistenabsetzbetrag (soweit Verkehrsabsetzbetrag und Arbeitnehmerabsetzbetrag nicht zustehen).

Der Arbeitnehmer- und der Verkehrsabsetzbetrag (bzw. der Pensionistenabsetzbetrag) stehen insoweit nicht zu, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt.

Beispiel:

*Bei lohnsteuerpflichtigen Einkünften (unabhängig davon ob es sich um Aktiv- oder Pensionseinkünfte handelt) in Höhe von jährlich **11.800** Euro stehen der Arbeitnehmer- und der Verkehrsabsetzbetrag nicht in Höhe von zusammen 345 Euro, sondern nur in Höhe von **292** Euro (= Steuer von **11.800** Euro) zu.*

Die Rz 771a, Rz 790, Rz 791a, Rz 792b werden betreffend der Neuregelung des Kinderabsetzbetrages geändert (Steuerreformgesetz 2009)

771a

Der Kinderzuschlag zum Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag steht dann zu, wenn ein Anspruch auf den österreichischen Kinderabsetzbetrag gemäß **§ 33 Abs. 3 EStG 1988** für mehr als sechs Monate besteht. Es ist für den Kinderzuschlag ausreichend, wenn ein Anspruch auf österreichische Familienbeihilfe dem Grunde nach besteht (zB bei Überlagerung des Familienbeihilfenanspruches auf Grund einer zwischenstaatlichen Regelung).

11.7 Kinderabsetzbetrag (§ 33 Abs. 3 EStG 1988)

11.7.1 Allgemeines

790

Gemäß § 33 Abs. **3** EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des FLAG 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag von monatlich **58,40** Euro für jedes Kind zu.

791a

Sind die Voraussetzungen für eine Ausgleichszahlung im Sinne des § 4 FLAG dem Grunde nach erfüllt, steht der Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. **3** EStG 1988 zu, und zwar auch dann, wenn die inländische Familienbeihilfe geringer als die gleichartige ausländische Beihilfe ist.

11.7.3 Rückforderung von zu Unrecht in Anspruch genommenen Kinderabsetzbeträgen

11.7.3.1 Allgemeines

792b

Auf Grund § 33 Abs. 3 EStG 1988 ist in jenen Fällen, in denen Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen wurden, § 26 FLAG anzuwenden. Zu Unrecht bezogene Kinderabsetzbeträge sind daher unter den selben Voraussetzungen rückzufordern, unter denen zu Unrecht bezogene Familienbeihilfe rückzufordern ist. Eine Kompensation von Kinderabsetzbeträgen mit zukünftig zustehender Familienbeihilfe darf nicht vorgenommen werden.

Die Rz 774, Rz 1055, Rz 1063, Rz 1064, Rz 1066, Rz 1067, Rz 1068, Rz 1108a, Rz 1120 und Rz 1121 werden infolge Erhöhung der Freigrenze des § 67 Abs. 1 EStG 1988 angepasst (Steuerreformgesetz 2009)

11.4.2 Grenzbetragsermittlung für den Alleinverdienerabsetzbetrag

774

Maßgebend für die Ermittlung des Grenzbetrages ist der Gesamtbetrag aller Einkünfte. Die bis zur Veranlagung 2006 im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltenen Nachversteuerungsbeträge gemäß § 11a EStG 1998 sind auszuscheiden (siehe EStR 2000 Rz 3860i). Bei der Ermittlung des Grenzbetrages bleiben auch steuerfreie Einkünfte (zB sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 bis zur Freigrenze von **2.100 Euro**, Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988) außer Ansatz. Gemäß § 3 EStG 1988 steuerfreie Einkünfte bleiben ebenfalls grundsätzlich außer Ansatz. Lediglich

- die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 (Wochengeld und vergleichbare Bezüge),
- die nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 (begünstigte Auslandstätigkeiten, Fachkräfte der Entwicklungshilfe)
- sowie die auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen

steuerfreien Einkünfte sind bei der Ermittlung des Grenzbetrages zu berücksichtigen.

Einkünfte, die dem Grunde nach steuerpflichtig sind und im Einzelfall nur auf Grund von Tarifvorschriften zu keiner Einkommensteuer führen, sind keine "steuerfreien Einkünfte" im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 und sind daher für die Berechnung des Grenzbetrages heranzuziehen. Dies gilt auch für Abfertigungen, für die bei Anwendung der Vergleichsrechnung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 im Einzelfall keine Steuer anfällt, sowie für Pensionsabfindungen, für die auf Grund der Tarifvorschriften ab 1. Jänner 2005 gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 keine Steuer einzubehalten ist.

Im Fall der Option auf die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 7) sind für die Grenzbetragsermittlung auch jene Einkünfte zu berücksichtigen, die - wären sie in Österreich steuerbar - in die Grenzbetragsermittlung einzubeziehen wären.

Einkünfte des (Ehe)Partners aus Kapitalvermögen (zB Zinsen, Aktiendividenden) sind zu berücksichtigen, auch wenn sie endbesteuert sind.

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

19.2 Sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988

19.2.1 Voraussetzungen

1055

Im Rahmen des Jahressechstels sind sonstige Bezüge nach Abs. 1 auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nach Abzug

- der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (siehe Rz 1119 ff),
- des Freibetrages von 620 Euro und

- unter Berücksichtigung der Freigrenze von **2.100 Euro**

zu besteuern. Für die Anwendung der Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ist es notwendig, dass die Auszahlung des Bezuges neben laufenden Bezügen erfolgt. Das Wort "neben" in der Wortfolge "neben dem laufenden Arbeitslohn" in § 67 Abs. 1 EStG 1988 ist nicht zeitlich, sondern kausal zu verstehen. Sonstige Bezüge verlieren die durch § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 geschaffene Begünstigung nicht dadurch, dass sie im selben Kalenderjahr zB infolge Krankheit, Präsenzdienst oder Karenzurlaub nicht gleichzeitig mit laufendem Arbeitslohn ausgezahlt werden (VwGH 2.7.1985, 84/14/0150).

Siehe auch Beispiel Rz 11055.

19.2.3 Berücksichtigung des Freibetrages und der Freigrenze bei der laufenden Lohnverrechnung (§ 67 Abs. 1 EStG 1988)

1063

Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von **2.100 Euro** sind nur innerhalb des Jahressechstels (§ 67 Abs. 2 EStG 1988) bei den sonstigen Bezügen gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988, nicht hingegen bei denjenigen nach § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 (Ausnahme § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 - siehe Rz 1108 und Rz 1108a) und § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu berücksichtigen. Bei einem Jahressechstel von höchstens **2.100 Euro** sind die innerhalb des Jahressechstels liegenden sonstigen Bezüge steuerfrei. Ist das Jahressechstel höher als **2.100 Euro**, kommt nach Abzug der auf die sonstigen Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und des Freibetrages von 620 Euro der feste Steuersatz (6%) zur Anwendung.

1064

Ist das Jahressechstel zum Zeitpunkt der ersten Sonderzahlung unter der Freigrenze von **2.100 Euro**, bleiben die sonstigen Bezüge (vorerst) steuerfrei. Steigen die laufenden Bezüge innerhalb eines Jahres an und übersteigt deshalb das Jahressechstel zum Zeitpunkt der Auszahlung eines weiteren sonstigen Bezuges die Freigrenze von **2.100 Euro**, so werden zu diesem Zeitpunkt auch die früheren sonstigen Bezüge steuerpflichtig. Daher ist vom Arbeitgeber die Besteuerung nachzuholen. Sinkt das Jahressechstel bei einem späteren sonstigen Bezug unter **2.100 Euro**, dann kann die von den früheren sonstigen Bezügen mit

dem festen Steuersatz einbehaltene Lohnsteuer vom Arbeitgeber gutgeschrieben werden. **In beiden Fällen handelt es sich um keine Aufrollung im Sinne des § 77 Abs. 4 EStG 1988.**

1066

Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von **2.100 Euro** sind bereits bei Auszahlung des ersten im Laufe eines Kalenderjahres gewährten sonstigen Bezuges im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden (vgl. VwGH 10.02.1982, 2269/80).

1067

Legt der Arbeitnehmer beim Arbeitgeberwechsel während eines Kalenderjahres den Lohnzettel von seinem beendeten Dienstverhältnis dem neuen Arbeitgeber vor, sind vom "Folgearbeitgeber" für die Anwendung des Freibetrages und der Freigrenze auch die sonstigen Bezüge des bisherigen Arbeitgebers zu berücksichtigen. Soweit Teilbeträge des Freibetrages bereits ausgeschöpft sind, darf der "Folgearbeitgeber" nur mehr den restlichen Freibetrag berücksichtigen. Wenn das Jahressechstel durch den Arbeitgeberwechsel über die Freigrenze von **2.100 Euro** steigt, sind die zuvor steuerfrei belassenen sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 nach zu belasten. Sinkt das Jahressechstel unter die Freigrenze von **2.100 Euro**, dann ist die Steuer auf die zuvor versteuerten sonstigen Bezüge gutzuschreiben.

19.2.4 Beispiele zur Funktionsweise des Jahressechstels, des Freibetrages und der Freigrenze

19.2.4.1 Durchgehendes Arbeitsverhältnis

1068

Beispiel 1:

Monatsbezug 500 Euro, Sonderzahlung (Urlaubszuschuss) 500 Euro

Das Jahressechstel beträgt 1.000 Euro, die Sonderzahlung ist, weil sie unter dem Jahressechstel und unter dem Freibetrag des § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro liegt, zur Gänze steuerfrei.

Laufender Bezug

500,00 Euro

- *Sozialversicherung* **75,35** Euro (zB Angestellter, D1, Satz **15,07%**)

Bemessungsgrundlage Lohnsteuer **424,65** Euro
 - *Lohnsteuer laut Tarif* **0,00** Euro

Nettobezug **424,65** Euro

Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlung:

Sonderzahlung **500,00** Euro
 - *Sozialversicherung* **70,35** Euro (zB Angestellter, D1, Satz **14,07%**)
 - *Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988* **0,00** Euro (unter Freigrenze und Freibetrag)

Nettobezug **429,65** Euro

Beispiel 2:

Monatsbezug 800 Euro, Sonderzahlungen (UZ und WR je 800 Euro) = 1.600 Euro

1.600 Euro sind zur Gänze steuerfrei (die Sonderzahlungen überschreiten nicht das begünstigte Jahressechstel, sie sind zwar höher als der Freibetrag des § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro, sie übersteigen aber nicht die Freigrenze von 2.100 Euro).

Laufender Bezug **800,00** Euro
 - *Sozialversicherung* **120,56** Euro (zB Angestellter, D1, Satz **15,07%**)

Bemessungsgrundlage Lohnsteuer **679,44** Euro
 - *Lohnsteuer laut Tarif* **0,00** Euro

Nettobezug **679,44** Euro

Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlungen:

Sonderzahlungen (je 800 Euro) **1.600,00** Euro
 - *Sozialversicherung* **225,12** Euro (zB Angestellter, D1, Satz pro Sonderzahlung **14,07%**)

- Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 1
EStG 1988 0,00 Euro (unter Freigrenze)

Nettobezug 1.374,88 Euro

Beispiel 3:

Monatsbezug 750 Euro, **Umsatzprämie (März)** 1.600 Euro

Das Jahressechstel beträgt 1.500 Euro. Zuerst ist der das Jahressechstel übersteigende Teil der Sonderzahlung in Höhe von 100 Euro aus der Besteuerung mit dem festen Satz auszuscheiden und zum Tarif zu versteuern.

Da das Jahressechstel unter **2.100 Euro** liegt, fällt auf die innerhalb des Jahressechstels liegenden sonstigen Bezüge in Höhe von 1.500 Euro keine Steuer an.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage laufender Bezug einschließlich Sechstelüberhang:

Laufender Bezug	750,00 Euro
- Sozialversicherung	113,03 Euro (zB Angestellter, D1, Satz 15,07%)
+ Sechstelüberschreitung	100,00 Euro
- Sozialversicherung hievon	17,07 Euro (100,00 Euro x 17,07%)

Bemessungsgrundlage 719,90 Euro

Berechnung des Nettobetrages laufender Bezug:

Laufender Bezug	750,00 Euro
- Sozialversicherung	113,03 Euro (zB Angestellter, D1, Satz 15,07%)
- Lohnsteuer laut Tarif von 636,97 Euro	0,00 Euro

Nettobezug 636,97 Euro

Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlung:

Sonderzahlung	1.600,00 Euro
- Sozialversicherung	273,12 Euro (zB Angestellter, D1, Satz 17,07%)
- Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	0,00 Euro (unter Freigrenze)

Nettobezug **1.326,88** Euro

Beispiel 4:

Monatsbezug 1.100 Euro, Sonderzahlungen (UZ und WR) 2.200 Euro

Das Jahressechstel beträgt 2.200 Euro und ist somit höher als **2.100** Euro; daher kommt die Freigrenze nicht zum Tragen.

Von **den** Sonderzahlungen in Höhe von 2.200 Euro sind die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sowie der Freibetrag von 620 Euro abzuziehen. Die Differenz ist mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern.

Berechnung des Nettobetrages laufender Arbeitslohn:

Laufender Bezug	1.100,00	Euro
- Sozialversicherung	165,77	Euro (zB Angestellter, D1, Satz 15,07%)
- Lohnsteuer laut Tarif von 934,23 Euro	0,00	Euro

Nettobezug **934,23** Euro

Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlungen:

Sonderzahlungen	2.200,00	Euro
- Sozialversicherung	309,54	Euro (zB Angestellter, D1, Satz pro Sonderzahlung 14,07%)
- Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	76,23	Euro (2.200 - 309,54 - 620 = 1.270,46 x 6%)

Nettobezug **1.814,23** Euro

Hinsichtlich der Neuberechnung des festen Steuersatzes im Rahmen der Aufrollung oder Veranlagung siehe Rz 1193.

1108a

Wird eine Ersatzleistung neben laufenden Bezügen bezahlt, erhöht sich das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 um ein Sechstel der in der Ersatzleistung enthaltenen laufenden Bezüge. Desgleichen ist der als laufender Arbeitslohn zu erfassende Teil der Ersatzleistung in die Berechnung der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 einzubeziehen. Werden Ersatzleistungen nicht neben laufenden Bezügen ausgezahlt (zB im Karenzurlaub), ist das Jahressechstel mit einem Sechstel der laufenden Bezüge der Ersatzleistungen zu ermitteln. Soweit Ersatzleistungen sonstige Bezüge betreffen, sind der Freibetrag von 620 Euro bzw. die Freigrenze von **2.100** Euro zu berücksichtigen.

1120

Der Bruttobetrag des sonstigen Bezuges ist allerdings maßgeblich für die Berechnung des Jahressechstels, der Freigrenze von **2.100** Euro, einschließlich Einschleifregelung, des Viertels der laufenden Bezüge bzw. der zusätzlichen Begünstigung für freiwillige Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988. Der Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro ist erst nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge zu berücksichtigen.

1121

Sozialversicherungsbeiträge, die auf steuerfreie laufende Bezüge entfallen (zB Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988), sind vor Anwendung des Lohnsteuertarifes vom laufenden Arbeitslohn abzuziehen. Entfallen sie hingegen auf steuerfreie sonstige Bezüge (zB auf den Freibetrag nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro), sind sie vor Anwendung des Freibetrages gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 und des festen Steuersatzes bei den jeweiligen sonstigen Bezügen abzuziehen. Die auf sonstige Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind diesen auch dann zuzuordnen, wenn die sonstigen Bezüge die Freigrenze von **2.100** Euro gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht übersteigen. Abweichend davon sind Sozialversicherungsbeiträge, die auf Mitarbeiterbeteiligungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 entfallen, von vornherein bei den zum Tarif zu versteuernden Bezügen abzuziehen.

In der Rz 788 wird die Anhebung des Betrages für das zu veranlagende Einkommen berücksichtigt (Steuerreformgesetz 2009)

788

Steht der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag nicht zu, wurde er aber bei der laufenden Lohnverrechnung (auch während eines Teiles des Kalenderjahres) berücksichtigt, ist eine Pflichtveranlagung durchzuführen (§ 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988). Gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 besteht Steuererklärungspflicht, und zwar auch dann, wenn der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag während eines Teiles des Kalenderjahres zu Recht gewährt wurde, die Voraussetzungen aber weggefallen sind und das zu veranlagende Einkommen mehr als **(12.000 Euro)** betragen hat.

In der Rz 793 wird die geänderte Einkommensgrenze des Mehrkindzuschlages (§ 9a FLAG) berücksichtigt

11.8 Mehrkindzuschlag

793

Zusätzlich zur Familienbeihilfe haben Personen für jedes ständig im Bundesgebiet lebende dritte und weitere Kind Anspruch auf einen Mehrkindzuschlag (§ 9 FLAG 1967 idF Budgetbegleitgesetz 1998). Der Mehrkindzuschlag beträgt monatlich 36,40 Euro. Der Anspruch auf den Mehrkindzuschlag ist abhängig vom Anspruch auf Familienbeihilfe und vom Einkommen des Kalenderjahres, das vor dem Kalenderjahr liegt, für das der Antrag auf Gewährung des Mehrkindzuschlages gestellt wird. Der Mehrkindzuschlag steht nur zu, wenn das zu versteuernde Einkommen (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) des anspruchsberechtigten Elternteiles und seines im gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegatten oder Lebensgefährten **55.000 Euro** nicht übersteigt. Das Einkommen des Ehegatten oder Lebensgefährten ist nur dann zu berücksichtigen, wenn dieser im Kalenderjahr, das vor dem Kalenderjahr, für das der Mehrkindzuschlag beantragt wird, mehr als sechs Monate im gemeinsamen Haushalt gelebt hat.

Die Rz 795 und Rz 797 werden betreffend der Erhöhung des Unterhaltsabsetzbetrages geändert (Steuerreformgesetz 2009)

11.9 Unterhaltsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988)

11.9.1 Voraussetzungen

795

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet, das nicht seinem Haushalt angehört und für das weder ihm noch seinem (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, ein Unterhaltsabsetzbetrag von **29,90** Euro monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltsgehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Unterhaltsabsetzbetrag von **43,80** Euro und für jedes weitere Kind ein solcher von **58,40** Euro monatlich zu. Der Unterhaltsabsetzbetrag steht erstmalig für den Kalendermonat zu, für den Unterhalt zu leisten ist und auch tatsächlich geleistet wird. Die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages erfolgt im Veranlagungsverfahren. Für Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, steht kein Unterhaltsabsetzbetrag zu (§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988).

Leben zwei Personen in einer Lebensgemeinschaft und ist das gemeinschaftliche Zusammenleben auf Dauer angelegt (Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft im Sinne des § 33 Abs. 4 EStG 1988), steht für das im gemeinsamen Haushalt lebende Kind kein Unterhaltsabsetzbetrag zu. Indizien für eine Lebensgemeinschaft sind zB die polizeiliche Meldung an ein und demselben Wohnort sowie das Vorliegen einer Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft. Es kann aber auch wie in einer Ehe das eine oder andere Merkmal fehlen (vgl. VwGH 16.12.2003, 2000/15/0101). Vertritt die Abgabenbehörde infolge einer bei der Meldebehörde aufscheinenden gemeinsamen Adresse den Standpunkt, dass eine gemeinsame Haushaltsführung vorliegt, dann hat derjenige, der die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages begehrt, seine gegenteilige Meinung im Verwaltungsverfahren entsprechend zu konkretisieren und unter Beweis zu stellen (VwGH 16.12.2003, 2000/15/0101).

Ob beide Elternteile die Obsorge über das Kind gemeinsam ausüben oder nur einem Elternteil das Sorgerecht eingeräumt ist, hat auf die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages grundsätzlich keinen Einfluss. Auch im Fall einer gemeinsamen Obsorge haben die Elternteile eine Vereinbarung zu treffen, bei welchem Elternteil sich das Kind hauptsächlich aufzuhalten soll (§ 177 Abs. 2 ABGB). Aus dieser Vereinbarung über den überwiegenden Kindesaufenthalt leitet sich die Haushaltsgehörigkeit ab. Es kann daher dem Grunde nach nur jener Elternteil den Unterhaltsabsetzbetrag geltend machen, bei dem sich das Kind im Sinne der getroffenen Vereinbarung nicht überwiegend aufhält. Dem anderen Elternteil, bei dem das Kind somit haushaltsgehörig ist, steht der Kinderabsetzbetrag zu.

11.9.2 Unterhaltsverpflichtung

797

Der volle Unterhaltsabsetzbetrag steht für ein Kalenderjahr dann zu, wenn für dieses Kalenderjahr der volle Unterhalt tatsächlich geleistet wurde. Der Zahlungsnachweis hat in allen Fällen durch Vorlage schriftlicher Unterlagen (Einzahlungsbeleg, Empfangsbestätigung) zu erfolgen. Wird das Ausmaß des vorgesehenen Unterhalts durch die tatsächlichen Zahlungen nicht erreicht, so ist der Absetzbetrag nur für Monate zu gewähren, für die rechnerisch die volle Unterhaltszahlung ermittelt werden kann. Bei Zahlung des halben Unterhalts für ein Kalenderjahr steht daher der Unterhaltsabsetzbetrag für sechs Monate zu. Eine Aliquotierung des monatlichen Absetzbetrages (die Gewährung eines Teilbetrages von **29,20** Euro bzw. **43,80** Euro oder **58,40** Euro) hat nicht zu erfolgen.

Siehe auch Beispiel Rz 10797.

In Rz 809 wird ergänzt, dass bei der Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages sowohl in- als auch ausländische Pensionsbezüge zu berücksichtigen sind (vgl. UFS 07.01.2009, RV/0470-G/08)

11.11 Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 EStG 1988)

809

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

Für die Einschleifung sind alle Pensionsbezüge maßgeblich, die im Welteinkommen enthalten sind, unabhängig davon, ob ein Teil der Pensionsbezüge als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der österreichischen Steuer freigestellt ist.

Von den Pensionsbezügen sind

- Werbungskosten gemäß § 62 EStG 1988 im Zusammenhang mit dem Pensionsbezug (Pflichtbeiträge),
- Sonderausgaben, insoweit diese Gegenstand eines Freibetragsbescheides sein können,
- außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988,
- Freibeträge gemäß § 35 EStG 1988 und § 105 EStG 1988

zur Ermittlung des Pensionseinkommens vorrangig von den (laufenden) Pensionsbezügen abzuziehen.

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

Siehe auch Beispiel Rz 10809.

Die Rz 811 wird betreffend der Streichung der Gutschrift im Wege des § 40 EStG 1988 sowie der Neuregelung der Kinderabsetzbeträge geändert (Budgetbegleitgesetz 2009, Steuerreformgesetz 2009)

11.12 Negativsteuer (§ 33 Abs. 8 EStG 1988)

811

Ist die nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 errechnete Einkommensteuer negativ, so sind

- der Alleinverdienerabsetzbetrag (inklusive Kinderzuschlag) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) oder der Alleinerzieherabsetzbetrag (inklusive Kinderzuschlag) sowie
- bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 (ausgenommen Betriebsratsumlagen) sowie der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988, höchstens aber 110 Euro jährlich,

gutzuschreiben. Die Gutschrift ist mit der negativen Einkommensteuer begrenzt und hat im Wege der Veranlagung zu erfolgen.

