BMF - VI/7 (VI/7)

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN

16. Dezember 2005

07 2501/4-IV/7/01

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel
Zollämter
Großbetriebsprüfung
Finanzprokuratur
Steuerfahndung
unabhängigen Finanzsenat

Lohnsteuerrichtlinien 2002

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

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

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

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 sind ab 1. Jänner 2002 generell anzuwenden. Bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 2001) sind die Lohnsteuerrichtlinien 2002

anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit hatten oder die Lohnsteuerrichtlinien 1999 bzw. die diese ergänzenden Erlässe günstigere Regelungen vorsahen.

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

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

Steuerbefreiungen (§ 3 EStG 1988)

Annahme der Hilfsbedürftigkeit bei Opfern von Naturkatastrophen (Rz 30)

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

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

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

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

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

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

Werbungskosten (§ 16 EStG 1988)

Klarstellung der Beurteilung von Aufwendungen als Werbungskosten bei einer Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses und gleichzeitiger Ausübung einer Funktion

(Abzugsfähigkeit nur bei Vorliegen einer Einkunftsquelle aus der Funktion); Anführung neuerer Erkenntnisse (Rz 225a)

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

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

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

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

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

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

Durchschnittssätze (§ 17 EStG 1988)

Neues Werbungskostenpauschale für Gemeindemandatare laut Verordnung (Rz 406a)

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)

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

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

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988)

Zusammenfassende Darstellung von Pensionszusagen als Arbeitslohn (Rz 648a)

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

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

Steuersätze und Steuerabsetzbeträge (§ 33 EStG 1988)

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

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

Außergewöhnliche Belastungen (§§ 34 und 35 EStG 1988)

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

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

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

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

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

Arbeitgeber, Arbeitnehmer (§ 47 EStG 1988)

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

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

Sonstige Bezüge (§ 67 EStG 1988)

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

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

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

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

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

Lohnsteuerabzug in besonderen Fällen (§ 69 EStG 1988)

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

Rückzahlung von Pflichtbeträgen an Ärzte (Rz 1177)

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

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

§	Stichwort	Est	Datum	GZ	AÖF Nr.
Div. §§	Lohnverrechnung StruktAnpG	010	28.10.96	07 0104/5-IV/7/96	183/1996
§ 16	WK politische Funktionäre	280	30.04.97	07 0301/1-IV/7/97	124/1997
§ 18	Vinkulierung Lebensvers.	300	16.09.96	07 0503/3-IV/7/96	175/1996
§ 25	Bauernpension - Ehegatten	340	15.12.94	07 0104/2-IV/7/94	2/1995

§ 26	Bezügebegrenzungsgesetz	340	17.02.98	07 0601/16-IV/7/97	72/1998
§ 26	Ersätze an Expatriates	345	15.12.97	07 0701/1-IV/7/97	36/1998
§ 33	Rückf. Kinderabsetzbeträge	420	03.06.93	07 1114/1-IV/7/93	236/1993
§ 33	Rückf. Kinderabsetzbeträge	420	05.11.97	07 1105/1-IV/7/97	---
§ 34	Pflegegeld und Pflegetätigkeit	340	29.04.94	07 0801/2-IV/7/94	191/1994
§ 67	Vorschusszahlung	635	03.01.97	07 0903/1-IV/7/97	---
§ 84	Lohnzettel ab 1.1.1994	620	22.09.94	07 1513/2-IV/7/94	346/1994
§ 89	Zusammenarbeit SV - FV	650	12.08.