Der Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 bleibt bei Berechnung der Steuer außer Ansatz.

Betreffend Pendlerzuschlag siehe Rz 812a.

Einkünfte, die auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfrei sind, werden für die Berechnung der Negativsteuer wie steuerpflichtige Einkünfte behandelt.

Siehe auch Beispiele Rz 10811.

Die Rz 812 wird betreffend der Streichung der Gutschrift im Wege des § 40 EStG 1988 geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

812

Neben der Gutschrift des Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrages bei Alleinverdienern mit mindestens einem Kind oder bei Alleinerziehern kann es zu einer weiteren Gutschrift in Höhe von 110 Euro, höchstens 10% der Arbeitnehmeranteile zur "Sozialversicherung" (§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 - ausgenommen Betriebsratsumlagen - sowie § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988), kommen. Die sich ergebende Gutschrift ist im Rahmen einer Veranlagung zu berücksichtigen.

Pflichtbeiträge geringfügig Beschäftigter, die (bei Übersteigen der Geringfügigkeitsgrenze aus mehreren Beschäftigungsverhältnissen nach Vorschreibung durch die Gebietskrankenkasse) direkt vom Arbeitnehmer nach Jahresende an die Gebietskrankenkasse geleistet werden, stehen nicht im Lohnzettel, den der Arbeitgeber an das FA übermittelt. Zur Berücksichtigung dieser Beiträge sind sie im Jahr der Zahlung (§ 19 EStG 1988) im Formular L 1 einzutragen, so dass im Veranlagungsverfahren auch eine Berücksichtigung bei Berechnung der Negativsteuer erfolgen kann.

Bei ausschließlichen Pensionseinkünften steht der Arbeitnehmer- oder Grenzgängerabsetzbetrag nicht zu; daher kann sich auch keine diesbezügliche Negativsteuer ergeben. Der Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 ist nicht im Wege einer negativen Steuer gutzuschreiben. Somit kann der Unterhaltsabsetzbetrag nur die nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 errechnete Steuer mindern (VwGH 27.7.1999, 99/14/0124, 0125).

Die Rz 823 und Rz 869 werden betreffend des verwertbaren Vermögens ergänzt

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.

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).**

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.

In der Rz 842 wird klargestellt, dass bei fehlendem Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag die pauschalen Freibeträge aufgrund einer Behinderung des Ehepartners im Rahmen der Unterhaltspflicht nur unter Anwendung des Selbstbehalts absetzbar sind

842

Sind beide (Ehe-)Partner gemäß § 35 EStG 1988 behindert, hat ein Alleinverdiener Anspruch auf beide Pauschbeträge des § 35 Abs. 3 EStG 1988. Gegebenenfalls kann er auch die besonderen Pauschbeträge nach § 2 der Verordnung des **Bundesministers für Finanzen** über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zweifach beanspruchen. Werden von einem Steuerpflichtigen, dem der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht, im Rahmen seiner Unterhaltspflicht (**siehe Rz 870**) Kosten der Behinderung seines (Ehe-)Partners übernommen, so ist ein Abzug nur unter Berücksichtigung des Selbstbehalts möglich. Werden in diesem Fall vom behinderten (Ehe-)Partner die Pauschbeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 **und/oder die Pauschbeträge nach § 2 und § 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF**, beansprucht, so sind die Aufwendungen zuvor auch um den Selbstbehalt zu kürzen.

In der Rz 849 wird klargestellt, dass auch für ein Leasingfahrzeug der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen zusteht

849

Liegen die Grundvoraussetzungen für die Berücksichtigung des Freibetrags für ein Kraftfahrzeug vor (Rz 847), verfügt der Körperbehinderte aber über kein eigenes Kraftfahrzeug, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen (§ 3 Abs. 2 der Verordnung des **Bundesministers für Finanzen** über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF).

Steht das Kraftfahrzeug, mit dem der Gehbehinderte von einem Familienangehörigen befördert wird, im Eigentum des gehbehinderten Steuerpflichtigen, dann kommt der pauschale Freibetrag von 153 Euro gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung des **Bundesministers für Finanzen** über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zum Ansatz.

Verwendet eine körperbehinderte Person ein Leasingfahrzeug als Leasingnehmer, kann sie als wirtschaftliche Eigentümerin angesehen werden und steht daher der Freibetrag für dieses Fahrzeug bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen zu.

Steht das Kraftfahrzeug im Eigentum eines Familienangehörigen, kommt weder der Freibetrag des § 3 Abs. 1 der Verordnung des **Bundesministers für Finanzen** über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zur Anwendung, noch liegen Taxifahrten im Sinne des § 3 Abs. 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, vor. Soweit allerdings Fahrten im Zusammenhang mit Maßnahmen der Heilbehandlung stehen (zB Arztbesuch, Spitalsaufenthalt), liegen bei Verwendung eines familieneigenen Kraftfahrzeuges in Höhe des amtlichen Kilometergeldes (ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen) Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 der Verordnung des **Bundesministers für Finanzen** über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, vor.

Als gehbehindert im Sinne des § 3 der Verordnung des **Bundesministers für Finanzen** über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, sind auch Blinde und Schwerstsehbehinderte anzusehen, wenn sie eine Blindenzulage oder ein Pflegegeld ab Stufe 3 beziehen. Der Abzug von Taxikosten setzt voraus, dass entsprechende Aufwendungen nachgewiesen werden.

In der Rz 870 wird die Erhöhung des steuerlichen Existenzminimums ab dem Kalenderjahr 2009 berücksichtigt und klargestellt, welche Leistungen in die Berechnung einzubeziehen sind

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:

A zahlt Krankheitskosten in Höhe von 7.000 Euro für B:

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

<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).

**Die Rz 884a bis Rz 884k betreffend
Kinderbetreuungskosten werden neu eingefügt
(Steuerreformgesetz 2009)**

12.7.6. Kinderbetreuungskosten (§ 34 Abs. 9 EStG 1988)

884a

Aufwendungen für Kinderbetreuung sind bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem das Kind das zehnte Lebensjahr vollendet, als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Für behinderte Kinder mit Bezug von erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 sind Kinderbetreuungskosten bis zum Ende des Kalenderjahres in dem das Kind das sechzehnte Lebensjahr vollendet, zu berücksichtigen (siehe Rz 884e).

884b

Absetzbar sind Kinderbetreuungskosten, die von folgenden Personen geleistet werden:

- **Person, der der Kinderabsetzbetrag für dieses Kind für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zusteht, bzw. dessen (Ehe-)Partnerin (Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988);**

- von der unterhaltsverpflichteten Person (zB geschiedener Elternteil), wenn ihr der Unterhaltsabsetzbetrag für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zusteht (Kind iSd § 106 Abs. 2 EStG 1988).

884c

Abzugsfähig sind die Kinderbetreuungskosten für ein Kind iSd § 106 Abs. 1 oder 2 EStG 1988, das zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr (bei behindertem Kind mit Bezug erhöhter Familienbeihilfe - das sechzehnte Lebensjahr) noch nicht vollendet hat und das sich ständig im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhält.

884d

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

Die Kosten müssen unmittelbar an eine Kinderbetreuungseinrichtung oder eine pädagogisch qualifizierte Betreuungsperson gezahlt worden sein. Eine nur rechnerische Abspaltung von Kinderbetreuungskosten aus an den mit der Obsorge betrauten Elternteil geleisteten laufenden Unterhaltsleistungen ist nicht möglich.

Abzugsfähig sind nur die unmittelbaren Kosten für die Kinderbetreuung selbst. Kosten für Verpflegung, das Bastelgeld oder das Schulgeld (zB für Privatschulen) sind steuerlich nicht absetzbar. Ebenso nicht abzugsfähig sind Kosten für die Vermittlung von Betreuungspersonen und die Fahrtkosten zur Kinderbetreuung. Kurse, bei denen die Vermittlung von Wissen und Kenntnissen oder die sportliche Betätigung im Vordergrund steht (zB Computerkurs, Musikunterricht, Nachhilfeunterricht, Fußballtraining usw.) sind steuerlich nicht abzugsfähig.

Bis zum Besuch der Pflichtschule ist immer von Kinderbetreuung auszugehen. Danach sind die Aufwendungen für den Schulbesuch und für die Betreuung

außerhalb der Schulzeit zu trennen. Die Kosten für die Betreuung während der schulfreien Zeit (zB Nachmittagsbetreuung oder Ferienbetreuung) sind abzugsfähig. Die Betreuungskosten in einer Ferienschule oder in einem Ferienlager sind absetzbar, sofern die Betreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person erfolgt. Kosten für Verpflegung und Unterkunft, Sportveranstaltungen, Fahrtkosten zum und vom Ferienlager oder Nachhilfeunterricht sind nicht abzugsfähig.

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

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

Beispiel:

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

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

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

Beispiel:

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

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

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

884e

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

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

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

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

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

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

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

Beispiel 3:

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

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

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

- der Pauschbetrag gemäß § 5 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen,
- das Entgelt für die Unterrichtserteilung gemäß § 5 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sowie

- Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 innerhalb der Höchstgrenze von 2.300 Euro für behinderte Kinder bis zur Vollendung des 16. Lebensjahres, soweit sie im Zusammenhang mit einer pflegebedingten Betreuung stehen sowie
- die tatsächlichen Betreuungskosten gemäß § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988, soweit sie anstelle des Pauschbetrages geltend gemacht werden, um die erhaltenen pflegebedingten Geldleistungen zu kürzen.

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

Beispiel 4:

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

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

Beispiel 5:

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

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

Beispiel 6:

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

Der Pauschbetrag in Höhe von 3.144 Euro (262 x 12 Monate) sowie das Schulgeld in Höhe von 2.000 Euro sind um das Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro zu kürzen, somit verbleiben 344 Euro an außergewöhnlicher Belastung. Zusätzlich können die nicht pflegebedingten Kinderbetreuungskosten in Höhe von maximal 2.300 Euro als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen geltend gemacht werden.

Beispiel 7:

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

Die tatsächlichen Kosten in Höhe von 7.500 Euro (5.500 Euro + 2.000 Euro) sind um das Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro zu kürzen. Die außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988 beträgt 2.700 Euro.

12.7.6.2 Nachweis der Aufwendungen

884f

Zum Nachweis der Kinderbetreuungskosten hat die Kinderbetreuungseinrichtung oder die pädagogisch qualifizierte Betreuungsperson eine Rechnung bzw. einen Zahlungsbeleg auszustellen, der folgende Angaben enthält:

- Name und Sozialversicherungsnummer bzw. Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte des Kindes,
- Rechnungsempfänger (Name und Adresse),
- Ausstellungsdatum,
- Fortlaufende Rechnungsnummer,
- Zeitraum der Kinderbetreuung,
- Bei öffentlichen Kinderbetreuungseinrichtungen Name und Anschrift; bei privaten Einrichtungen zusätzlich Hinweis auf die Bewilligung zur Führung der Einrichtung,
- bei pädagogisch qualifizierten Personen Name, Adresse, Sozialversicherungsnummer bzw. Kennnummer der Europäischen

Krankenversicherungskarte und Vorliegen der konkreten Qualifikation durch Beilage einer Kopie des entsprechenden Zeugnisses (zB Kursbestätigung),

- **Rechnungsbetrag für reine Kinderbetreuung (gegebenenfalls mit Umsatzsteuer, wenn kein Kleinunternehmer).**

Wie alle anderen Belege sind auch diese Nachweise sieben Jahre aufzubewahren und im Falle der Aufforderung dem Finanzamt vorzulegen.

Allfällige steuerfreie Beihilfen und Ersätze, die für die Kinderbetreuung empfangen worden sind, sind bekannt zu geben und kürzen den steuerlich zu berücksichtigenden Aufwand. Liegen höhere Aufwendungen vor, kürzen die steuerfreien Beihilfen und Ersätze nicht die Höchstgrenze von 2.300 Euro. Der Aufwand wird jedoch nicht durch das Kinderbetreuungsgeld, die Familienbeihilfe, den Kinderabsetzbetrag oder den Kinderfreibetrag gekürzt. Betreffend steuerfreien Zuschuss des Arbeitgebers siehe Rz 77c ff.

12.7.7 Kinderbetreuungseinrichtungen und pädagogisch qualifizierte Personen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b und § 34 Abs. 9 EStG 1988

884g

Die Kinderbetreuung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b und § 34 Abs. 9 EStG 1988 hat

- **in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung,**
- **in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder**
- **durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige,**

zu erfolgen.

12.7.7.1 Kinderbetreuungseinrichtungen

884h

Kinderbetreuungseinrichtungen sind insbesondere:

- **Kinderkrippen (Kleinkindkrippen, Krabbelstuben)**
- **Kindergärten (allgemeine Kindergärten, Integrations-, Sonder- und Übungskindergärten)**
- **Betriebskindergärten**
- **Horte (allgemeine Horte, Integrations-, Sonder- und Übungshorte)**
- **altersgemischte Kinderbetreuungseinrichtungen (zB Tagesheimstätten, Kindergruppen, Kinderhäuser)**
- **elternverwaltete Kindergruppen**
- **Spielgruppen**
- **Kinderbetreuung an Universitäten**

Unter öffentlichen Einrichtungen sind solche zu verstehen, die von Bund, Ländern, Gemeinden oder Gemeindeverbänden betrieben werden. Private Institutionen sind insbesondere solche, die von Vereinen, gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften, kirchennahen Organisationen, Stiftungen, Familienorganisationen, Betrieben oder natürlichen Personen betrieben werden.

Weiters sind schulische Tagesbetreuungsformen wie beispielsweise offene Schulen (Vormittag Unterricht, Nachmittag Betreuung – fakultativ), schulische Nachmittagsbetreuung, Halbinternate (Unterricht und Betreuung muss klar getrennt werden, ohne Übernachtung), zu berücksichtigen, auch wenn sie einer gesetzlichen Bewilligung nicht bedürfen.

12.7.7.2 Pädagogisch qualifizierte Personen

884i

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

16. Lebensjahr bis zum vollendeten 21. Lebensjahr ist der Nachweis einer Ausbildung und Weiterbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung oder Elternbildung im Mindestausmaß von 16 Stunden notwendig.

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

Die Anforderungen sind jedenfalls in folgenden Fällen erfüllt:

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

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

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

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

in einem EU- oder EWR-Raum abgeschlossen, so wird diese als Nachweis anerkannt.

Die in Punkt 4 und 5 angeführten Seminare und Schulungen zur Kinderbetreuung und Kindererziehung oder Elternbildung umfassen jedenfalls Themen zu (früh)kindlicher Erziehung und Ernährung und können ausschließlich bei Organisationen absolviert werden, die auf der Homepage des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend (www.bmwfj.gv.at) veröffentlicht sind.

Auch Au-Pair-Kräfte (Punkt 5) haben ein Seminar oder eine Schulung im Ausmaß von 8 oder 16 Stunden innerhalb der ersten beiden Monate des Au-Pair-Einsatzes in Österreich zu absolvieren. Die Erfahrung durch einen früheren Au-Pair-Aufenthalt reicht als Nachweis nicht aus.

Erfolgt eine Kinderbetreuung im Jahr 2009, ohne dass die betreuende Person über die für die Abzugsfähigkeit erforderliche Ausbildung verfügt, bestehen keine Bedenken, wenn die Ausbildung spätestens bis 31. Dezember 2009 nachgeholt wird.

12.7.7.3 Betreuung durch eine haushaltzugehörige angehörige Person

884j

Erfolgt die Kinderbetreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person, die Angehörige im Sinne des § 25 BAO ist und die zum selben Haushalt wie das Kind gehört, darf ein an diese Person ausbezahlter Zuschuss gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988 nicht steuerfrei behandelt werden bzw. sind gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 die Kinderbetreuungskosten nicht steuerlich abzugsfähig.

12.7.8 Entlohnung der Betreuungsperson mittels Dienstleistungsschecks

884k

Die Entlohnung der Betreuungsperson mittels Dienstleistungsschecks ist bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen (siehe Rz 655b) möglich. Die Bezahlung mittels Dienstleistungsschecks geht von einer nichtselbständigen Tätigkeit aus.

Allfällige von dritter Seite (zB vom Arbeitgeber eines Elternteils) direkt an die Betreuungsperson für dieses Kind gezahlte Zuschüsse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988 steuerfrei sein können, sind von dieser als Arbeitslohn von dritter Seite zu erklären.

In der Rz 890 wird das Beispiel abgeändert

12.8.8 Begräbniskosten

890

Gemäß § 549 ABGB gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Ist kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so haften hiefür die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten. Finden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, kommt die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht. Insoweit fehlt es an der Zwangsläufigkeit.

Wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals, sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040). Soweit sie nicht gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden (zB Überabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie eine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH 4.2.1963, 0359/62).

Beispiel:

<i>Nachlassaktiva</i>	<i>110.000 Euro</i>
<i>Nachlasspassiva (inklusive 4.000 Euro Begräbniskosten)</i>	<i>150.000 Euro</i>
<i>Reinnachlass</i>	<i>- 40.000 Euro</i>

Die Begräbniskosten von 4.000 Euro finden in den Nachlassaktiven von 110.000 Euro Deckung, daher kommt eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht.

Der Höhe nach ist die Absetzbarkeit mit den Kosten eines würdigen Begräbnisses sowie einfachen Grabmals begrenzt, wobei diese noch um das Nachlassvermögen (inkl. Versicherungsleistungen) zu kürzen sind.

Beispiel:

Die tatsächlichen Kosten für ein Begräbnis belaufen sich auf 6.000 Euro. Die Kosten für ein würdiges Begräbnis betragen 4.000 Euro. An Nachlassvermögen sind 2.000 Euro vorhanden.

<i>Kosten würdiges Begräbnis</i>	<i>4.000 Euro</i>
<i>Nachlassvermögen</i>	<i>2.000 Euro</i>
<i>außergewöhnliche Belastung</i>	<i>2.000 Euro</i>

Bundeseinheitlich belaufen sich diese Kosten ab der Veranlagung für 2007 erfahrungsgemäß auf höchstens je 4.000 Euro. Entstehen höhere Kosten, so ist auch die Zwangsläufigkeit nachzuweisen. Sie liegt zB bei besonderen Überführungskosten oder Kosten auf Grund besonderer Vorschriften über die Gestaltung des Grabdenkmals vor.

Blumen und Kränze sind Teil der Begräbniskosten; nicht absetzbar sind hingegen Kosten der Trauerkleidung, Kosten für die Bewirtung von Trauergästen und Kosten der Grabpflege.

Die Rz 857, Rz 897 und Rz 901 werden hinsichtlich der Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten ergänzt (Steuerreformgesetz 2009)

12.5.3.2 Behinderte Kinder mit erhöhter Familienbeihilfe

857

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind durch Gewährung eines Freibetrages gemäß § 5 der Verordnung des **Bundesministers für Finanzen** über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten in Höhe von 262 Euro monatlich, vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen, zu berücksichtigen (vgl. VwGH 26.09.2000, 99/13/0190). Bei Unterbringung

des behinderten Kindes in einem Vollinternat vermindert sich der Freibetrag von 262 Euro pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel (§ 5 Abs. 2 der Verordnung des **Bundesministers für Finanzen** über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996 idgF). Der monatliche (allenfalls auf Grund der Internatsunterbringung reduzierte) Freibetrag von 262 Euro gemäß § 5 der Verordnung des **Bundesministers für Finanzen** über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996 idgF, ist für jene Kalendermonate zu kürzen, für die Pflegegeld bezogen wird. Für jene Monate im Kalenderjahr, für die kein Pflegegeld bezogen wird, steht der Freibetrag ungekürzt zu.

Zur Absetzbarkeit von Aufwendungen für die Kinderbetreuung gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 siehe Rz 884e.

Hausgehilfin bei Ehegatten oder eheähnlicher Gemeinschaft

897

Ab der Veranlagung 2009 können gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 Aufwendungen für die Kinderbetreuung bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden (siehe Rz 884 ff). Für Aufwendungen, die den Höchstbetrag von 2.300 Euro übersteigen, ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, dass in diesen Fällen lediglich eine "gewöhnliche" Belastung vorliegt, da diese Aufwendungen Ausfluss aus der im Gesetz allgemein verankerten Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes sind (VwGH 13.12.1995, 93/13/0272), weiterhin anzuwenden.

Die Beschäftigung einer Hausgehilfin (Kindermädchen und Ähnliches) im Haushalt von Ehegatten kann nur zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn kein Ehegatte in der Lage ist, die notwendige (VwGH 02.08.1995, 94/13/0207) Betreuung der Kinder sowie die Führung des Haushaltes zu übernehmen (VwGH 19.09.1989, 89/14/0023).

Dies kann dann der Fall sein, wenn

- beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen (VwGH 10.9.1987, 87/13/0086; VwGH 2.8.1995, 94/13/0207) oder

- der nicht berufstätige Ehegatte seinen Aufgaben, den Haushalt zu führen bzw. die Kinder zu betreuen, ohne Gefährdung seiner Gesundheit nicht nachkommen kann (VwGH 8.7.1958, 2319/57; VwGH 19.2.1962, 0983/57).

Bei einem höheren Familieneinkommen ist die Beschäftigung einer Hausgehilfin nicht außergewöhnlich (VwGH 11.5.1993, 90/14/0019). Eine große Kinderzahl reicht allein für die Annahme einer Zwangsläufigkeit nicht aus (VwGH 19.12.1962, 1574/60).

Diese Grundsätze gelten bei Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft sinngemäß. Siehe auch die Stichworte "Internatskosten", Rz 900, und "Kindergarten", Rz 901.

Siehe auch Beispiel Rz 10897.

12.8.17 Kindergarten

901

Ab der Veranlagung 2009 können gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 Aufwendungen für die Kinderbetreuung bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden (siehe Rz 884 ff). Darüber hinaus erwachsene Kosten für die Beaufsichtigung eines Kindes in einem Kindergarten bzw. durch eine Tagesmutter sind in der Regel nicht außergewöhnlich (VwGH 13.12.1995, 93/13/0272). Sie können dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung (siehe "Hausgehilfin bei Ehegatten", Rz 897; "Hausgehilfin bei allein stehenden Personen", Rz 898) gegeben sind.

Die Rz 909 wird angepasst (Budgetbegleitgesetz 2009)

13 VERANLAGUNG VON LOHNSTEUERPFlichtIGEN EINKÜNFten (§ 41 EStG 1988)

909

Bei Vorliegen von lohnsteuerpflichtigen Einkünften ist in den folgenden Fällen ein Pflichtveranlagungstatbestand für das jeweilige Kalenderjahr gegeben:

- andere Einkünfte von mehr als 730 Euro,

- gleichzeitiger Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden,
- Zufluss von Bezügen gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7 oder 8 EStG 1988 (Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, Rz 1171 f, Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz 1992, Rz 1173 ff, Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, Rz 1177, Zahlungen aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds, Rz 1177a, Bezüge aus Dienstleistungsscheck, Rz 655b und Rz 1177b, Bezüge gemäß § 33f Abs. 1 BUAG, Rz 1177c),
- wenn Aufwendungen laut berücksichtigtem Freibetragsbescheid nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,
- wenn die Voraussetzungen für den berücksichtigten Alleinverdienerabsetzbetrag oder Alleinerzieherabsetzbetrag nicht vorliegen,
- wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein zu hohes Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) oder zu Unrecht ein Pendlerpauschale berücksichtigt worden ist,
- **wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein Zuschuss zur Kinderbetreuung (§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988) zu Unrecht oder in unrichtiger Höhe steuerfrei ausgezahlt worden ist.**

Gemäß § 206 lit. c BAO unterbleibt die Festsetzung der Einkommensteuer bei Veranlagungen gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 bis 6 EStG 1988, wenn die Einkommensteuerschuld abzüglich anrechenbarer Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer eine Nachforderung von nicht mehr als 10 Euro ergibt.

Siehe auch Beispiel Rz 10909.

Die Rz 910a wird neu eingefügt (Salzburger Steuerdialog 2009)

910a

Eine Urlaubsersatzleistung, bei der sozialversicherungsrechtlich (§ 11 Abs. 2 ASVG) die Pflichtversicherung für den Zeitraum weiter besteht, der verstrichen wäre, hätte der Dienstnehmer den Urlaub im Anschluss an das Dienstverhältnis konsumiert, führt zu keinem Pflichtveranlagungstatbestand, wenn die Urlaubsersatzleistung gemeinsam mit dem Bezug des Endemonats abgerechnet wird.

Wird die Urlaubsersatzleistung später, dh. in einem neuen Kalendermonat, ausbezahlt, und kommt es dadurch im tatsächlichen Auszahlungsmonat zu einer Überschneidung mit anderen Bezügen, liegt ein Pflichtveranlagungstatbestand vor.

Erfolgt die Abrechnung der Urlaubsersatzleistung nicht im Monat der Beendigung des Dienstverhältnisses, ist darüber ein gesonderter Lohnzettel auszustellen.

Bei Rz 913 wird im letzten Satz die Z 7 eingefügt

913

Steuerfreie Einkünfte nach § 67 Abs. 1 und § 68 EStG 1988 sowie Bezüge, die mit den festen Steuersätzen nach §§ 67 oder 69 Abs. 1 EStG 1988 versteuert wurden, bleiben bei der Veranlagung außer Ansatz. Die Steuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988) ist aber neu zu berechnen. Hinsichtlich Einschleifregelung für die sonstigen Bezüge nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 siehe Rz 1193. Bei Bezügen nach § 69 Abs. 2, 3, 5 und 7 EStG 1988 ist ein Siebentel der ausgezahlten Beträge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Die Rz 992b wird betreffend Befähigungsnachweise gemäß Gewerbeordnung 1994 ergänzt (Salzburger Steuerdialog 2008)

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 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 992c wird aufgrund der Novellierung des FHStG geändert

992c

Vortragende an einer Fachhochschule haben einen Nachweis über ihre wissenschaftlichen, berufspraktischen und pädagogischdidaktischen Qualifikationen gemäß § 12 Abs. 2 Z 3 FHStG zu erbringen. Personen gemäß § 5a FHStG können somit nur natürliche Personen sein, da nur diese über derartige persönliche Qualifikationen und entsprechende Nachweise verfügen.

Selbst eine ausdrücklich vereinbarte Vertretungsbefugnis stünde dann im Verdacht, ein "Scheingeschäft" zu sein, wenn eine solche Vereinbarung mit den objektiven Anforderungen der Unternehmensorganisation nicht in Einklang zu bringen wäre (VwGH 21.04.2004, 2000/08/0113). **Personen gemäß § 5a Abs. 2 FHStG (nebenberuflich Lehrende) können sich jedoch gemäß § 5a Abs. 3 FHStG durch andere geeignete Personen vertreten lassen.**

Infolge dieses gesetzlichen Vertretungsrechts ist bei derartigen Lehraufträgen von einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 auszugehen.

Die Rz 1060 wird ergänzt (Salzburger Steuerdialog 2009)

1060

Werden laufende Bezüge von mehreren Arbeitgebern hintereinander (Arbeitgeberwechsel) ausbezahlt und legt der Arbeitnehmer dem neuen Arbeitgeber den (die) Lohnzettel der (des) früheren Arbeitgeber(s) vor, ist bei der Sechstelberechnung so vorzugehen, als ob alle Bezüge in einem Kalenderjahr nur von einem einzigen Arbeitgeber ausbezahlt worden wären.

Wird dem nachfolgenden Arbeitgeber kein Lohnzettel vorgelegt, können die Vorbezüge bei der Sechstelberechnung nicht mit berücksichtigt werden. Die Berechnung hat wie bei einer erstmaligen Aufnahme einer nichtselbständigen Tätigkeit zu erfolgen. **Da § 41 Abs. 4 EStG 1988 nur vorsieht, dass die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels entfällt, neu zu berechnen ist, erfolgt keine Korrektur des Jahressechstels im Zuge der (Arbeitnehmer-)Veranlagung. Eine Mehrfachberücksichtigung des Freibetrages von 620 Euro gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 wird hingegen im Zuge der Veranlagung rückgängig gemacht.**

Die Rz 1070 und Rz 1070a werden geändert (Salzburger Steuerdialog 2009)

19.3 Gesetzliche Abfertigung (§ 67 Abs. 3 EStG 1988)

1070

Die Rechtsgrundlagen, die den Anspruch auf eine einmalige Entschädigung (Abfertigung) vermitteln, sind in § 67 Abs. 3 EStG 1988 erschöpfend aufgezählt. Der Anspruch auf steuerliche Begünstigung ist zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft.

Aus steuerlicher Sicht liegen nicht zwei getrennte, sondern ein einheitliches Dienstverhältnis dann vor, wenn

- eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde **und**
- **die Beendigung des früheren Dienstverhältnisses ausschließlich zum Zweck der begünstigten Auszahlung der Abfertigung erfolgte und nicht auch durch**

erhebliche wirtschaftliche Gründe (regelmäßige saisonale Schwankungen fallen nicht darunter) bedingt war (vgl. VwGH 25.05.1988, 87/13/0178).

In diesem Fall kann eine Abfertigung nicht steuerbegünstigt ausgezahlt werden. Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liegt auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung in der Entlohnung eintritt (vgl. VwGH 07.02.1990, 89/13/0033). Wird hingegen das bisherige Dienstverhältnis formal beendet (**Rz 1070a**) und anschließend ein neues, **dem BMSVG unterliegendes** Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25%) begonnen, ist die Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern. Erfolgt jedoch innerhalb von zwölf Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe, dann war von vornherein die Abfertigungszahlung nicht begünstigt zu versteuern, sondern stellt einen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 dar.

Bei Vereinbarung einer Altersteilzeit ist die Besteuerung einer Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 erst bei tatsächlicher Beendigung des Dienstverhältnisses zulässig. Die Bestimmungen betreffend "Änderungskündigung" können nicht herangezogen werden.

Eine Abfertigung, die auf Grund der §§ 11 bis 14 AVRAG zusteht, ist als gesetzliche Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu behandeln.

Siehe auch Beispiele Rz 11070.

1070a

Von einer formalen Beendigung des Dienstverhältnisses im Sinne der Rz 1070 kann nur gesprochen werden, wenn alle nachstehenden Voraussetzungen gegeben sind:

- Kündigung durch den Arbeitgeber bzw. einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses; **sofern dafür wirtschaftliche Gründe vorliegen, steht eine allenfalls abgegebene Wiedereinstellungszusage der Beendigung nicht entgegen.**
- Abrechnung und Auszahlung aller aus der Beendigung resultierenden Ansprüche (Ersatzleistung, Abfertigung; eine "Wahlmöglichkeit", einzelne Ansprüche - wie zB die Abfertigung - auszuzahlen und andere - wie zB den offenen Urlaub - in das neue Dienstverhältnis zu übernehmen, besteht nicht).

- Abmeldung des Arbeitnehmers bei der Sozialversicherung (die Abmeldung ist im Hinblick auf die Nachvollziehbarkeit im Allgemeinen sowie die Befreiung in § 49 Abs. 3 Z 7 ASVG im Besonderen jedenfalls erforderlich).

Die Rz 1084 wird ergänzt (Salzburger Steuerdialog 2009)

19.6 Freiwillige Abfertigung und Abfindung (§ 67 Abs. 6 EStG 1988)

19.6.1 Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988

1084

Unter freiwilliger Abfertigung ist eine Leistung des Arbeitgebers bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu verstehen, auf die weder aus gesetzlichen noch aus kollektivvertraglichen Regelungen ein Anspruch besteht. Schriftlichkeit (zB im Dienstvertrag) ist dabei nicht erforderlich.

Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 erstreckt sich nur auf Bezüge, die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses im ursächlichen Zusammenhang stehen und aus diesem Grund anfallen. Es muss sich demnach um solche sonstigen Bezüge handeln, die für die Auflösung des Dienstverhältnisses typisch sind (VwGH 08.04.1986, 85/14/0162). Werden Bezüge an sich unabhängig von der Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt und der Stichtag der Auszahlung lediglich mit dem Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses vorverlegt, steht die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht zu (zB Jubiläumszuwendungen im öffentlichen Dienst). Belohnungen, Treuegelder und Jubiläumszuwendungen der Beamten anlässlich des Übertritts in den Ruhestand sind daher nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern (VwGH 09.11.1994, 92/13/0279). **Ebenso liegt keine freiwillige Abfertigung vor, wenn dadurch andere arbeitsrechtliche Ansprüche (zB nicht verbrauchter Urlaub, Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistung künftiger Lohnzahlungszeiträume, Vergleichszahlung, usw.) abgegolten werden.**

Erfolgt ein Arbeitgeberwechsel im Rahmen der Bestimmungen des AVRAG und werden die gesetzlichen Abfertigungs- und Urlaubsansprüche vom neuen Arbeitgeber übernommen (und nicht an den Arbeitnehmer ausgezahlt), wird das Dienstverhältnis nicht aufgelöst. Die

Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 für eine ausgezahlte freiwillige Abfertigung kann in diesem Fall nicht angewendet werden.

Siehe auch Beispiel Rz 11084.

Die Rz 1161, Rz 1162, Rz 1163 werden geändert und Rz 1162a wird neu eingefügt (Salzburger Steuerdialog 2009)

20.5.3 Nachweis von Überstunden und steuerliche Behandlung von Überstundenpauschalen

1161

Für die Berücksichtigung von steuerfreien Zuschlägen im Sinne des § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind grundsätzlich keine gesonderten Aufzeichnungen erforderlich, sofern **bereits in früheren Lohnzahlungszeiträumen** Überstunden **in diesem oder einem höheren Ausmaß** erbracht und gezahlt wurden.

Der mit 1.1.2009 betraglich angehobene Freibetrag kann somit - ohne Vorliegen gesonderter Aufzeichnungen - nur dann ausgeschöpft werden, wenn schon bisher Überstunden in einem solchen Ausmaß geleistet wurden, dass die darauf entfallenden Überstundenzuschläge (maximal für 10 Stunden) den Freibetrag in Höhe von 86 Euro übersteigen.

Beispiel:

Eine Arbeitnehmerin mit einem Bruttobezug 3.300 Euro hat schon bisher 8 Überstunden pro Monat geleistet. Der Überstundenteiler laut KV beträgt 1/150, dh. der Überstundengrundlohn 22 Euro und der Überstundenzuschlag 11 Euro.

Der Überstundenzuschlag für 8 Überstunden (88 Euro) überstieg somit schon bisher den ab 1.1.2009 geltenden Freibetrag von 86 Euro; es sind daher keine gesonderten Aufzeichnungen zu führen.

Bei Beginn des Dienstverhältnisses bzw. erstmaliger Ableistung von Überstunden gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind diese jedenfalls über einen Zeitraum von 6 Monaten aufzuzeichnen. Werden vom Arbeitgeber Aufzeichnungen aufgrund des Arbeitszeitgesetzes **oder aufgrund innerbetrieblicher Regelungen geführt**, sind diese auch für steuerliche Zwecke maßgeblich.

1162

Beim Herausschälen von steuerfreien Zuschlägen im Sinne des § 68 Abs. 2 EStG 1988 aus einer Gesamtgehaltsvereinbarung entfällt ebenfalls die Nachweispflicht, sofern weiter wie bisher die Anzahl der steuerbegünstigten Überstunden in diesem Ausmaß herausgerechnet und nur zehn Überstunden von der herausgerechneten Überstundenanzahl mit einem 50-prozentigen Zuschlag steuerbegünstigt behandelt werden.

Die für die Grundlohnermittlung bei Gesamtgehaltsvereinbarungen erforderliche Anzahl der 50-prozentigen Überstunden ist - sofern kein Nachweis bzw. keine zahlenmäßige Vereinbarung vorliegt - glaubhaft zu machen. In diesen Fällen **sind** für die Ermittlung der Zuschläge gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 20 Überstunden als Durchschnittswert für die Ermittlung des Grundlohnes **zu** unterstellen. **Unabhängig von der kollektivvertraglichen Normalarbeitszeit ist in diesen Fällen von der gesetzlichen Normalarbeitszeit von 40 Stunden pro Woche (173 Stunden monatlich zuzüglich 20 Überstunden zuzüglich 10 Stunden für Überstundenzuschläge) auszugehen, wodurch sich ein Teiler von 203 ergibt.**

1162a

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit der Überstundenzuschläge gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 bei Überstundenpauschalen und Gesamtgehaltsvereinbarungen ist, dass im Jahresdurchschnitt auch tatsächlich Überstunden im erforderlichen Ausmaß (Zuschlag maximal 86 Euro) geleistet werden und keine missbräuchliche Verteilung der geleisteten Überstunden erfolgt (zB Überstunden werden regelmäßig stets nur in 6 Monaten geleistet und die Auszahlung aus steuerlichen Gründen gleichmäßig über das ganze Jahr verteilt).

Siehe auch Beispiel Rz 11162a.

1163

Überstundenzuschläge können nur dann nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden, wenn die Ableistung dieser Überstunden durch entsprechende Aufzeichnungen nachgewiesen wird.

Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit bzw. damit zusammenhängende Überstunden können aus Überstundenpauschalen grundsätzlich nicht herausgeschält werden (vgl. VwGH 13.9.1977, 0671/77). Die Steuerfreiheit derartiger Zuschläge setzt eine konkrete Zuordnung zur Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit voraus. Auch bei einer pauschalen Abgeltung ist erforderlich, dass der Betrag den durchschnittlich geleisteten Stunden entspricht (VwGH 3.6.1984, 83/13/0054; VwGH 4.11.1984, 83/13/0002). Das Ableisten derartiger Arbeitszeiten muss in jedem einzelnen Fall ebenso konkret nachgewiesen werden wie das betriebliche Erfordernis für das Ableisten derartiger Arbeitszeiten. Den geforderten Nachweis über Anzahl und zeitliche Lagerung der Überstunden werden in aller Regel nur zeitnah erstellte Aufzeichnungen erbringen können, aus denen hervorgeht, an welchem Tag zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer die Überstunden geleistet hat. Nachträgliche Rekonstruktionen der zeitlichen Lagerung der Überstunden können solche Aufzeichnungen im Allgemeinen nicht ersetzen (VwGH 30.4.2003, 99/13/0222).

Da bereits bestehende Überstundenpauschalen in der Regel nur auf Arbeitszeiten während der Werkstage außerhalb der Nacharbeit abgestellt sind, ist ein Herausschälen bzw. Abspalten in Normalüberstunden und qualifizierte Überstunden durch nachträgliche Aufzeichnungen grundsätzlich nicht zulässig (VwGH 22.1.1997, 93/15/0068). Wird für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeitszuschläge ein eigenes Pauschale bezahlt und werden über die tatsächliche Leistung derartiger Überstunden entsprechende Aufzeichnungen geführt, können die Überstundenzuschläge im Rahmen der Bestimmung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei belassen werden. In Anbetracht der dem § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu Grunde liegenden Intention, nur jene Arbeitnehmer steuerlich zu begünstigen, die gezwungen sind, zu den im Gesetz genannten begünstigten Zeiten Leistungen zu erbringen, muss der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen bestimmte Tätigkeiten auszuüben, nachgewiesen werden. Hätte es doch ansonsten etwa der Arbeitnehmer weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung seines Arbeitslohnes, der bei einer Pauschalabgeltung in der Höhe gegenüber dem Arbeitgeber unverändert bleibt, durch Verlagerung seiner (Überstunden-)Tätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen (VwGH 25.11.1999, 97/15/0206).

Siehe Beispiel Rz 11163.

In der Rz 1177a wird die mit Budgetbegleitgesetz 2009 beschlossene Änderung des Zeitpunktes der Lohnzettelübermittlung im Insolvenz-Entgelt berücksichtigt

21.7 Zahlungen durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds (§ 69 Abs. 6 EStG 1988)

1177a

Bei Auszahlung von Insolvenz-Entgelt durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds **gilt hinsichtlich der Ausstellung bzw. Übermittlung der Lohnzettel Folgendes:**

Für das laufende Kalenderjahr ist von der auszahlenden Stelle bis zum 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres, sofern die Auszahlung ein abgelaufenes Kalenderjahr betrifft, bis zum Ende des Kalendermonats, das dem Quartal der Auszahlung folgt, erstmalig ab Oktober 2009 ein Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen und an das FA der Betriebsstätte bzw. an den zuständigen Krankenversicherungsträger zu übermitteln. Die ausgezahlten Bezüge sind - ausgenommen Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988, steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 EStG 1988 (siehe Rz 1101a) sowie sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6 und 8 lit. e und f EStG 1988 - in das Veranlagungsverfahren einzubeziehen. Dadurch kommt es zur Rückzahlung der vom Fonds in Abzug gebrachten Steuer, wenn für das gesamte steuerpflichtige Einkommen eine geringere Steuer anfällt, bzw. zu Nachzahlungen, wenn sich eine höhere Einkommensteuer ergibt. Bei der Veranlagung werden jene vier Fünftel, die mit dem Steuersatz von 15% versteuert wurden, als laufende steuerpflichtige Bezüge in die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit einbezogen. Die Steuerfreiheit des ausgeschiedenen Fünftels bleibt bei der Veranlagung erhalten. Die Steuer von 15% ist auf dem Lohnzettel als anrechenbare Steuer für laufende Bezüge auszuweisen und bei der Veranlagung anzurechnen. Die Bezüge sind nicht in die Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 einzubeziehen.

Bei quotaler Auszahlung zur Erfüllung von Dienstnehmerforderungen **ist** ein Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte bzw. an den zuständigen Krankenversicherungsträger zu übermitteln. Die Ausstellung des lohnsteuerlichen Teiles des Lohnzettels hat zu unterbleiben, wenn die Bezüge 100 Euro nicht übersteigen.

In diesem Lohnzettel ist die bei der Ermittlung des Auszahlungsbetrages gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 berechnete Lohnsteuer, soweit sie nicht auf Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f EStG 1988 entfällt, als anrechenbare Lohnsteuer auszuweisen. Hinsichtlich der Berechnung der Lohnsteuer siehe Rz 1107.

Beispiel für den Ausweis der anrechenbaren Lohnsteuer im Falle der Ausstellung eines Lohnzettels:

<i>Gesamte Quotenzahlung</i>	1.000 €
<i>Laufender Bezug (davon 1/5 steuerfrei)</i>	500 €
<i>Sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f EStG 1988</i>	500 €
<i>Steuer auf den laufenden Bezug (15% von 400 Euro)</i>	60 €
<i>Steuer auf den sonstigen Bezug</i>	30 €

Lohnzettel:

<i>Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer</i>	90 €
<i>Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988</i>	30 €
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	60 €

Die Rz 1177d wird samt Überschrift betreffend des neu geschaffenen § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 eingefügt (Budgetbegleitgesetz 2009)

21.10 Rückzahlungen von Pensionsbeiträgen

1177d

Werden Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 ausgezahlt, ist bis zum 31. Jänner des Folgejahres ein Lohnzettel zu übermitteln.

Um sicherzustellen, dass rückgezahlte Beiträge für den freiwilligen Nachkauf von Versicherungszeiten und für die freiwillige Weiterversicherung in der Pensionsversicherung im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung erfasst werden können, ist die Verpflichtung zur Lohnzettelübermittlung vorgesehen.

Die Rz 1182a wird ergänzt (Salzburger Steuerdialog 2009)

1182a

Nettobesteuerung:

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 wurde die Bruttobesteuerung um eine Nettobesteuerung ergänzt (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 8006b). Die Nettobesteuerung kann ab dem Lohnzahlungszeitraum Juni 2007 angewendet werden. Bei der Nettobesteuerung werden die mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten bei der Lohnsteuerberechnung berücksichtigt. Die pauschale Lohnsteuer beträgt in diesem Fall 35% des gekürzten Betrages.

Der Nettobesteuerung unterliegen auch Bezüge gemäß § 3 EStG 1988 (einschließlich § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988), Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 sowie Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988. Ebenso wenig sind bei der Nettobesteuerung die Bestimmungen des § 67 EStG 1988 über die Besteuerung von sonstigen Bezügen anwendbar.

Die Nettobesteuerung setzt voraus, dass

- der Arbeitnehmer (Schriftsteller, Künstler, Architekt, Sportler, Artist, Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen) in der EU oder dem EWR ansässig ist und
- die unmittelbar mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) zusammenhängenden Ausgaben (Betriebsausgaben, Werbungskosten) dem Arbeitgeber vor dem Zufließen der Bezüge schriftlich mitgeteilt hat.

Liegen diese Voraussetzungen vor, kann der Arbeitgeber die mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten abziehen.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen kann der Arbeitgeber das Pendlerpauschale berücksichtigen. Der Verkehrsabsetzbetrag kann hingegen nur im Zuge einer Veranlagung berücksichtigt werden.

Den Arbeitgeber trifft keine Verpflichtung zur Anwendung der Nettobesteuerung; nimmt der Arbeitgeber den Steuerabzug vom Bruttobetrag (in Höhe von 20%) vor, können die Abzüge im Wege der Veranlagung berücksichtigt werden (§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Die EStR 2000 Rz 8006b, EStR 2000 Rz 8006c und EStR 2000 Rz 8006d gelten entsprechend. Aus Anlass der Leistungserbringung anfallende vom Arbeitgeber einzubehaltende Sozialversicherungsbeiträge stellen mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängende Werbungskosten dar, die berücksichtigt werden können.

Hinsichtlich der übrigen „mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten“ siehe EStR 2000 Rz 8006c.

Die Rz 1186 wird geändert (Salzburger Steuerdialog 2009)

24 LOHNZAHLUNGSZEITRAUM (§ 77 EStG 1988)

1186

Lohnzahlungszeitraum gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 ist bei Arbeitnehmern, die im Kalendermonat durchgehend beschäftigt werden, der Kalendermonat. Bei Auszahlung von Bezügen gemäß § 67 Abs. 8 EStG 1988 ist der Kalendermonat auch dann als Lohnzahlungszeitraum heranzuziehen, wenn keine durchgehende Beschäftigung vorliegt. Bei **Beginn oder Beendigung einer Beschäftigung** während eines Kalendermonats ist Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag. Abweichungen von diesem Grundsatz sind nur im Rahmen der Anordnungen des § 77 Abs. 2 EStG 1988 zulässig.

Dem Beginn oder der Beendigung ist der Eintritt in oder Austritt aus dem österreichischen Besteuerungsrecht gleichzusetzen. Daher ist auch bei Rumpflohnzahlungszeiträumen, die durch den Eintritt oder den Wegfall des Besteuerungsrechts entstehen, die Lohnsteuer tageweise zu berechnen (vgl. auch Rz 69 bei einer begünstigten Auslandstätigkeit).

Die Rz 1193 wird angepasst (Steuerreformgesetz 2009 bzw. Budgetbegleitgesetz 2009)

1193

Bei der Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988 wird die Steuer für die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 (innerhalb des Jahressechstels) neu berechnet, **wenn das Jahressechstel den Betrag von 2.100 Euro übersteigt**. Die

Jahressechstelermittlung wird dabei aber nicht geändert. Übersteigen diese sonstigen (Brutto-)Bezüge die Freigrenze von **2.100** Euro, so beträgt die Steuer, **nach Abzug der darauf entfallenden Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung (Bemessungsgrundlage)**, 6% des 620 Euro übersteigenden Betrages, **jedoch höchstens 30% der 2.000 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage**.

Die Aufrollung kann nur bei Arbeitnehmern durchgeführt werden, die im Kalenderjahr ständig von diesem Arbeitgeber Arbeitslohn (§ 25 EStG 1988) erhalten haben und ist in dem Monat, in dem der letzte sonstige Bezug für das Kalenderjahr ausbezahlt wurde, vorzunehmen.

Beispiel 1:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

<i>Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (Sechstel = 2.200 Euro)</i>	2.200,00
<i>abzüglich Sozialversicherung – je Sonderzahlung 14,07%</i>	309,54
<i>Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung</i>	1.890,46
<i>abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988</i>	620,00
<i>Bemessungsgrundlage fester Steuersatz</i>	1.270,46
<i>Lohnsteuer fester Satz (6%)</i>	76,23

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

Da, nach Abzug der SV-Beiträge, die Bemessungsgrundlage den Betrag von 2.000 Euro nicht übersteigt, wird die gesamte, durch den Arbeitgeber im Zuge der Auszahlung einbehaltene Steuer für die sonstigen Bezüge in Höhe von 76,23 Euro, im Wege der Aufrollung oder Veranlagung, rückgezahlt.

Beispiel 2:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

<i>Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (Sechstel = 2.600 Euro)</i>	2.600,00
<i>abzüglich Sozialversicherung – je Sonderzahlung 16,07%</i>	417,82
<i>Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung</i>	2.182,18

<i>abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG</i>	
<i>1988</i>	<i>620,00</i>
<i>Bemessungsgrundlage fester Steuersatz</i>	<i>1.562,18</i>
<i>Lohnsteuer fester Satz (6%)</i>	<i>93,73</i>

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

In diesem Fall kommt die Einschleifregelung zur Anwendung:

2.600 Euro abzüglich SV Beiträge in Höhe von	
417,82 Euro ergibt Bemessungsgrundlage =	
2.182,18 Euro, abzüglich 2.000 Euro = 182,18 Euro	
x 30%	54,65
Differenz	39,08

Die im Zuge der Abrechnung durch den Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer beträgt 93,73 Euro, sodass die Differenz in Höhe von 39,08 Euro auf die einbehaltene feste Steuer im Wege der Aufrollung rückgezahlt werden kann.

Beispiel 3:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

<i>Sonstige Bezüge innerhalb des</i>	
<i>Jahressechstels</i>	<i>2.900,00</i>
<i>abzüglich Sozialversicherung –</i>	
<i>je Sonderzahlung 17,07%</i>	<i>495,03</i>
<i>Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung</i>	<i>2.404,97</i>
<i>abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988</i>	<i>620,00</i>
<i>Bemessungsgrundlage fester Steuersatz</i>	<i>1.784,97</i>
<i>Lohnsteuer fester Satz (6%)</i>	<i>107,10</i>

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

Sonstige Bezüge 2.900 Euro abzüglich SV-Beiträge 495,03 Euro ergibt Bemessungsgrundlage = 2.404,97 Euro abzüglich 2.000 Euro = 404,97 Euro x 30% = 121,49 Euro.

In diesem Fall bleibt die mit 107,10 Euro ermittelte feste Steuer aufrecht, weil die Einschleifregelung eine höhere Steuerbelastung (121,49 Euro) ergeben würde.

Die Rz 1194 wird auf Grund der Zuständigkeitsregelungen des § 240 BAO richtig gestellt

25 EINBEHALTENE LOHNSTEUER (§ 78 EStG 1988)

1194

Ob der Arbeitgeber die Lohnsteuer vorschriftsmäßig einbehalten hat, kann nur nach der Sachlage im Zeitpunkt des Abzuges beurteilt werden (VwGH 21.12.1956, 0359/55). Der Arbeitgeber kann, wenn er zuviel Lohnsteuer einbehalten hat, den Fehler im Laufe des Kalenderjahres bzw. bis zum 15. Februar des Folgejahres berichtigen (vgl. VwGH 26.02.1963, 1325/60). Danach kann eine Berichtigung der Lohnsteuer zu Gunsten des Arbeitnehmers **grundsätzlich** nur im Wege der Veranlagung **bzw. nach Maßgabe des § 240 Abs. 3 BAO** erfolgen.

Erkennt der Arbeitgeber, dass er durch die fehlerhafte Berechnung zuwenig Lohnsteuer einbehalten und abgeführt hat, muss er den Fehler berichtigen und den Differenzbetrag abführen. Die Berichtigung kann im laufenden Kalenderjahr bzw. bis zum 15. Februar des Folgejahres im Rahmen einer Aufrollung erfolgen. Wird die fehlerhafte Berechnung erst nach dem 15. Februar des Folgejahres festgestellt oder kann eine Aufrollung nicht erfolgen, weil der Arbeitnehmer bereits aus dem Unternehmen ausgeschieden ist, hat der Arbeitgeber dies dem Finanzamt zum Zwecke einer bescheidmäßigen Festsetzung (§ 202 BAO) mitzuteilen. Die Berichtigung des Lohnzettels darf diesfalls erst erfolgen, wenn dem Arbeitgeber die zuwenig einbehaltene Lohnsteuer vorgeschrieben und diese vom Arbeitnehmer im Regresswege bezahlt wurde.

Der Arbeitgeber ist keine Hilfsstelle des Finanzamtes, der vorgenommene Steuerabzug ist nicht als Steuerbescheid anzusehen (vgl. VwGH 15.02.1977, 0187/77, 0188/77). Auch von Bezügen aus einer gesetzlichen Sozialversicherung ist Lohnsteuer einzubehalten. Nachzahlungen in einem Ausgleichsverfahren sind wie Nachzahlungen in einem Konkursverfahren gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 in Verbindung mit § 69 Abs. 6 EStG 1988 zu behandeln (siehe Rz 1107, Rz 1177a, und Rz 1198).

Siehe auch Beispiel Rz 11194.

In Rz 1201 wird eine Klarstellung betreffend Lohnsteuerfälligkeit aufgenommen

26 ABFUHR DER LOHNSTEUER (§ 79 EStG 1988)

1201

Nach § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die er in einem Kalendermonat einbehalten hat, an das FA der Betriebsstätte abzuführen. Dies gilt auch in Fällen der Einbehaltung gemäß Rz 927. Die Aufrechnung von erstatteten Beträgen mit einbehaltenen Lohnsteuersummen hat demnach bei der Abfuhr der Lohnsteuer an das Betriebsstättenfinanzamt zu erfolgen, in dessen Bereich die Berechnung des Arbeitslohnes und der Lohnsteuer vorgenommen wird (vgl. VwGH 14.06.1968, 1719/66). Die Abfuhr hat spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats zu erfolgen. Bei regelmäßig wiederkehrenden Bezügen, die bis zum 15. des Folgemonates zur Auszahlung gelangen, gilt die einbehaltene Lohnsteuer als für den vorangegangenen Monat einbehalten. **Sind Bezüge regelmäßig am ersten Tag eines Monats im Vorhinein fällig und hat die Auszahlung wegen eines Samstags, Sonn- oder Feiertages bereits am letzten Werktag des Vormonats zu erfolgen, bestehen keine Bedenken, wenn die einbehaltene Lohnsteuer als für den Monat einbehalten gilt, für den die Bezüge zu gewähren sind.** Verletzungen der Abfuhrpflicht (Nichteinhalten der Abfuhrtermine) sind im Sinne des Finanzstrafgesetzes zu würdigen.

Siehe auch Beispiel Rz 11201.

Die Rz 1221a wird der aktuellen Gesetzeslage (§ 84 EStG 1988) angepasst

1221a

Bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Laufe eines Kalenderjahres ist bis zum Ende des Folgemonats ein Lohnzettel an das Finanzamt der Betriebsstätte oder an den sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) zu übermitteln. **Bei Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Arbeitgebers (siehe Rz 1233a), ist bis zum Ende des zweitfolgenden Kalendermonats ein Lohnzettel an das Finanzamt der Betriebsstätte oder an den sachlich und örtlich zuständigen**

Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) zu übermitteln. Zu den in Betracht kommenden Krankenversicherungsträgern und zur Übermittlung siehe Rz 1220.

Beispiel:

Ein Dienstverhältnis endet am 1. März (arbeitsrechtliches Ende). Der Lohnzettel ist bis 30. April zu übermitteln.

Als Beendigungszeitpunkt gilt das arbeitsrechtliche Ende des Dienstverhältnisses, ausgenommen bei einer Kündigung während des Krankenstandes. Hat der Arbeitnehmer zum Zeitpunkt des arbeitsrechtlichen Endes noch Ansprüche auf Krankenentgelt, dann ist der Lohnzettel erst bis zum Ende jenes Monats auszustellen, der dem Monat der letztmaligen Auszahlung eines Krankenentgeltes folgt.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer wird während des Krankenstandes am 20. März gekündigt. Er hat Anspruch auf Entgeltfortzahlung bis zum Ende des Krankenstandes am 10. Mai. Der Lohnzettel ist bis 30. Juni zu übermitteln. Als Ende des Dienstverhältnisses ist am Lohnzettel der 10. Mai anzugeben.

Stehen die Beitragsgrundlagen zum arbeitsrechtlichen Ende noch nicht vollständig fest, ist jedenfalls bis zum Ende des Folgemonats ein Lohnzettel zu übermitteln. Unmittelbar nach dem Bekanntwerden der endgültigen Bemessungsgrundlagen muss ein berichtigter Lohnzettel hinsichtlich der sozialversicherungsrechtlichen Daten übermittelt werden.

Dauert zB auf Grund der Zahlung einer Urlaubsersatzleistung nur das sozialversicherungsrechtliche Ende eines Dienstverhältnisses über das Kalenderjahr hinaus, sind getrennte Lohnzettel je Kalenderjahr auszustellen, wobei in den Lohnzettel für das folgende Kalenderjahr nur sozialversicherungsrechtliche Daten aufzunehmen sind.

Wurde auf Grund der unterjährigen Beendigung eines Dienstverhältnisses bereits ein Lohnzettel bis zum Ende des Folgemonats übermittelt, ist nach Ablauf des Kalenderjahres (Rz 1220) kein weiterer Lohnzettel zu übermitteln.

In die Rz 1227 wird ein Hinweis betreffend Lohnzettelart bei Auslandslohnzettel eingefügt

31.4 Begünstigte Auslandsbezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und Z 11 EStG 1988

1227

Werden vom Arbeitgeber neben steuerpflichtigen nichtselbständigen Bezügen ("Inlandsbezüge"), steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 oder 11 EStG 1988

("Auslandsbezüge" bei Auslandsmontage oder Entwicklungshilfe) ausgezahlt, ist für die Auslandsbezüge ein gesonderter Lohnzettel auszustellen. **Bei elektronischer Übermittlung ist der „Auslandslohnzettel“ ausnahmslos unter der Lohnzettelart 2 (siehe Rz 1408) zu übermitteln, weil bei Bezügen, die nach § 3 Abs. 1 Z 10 und Z 11 EStG 1988 steuerbefreit sind, ein Doppelbesteuerungsabkommen niemals zur Anwendung kommen kann.** Auf dem für die begünstigte Auslandstätigkeit auszustellenden Lohnzettel haben die steuerpflichtigen Bezüge unter der Kennzahl 245, Null zu betragen. Ebenso ist keine einbehaltene bzw. anrechenbare Lohnsteuer auszuweisen. Wurden während der Zeit der Auslandstätigkeit auch steuerfreie Bezüge ausgezahlt, die gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei sind (Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, steuerfreie Überstundenzuschläge), sind diese unter der Kennzahl 215 einzutragen. Diesfalls vermindert sich der Unterschiedsbetrag zwischen den Bruttobezügen und den in der Spalte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 in der Vorkolonne unter der Kennzahl 243 einzutragenden Bezügen. Die "Inlandsbezüge" aus diesem Dienstverhältnis sind auf einem weiteren Lohnzettel auszuweisen. Bei mehrmaligen begünstigten Auslandseinsätzen während eines Kalenderjahres sind die "Auslandsbezüge" bzw. die "Inlandsbezüge" auf jeweils einem Lohnzettel zusammenzufassen.

Siehe auch Beispiel Rz 11227.

Die Rz 1228 wird hinsichtlich Aussagen zu DBA befreiten Bezügen neu gefasst

1228

Werden vom Arbeitgeber neben steuerpflichtigen nichtselbständigen Bezügen ("Inlandsbezüge") Bezüge ausbezahlt, für die Österreich nach dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen kein Besteuerungsrecht hat, ist für diese Auslandsbezüge ein gesonderter Lohnzettel auszustellen. Bei elektronischer Übermittlung ist der „Auslandslohnzettel“ unter der Lohnzettelart 8 (siehe Rz 1408) zu übermitteln. Der Lohnzettel unterscheidet sich inhaltlich nur dadurch vom Inlandslohnzettel, dass eine einbehaltene bzw. anrechenbare Lohnsteuer nicht auszuweisen ist.

Siehe auch Beispiel Rz 11228.

Die Rz 1246 und Rz 1247 werden geändert (Steuerreformgesetz 2009)

36 KINDER, (EHE)PARTNERSCHAFTEN (§ 106 EStG 1988)

1246

Die steuerliche Abgeltung der Kinderlasten erfolgt mit der Gewährung des Kinder- bzw. Unterhaltsabsetzbetrages (§ 33 EStG 1988) **sowie durch den Kinderfreibetrag (§ 106a EStG 1988)**.

Als Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 gelten:

- Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag zusteht, oder
- Kinder, für die dem Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht.

1247

An die Bestimmungen des § 106 EStG 1988 knüpfen sich steuerliche Konsequenzen, wie:

- zusätzlicher Höchstbetrag bei den Sonderausgaben (mindestens drei Kinder) Miteinbeziehung in den begünstigten Personenkreis des § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988,
- Verminderung des Selbstbehaltens bei außergewöhnlichen Belastungen,
- Inanspruchnahme von Freibeträgen gemäß § 35 EStG 1988,
- Gewährung des Alleinverdiener-(Alleinerzieher-)Absetzbetrages,
- höherer Erstattungsbetrag beim Bausparen,
- **Gewährung des Kinderfreibetrages gemäß § 106a EStG 1988.**

Ist im EStG 1988 von Kindern die Rede, so sind darunter grundsätzlich immer Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 zu verstehen. Ausgenommen sind Kinder im Bereich des § 34 Abs. 8 EStG 1988 und § 107 Abs. 4 EStG 1988; dabei handelt es sich um Kinder im Sinne des bürgerlichen Rechts.

Die Rz 1249a bis Rz 1249f betreffend Kinderfreibetrag werden neu eingefügt (Steuerreformgesetz 2009)

36.1 Kinderfreibetrag (§ 106a EStG 1988)

1249a

Der im Zuge der Veranlagung zu berücksichtigende Kinderfreibetrag steht folgendem begünstigten Personenkreis und in folgender Höhe zu:

Der Kinderfreibetrag (220 Euro) kann von jener Person, der der Kinderabsetzbetrag für dieses Kind (Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988) für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zusteht, und/oder dessen (Ehe)Partner beantragt werden. Wird er von beiden beantragt, steht dieser im Ausmaß von je 132 Euro zu.

Als (Ehe)Partner ist jene Person anzusehen, mit der die Person, die den Kinderabsetzbetrag bezieht, mehr als sechs Monate verheiratet ist oder in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebt.

Steht allerdings für dieses Kind einer unterhaltsverpflichteten Person ein Unterhaltsabsetzbetrag für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zu, so steht der Kinderfreibetrag nur diesem und der Person, die für dieses Kind den Kinderabsetzbetrag hat (und nicht auch dessen [Ehe]Partner), in Höhe von je 132 Euro zu.

1249b

Für das Kind steht keinem Steuerpflichtigen ein Unterhaltsabsetzbetrag zu, daher ergeben sich die folgenden Möglichkeiten der Inanspruchnahme des Kinderfreibetrages. Welche Variante von den (Ehe)Partnern gewählt wird, obliegt der Entscheidung der (Ehe)Partner.

(Ehe)Partnerschaft mit Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988	Steuerpflichtiger	(Ehe)Partner
Alleinverdiener	€ 220	-

Beidverdiener	€ 220	-
Beidverdiener	€ 132	€ 132
Beidverdiener	-	€ 220
Alleinverdiener	-	€ 220

1249c

Für das Kind ist von einem nicht haushaltzugehörigen Elternteil Unterhalt (Alimente) zu zahlen. Wenn der Unterhaltsabsetzbetrag für mehr als sechs Monate zusteht, dann steht der Kinderfreibetrag zwingend im Ausmaß von je 132 Euro dem Unterhaltsleistenden und dem Bezieher von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag zu. Damit ist einerseits ausgeschlossen, dass einem Steuerpflichtigen für das bei ihm haushaltzugehörige Kind ein Kinderfreibetrag von 220 Euro zusteht, andererseits wird auch der nicht den Kinderabsetzbetrag beziehende (Ehe)Partner vom Kinderfreibetrag ausgeschlossen. Steht dem Unterhaltsverpflichteten der Unterhaltsabsetzbetrag nicht für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zu, dann besteht ein Wahlrecht für den Bezieher von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag und dessen (Ehe)Partner (siehe Rz 1249b).

	Unterhaltsverpflichteter	Anderer Elternteil oder anderer Bezieher von Familienbeihilfe mit Kinderabsetzbetrag	(Ehe)Partner des Beziehers von Familienbeihilfe mit Kinderabsetzbetrag
Unterhaltsverpflichteter zahlt Unterhalt, der Unterhaltsabsetzbetrag steht für mehr als 6 Monate im Kalenderjahr zu	€ 132	€ 132	-
Unterhaltsverpflichteter zahlt Unterhalt nicht in vorgesehener Höhe, der Unterhaltsabsetzbetrag steht nicht für mehr als 6 Monate im	-	€ 220	-

Kalenderjahr zu			
Unterhaltsverpflichteter zahlt Unterhalt nicht in vorgesehener Höhe, der Unterhaltsabsetzbetrag steht nicht für mehr als 6 Monate im Kalenderjahr zu		€ 132	€ 132
Unterhaltsverpflichteter zahlt Unterhalt nicht in vorgesehener Höhe, der Unterhaltsabsetzbetrag steht nicht für mehr als 6 Monate im Kalenderjahr zu	-	-	€ 220

36.1.1 Begünstigte Kinder

1249d

Der Kinderfreibetrag steht für Kinder iSd § 106 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG 1988 zu, die sich ständig im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhalten.

36.1.2. Beantragung

1249e

Der Kinderfreibetrag kann nur im Wege der Veranlagung – erstmals für das Kalenderjahr 2009 – geltend gemacht werden.

Um den Kinderfreibetrag zu beantragen, muss die Sozialversicherungsnummer oder die persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte des Kindes in der Steuererklärung angegeben werden. Beide Nummern finden sich auf der e-card.

36.1.3 Anspruchskonkurrenz

1249f

Wurde ein Kinderfreibetrag für ein Kind nach § 106 Abs. 1 EStG 1988 gewährt und macht ein weiterer Anspruchsberechtigter einen Kinderfreibetrag geltend, so gilt Folgendes:

- **Die Geltendmachung des Kinderfreibetrages (von 132 Euro) durch eine unterhaltsverpflichtete Person hat zur Folge, dass nur ein weiterer Kinderfreibetrag von 132 Euro zusteht und zwar nur dem Bezieher des Kinderabsetzbetrages. Entgegenstehende Bescheide (Gewährung von 220 Euro an den Bezieher des Kinderabsetzbetrages, Gewährung eines Kinderfreibetrages an dessen [Ehe]Partner) sind nach den verfahrensrechtlichen Bestimmungen (§ 295a BAO) zu ändern.**
- **Die Geltendmachung des Kinderfreibetrages durch den (Ehe)Partner eines Steuerpflichtigen, dem für dieses Kind bereits ein Kinderfreibetrag von 220 Euro zuerkannt worden ist, hat zur Folge, dass dieser bei dem bereits veranlagten (Ehe)Partner nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten (§ 295a BAO) auf 132 Euro zu reduzieren ist.**

Die Beträge in den Rz 1296 und Rz 1298 werden aufgrund des KBG 2008, BGBl. I Nr. 137/2008 angepasst

39.2 Bemessungsgrundlage (§ 108 Abs. 2 EStG 1988)

39.2.1 Höhe der Bemessungsgrundlage (= förderbare Beitragsleistung - § 108 Abs. 2 EStG 1988)

1296

Eine Steuererstattung erfolgt für Beitragsleistungen bis zu **1.200 Euro (bis 2008 1.000 Euro)** jährlich. Erhöhungsbeträge bis zu **1.200 Euro (bis 2008 1.000 Euro)** jährlich können für den unbeschränkt steuerpflichtigen (Ehe)Partner und für jedes Kind im Sinne des § 106 EStG 1988 geltend gemacht werden, wenn diese Personen keine eigenen Abgabenerklärungen abgegeben haben.

Beitragszahlungen für Vorjahre sind nicht zulässig (BGBl. II Nr. 515/1999). Beitragsvorauszahlungen für künftige Kalenderjahre sind seit Inkrafttreten des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1987 zulässig. Es ist somit nicht Voraussetzung, dass die Beitragsleistung im jeweiligen Kalenderjahr, für das die Bausparprämie gutgeschrieben wird, erfolgt.

1298

Die Erstattung der Bausparprämie steht jeweils nur für einen Bausparvertrag zu und zwar auch dann, wenn bei einem Bausparvertrag die Höchstbemessungsgrundlage von **1.200 Euro (bis 2008 1.000 Euro)** nicht voll ausgeschöpft wurde. Läuft hingegen ein Bausparvertrag während des Kalenderjahres aus, kann ab diesem Zeitpunkt für einen weiteren Bausparvertrag eine Abgabenerklärung abgegeben werden, sofern beim ersten die Prämienbegünstigung beendet wurde. Es kann aber auch in diesem Fall die Erstattung nur für eine Bemessungsgrundlage von insgesamt **1.200 Euro (bis 2008 1.000 Euro)** erfolgen.

Die Rz 1304 wird betreffend der Verlautbarung des Bausparprämiensatzes 2009 geändert (AÖF Nr. 273/2008)

39.2.4 Ermittlung der Prämie

1304

Die Bausparprämie wird jedes Jahr für das folgende Kalenderjahr (Prämienjahr) neu festgelegt. Berechnungsjahr ist jenes Jahr, in dem die Berechnung für das Folgejahr erfolgt.

Die Berechnung erfolgt folgendermaßen:

Es wird ein Durchschnitt der monatlichen Sekundärmarktrenditen anhand eines zwölfmonatigen Beobachtungszeitraumes ermittelt. Dieser Zeitraum umfasst die ersten drei Quartale des Berechnungsjahres sowie das letzte Quartal des vorhergehenden Kalenderjahres. Durch die monatlichen Sekundärmarktrenditen könnten sich Prämien schwankungen zwischen 3% und 8% ergeben. Der auf Grund des Beobachtungszeitraumes errechnete Prämien satz wird vom Bundesminister für Finanzen bis

zum 30. November eines jeden Berechnungsjahres festgesetzt und im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemacht.

Im Hinblick darauf, dass die Bausparprämie keiner Einkommensteuerpflicht, auch nicht der Kapitalertragsteuer bzw. Endbesteuerung unterliegt, wird an eine um 25% verminderte Sekundärmarktrendite also um die nach rechnerischem Abzug der Kapitalertragsteuer verbleibende Rendite angeknüpft. Nach Ermittlung des Nettodurchschnittswertes wird ein Faktor von 0,8 zugeschlagen. Schließlich wird eine Auf- oder Abrundung auf einen halben Prozentpunkt nach kaufmännischen Rundungsgrundsätzen vorgenommen.

Höhe der Bausparprämie:

Jahr	Prozentsatz	Höchstbetrag	Höchstprämie	AÖF
2000	3,5%	1.000 Euro	35 Euro / 481,61 Schilling	Nr. 268/1999
2001	4,5%	1.000 Euro	45 Euro / 619,21 Schilling	Nr. 220/2000
2002	4,5%	1.000 Euro	45 Euro	Nr. 257/2001
2003	4,0%	1.000 Euro	40 Euro	Nr. 20/2003
2004	3,5%	1.000 Euro	35 Euro	Nr. 220/2003
2005	3,5%	1.000 Euro	35 Euro	Nr. 265/2004
2006	3%	1.000 Euro	30 Euro	Nr. 247/2005
2007	3,5%	1.000 Euro	35 Euro	Nr. 287/2006
2008	4%	1.000 Euro	40 Euro	Nr. 232/2007
2009	4%	1.200 Euro	48 Euro	Nr. 273/2008
2010	3,5%	1.200 Euro	42 Euro	Nr. 252/2009

Die Rz 1391 wird ergänzt

41.9 Rückforderung der Prämie (§ 108g Abs. 5 EStG 1988)

1391

Zu Unrecht erstattete Prämien sind vom Steuerpflichtigen rückzufordern.

Als zu Unrecht erstattet gilt eine Prämie auch dann, wenn der Steuerpflichtige nach Ablauf der Bindungsfrist von 10 Jahren die Auszahlung der aus seinen Beiträgen resultierenden Ansprüche beantragt. In diesem Fall ist die Hälfte der Prämie zurückzufordern. **Aufgrund der Entscheidung des Handelsgerichts Wien vom 27. Februar 2009, 50 R 95/08i, ist eine Kündigung des Versicherungsverhältnis innerhalb der ersten 10 Jahre möglich. Erfolgt eine Rückzahlung innerhalb von 10 Jahren, dann gilt die Prämie als zu Unrecht erstattet und ist zur Gänze zurückzufordern.**

Gleichzeitig damit ist **in den oben genannten Fällen** eine Nachversteuerung der bezughabenden Kapitalerträge vorzunehmen. Die nachzuerhebende Steuer ist im Abzugsweg von der depotführenden Bank, der Versicherung oder der BV-Kasse einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Die Kapitalertragssteuer beträgt 25% vom Saldo Auszahlungsbetrag abzüglich einbezahlter Beiträge und abzüglich erhaltener Prämien. Mit dieser Einbehaltung gilt die Einkommensteuer für sämtliche Erträge als abgegolten.

Ebenso ist hinsichtlich der eingebrachten Guthaben und die darauf entfallenden Prämien aus § 108a EStG 1988 Beiträgen vorzugehen.

Auch die Ansprüche auf Kapitalgarantie entfallen (siehe § 108h Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

In Rz 1404 wird die Kilometergeldtabelle aktualisiert

42 ANHÄNGE

42.1 Kilometergelder

1404

Die besonderen Reisegebühren gemäß § 10 Abs. 3 und 4 Reisegebührenvorschrift 1955 betragen:

	bis 27.10.2005	ab 28.10.2005	ab 01.07.2008*
1. für Motorfahrräder und Motorräder mit einem Hubraum bis 250 cm ³ je Fahrtkilometer	0,113 Euro	0,119 Euro	0,14 Euro

2. für Motorräder mit einem Hubraum über 250 cm ³ je Fahrkilometer	0,201 Euro	0,212 Euro	0,24 Euro
3. für Personen- und Kombinationskraftwagen je Fahrkilometer	0,356 Euro	0,376 Euro	0,42 Euro
3a. Zuschlag für jede Person, deren Mitbeförderung dienstlich notwendig ist	0,043 Euro	0,045 Euro	0,05 Euro

* befristet bis 31. Dezember 2010

In der neu eingefügten Rz 1405a wird zur Klarstellung des in der Liste der Rz 1405 des Öfteren enthaltenen Begriffes „Grenzort“ die RGV zitiert

1405a

Zu den in der Rz 1405 angeführten Grenzorten zählen gemäß § 25 Abs. 3 RGV jene im benachbarten Ausland gelegenen Orte, deren Ortsgrenze von der Bundesgrenze in der Luftlinie nicht mehr als 15 Kilometer entfernt ist.

In Rz 1406 wird die Effektiv-Tarif-Tabelle aktualisiert

42.3 Effektiv-Tarif

1406

LSt-Tabelle 2009 für unselbstständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenz- steuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB					
			ohne Kind	mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
keine o. Negativsteuer bis		1.011,44	1.094,55	1.124,23	1.164,18	1.214,41	1.264,64	1.314,87
1.011,44	0%							

2.099,34	36,5%	369,18	399,51	410,34	424,93	443,26	461,59	479,93
5.016,00	43,21429%	510,13	540,47	551,30	565,88	584,22	602,55	620,88
darüber	50%	850,50	880,84	891,67	906,25	924,59	942,92	961,25

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

Tageslohn bis	Grenz- steuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB					
			ohne Kind	mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
keine o. Negativsteuer bis		33,72	36,49	37,48	38,81	40,49	42,16	43,84
33,72	0%							
69,98	36,5%	12,306	13,317	13,678	14,164	14,775	15,386	15,997
167,20	43,21429%	17,004	18,015	18,377	18,863	19,474	20,085	20,696
darüber	50%	28,350	29,361	29,722	30,208	30,819	31,431	32,042

Tageslohn = s. Monatslohn

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

0,43214286

LSt-Tabelle 2009 für Pensionisten

Monats- pension bis	Grenz- steuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB					
			ohne Kind	mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
keine o. Negativsteuer bis		1.013,00	1.096,10	1.125,78	1.165,74	1.215,97	1.266,19	1.316,42
1.013,00	0%							
1.421,67	36,5%	369,75	400,08	410,91	425,50	443,83	462,16	480,50
2.088,33	41,5%	440,83	471,16	482,00	496,58	514,91	533,25	551,58
5.005,00	43,21429%	476,63	506,96	517,80	532,38	550,71	569,05	587,38
darüber	50%	816,25	846,59	857,42	872,00	890,34	908,67	927,00

Monatspension = Bruttopenzion abzüglich SV-Beträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug des Sonderausgabenpauschales (60 € p.a.)

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

Rz 1406a wird geändert (Information zu Twinning-Projekten)

42.3a Steuerliche Behandlung von Zahlungen an österreichische Beamte, die in Twinning- (und ähnlichen) Projekten tätig sind

1406a

Die an einem Twinning-Projekt beteiligten Mitgliedstaaten (MS) müssen sich vertraglich verpflichten, die verbindlichen Ergebnisse zu erzielen. Erst nachdem der Mitgliedstaat diese

Verpflichtung eingegangen ist, stellt die Kommission Mittel für die Deckung der Kosten des MS bereit.

Jeder Mitgliedstaat benennt eine nationale Kontaktstelle für Twinning (National Contact Point for Twinning - NCP), die als ausschließlicher Gesprächspartner für die Kommission fungiert.

Österreichische Kontaktstellen:

- Österreichisches Normungsinstitut (ON)
- Österreichische Bundesforste AG
- Statistik Österreich
- Energieverwertungsagentur E.V.A. (Austrian Energy Agency)
- Umweltbundesamt GmbH
- Österreichisches Bundesinstitut für Gesundheitswesen (ÖBIG)
- Austrian Center for the Promotion of Legal Competence in Eastern Europe and Central Asia (CLC) (Verein zur Förderung der rechtlichen Ostkompetenz Österreichs)
- AustriaWirtschaftsserviceGesellschaft (formerly: Finanzierungsgarantiegesellschaft)
- European Recovery Programme-Fonds (ERP-Fonds)
- Federal Computing Center Ltd./Bundesrechenzentrum GmbH
- Ludwig Boltzmann Institut für Menschenrechte
- Institute for Advanced Studies
- Federal TÜV Austria
- AEI Agency for European Integration and Economic Development
- Agrarmarkt Austria
- The Computing Center for land, wood and water issues
- Austrian Agency for Health and Food Safety (Österreichische Agentur für Gesundheit und Ernährungssicherheit)
- Austrian Research Promotion Agency (FFG)

- Austrian Wine Control Authority
- Austrian Association for Agricultural and Environmental Research (AAER)
- Austrian Federal Wine Laboratory
- Austrian Federal Vine and Wine Research Institute
- Austrian Federal Institute of Agricultural Economics
- Austrian Federal Research and Training Centre for Forests, Natural Hazards and Landscape
- Institute for Economic Promotion of the Austrian Federal Economic Chamber
- Burgenländischer Müllverband
- Kammer für Arbeiter und Angestellte für Oberösterreich
- Austrian Chamber of Agriculture (and its regional Chambers)
- Via Donau
- ÖGUT – Austrian Society for Environment and Technology
- BEV – Bundesamt für Eich- und Vermessungswesen
- E-Control
- Austriatech
- Neustart

In der Regel handelt es sich bei den Experten aus Mitgliedstaaten um nach dem Beamtenrecht beschäftigte öffentliche Bedienstete. Dabei ist zwischen Kurzzeitexperten (Einsätze kurzer und mittlerer Dauer) und ständigen Twinning-Beratern zu unterscheiden.

Experten im Kurzzeiteinsatz

Der finanzielle Beitrag des EU-Programms zu den Personalkosten für Einsätze kurzer und mittlerer Dauer von öffentlichen Bediensteten oder diesen gleichgestellten Kräften beläuft sich auf 250 Euro pro Tag.

Weiters haben diese Experten Anspruch auf eine Zulage (Tagegeld) zur Deckung der Kosten für Hotel, Verpflegung und Beförderungsleistungen vor Ort (innerstädtisch und vom/zum Flughafen). Die Höhe der Tagegelder richtet sich nach der zum Zeitpunkt des Einsatzes auf der Website des Amtes für Zusammenarbeit EuropeAid (http://ec.europa.eu/europeaid/work/procedures/implementation/per_diems/index_en.htm) angegebenen Tagegeldsatz.

Ständige Twinning-Berater - Resident Twinning Advisers (RTA)

Der RTA erhält während seiner/ihrer Entsendung weiterhin seine normalen Bezüge des betreffenden Mitgliedstaats.

Die RTA erhalten während der gesamten Dauer ihrer Entsendung eine Zulage in Höhe von 50% der vorstehend genannten Tagegeldsätze.

Zusätzlich zu seinen normalen Bezügen erhält der RTA:

- Eine Haushaltzulage, die von der Kommission für die gesamte Dauer der Entsendung ohne Anpassung festgelegt wird.

Außerdem werden folgende Posten (gegen Zahlungsnachweis) auf der Grundlage einer für alle MS geltenden Skala erstattet:

- Mietkosten für die Unterkunft;
- Schulgeld, wenn der RTA von seinen/ihren Kindern begleitet wird;
- An- und Abreisekosten zu Beginn und am Ende der Entsendung;
- Umzugskosten (bei Familien für den gesamten Haushalt, bei Einzelpersonen begrenzt);
- Ab dem zweiten Monat der Projektdurchführung monatliche Zulage für Heimreisen in den betreffenden MS, sofern dem Projekt keine Kosten für begleitende Familienmitglieder in Rechnung gestellt wurden.
- Kranken- und Unfallversicherung

Entgelte der nationalen Kontaktstelle an öffentlich Bedienstete, die im Auftrag ihrer Dienststelle für die nationale Kontaktstelle tätig werden

Zuordnung und steuerliche Erfassung

- Derartige Entgelte sind als solche anzusehen, die im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zufließen (entweder unmittelbar gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 oder auf Grund der Spezialbestimmung des § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988) und stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Dabei ist es unmaßgeblich, wo der Bedienstete seine Tätigkeit verrichtet. Auch im Falle einer Entsendung ins Ausland liegen in Österreich steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.
- Soweit diese Entgelte von der Dienststelle als Arbeitgeber ausgezahlt werden, unterliegen sie dem Lohnsteuerabzug.
- Soweit die Entgelte von der Kontaktstelle ausgezahlt werden und den Charakter einer Abkürzungszahlung haben (sinngemäße Anwendung der LStR 2002 Rz 963 ff), unterliegen sie ebenfalls dem Lohnsteuerabzug durch die Dienststelle als Arbeitgeber.
- Soweit die Entgelte von der Kontaktstelle ausgezahlt werden und keine Abkürzungszahlung vorliegt, die Dienststelle als Arbeitgeber somit unter anderem keine Kenntnis über den Umfang der Zahlung hat (sinngemäße Anwendung der Rz 963 ff), stellen die Einkünfte Arbeitslohn von dritter Seite dar und sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom Empfänger der Entgelte zu erklären (§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) und im Veranlagungsweg zu erfassen (§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

Umfang der steuerpflichtigen Einnahmen, Werbungskostenabzug

- Alle empfangenen Entgelte, ausgenommen jene, die der Arbeitgeber nach § 26 EStG 1988 auszahlt, sind grundsätzlich steuerpflichtig, und zwar unabhängig davon, unter welchem Titel sie geleistet werden. Auch so genanntes Tagesgeld oder nach EU-Bestimmungen ausgezahlte pauschalierte Reisekostenersätze unterliegen der Besteuerung. Mit diesen Einkünften im Zusammenhang stehende Aufwendungen können als Werbungskosten nach den Bestimmungen des § 16 EStG 1988 geltend gemacht werden.
Wird zB vom Verein ein pauschales Tagesgeld (auch auf Grund von EU-Bestimmungen) ausgezahlt, dann liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger Bezug vor, als Werbungskosten können zB die tatsächlichen Kosten der Nächtigung und des Frühstücks sowie allenfalls ein Tagesgeld gemäß den Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 abgezogen werden.

- Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 können nur vom Arbeitgeber berücksichtigt werden. Die Bestimmungen des § 26 EStG 1988 sind auf Arbeitslohn von dritter Seite nicht anwendbar.

Entgelte der Kontaktstelle an andere Personen, die für die Kontaktstelle tätig werden

Bei Entgelten an andere Personen als öffentlich Bedienstete, die im Auftrag ihrer Dienststelle für die Kontaktstelle tätig werden, bzw. öffentlich Bedienstete im Ruhestand oder Karenz, ist die Zuordnung zu den Einkünften nach allgemeinen Kriterien vorzunehmen. Sofern keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vorliegen (Dienstverhältnis), liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (freier Dienstvertrag, Werkvertrag). Steht die leistende Person in einem Dienstverhältnis zur Kontaktstelle können von der Kontaktstelle als Arbeitgeber steuerfreie Kostenersätze (zB Tagesgelder für Auslandsdienstreisen) nach den Bestimmungen des § 26 EStG 1988 geleistet werden. Alle anderen Entgelte sind unabhängig von der jeweiligen Bezeichnung (Kostenersatz, Taggeld, Reiseentschädigung usw.) steuerpflichtig. Der Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug richtet sich nach den allgemeinen Bestimmungen der §§ 4 oder 16 EStG 1988.

DBA-rechtliche Beurteilung

Auf Basis der oben stehenden Ausführungen ergibt sich für Zwecke der Anwendung eines DBA folgendes Grundschema, wobei je nach konkret anzuwendendem DBA im Einzelfall Abweichungen möglich sind:

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit öffentlich Bediensteter (DBA-rechtlich öffentlicher Dienst): Nach dem regelmäßig in den DBA dafür vorgesehenen Kassenstaatprinzip bleibt das Besteuerungsrecht Österreichs uneingeschränkt bestehen (Art. 19 Abs. 1 OECD-MA).
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anderer als öffentlich Bediensteter (DBA-rechtlich Einkünfte aus unselbständiger Arbeit): Nach Maßgabe der in den einzelnen DBA zT unterschiedlich gefassten „183-Tage-Klausel“ erhält der Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht (Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA).
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, allenfalls aus selbständiger Arbeit (DBA-rechtlich Unternehmensgewinne bzw. selbständige Arbeit): Nach der regelmäßig in den DBA vorgesehenen Betriebsstättenregel erhält der Tätigkeitsstaat insoweit ein

Besteuerungsrecht, als für diese Tätigkeit eine Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung besteht (Art. 7 bzw. Art. 14 alt iVm Art. 5 OECD-MA).

Die Rz 1408 wird eingefügt

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 oder Z 11 EStG 1988	§ 84 (1)
3	Lohnzettel der Krankenversicherungsträger (Krankengeld als Ersatzleistung für Aktivbezug)	§ 69 (2)
4	Lohnzettel der Heeresgebührenstelle (Bezüge nach dem VI. Hauptstück des HGG 1992)	§ 69 (3)
5	Lohnzettel über rückgezahlte Pflichtbeiträge	§ 69 (5)
6	Lohnzettel über Wochengeldauszahlung durch Sozialversicherungsträger	§ 84 (1)
7	Lohnzettel über Insolvenz-Entgelt durch den IE-Fonds	§ 69 (6)
8	Lohnzettel für Steuerpflichtige, für die aufgrund DBA keine Lohnsteuer einzubehalten ist (Lohnzettel für im Ausland Ansässige)	§ 84 (1)
9	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 4 EStG 1988	§ 69 (4)
10	<i>Lohnzettel über nicht gemeinsam versteuerte Unfallrenten (nur bis 2003)</i>	§ 84 (1)

11	Lohnzettel über ausschließlich pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld, Blindenzulage)	§ 84 (1)
12	Lohnzettel über Auszahlungen aus der Betrieblichen Vorsorge	§ 84 (1)
13	Lohnzettel aufgrund (Anschluss-)Konkurs des Arbeitgebers	§ 84 (1)
14	Lohnzettel aufgrund (Anschluss-)Konkurs des Arbeitgebers über Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 EStG 1988	§ 84 (1)
15	Lohnzettel der Krankenversicherungsträger über Bezüge im Sinne des Dienstleistungsscheckgesetzes	§ 69 (7)
16	Lohnzettel über Insolvenz-Entgelt durch den IE-Fonds (Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 EStG 1988)	§ 69 (6)
17	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 8 EStG 1988	§ 69 (8)
18	Zusätzlicher Lohnzettel	§ 84 (1)
19	Rückzahlung von Pensionsbeiträgen nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988	§ 69 (9)

Die Beispielsammlung wird um Beispiele aus der Ergebnisunterlage Lohnsteuer 2009 ergänzt. Gibt es zu einer Randzahl mehrere Beispiele, dann werden die jüngsten Beispiele zuerst angeführt.

10077a

§ 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 - Kostenlose Massagen durch Arbeitgeber (Rz 77a)

(2009)

Der Arbeitgeber nimmt die Dienstleistungen eines betriebsfremden selbständigen Masseurs in Anspruch und ermöglicht den Bediensteten im eigenen Betrieb auf Kosten des Arbeitgebers Massagen erhalten zu können. Der Arbeitgeber stellt den Raum für die Massagen zur Verfügung und organisiert auch die Einteilung der Massagetermine. Die Dienstleistungen können von allen Arbeitnehmer/innen in Anspruch genommen werden. Der Masseur rechnet die erbrachten Leistungen mit dem Arbeitgeber direkt ab; der Zahlungsfluss erfolgt unmittelbar vom Arbeitgeber an den Masseur.

Ist der geldwerte Vorteil, der den Bediensteten durch die kostenlose Inanspruchnahme der Dienstleistungen erwächst, gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 von der Steuer befreit oder liegt darin ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor?

Werden vom Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern in eigenen Einrichtungen gesundheitsfördernde Maßnahmen (zB Massagen, Gymnastikkurse uÄ) angeboten, ist dieser geldwerte Vorteil in analoger Anwendung von § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 von der Steuer befreit. Entscheidend ist, dass der Arbeitgeber die Verfügungsmacht über diese Einrichtung hat. Ebenso befreit wäre die langfristige Anmietung (zB jeden Montagnachmittag) einer Sportanlage (zB Fußballplatz, Turnsaal), die allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung gestellt wird.

Gutscheine für Massagen außer Haus oder für den Besuch eines Fitnesscenters sind nicht steuerbefreit.

Benützung von Einrichtungen und Anlagen in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 (Rz 77 und Rz 77a)

Siehe Rz 10077

10174

§ 15 EStG 1988 - Pauschaler Kostenbeitrag der Dienstnehmer zu einer PKW-Vollkaskoversicherung als Abzug bei den Sachbezügen (Rz 174)

(2009)

Ein Arbeitgeber schließt für Arbeitnehmer, denen ein firmeneigener PKW auch für Privatfahrten zur Verfügung steht, eine Vollkaskoversicherung mit der Versicherungsgesellschaft XY ab.

Die entsprechenden Sachbezüge für die KFZ-Privatnutzung wurden richtig berechnet. Die Vollkaskoversicherung deckt auch Schäden für die Privatfahrten.

Die Arbeitnehmer müssen für die Kostenübernahme von eventuellen Schäden, die bei Privatfahrten verursacht wurden, an den Arbeitgeber einen monatlichen Kostenersatz von 15 Euro zahlen.

Darf dieser Kostenersatz von den monatlichen PKW-Sachbezügen als Kostenersatz gemäß der LStR 2002 Rz 174 in Abzug gebracht werden?

Kostenbeiträge des Arbeitnehmers für die Vollkaskoversicherung mindern den Sachbezugswert (LStR 2002 Rz 175 und Rz 186 iVm Rz 372). Im gegenständlichen Fall ist der ermittelte Sachbezugswert um 15 Euro zu vermindern.

10182

§ 15 EStG 1988 - Vorführkraftfahrzeuge bei KFZ-Händlern (Rz 182)

(2009)

Bei Berechnung des Sachbezuges bei Vorführkraftfahrzeugen, die der KFZ-Händler seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt, sind die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 der Sachbezugswerteverordnung anzusetzen.

KFZ-Händler behaupten, dass durch diese Regelung größtenteils eine Schlechterstellung für ihre Arbeitnehmer eingetreten ist; dies ist bedingt durch zB höhere Rabatte, Tageszulassungen, Abverkaufskonditionen usw.

Weiters kommt hinzu, dass große Autohäuser in der Stadt günstigere Konditionen vom Generalimporteur wie kleinere Händler am Land erhalten.

Ist die Vorgangsweise (Erhöhung der Anschaffungskosten um 20%) zwingend anzuwenden oder kann auch wie bisher vom Anschaffungspreis abzüglich handelsüblicher Rabatte ausgegangen werden?

Mit dem Sachbezug von 1,5% der Anschaffungskosten soll ein objektiver Wert für den Vorteil aus dem Dienstverhältnis ermittelt werden, der dem Arbeitnehmer durch die private Nutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeug zufließt. § 4 Abs. 1 EStG 1988 der Sachbezugswerteverordnung geht daher von den Anschaffungskosten aus, die im Regelfall die Kosten des Fahrzeugs widerspiegeln, weil davon ausgegangen werden kann, dass die Anschaffungskosten vom Markt vorgegeben und für alle Arbeitgeber gleich sind. In § 4 Abs. 4 EStG 1988 der Sachbezugswerteverordnung wird die Bewertung von Gebrauchtfahrzeugen geregelt, die aufgrund Reparatur- bzw. Servicekosten und sonstigen Betriebskosten gleich zu behandeln sind wie Neufahrzeuge. Daher wird auf die historischen Anschaffungskosten zurückgegriffen. Diese werden aus dem Listenpreis minus handelsüblicher Rabatte ermittelt.

Aufgrund der günstigeren Einkaufskonditionen für Autohändler sieht die Verordnung einen pauschalen Zuschlag auf die tatsächlichen Anschaffungskosten von 20% vor. Der so ermittelte Betrag ist um NoVA und USt zu erhöhen.

Randzahl 10211: entfällt

10221

§ 15 Abs. 2 EStG 1988, § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 - Unentgeltliche Kontoführung für Bankmitarbeiter/innen (Rz 221)

(2009)

Banken stellen ihren Mitarbeiter/inne/n die Kontoführung kostenlos zur Verfügung und verpflichten die Mitarbeiter/innen im Gegenzug zur Nutzung der automationsunterstützten Zahlungsverkehrsinstrumente der Bank (Überweisungen sind mittels Onlinebanking selbst zu tätigen, Daueraufträge werden selbst eröffnet, geändert bzw. gelöscht, Einzahlungen und Behebungen

werden generell über die SB-Terminals abgewickelt), wodurch Transaktionen am Schalter und Überweisungsbelege im Zahlungsverkehr wegfallen.

Stellt die kostenlose Kontoführung einen geldwerten Vorteil iSd § 15 EStG 1988 dar oder steht dem ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers an der Vorteilsgewährung entgegen?

Sofern ein geldwerter Vorteil anzusetzen wäre, wie sollte dieser ermittelt werden?

Einnahmen im Sinne des § 15 EStG 1988 liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen. Steuerpflichtige Einnahmen liegen auch dann vor, wenn dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses Vorteile gewährt werden, die über die allen anderen Endverbrauchern zugänglichen Vergünstigungen hinausgehen.

Die kostenlose Kontoführung für die Angestellten einer Bank ist auch unter Berücksichtigung eigenbetrieblicher Interessen der Bank ein geldwerter Vorteil.

Steht diese kostenlose Kontoführung jedoch grundsätzlich allen Kunden der Bank unter denselben Voraussetzungen (zB verpflichtende Nutzung der automationsunterstützten Zahlungsverkehrsinstrumente, Mindestkontostand) offen, dann liegt kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.

Für einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis ist das gesamte mit der Kontoführung verbundene Dienstleistungspaket (Kontoführung, Bankomat-, Kreditkarte, Versicherungsschutz, Habenzinsen) zu beurteilen. Stehen dem Arbeitnehmer insgesamt günstigere Konditionen als anderen Kunden dieses Kreditinstitutes zur Verfügung, liegt diesbezüglich ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.

10263

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Pendlerpauschale bei langem Krankenstand (Rz 263)

(2009)

Laut Gesetzestext ist das Pendlerpauschale auch für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet.

In LStR 2002 Rz 263 findet sich eine Einschränkung dahingehend, dass bei ganzjährigem Karenzurlaub (einschließlich Mutterschutz) während des gesamten Kalenderjahres kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliegt, sodass eine pauschale Abgeltung eines derartigen Aufwandes im Wege des Pendlerpauschales nicht in Betracht kommt.

Wie ist bei ganzjährigem Krankenstand vorzugehen?

Mit dem Pendlerpauschale werden die Mehraufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei längeren Fahrtstrecken oder bei Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels abgegolten. In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Für Zeiträume, in denen keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erfolgen, kann daher aufgrund des fehlenden Aufwandes kein Pendlerpauschale gewährt werden.

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sieht aber eine Ausnahme für Krankenstands- und Urlaubstage vor. Bei Krankheit oder Urlaub im gesamten Lohnzahlungszeitraum sind gemäß LStR 2002 Rz 261 die Verhältnisse des vorangegangenen Lohnzahlungszeitraums maßgebend. Lediglich bei ganzjährigem Krankenstand liegt während des gesamten Kalenderjahres kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor, sodass ganzjährig kein Pendlerpauschale zusteht. Da der Arbeitgeber gemäß § 77 Abs. 3 EStG 1988 bei Bezug von Krankengeld keine Aufrollung durchführen darf, ist das Pendlerpauschale im Rahmen der (Arbeitnehmer)Veranlagung zu korrigieren.

**§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Pendlerpauschale bei Altersteilzeit (§ 27 AIVG)
(Rz 263)**

(2001)

Für ein Dienstverhältnis wird die Altersteilzeitregelung in Anspruch genommen. Die Arbeitszeit wird um 50% herabgesetzt, wobei während der ersten drei Jahre weiterhin zu 100% gearbeitet und anschließend drei Jahre keine Arbeitsleistung erbracht wird.

Steht ein Pendlerpauschale nur für die Zeit der Arbeitsleistung (während der ersten drei Jahre) zu oder für den Gesamtzeitraum von sechs Jahren?

Mit dem Pendlerpauschale werden die Mehraufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei längeren Fahrtstrecken oder bei Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels abgegolten. In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Für Zeiträume, in denen keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erfolgen, kann daher kein Pendlerpauschale gewährt werden (gesetzliche Ausnahme: Krankenstand und Urlaub, nicht jedoch Altersteilzeitregelung). Ein Pendlerpauschale steht daher nur für die ersten drei Jahre zu.

10271

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Pendlerpauschale und Werkverkehr (Rz 271)

(2009)

Arbeitnehmer/innen von Verkehrsbetrieben können die öffentlichen Verkehrsmittel zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach Art eines Werkverkehrs iSd § 26 Z 5 EStG 1988 unentgeltlich benützen. Insbesondere ergibt sich für den Bereich vieler Verkehrsbetriebe die Möglichkeit der Benützung von Shuttlediensten (zB Sammeltaxis). Seitens der Verkehrsbetriebe wurden daher Anträge auf das (große) Pendlerpauschale nicht berücksichtigt. Im Zuge der (Antrags)Veranlagungen wird das große Pendlerpauschale mit der Begründung begehrt, dass für Fahrten zum Dienstantritt (erste Fahrt) oder nach Dienstende (letzte Fahrt), somit hinsichtlich des halben Arbeitswegs, keine öffentlichen Verkehrsmittel zur Verfügung stehen.

Unter welchen Voraussetzungen steht das große Pendlerpauschale zu?

Erwachsen einem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr keine Kosten, besteht kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale. Werden Bedienstete von Verkehrsbetrieben im Schichtdienst eingesetzt, ist zu prüfen, ob den Bediensteten die kostenlose Benützung eines Massenbeförderungsmittels oder Shuttledienstes auf der Fahrt zum Schichtbeginn oder vom Schichtende nach Hause möglich oder zumutbar ist.

- **Gibt es keine Nachtlinien oder Shuttledienste, ist davon auszugehen, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der Hin- oder Rückfahrt nicht möglich ist. Trifft dies an mindestens 11 Tagen im Monat zu, ist das große Pendlerpauschale zu gewähren (betreffend Wechselschicht gilt die Jahresbetrachtung – siehe LStR 2002 Rz 262).**
- **Gibt es Nachtlinien oder Shuttledienste, ist zu prüfen, ob die Benützung dieser – im Allgemeinen nur auf eingeschränkten Strecken fahrenden – öffentlichen Verkehrsmittel aufgrund der Fahrtzeit zumutbar ist. Dabei ist je nach Sachlage auf eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel abzustellen (LStR 2002 Rz 257).**

Grundsätzlich ist der Arbeitgeber verpflichtet, das Pendlerpauschale aufgrund der Angaben des Arbeitnehmers zu berücksichtigen, wobei offensichtliche Unrichtigkeiten durch den Arbeitgeber zu würdigen sind. Wenn der Arbeitgeber (Verkehrsbetriebe) aufgrund des Wissens vom Vorhandensein von Nachtverbindungen das Pendlerpauschale nicht gewährt, so bedarf es eines besonderen Nachweises durch Vorlage von Arbeitszeitaufzeichnungen bzw. der diesbezüglichen Verkehrsverbindungen durch den Arbeitnehmer.

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Anspruch auf Pendlerpauschale bei Lehrlingsfreifahrt (Rz 271)

(2005)

Lehrlinge bekommen für die Fahrt zum Arbeitsplatz eine Lehrlingsfreifahrt. Es muss lediglich ein Selbstbehalt (wie bei der Schülerfreifahrt) bezahlt werden. Für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte entstehen daher lediglich Kosten in Höhe des Selbstbehaltes.

Steht diesen Lehrlingen ein Pendlerpauschale zu?

In sinngemäßer Anwendung der Aussage in § 16 Abs. 1 Z 6 letzter Satz EStG 1988 betreffend Berücksichtigung von Werbungskosten bei Vorliegen eines Werkverkehrs kann nur der Selbstbehalt von 19,60 € für jedes Lehrjahr (§ 30j Abs. 1 lit. b FLAG 1967) als Werbungskosten im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt werden.

10341

§ 16 EStG 1988 - Voraussetzungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten; Familienwohnsitz (Rz 341, Rz 343 und Rz 354)

(2009)

Ein ausländischer Steuerpflichtiger arbeitet in Österreich und macht in den Veranlagungsjahren 2005 und 2006 Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten geltend. Er ist seit 1995 geschieden. Der Steuerpflichtige ist für seine minderjährigen Kinder obsorgeberechtigt. Die Kinder werden durch seine Mutter im Kosovo betreut. Er macht die Familienheimfahrten zu den Kindern geltend.

Stehen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten zu?

Grundvoraussetzung für die Absetzbarkeit der Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten ist das Vorliegen des gemeinsamen Familienwohnsitzes im Kosovo. Davon ist dann auszugehen, wenn dem Kindesvater die Obsorge für die Kinder im Scheidungsverfahren zugesprochen wurde und er mit seinen Kindern einen gemeinsamen Haushalt führt. Hinweise dafür sind Scheidungsdokumente, Obsorgebeschluss und die tatsächliche Kostentragung für die Haushaltsführung (zB Miete, Grundsteuer, Betriebskosten für das eigenes Haus).

Zu prüfen ist weiters, ob eine Unzumutbarkeit für die Verlegung des Familienwohnsitzes entsprechend LStR 2002 Rz 345 vorliegt. Im Anlassfall könnte dies insbesondere zutreffen auf:

- **Unmöglichkeit des Familiennachzugs aufgrund fremdenrechtlicher Bestimmungen.** Hier sollte geklärt werden, ob beim vorliegenden Familienstand eventuell Erleichterungen für einen Familiennachzug bestehen. Andererseits müsste aber auch am „Arbeitswohnsitz“ in Österreich eine Betreuung der Kinder gesichert sein (eventuell wieder in Partnerschaft lebend, Mitübersiedlung der betreuenden Großmutter usw.).

- Mitübersiedlung der unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftigen (minderjährigen) Kinder (eventuell auch der Mutter des Steuerpflichtigen) ist aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar.

Zu diesem Themenkreis sind einige UFS-Entscheidungen ergangen. Beispielhaft werden angeführt:

UFSW 25.04.2006, RV/0192-W/06

Für eine Alleinerzieherin, deren 14-jähriges Kind bisher am Familienwohnsitz in einer strukturschwachen Region aufgewachsen ist, dort die Schule besucht und während der Berufstätigkeit der Mutter von der ebenfalls am Familienwohnsitz wohnhaften Großmutter betreut und erzogen wird, ist eine Wohnsitzverlegung nach Wien nicht zumutbar - Werbungskosten

UFSW 12.06.2007, RV/1270-W/07

Die Unterhaltsverpflichtung für Kinder reicht als alleiniges Kriterium für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht aus – keine Werbungskosten

UFSL 11.01.2008, RV/0486-L/06

Da der Berufungswerber Unterhalt für Kinder zu leisten hat, die nicht seinem Haushalt zugehören, steht ihm allenfalls der Unterhaltsabsetzbetrag zu, nicht jedoch Kosten für Familienheimfahrten – keine Werbungskosten

Liegt ein gemeinsamer Haushalt mit den Kindern im Kosovo nicht vor, handelt es sich bloß um Besuchsfahrten zu unterhaltsberechtigten, nicht haushaltzugehörigen Kindern. Diesfalls stehen weder Kosten für die doppelte Haushaltsführung noch für die Familienheimfahrten zu.

10349

§ 16 EStG 1988 - Voraussetzung für doppelte Haushaltsführung bei zeitlich befristeter Tätigkeit (Rz 349)

(2009)

Ein deutscher Staatsbürger ist an der Universität Wien unselbständig erwerbstätig. In den Veranlagungsjahren 2005 und 2006 übernimmt er an einer anderen österreichischen Universität eine Vertretungsprofessur und bezieht von Wintersemester 2005/2006 bis Wintersemester 2006/2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus zwei Dienstverhältnissen. Seit dem Sommer 2005 lebt der Steuerpflichtige in einer Lebensgemeinschaft (Wohnung in Wien). Die Lebensgefährtin bezieht steuerlich relevante Einkünfte. An den Tagen, an denen er an der anderen Universität tätig ist, nächtigt er tageweise in einem Hotel und ab März 2006 in einem Studentenheim in der anderen Universitätsstadt (Abschluss von Mietverträgen jeweils über mehrere Monate). Beginnend mit Februar 2007 hat er einen Lehrauftrag an einer ausländischen Universität angenommen und hat mit seiner Lebensgefährtin Österreich (vorübergehend) verlassen.

Stehen die Aufwendungen für die vorübergehende doppelte Haushaltsführung für das Hotelzimmer zu? Auf die LStR 2002 Rz 349 wird verwiesen. Hauptgrund für diese Anfrage ist die UFS-Entscheidung, RV/0356-I/08 vom 30. Dezember 2008, dass in einem tageweise gemieteten Hotelzimmer keine Wohnung zu erblicken ist und damit keine doppelte Haushaltsführung vorliegt.

Im Anlassfall liegen die Voraussetzungen entsprechend LStR 2002 Rz 346 vor. Die Vertretungsprofessur ist befristet angelegt und die doppelte Haushaltsführung ab Vorliegen der Lebensgemeinschaft beruflich bedingt. Absetzbar sind die Kosten einer zweckentsprechenden Wohnung.

Die Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft am Beschäftigungsstandort errechnet sich anhand folgender Kriterien:

- **Miete einer Wohnung:** Miete, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (maximal 55 – 60 m²; auch die Höhe der Miete ist zu berücksichtigen)
- **Kauf einer Wohnung:** AfA, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (ebenfalls maximal 55 – 60 m²)
- **Vorübergehende Hotelunterkunft:** bis 2.200 Euro monatlich

Die in LStR 2002 Rz 349 angeführte Obergrenze von 2.200 Euro kann bei Miet- und Eigentumswohnungen nur ausnahmsweise erreicht werden, wenn die Wohnkosten am Ort der Berufsausübung exorbitant hoch sind, was innerhalb des österreichischen Bundesgebietes auszuschließen ist.

Wendet der Steuerpflichtige für die Unterkunft einen Betrag auf, der der Deckung eines zweckentsprechenden Wohnbedürfnisses dient, dann ist die tatsächliche Größe der Unterkunft oder eine eventuelle Mitbenützung der Wohnung (zB durch studierende Kinder) unbeachtlich.

Soweit die Hotelkosten – unter Berücksichtigung der Anzahl der monatlichen Nächtigungen – den Betrag von 2.200 Euro nicht überschreiten, bestehen keine Bedenken gegen eine Berücksichtigung dieser, während der Übergangsphase (bis zum Erhalt eines Zimmers im Studentenheim) angefallenen Kosten.

10359

§ 16 EStG 1988 - Werbungskosten von Lehrer/inne/n im Zusammenhang mit Seminaren der Pädagogischen Institute (Rz 359)

(2009)

Ein Arbeitgeber bietet den Arbeitnehmern Bildungsmaßnahmen, die im Interesse des Arbeitgebers stehen. Ein Teil der Kosten ist vom Arbeitnehmer zu zahlen.

Im gegenständlichen (bereits vom UFS entschiedenen) Fall handelt es sich um das Seminar "Lifestyle- und Anti Aging Medizin", welches eine AHS-Biologielehrerin am Pädagogischen Institut besuchte. Als Werbungskosten wurden Fahrtkosten und der Aufpreis für ein Einbettzimmer geltend gemacht. Die Kurskosten und sonstige Unterbringungskosten wurden vom Arbeitgeber getragen. Als Nachweis für die Werbungskosten wurde die Teilnehmerliste (homogener Teilnehmerkreis, dh. ausschließlich Lehrer/innen) vorgelegt. Weiters wurde ausgeführt, dass die Teilnahme an der Fortbildungsveranstaltung ausschließlich im Interesse der Schule erfolgt sei, um den Schülern im Rahmen des Biologieunterrichtes neueste medizinische Erkenntnisse zugänglich zu machen.

In der dazu ergangenen Entscheidung des UFS 05.02.2009, RV/0202-W/09 heißt es:

Ob tatsächlich eine auf die Berufsgruppe der Lehrer zugeschnittene Bildungsmaßnahme vorliegt oder ob es sich um eine Bildungsmaßnahme handelt, die für Angehörige verschiedener Berufsgruppen geeignet ist und auch Anziehungskraft auf Personen hat, die aus privatem Interesse Informationen über die dort dargebotenen Themen erhalten wollen, ist grundsätzlich anhand der Lehrinhalte des Seminars zu prüfen.

Dies erübrigt sich jedoch im gegenständlichen Fall deshalb, weil das streitgegenständliche Seminar "Lifestyle- und Anti Aging Medizin" ausdrücklich in der Auflistung der vom BM für Unterricht und Kunst für österreichische AHS-Lehrer angebotenen Fortbildungsveranstaltung genannt wird. Auch wenn der Titel des Seminars den Eindruck erwecken mag, dass das in diesem Seminar vermittelte Wissen von allgemeiner Natur ist, so handelt es sich dabei doch um ein Bundesseminar, das vom Pädagogischen Institut veranstaltet wurde und ausschließlich Lehrern an AHS Österreichs zugänglich war. Damit steht fest, dass sich die Bildungsmaßnahme an einen homogenen Teilnehmerkreis richtete. ... Da die Teilnahme an einem Seminar mit einem homogenen Teilnehmerkreis ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit des Seminars ist (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 16 EStG 1988 Anm. 140), war davon auszugehen, dass es sich um berufsspezifische Fortbildung handelt.

Ist für die Frage der Anerkennung von Werbungskosten zu prüfen, ob eine auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zugeschnittene Fortbildung vorliegt, oder ob es sich um eine Fortbildungsveranstaltung handelt, die auch für Angehörige verschiedener Berufsgruppen von allgemeinem (privaten) Interesse ist (VwGH 26.11.2003, 99/13/0160; VwGH 29.01.2004, 2000/15/0009). Reicht es (wie in obiger Entscheidung ausgeführt), wenn ein homogener Teilnehmerkreis vorliegt und das Seminar vom Arbeitgeber (Pädagogischen Institut) angeboten wird?

Ist in allen Fällen, in welchen eine private Mitveranlassung unterstellt wird, der vom Arbeitgeber getragenen Anteil der Kosten im Rahmen der Lohnverrechnung als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu erfassen?

Gemäß § 26 Z 3 EStG 1988 gehören Beträge, die vom Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für die Ausbildung oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufgewendet werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (siehe auch LStR 2002 Rz 696).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, als Werbungskosten abzugsfähig.

Der Aus- und Fortbildungsbegriff gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist nicht ident mit jenem des § 26 Z 3 EStG 1988. Bildungsmaßnahmen, die nach der Rechtsprechung zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 der Privatsphäre zuzurechnen sind, führen, wenn sie im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden, nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Beispielhaft dafür sind Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die zwar im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen, aber auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem (privaten) Interesse sind, und daher nicht zu Werbungskosten führen (siehe LStR 2002 Rz 359). Werden derartige Kurse vom Arbeitgeber gezahlt, dann führen sie, sofern ein betriebliches Interesse gegeben ist, nicht zu Einkünften (dh. keine Hinzurechnung der Kurs- und Unterbringungskosten als Sachbezug). Kein betriebliches Interesse liegt vor, wenn nicht der Ausbildungsinhalt, sondern ein Unterhaltungswert im Vordergrund steht.

Ist für Bildungsmaßnahmen des Arbeitgebers, die den Kriterien des § 26 Z 3 EStG 1988 entsprechen, vom Arbeitnehmer ein Kostenbeitrag zu leisten, dann ist für die Qualifizierung dieser Kosten als Werbungskosten zu prüfen, ob der entsprechenden Bildungsmaßnahme Werbungskostencharakter zukommt. Ist dies nicht der Fall, weil eine nach der Rechtsprechung private Mitveranlassung vorliegt, dann ist der Kostenbeitrag des Arbeitnehmers nicht abzugsfähig.

Im gegenständlichen Fall ist der UFS offensichtlich davon ausgegangen, dass der Bildungsmaßnahme (auch ohne Kostentragung durch den Arbeitgeber) Werbungskostencharakter zukommt.

Wäre hingegen die im betrieblichen Interesse durchgeführte Aus- oder Fortbildung mit einer privaten Mitveranlassung verbunden gewesen, dann sind Kostenbeiträge des Arbeitnehmers nicht abzugsfähig. Dies führt aber nicht dazu, dass der vom Arbeitgeber getragene Kostenanteil zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis führt.

Ist der Arbeitnehmer zur Teilnahme an der Fortbildungsmaßnahme verpflichtet, ist dies ein Hinweis, dass hinsichtlich des Kostenbeitrages des Arbeitnehmers Werbungskosten vorliegen können.

Bei Arbeitnehmern, die auf Grund ihrer Stellung im Unternehmen (zB als Geschäftsführer) Einfluss auf Teilnahme, Gestaltung und Zeitpunkt der Bildungsmaßnahme haben, ist hinsichtlich der Prüfung, ob ein betriebliches Interesse im Sinne des § 26 Z 3 EStG 1988 vorliegt, ein strenger Maßstab anzulegen. Eine (nicht untergeordnete) private Mitveranlassung führt zu einem steuerpflichtigen Sachbezug, ausgenommen diese Bildungsveranstaltung ist auch für andere Arbeitnehmer des Arbeitgebers vorgesehen.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Aufwendungen für den NLP- Practitioner als Umschulungskosten (Rz 359)

(2005)

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist. Aufgrund des vermittelten Wissens stellen Aufwendungen für NLP-Ausbildungen keine abzugsfähigen Fort- bzw. Ausbildungskosten dar.

Die NLP-Practitioner Ausbildung wird nach den Richtlinien des Österreichischen Dachverbandes für NLP (ÖDV-NLP) durchgeführt, schließt mit dem international anerkannten Zertifikat zum NLP-Practitioner ab und ermöglicht die Teilnahme an der NLP-Master Practitioner Ausbildung.

Können die Aufwendungen für den NLP-Practitioner als umfassende Umschulungsmaßnahme angesehen werden und als Werbungskosten abgesetzt werden?

Wie ist vorzugehen, wenn die Bildungsmaßnahme absolviert wird und die Tätigkeit anschließend nicht ausgeübt wird?

Die Aufwendungen für den NLP-Practitioner und den NLP-Master Practitioner sind keine Umschulungskosten, weil sie auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind und nicht derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – Kunst- und Gestaltungstherapie – Keine Aus- oder Fortbildung (Rz 359)

(2001)

Vermehrt werden von Bediensteten in Lehrberufen Aufwendungen betreffend Gestaltungstherapie als Werbungskosten geltend gemacht. Im gegenständlichen Fall handelt es sich um eine Volksschullehrerin, die am Institut für Kunst und Therapie (IKT) in München einen vierjährigen Lehrgang in Kunst- und Gestaltungstherapie absolviert.

Nach dem Programminhalt wird unter Kunst- und Gestaltungstherapie eine Therapieform verstanden, die heute kaum mehr in einer Klinik fehlt. Auch im ambulanten Bereich wird sie zunehmend eingesetzt. Ihre Besonderheit ist, dass sie den ganzen Menschen erfasst, als physisches, psychisches und geistiges Wesen. Der Gestaltungsprozess umfasst Ausdruck und Verarbeitung psychischer Inhalte. Ein Bildungsschwerpunkt besteht unter vielen anderen im bildnerischen Arbeiten, welcher im Regelunterricht sowie in unverbindlichen Übungen zur Anwendung kommen kann.

Aufnahmeveraussetzungen für die Teilnahme an dieser Bildungsmaßnahme sind:

- *persönliche Eignung für therapeutische Arbeit,*
- *der Nachweis eigener bildnerischer Arbeit,*
- *ein abgeschlossenes Hochschul- oder Fachhochschulstudium in einem humanwissenschaftlichen oder künstlerischen Fach,*
- *Ausnahmen davon sind bei besonderer Eignung möglich, in diesem Fall sind eine abgeschlossene Berufsausbildung in einem psychosozialen Beruf und mindestens drei Jahre Berufserfahrung nachzuweisen.*

Die Bildungsmaßnahme dauert insgesamt vier Jahre. Sie ist vom Arbeitsamt, vom Berufsverband (Deutscher Fachverband für Kunst- und Gestaltungstherapie, DFKGT) und von der Deutschen Gesellschaft für künstlerische Therapieformen und Therapie mit kreativen Medien (DGKT), dem Dachverband der Kunst- und Kreativitätstherapeuten, anerkannt.

Studierende und AbsolventInnen können diesen Verbänden beitreten. Auf Ansuchen erfolgt eine Graduierung, welche zur Führung des Titels Kunsttherapeutin grad. DGKT bzw. DFKGT berechtigt und mit dem Status eines graduierten Mitgliedes verbunden ist.

Ist diese Bildungsmaßnahme als Berufsaus- oder -fortbildung zu qualifizieren, wenn laut Stellungnahme des Schulleiters eine vergleichbare Weiterbildungsmöglichkeit in Österreich nicht geboten wird und ein begründetes Interesse seitens der Schulleitung gegeben ist?

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes kann nicht von einer Fortbildungsmaßnahme ausgegangen werden, vielmehr liegt eine Ausbildung zu einem neuen Beruf vor (Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen). Zu prüfen ist in der Folge, ob die neue Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist. Die Tätigkeit einer Volksschullehrerin ist mit Kunst- und Gestaltungstherapie nicht verwandt, sodass die Ausbildungskosten nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind.

42.5.9 § 26 EStG 1988

10696

§ 26 Z 3 EStG 1988 – Outplacement (Rz 696)

(2009)

Auf Grund der derzeitigen Wirtschaftskrise müssen sich Firmen vermehrt von Mitarbeitern trennen. Um die dadurch auf beiden Seiten entstehenden Probleme besser bewältigen zu können, wird den Mitarbeitern ein von externen Beratungsfirmen durchgeführtes Outplacement angeboten.

Unter Outplacement versteht man einen systematischen Prozess, der ausscheidenden Mitarbeitern helfen soll, in kurzer Zeit eine entsprechende Stelle zu finden. Bei einer größeren Zahl von freigesetzten Mitarbeitern erfolgt vorab meistens eine Gruppenberatung in Seminarform, mit nachfolgender Einzelberatung. In Einzelsitzungen wird der berufliche Werdegang analysiert und ein Stärken-Schwächen-Profil erstellt. Im Rahmen dieser Karriereberatung lernt der ausscheidende Mitarbeiter erfolgversprechende Stellensuch-Methoden, wie ein professioneller Lebenslauf zu gestalten ist, wie ein Bewerbungsgespräch zu führen ist, usw.

Da dieses Outplacement eigentlich dazu dient, dass der Mitarbeiter – möglichst rasch – einen anderen Arbeitgeber finden kann, stellt sich die Frage, ob die Kosten dafür beim Mitarbeiter einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem (noch bestehenden) Dienstverhältnis darstellen oder nach § 26 Z 3 EStG 1988 als nicht steuerbar zu behandeln sind?

§ 26 Z 3 EStG 1988 normiert, dass Beträge, die der Arbeitgeber für die Ausbildung oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufwendet, dann nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören, wenn sie im betrieblichen Interesse geleistet werden.

Zur Frage, ob es sich um Beträge handelt, die im betrieblichen Interesse aufgewendet werden, ist festzustellen, dass sich aus einem Dienstverhältnis für den Arbeitnehmer und Arbeitgeber wechselseitig Rechte und Pflichten ergeben. Im Zm der Kündigung von Mitarbeitern hat der Arbeitgeber nicht nur gesetzliche Vorschriften wie zB die Mitwirkung des Betriebsrates bei Kündigungen oder die Einhaltung von Kündigungsfristen zu beachten, sondern auch eine allgemeine Fürsorgepflicht gegenüber den ausscheidenden Arbeitnehmern (zB Ausverhandeln eines Sozialplans). Outplacement ist daher eine Aus- oder Fortbildung des Arbeitnehmers im betrieblichen Interesse. § 26 Z 3 EStG 1988 fordert nicht, dass die Aus- oder Fortbildung im Zusammenhang mit der derzeit ausgeübten Tätigkeit des Arbeitnehmers steht und diesem ermöglicht, die ihm übertragenen Aufgaben effizienter zu erledigen.

Der anders lautenden Auffassung in der Entscheidung des UFS 10.07.2007, RV/0588-W/06, wird nicht gefolgt.

Die im Rahmen des Outplacement gewährten Sachleistungen stellen für den Arbeitnehmer gemäß § 26 Z 3 EStG 1988 keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Erhält der Arbeitnehmer für seine Teilnahme am Outplacement auch eine Entlohnung, ist diese als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit steuerpflichtig.

§ 26 Z 3 EStG 1988 - Übernahme von Studienbeiträgen durch den Arbeitgeber (Rz 696)

(2004)

Der Arbeitgeber, eine inländische Universität, übernimmt für einige ihrer Bediensteten (zB die ehemals so genannten Studienassistenten) Studiengebühren, mit der Begründung, die universitäre Ausbildung liege im erheblichen Interesse des Arbeitgebers, und verweist dabei auch auf § 101 Abs. 1 und 2 des Universitätsgesetzes 2002, welche lauten:

§ 101. Allgemeines Universitätspersonal

(1) Die Angehörigen des allgemeinen Universitätspersonals haben die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen fachlichen Qualifikationen aufzuweisen. Sie stehen in einem Arbeitsverhältnis zur Universität und sind Vollzeit- oder Teilzeitbeschäftigte.

2) Die Universität hat die berufliche Weiterbildung der MitarbeiterInnen und Mitarbeiter gemäß Abs. 1 zu fördern.

Stellt die Übernahme der Studiengebühren durch den Arbeitgeber einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar?

Gemäß § 26 Z 3 EStG 1988 gehören Beträge, die vom Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für die Ausbildung oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufgewendet werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit.

Unabhängig davon, ob in jedem Einzelfall tatsächlich ein Überwiegen des betrieblichen Interesses des Dienstgebers nachgewiesen wird (siehe Rz 696), bestehen keine Bedenken, die übernommenen Studienbeiträge als gemäß § 26 Z 3 EStG 1988 nicht steuerbar zu behandeln. Dies insbesondere auch deshalb, weil diese Studienbeiträge, soweit sie vom Abgabepflichtigen selbst gezahlt werden, jedenfalls als Werbungskosten im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 abgezogen werden können.

Diese Rechtsauffassung kann aus Vereinfachungsgründen auch in jenem Fall angewendet werden, in dem der Arbeitgeber dem Angestellten die von ihm gezahlten Studienbeiträge ersetzt, vorausgesetzt, es wird sichergestellt, dass der Abgabepflichtige diese Beträge nicht auch als Werbungskosten geltend machen kann (Übergabe des Originalzahlungsbelegs).

10735a

§ 26 Z 4 EStG 1988 bzw. § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 - Tagesgebühren Ausland für LKW-Fahrer im internationalen Verkehr (Rz 735a)

(2009)

Bei LKW-Fahrern im internationalen Verkehr liegen in der Regel Reisen nach dem zweiten Dienstreisebegriff des § 26 Z 4 EStG 1988 vor. Laut LStR 2002 Rz 721 sind für die ersten sechs Monate gewährte Tages- und pauschale Nächtigungsgelder nicht steuerbar, weil danach von einem Mittelpunkt der Tätigkeit auszugehen ist. Die steuerbegünstigte Obergrenze bilden bei Auslandsreisen die jeweiligen Höchstsätze der Reisegebührenvorschrift (RGV) für Bundesbedienstete.

Zu den Nächtigungsgeldern bei Fahrtätigkeit wird in den LStR 2002 Rz 733 ausgeführt, dass bei bloßer Nächtigungsmöglichkeit in einem Fahrzeug (LKW, Bus) das pauschale Nächtigungsgeld im Hinblick auf zusätzliche mit einer Nächtigung verbundene Aufwendungen auch für mehr als sechs Monate nicht steuerbar gewährt werden kann, wenn tatsächlich genächtigt wird. Dabei ist es unmaßgeblich, ob die Fahrten auf gleich bleibenden Routen (zB Wien – Hamburg) erfolgen.

Hinsichtlich der Tagesgelder findet sich zur Fahrtätigkeit in den LStR 2002 keine analoge Aussage. Geht man bei einer Fahrtätigkeit im internationalen Verkehr auf gleich bleibenden Routen von der Begründung eines Mittelpunktes der Tätigkeit aus, wären nach Verstreichen der sechs Monate laut LStR 2002 Rz 735a Tagesgeldersätze nur mehr im Rahmen der Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei.

Da der Kollektivvertrag geringere Beträge vorsieht als die oben genannten laut RGV, ergäbe sich für freiwillige Überzahlungen des Arbeitgebers (viele Arbeitgeber gewähren die höheren Beträge laut RGV) insoweit eine Abgabenpflicht.

Wird bei der Tätigkeit als LKW-Fahrer im internationalen Verkehr für denselben Arbeitgeber und grundsätzlich auf denselben Routen über sechs Monate hinaus ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, mit der Folge, dass (Auslands-)Tagesgelder in weiterer Folge nur im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei sind?

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 25.09.2002, 99/13/0034, ausgeführt, dass die steuerliche Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes unter dem Titel der Reisekosten dann nicht möglich ist, wenn von einer auch die Kenntnis der

Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden kann.

Dies dürfte wohl auch der Grund dafür sein, dass der Kollektivvertrag zwischen üblicher Reisebewegung im Ausland (Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten) und der Verbringung der Wochenendruhe im Ausland differenziert. Im letzteren Fall hat der Arbeitnehmer Anspruch auf Tages- und Nächtigungsgelder im jeweiligen Höchstausmaß der Reisegebührenvorschrift für Bundesbedienstete.

Erfolgen die Fahrten mehr als sechs Monate lang stets auf gleich bleibenden Routen mit den selben Zielorten, kann eine Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten (zB Lage und Qualität der Autobahnraststätten) entlang der Route angenommen werden, sodass nach Ablauf der Anfangsphase (Auslands)Tagesgelder nur mehr im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei gewährt werden können.

42.5.10 § 33 EStG 1988

10772c

§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 - Alleinverdienerabsetzbetrag für EU/EWR-Bürger – abgeleiteter Wohnsitz für mehr als sechs Monate notwendig? (Rz 772c)

(2009)

Ein ungarischer Staatsbürger arbeitet erstmalig ab 1. August 2007 für ein Jahr in Österreich. Gleichzeitig wird auch ein Wohnsitz in Österreich begründet. Die Einkünfte in Österreich betragen von August bis Dezember 2007 37.000 Euro. Die Ehegattin, ebenfalls ungarische Staatsbürgerin, verbleibt mit ihren zwei Kindern in Ungarn; sie erzielt keine Einkünfte.

Ist für den Alleinverdienerabsetzbetrag die unbeschränkte Steuerpflicht (auch) des Steuerpflichtigen selbst für mehr als sechs Monate Voraussetzung?

Bedarf es in concreto einer Optionserklärung nach § 1 Abs. 4 EStG 1988, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht erst unterjährig eingetreten ist?

Nach § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist Alleinverdiener grundsätzlich ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und

von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt.

Diese Gesetzesbestimmung enthält ferner die Aussage, dass für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG 1988 die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten nicht erforderlich ist, um - bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen (zB Einkünfte) - Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag zu haben. Der Bestimmung des § 1 Abs. 4 EStG 1988 liegt die gemeinschaftsrechtliche Regelung zugrunde, dass in jenem Staat, in dem die Haupteinkünfte erzielt werden und dort auch zu versteuern sind, die grundsätzlich vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen Berücksichtigung finden müssen (vgl. EuGH 16.05.2000, Rs C-87/99 Zurstrassen).

Um dieser gemeinschaftsrechtlichen Maxime gerecht zu werden, musste auch für jene Steuerpflichtigen eine Lösung gefunden werden, denen eine Option iSd § 1 Abs. 4 EStG 1988 verwehrt bleibt, weil bereits auf Grund eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes die unbeschränkte Steuerpflicht eingetreten ist. Daher wurde die Rz 772c in die LStR 2002 aufgenommen.

Stellt sich auf Grund der Sachverhaltsermittlung somit heraus, dass die Haupteinkünfte des Kalenderjahres 2007 in Österreich erzielt wurden (vgl. LStR 2002 Rz 8), steht der Alleinverdienerabsetzbetrag zu.

Der Nachweis der Auslandseinkünfte ist durch eine Bescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde (Formular E9) zu erbringen. Darüberhinaus ist ein Einkommensnachweis der ungarischen Steuerbehörde über die Einkünfte der Ehepartnerin vorzulegen, aus dem hervorgeht, dass der Grenzbetrag nicht überschritten wurde. Eine Optionserklärung nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 ist in diesen Fällen nicht Voraussetzung.

10773b

§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 - Rückwirkende Aberkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages bei Nachzahlungen im Insolvenzverfahren (LStR 2002 Rz 631e und Rz 773b)

(2009)

Im Falle von Konkursen, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet wurden, gelten Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr zugeflossen, für das der Anspruch entstanden ist. Durch diese Zuflussfiktion kann der Grenzbetrag für den Alleinverdienerabsetzbetrag überschritten werden.

Darf analog zu den LStR 2002 Rz 773b, wonach bei Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung aus Billigkeitsgründen von einer Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 abgesehen wird, vorgegangen werden?

Besteht in Insolvenzfällen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses Anspruch auf eine Kündigungsentschädigung bzw. auf Schadenersatz oder eine Urlaubsersatzleistung, können diese bis zur Auszahlung durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds vom Arbeitsmarktservice in Form von Arbeitslosengeld bevorschusst werden. Durch diese Maßnahme ist dem Arbeitnehmer kein wirtschaftlicher Nachteil entstanden, denn es sind ihm Bezüge zugeflossen, die er - wäre kein Konkursfall vorgelegen - auch aus einem anderen Titel erhalten hätte. Es ist daher auch bei rückwirkendem Überschreiten der Einkunftsgrenze nach § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 der Alleinverdienerabsetzbetrag rückzufordern.

10934

§ 47 EStG 1988 - Merkmale eines Dienstverhältnisses – Publikumsdienste (Rz 934)

(2009)

Die Arbeitsverhältnisse von im Publikumsdienst beschäftigten Personen eines Theaters (Garderobiere, Platzanweiser, Programmverkäufer) weisen die Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit auf. Es besteht auch die Möglichkeit, sich vertreten zu lassen. Das Vertretungspersonal wird bei Bedarf überwiegend aus dem etwa 20 Personen umfassenden Pool des Theaters rekrutiert. Ist in ganz wenigen Ausnahmefällen keine Vertretung aus dem Pool möglich, werden theaterfremde Personen herangezogen, die dann von den zu vertretenden Beschäftigten bezahlt werden. Aufzeichnungen über die theaterfremden Vertretungen werden vom Arbeitgeber nicht geführt.

Ist ein Dienstverhältnis anzunehmen oder liegt auf Grund der Vertretungsmöglichkeit ein freies Dienstverhältnis vor, auch wenn diese nicht häufig genutzt wird?

Nach der Rechtsprechung des VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, ist (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen.

Hat sich jemand verpflichtet, bestimmte Dienste über einen gewissen Zeitraum – wenn auch nur stunden- oder tageweise - zu übernehmen, liegt bei Ausübung dieser Tätigkeit aufgrund des vorgeschriebenen arbeitsbezogenen Verhaltens (Arbeitszeit, Arbeitsort) eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes vor.

Im gegenständlichen Fall ist von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 auszugehen.

10992

§ 47 EStG 1988 - Dienstvertrag oder Werkvertrag eines Leiters eines Forschungszentrums (Rz 992)

(2009)

Der Leiter eines Universitätsforschungsinstitutes wird im Rahmen eines Einjahresvertrages mit folgendem Vertragsinhalt als freier Dienstnehmer beschäftigt:

- Beschäftigung durchschnittlich 10 Stunden pro Woche
- Abrechnung an Hand von Stundennachweisungen
- Bindung an Arbeitszeit und Arbeitsort nur hinsichtlich der Teilnahme an Besprechungen

- Weisungsgebundenheit hinsichtlich der Empfehlungen des Internationalen Wissenschaftlichen Beirats, der Einhaltung der von der Forschungsförderungsgesellschaft vorgegebenen Richtlinien und den in den Förderverträgen festgelegten Bestimmungen, sowie in begründeten Ausnahmefällen
- Vertretung durch andere, eingeschränkt durch die Geheimhaltungspflicht betreffend alle Geschäftsvorgänge und Betriebsergebnisse, Daten, Informationen, Mitteilungen usw. sowohl allen anderen Dienstnehmern als auch Dritten gegenüber und über die Zeit nach Beendigung des Dienstverhältnisses hinaus. Weitergabe von Unterlagen und Informationen erst nach Zustimmung des Dienstgebers
- Urheber- und Nutzungsrechte an den Diensterfindungen hat der Dienstgeber
- Kein Anspruch auf Urlaub, Krankenentgelt, Sonderzahlungen, Abfertigung, Entlohnung nach dem Kollektivvertrag
- Verwendung eigener Betriebsmittel (PKW, Telefon, EDV)
- Kein Ersatz von Reisekosten und sonstigem Aufwand durch den Dienstgeber

Liegt eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vor? Wie ist das Erkenntnis des VwGH vom 15.07.1998, 97/13/0169, iZm einem Geschäftsführer, der einen Vertrag auf ein Jahr abgeschlossen hat, zu verstehen?

Auszug aus VwGH vom 15.07.1998, 97/13/0169: „Aus dem Umstand allein, dass das jeweils für ein Jahr vereinbarte Honorar des Geschäftsführers in monatlichen Teilbeträgen zufloss, kann ein Unternehmerrisiko nicht jedenfalls ausgeschlossen werden. Die Urlaubsregelung, Krankheitsregelung und Vertretungsregelung im jeweiligen Jahresvertrag sowie die Umstände, dass die Reisekosten vom Geschäftsführer getragen werden müssen und dass Jahr für Jahr das Anstellungsverhältnis neu gegründet wurde, deuten vielmehr auch auf das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auf Seiten des Geschäftsführers hin. (Hier: Dem Geschäftsführer steht kein eigener Urlaubsanspruch zu; vielmehr steht es ihm frei, sich in den Zeiträumen zu erholen, in denen seine Anwesenheit nach eigener Einschätzung nicht erforderlich ist; bei Erfüllung seiner Aufgabe

kann sich der Geschäftsführer eines geeigneten Vertreters bedienen, allerdings dürfen daraus dem Unternehmer keine Kosten erwachsen).

Die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse stellt bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers her, die sich lediglich auf den Erfolg der Arbeitsleistung der Geschäftsführung bezieht. Eine solche sachliche Weisungsgebundenheit, die von einer sich in persönlicher Abhängigkeit äußernden, durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnete Weisungsgebundenheit zu unterscheiden ist, begründet für sich allein kein Dienstverhältnis.

Vertritt die Behörde die Meinung, der Geschäftsführer einer GmbH erbringe mit seiner Leistung keinen bestimmten Erfolg, also kein Werk, übersieht sie, dass unter dem Begriff eines Werks im Sinne des § 1165 ABGB nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke, verstanden werden (Hinweis Krejci in Rummel/2, Rz 9 zu § 1165, § 1166 ABGB). Unter einem solchen Werk kann somit auch die Besorgung der Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft als solche gemeint sein. Dass der Geschäftsführer grundsätzlich seine Arbeitskraft und nicht einen Arbeitserfolg schuldet, trifft nicht zu.“

Arbeitsvertrag, Werkvertrag und freier Dienstvertrag unterscheiden sich nach verschiedenen Merkmalen, wobei bei den Vertragsarten einzelne Merkmale nicht notwendig, sondern nur typisch für die Vertragsart vorhanden sein müssen, die Merkmale in verschiedenen Ausprägungen vorliegen können und das Fehlen schwacher Merkmale durch besonders hervorragende Merkmale ausgeglichen werden. Wesentlich für die Beurteilung des Vertragstypus ist das Überwiegen wesentlicher Merkmale.

Nach der Rechtsprechung des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, ist überhaupt (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen.

Durch die dienstvertragliche Verpflichtung des Leiters des Forschungszentrums, den Empfehlungen des Internationalen Wissenschaftlichen Beirats zu folgen, die von der Forschungsförderungsgesellschaft vorgegebenen Richtlinien und in den Förderverträgen festgelegte Bestimmungen einzuhalten, haben die Eigentümer des Forschungszentrums ihr Weisungsrecht dokumentiert. Untermauert wird diese dienstvertragliche Weisungsgebundenheit durch die „Generalklausel“, wonach ein Weisungsrecht ebenso in begründeten Ausnahmefällen (ohne diese zu definieren) besteht.

Damit ist jedenfalls das Kriterium der Weisungsgebundenheit erfüllt, wenn auch – naturgemäß bei leitenden Angestellten – schwächer ausgeprägt.

Die Funktion des Leiters des Forschungszentrums ist mit der eines GmbH-Geschäftsführers vergleichbar (Vertretung nach außen, Geschäftsführung). Nach der seit dem oben genannten Erkenntnis vom 10.11.2004 nunmehr ständigen Judikatur des VwGH, ist damit das Kriterium der organisatorischen Eingliederung erfüllt.

Darüber hinaus spricht Folgendes für die Qualifizierung der Tätigkeit als nichtselbständige Tätigkeit im Sinne des § 47 EStG 1988:

- **Nach § 1151 Abs. 1 ABGB liegt ein Dienstvertrag vor, wenn sich jemand auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet. Übernimmt jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt, liegt ein Werkvertrag vor. Dem Leiter wird das Bemühen um den Erfolg in der Forschung und nicht das Werk an sich entlohnt, was sich auch dadurch zeigt, dass alle Diensterfindungen und Urheberrechte dem Arbeitgeber zu übertragen sind.**
- **Laut Arbeitsvertrag ist ein Mindestmaß an Stunden zu erbringen, was auf ein Dauerschuldverhältnis für dieses eine Vertragsjahr hinweist.**
- **Die persönliche Abhängigkeit drückt sich in der Abrechnung nach erfolgsunabhängig geleisteten Stunden aus, auch wenn der Leiter relativ frei im Rahmen dessen über seine Zeiteinteilung disponieren kann.**
- **Da eine Vertretung durch andere Arbeitnehmer des Institutes oder durch Dritte nur nach Abstimmung mit dem Arbeitgeber zulässig ist und wegen der**

vertraglich vereinbarten Geheimhaltungspflicht auch nach Beschäftigungsende praktisch ausgeschlossen ist, ist das Kriterium der persönlichen Abhängigkeit gegeben.

Der Leiter des Forschungszentrums bezieht daher Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

10993

§ 47 EStG 1988 - Lehrer eines Nachhilfeinstituts – selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit (Rz 993)

(2009)

In österreichweit tätigen Nachhilfeunternehmen werden Lehrer als freie Dienstnehmer beschäftigt. Das Nachhilfeinstitut ist nach ISO 9001 zertifiziert. In der Homepage wird darauf hingewiesen, dass dadurch wichtige Standards, wie beispielsweise die fachliche und pädagogische Eignung der Nachhilfelehrer, die sinnvolle Zusammensetzung und Größe der Lerngruppen, sowie die Ausrichtung an den individuellen Bedürfnissen des Schülers gewährleistet sind. Darüber hinaus sind aber auch Kriterien, wie das Unterrichtsmaterial und die schülergerechte Arbeitsatmosphäre bedeutend. Ferner garantiert das Prüfsiegel, dass nach gleichen Abläufen und Prozessen gearbeitet wird.

Mit der Unterfertigung des freien Dienstvertrages unterzeichnen die Lehrer gleichzeitig eine Zusatzvereinbarung, dass sie auch in die Liste der möglichen Vertreter aufgenommen werden. Sie können sich somit nur von einem Lehrer aus dieser Liste vertreten lassen.

Bei der Entscheidung für die Einstufung der Nachhilfelehrer als „Freie Dienstnehmer“ berufen sich die Unternehmen auf die Entscheidung des VwGH 26.05.2004, 2003/08/0149. Mit dieser Entscheidung hat sich der VwGH gegen das Vorliegen eines Werkvertrages und für das Vorliegen eines freien Dienstvertrages ausgesprochen. Die Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 EStG 1988 war nicht Gegenstand der Entscheidung.

Sind die Tätigkeiten der Nachhilfelehrer als im Rahmen eines freien Dienstvertrages oder im Rahmen eines Dienstverhältnisses nach § 47 EStG 1988 erbracht worden?

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn die Tätigkeit die Kriterien der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers erfüllt.

Konkrete Merkmale für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit sind:

- **persönliche Arbeitspflicht**
- **Unterwerfung unter eine betriebliche Ordnungsvorschrift**
- **Gebundenheit an persönliche Weisungen**
- **Kontrollunterworfenheit**
- **disziplinäre Verantwortlichkeit**
- **Dauerschuldverhältnis**

Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen zudem gemeinsam vorliegen bzw. sie können in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen. Siehe VwGH 31.03.2005, 2000/15/0127, VwGH 31.01.1995, 92/08/0213, VwGH 17.12.2002, 99/08/0008.

Wenn - wie in diesem Fall - die Tätigkeit nach einem standardisierten innerbetrieblichen Organisationskonzept (einem zertifizierten Qualitätsmanagementsystem) auszuüben ist, bleibt dem Beschäftigten so gut wie kein Handlungsspielraum, den er selbständig füllen kann. Eine freie Vertretungsmöglichkeit ist auch dadurch ausgeschlossen, dass auf Grund dieser Vorgabe eine Vertretung bestenfalls innerhalb des jeweiligen Pools an Nachhilfelehrern möglich ist.

Aus der Gewichtung der einzelnen Beurteilungskriterien ergibt sich somit, dass die von einem Nachhilfelehrer ausgeübte Tätigkeit als Dienstverhältnis einzustufen ist. Steuerrechtlich liegen somit Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor.

Angemerkt wird, dass im Erkenntnis vom 26.05.2004, 2003/08/0149 der VwGH den Sachverhalt nur hinsichtlich der sozialversicherungsrechtlichen Abgrenzung

zwischen freiem Dienstvertrag und Werkvertrag beurteilt hat. Die Frage, ob hier nicht ein echtes Dienstverhältnis vorliegt, war nicht Gegenstand des Verfahrens. Indem der VwGH im Erwägungsteil des Erkenntnisses bei der Feststellung, dass ein freier Dienstvertrag vorliegt, das Wort „freier“ in Klammer gesetzt hat, kann abgeleitet werden, dass der Gerichtshof durchaus auch das Vorliegen eines echten Dienstverhältnisses für möglich gehalten hat.

11162a

**§ 68 Abs. 2 EStG 1988 - Überstundenleistung bei All-Inclusive-Vereinbarungen
(Rz 1162a)**

(2009)

Ein Arbeitnehmer hat einen Überstunden-All-Inclusive-Vertrag. Es werden 10 Überstundenzuschläge herausgerechnet und steuerfrei belassen (ab 2009). Aus den gemäß Arbeitszeitgesetz zu führenden Aufzeichnungen ergibt sich, dass im Jahr 2009 insgesamt die erforderlichen 120 Überstunden geleistet wurden. In einigen Monaten wurden jedoch keine Überstunden oder weniger als 10 Überstunden geleistet.

Ist der Freibetrag nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 ein Monatsbetrag, der im Monat zu verbrauchen ist oder kann er nach einem Jahresschnitt berechnet werden? Besteht grundsätzlich die Möglichkeit der Jahresdurchrechnung, wenn die Anzahl der geleisteten Überstunden insbesondere infolge Krankheit, Urlaub oder sonstigen bezahlten Abwesenheiten schwankend bzw. wenn die Zuordnung der geleisteten Überstunden zu den einzelnen Monaten auf Grund bestehender Gleitzeitvereinbarung nicht möglich ist?

Fall 1:

Jänner bis Mai jeweils 15 Überstunden

Juni bis August keine Überstunden

September bis Dezember jeweils 15 Überstunden

Summe: 135 Überstunden

Können auch in den Monaten Juni bis August gewährte Zuschläge nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerfrei belassen werden?

Fall 2:

Jänner bis Mai jeweils 15 Überstunden

Juni bis August arbeitsunfähig (100% Entgeltfortzahlung)

September bis Dezember jeweils 15 Überstunden

Summe: 135 Überstunden

Können die im Krankenentgelt für die Monate Juni bis August enthaltenen Überstundenzuschläge unter Hinweis auf § 68 Abs. 7 EStG 1988 steuerfrei gewährt werden?

Fall 3:

Jänner bis Mai jeweils 15 Überstunden

Juni bis Mitte Juli Urlaub (6 Wochen durchgehend)

Juli keine Überstunden

August bis Dezember jeweils 15 Überstunden

Summe: 150 Überstunden

Können auch in den Monaten Juni und Juli gewährte Zuschläge nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerfrei belassen werden?

Fall 4:

Jänner bis Mai jeweils 5 Überstunden

Juni bis Mitte Juli Urlaub (6 Wochen durchgehend)

Juli keine Überstunden

August bis Dezember jeweils 5 Überstunden

Summe: 50 Überstunden

Infolge des hohen Grundgehaltes beträgt der 50-prozentige Zuschlag für 5 Überstunden in Summe mehr als 86 Euro

Können ganzjährig, insbesondere auch in den Monaten Juni und Juli gewährte Zuschläge nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerfrei belassen werden?

Der in § 68 Abs. 2 EStG 1988 genannte Betrag ist grundsätzlich ein Monatsbetrag.

Werden durch die Gesamtentlohnung nur die Normalarbeitszeit und die „Normalüberstunden“ abgegolten bzw. aus dieser pauschalen Entlohnung nur gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerbefreite Zuschläge (maximal 86 Euro) herausgerechnet, kommt der Voraussetzung der „gleich bleibenden Verhältnisse in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen“ nicht mehr diese Bedeutung zu, wie bei steuerbefreiten Zuschlägen gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit der Überstundenzuschläge ist natürlich, dass im Jahresdurchschnitt auch tatsächlich Überstunden im erforderlichen Ausmaß (Zuschlag maximal 86 Euro) geleistet werden und keine missbräuchliche Verteilung der geleisteten Überstunden erfolgt (zB Überstunden werden regelmäßig stets nur in 6 Monaten geleistet und die Auszahlung aus steuerlichen Gründen gleichmäßig über das ganze Jahr verteilt).

In den Fällen 1-3 dargestellten Fallkonstellationen können somit die in der Gesamtentlohnung enthaltenen Zuschläge für die ersten zehn (maximal 50-prozentigen) Überstunden im Monat bis zum Höchstausmaß von 86 Euro monatlich gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden.

In der Gesamtentlohnung enthaltene Überstunden, die wegen Erkrankung des Arbeitnehmers von diesem nicht geleistet werden (können), sind gemäß § 68 Abs. 7 EStG 1988 wie abgeleistete Überstunden zu behandeln.

11163

§ 68 Abs. 1 EStG 1988 - Pauschale Zuschläge (Rz 1163)

(2009)

Ein Arbeitnehmer hat eine All-Inclusive-Vereinbarung, welche auch Zuschläge nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 (Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit) beinhaltet.

Ist der Freibetrag nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 ein Monatsbetrag, für den der Anspruch Monat für Monat zu erfüllen ist oder kann er nach einem Jahresschnitt berechnet werden?

Für die Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 ist es unerlässlich, dass eine Vereinbarung vorliegt, aus der die Festlegung der Gesamtstundenleistung sowie die Anzahl der darin enthaltenen und zu leistenden Überstunden hervorgeht (vgl. VwGH 24.09.1996, 94/13/0237). Auf die LStR 2002 Rz 1163 wird verwiesen.

Der in § 68 Abs. 1 EStG 1988 genannte Betrag ist grundsätzlich ein Monatsbetrag. Der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 kann bei Pauschalvergütungen dann monatlich berücksichtigt werden, wenn durch die Gesamtentlohnung sowohl die Normalarbeitszeit als auch die durchschnittlich im Lohnzahlungszeitraum unter der Voraussetzung gleich bleibender Verhältnisse zu leistenden Überstunden abgegolten werden. Die gleich bleibenden Verhältnisse müssen sich überdies auch auf die zeitliche Lagerung von "Normalüberstunden" und "qualifizierten Überstunden" erstrecken. Ändern sich die Verhältnisse zwischen den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen nur geringfügig, oder deshalb, weil der Arbeitnehmer seinen Erholungsurlaub konsumiert, steht der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 dennoch zu. In der Gesamtentlohnung enthaltene Überstunden, die wegen Erkrankung des Arbeitnehmers von diesem nicht geleistet werden (können), sind gemäß § 68 Abs. 7 EStG 1988 wie abgeleistete Überstunden zu behandeln.

Die Überstunden sind jedenfalls durchgehend aufzuzeichnen.

11181

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

(2009)

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

Kilometergelder für die Fahrten von seiner Wohnung zum Training bzw. zu den Heim- und Auswärtsspielen.

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

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

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

Die Nettobesteuerung setzt voraus, dass

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

der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat.

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

Nur die mit den Bezügen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten können im Steuerabzugsverfahren abgezogen werden. Unmittelbar zusammenhängende Werbungskosten sind solche, die bei der Leistungserbringung im Inland selbst (Sportveranstaltung) anfallen oder ausschließlich durch diese bedingt sind, wie etwa vom Arbeitgeber getragene (ersetzte) Reisespesen bzw. vom Einnahmenempfänger selbst getragene Reisekosten, die im Zusammenhang mit der vergüteten Leistung stehen. An Fahrtkosten sind stets die Kosten der Anreise zur inländischen Veranstaltung

abzugsfähig; die Kosten der Abreise sind nur abzugsfähig, wenn sie nicht mit einem weiteren Auftritt außerhalb Österreichs in Zusammenhang stehen (vgl. EStR 2000 Rz 8006c).

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

11200

§§ 3, 15, 26, 41, 46, 62, 68, 76, 78, 83 und 84 EStG 1988 - Originäre Nettolohnvereinbarung – Nachforderung von Lohnabgaben beim Arbeitgeber und Lohnzettelkorrektur (Rz 1200 und Rz 1211)

(2009)

Zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer wurde wissentlich und willentlich eine abgeleitete Nettolohnvereinbarung getroffen. Der in Geld zu gewährende Nettabetrag umfasst monatlich 2.000 Euro. Die kollektivvertraglichen Mindestentgelte werden in keinem der drei folgenden Fälle unterschritten.

A) Mit dem vereinbarten Nettolohn werden auch Beträge abgegolten, die nach Auffassung der Beteiligten steuerfrei sind (zB Auslandsmontage, Schmutzzulage, Überstundenzuschlag). Bei der GPLA werden für den Lohnzahlungszeitraum Juli 2008 mangels lohngestaltender Vorschrift 300 Euro Schmutzzulage nachversteuert.

Arbeiter Juli 2008	Lohnkonto	GPLA
<i>Lohn</i>	<i>2.677,14</i>	<i>3.027,36</i>
<i>Schmutzzulage pflichtig</i>	<i>-</i>	<i>300,00</i>
<i>Schmutzzulage LSt/SV frei</i>	<i>300,00</i>	<i>-</i>
<i>Bruttobezug</i>	<i>2.977,14</i>	<i>3.327,36</i>
<i>Abzüge</i>		
<i>Sozialversicherung</i>	<i>487,24</i>	<i>605,58</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>489,90</i>	<i>721,78</i>

Abzüge gesamt	977,14	1.327,36
Netto Auszahlung in EURO	2.000,00	2.000,00

B) Mit dem Nettolohn sind auch Taggelder abgegolten, die in der Lohnverrechnung unter Anwendung der Bestimmungen des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar behandelt wurden. Bei der GPLA werden für den Lohnzahlungszeitraum Oktober 2008 900 Euro nachversteuert.

Arbeiter Oktober 2008	Lohnkonto	GPLA
Lohn	1.478,24	2.427,36
Taggelder pflichtig	-	900,00
Bruttobezug	1.478,24	3.327,36
Abzüge		
Sozialversicherung	269,04	605,58
Lohnsteuer	109,20	721,78
Abzüge gesamt	378,24	1.327,36
Taggelder frei	900,00	-
Netto Auszahlung in EURO	2.000,00	2.000,00

C) In diesem Fall besteht die Nettolohnvereinbarung darin, dass dem Arbeitnehmer neben dem Nettoebetrag von 2.000 Euro die Privatnutzung eines Firmenfahrzeuges gestattet wird. Die entsprechende Sachleistung wurde in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung mit 0,75% der Anschaffungskosten des Fahrzeugs (120 Euro pro Monat) bewertet und sie entspricht auch dem tatsächlichen Vorteil. Im Zuge einer GPLA wird der Sachbezug im Ausmaß von 1,5% festgestellt. Für den betreffenden Lohnzahlungszeitraum ergibt sich dadurch eine Sachbezugserhöhung um 120 Euro.

Angestellter September 2008	Lohnkonto	GPLA
Lohn	3.461,75	3.601,42
Sachbezug	120,00	240,00
Bruttobezug	3.581,75	3.841,42
Abzüge		
Sozialversicherung	647,22	694,14
Lohnsteuer	814,53	907,28
Abzüge gesamt	1.461,75	1.601,42

<i>Sachbezug</i>	<i>120,00</i>	<i>240,00</i>
<i>Netto Auszahlung in EURO</i>	<i>2.000,00</i>	<i>2.000,00</i>

1. Ist in allen drei Fällen die beim Arbeitgeber als Haftenden nachgeforderte Lohnsteuer stets als auf den Dienstnehmer überwälzt zu beurteilen und neben dem Ausweis des höheren Bezuges in den korrigierten Lohnzettel aufzunehmen (mit der Folge, dass diese bei einer Veranlagung auch auf die Einkommensteuer angerechnet wird)?

2. In welchen Jahreslohnzettel sind die geänderten Beträge aufzunehmen (Jahr des Nettolohn-Zuflusses oder Jahr der Lohnsteuer-Nachforderung beim Arbeitgeber)?

1. Ja. Den Arbeitgeber treffen bei einer originären Nettolohnvereinbarung die Lasten aus den Folgen der (rechnerischen) Bruttobezugssteigerung alleine. In der Wirkung bedeutet dies, dass er diese – nun erhöhten – Lasten durch Gewährung des zwar anders berechneten, betraglich aber gleichen Nettoentgeltes bereits überwälzt hat.

Die Überwälzung der nachgeforderten Lohnsteuer auf den Arbeitnehmer braucht nicht mehr eigens geldflussmäßig abgewickelt zu werden. Sowohl die Bruttobezugssteigerung als auch die darauf entfallenden Abgaben sind im Sinne der Berechnungsbeispiele in den korrigierten Lohnzettel aufzunehmen.

Dasselbe gilt im Fall C, da der Sachbezug vertraglich als Teil der Nettolohnvereinbarung zu sehen ist. Der Begriff „Nettolohnvereinbarung“ stellt eine vereinfachte Bezeichnung dar. Richtigerweise müsste es „Nettoentgeltsvereinbarung“ heißen.

2. In jedem der drei Fälle ist der Lohnzettel des Jahres 2008 zu korrigieren.

11201

§ 78 EStG 1988, § 79 EStG 1988 - Einbehaltene Steuer bei Auslandsentsendung (Rz 1194 und Rz 1201)

(2007)

Ein Dienstnehmer wird ins Ausland entsendet. Es ist anzunehmen, dass aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens in Österreich von der Einkommensteuer entlastet werden kann. Der Arbeitgeber behält die Steuer sicherheitshalber vorläufig ein. Er führt sie jedoch nicht ans Finanzamt ab, sondern hebt sie für eventuelle Steuernachzahlungen im Inland oder im Ausland auf.

Ist es zulässig, wenn der Arbeitgeber die einbehaltene Steuer nicht abführt?

Wie ist im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung vorzugehen, wenn der Arbeitgeber Beträge für allfällige Steuerzahlungen des Arbeitnehmers zurückbehalten hat, aber feststeht, dass eine Steuerpflicht des Arbeitnehmers in Österreich nicht gegeben ist?

Der Arbeitgeber ist gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 verpflichtet, die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Sind die Einkünfte eines in Österreich ansässigen Arbeitnehmers aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens, das zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode vorsieht, von der österreichischen Besteuerung zu entlasten, kann bei entsprechender Nachweisführung eine Entlastung unmittelbar im Rahmen des Lohnsteuerabzugs vorgenommen werden. Wird die Steuerentlastung im Rahmen des Lohnsteuerabzugs vorgenommen, trägt das österreichische Unternehmen die Verantwortung, den Umfang der abkommensrechtlichen Freistellungsverpflichtung nachweisen zu können. Die für das Unternehmen „sicherste“ Nachweisführung kann darin bestehen, die steuerliche Erfassung jener Einkunftsteile im anderen Staat zu belegen, die auf österreichischer Seite von der Besteuerung freigestellt werden (Besteuerungsnachweis). Als weitere Nachweise können Zeitaufzeichnungen, Reiseabrechnungen oder Unterlagen über das Bestehen einer ausländischen Betriebsstätte in Betracht kommen.

Ist für das österreichische Unternehmen eine Nachweisführung nicht möglich, ist Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Der Arbeitnehmer kann eine abkommenskonforme Steuerentlastung beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart beantragen. **(Hinweis 2009: Das FA Bruck Eisenstadt Oberwart ist nur dann zuständig, wenn der Arbeitnehmer nicht in Österreich ansässig ist).**

Steht Österreich auf Grund eines DBA mit Befreiungsmethode ein Besteuerungsrecht nicht zu und wird dies im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung nachgewiesen, besteht keine Steuerpflicht des Arbeitnehmers in Österreich und daher auch keine Haftung des

Arbeitgebers. Der Arbeitgeber kann auch nicht dazu verhalten werden, einen - unter welchem Namen auch immer – einbehaltenen Betrag an das Finanzamt abzuführen.

Bundesministerium für Finanzen, 14. Dezember 2009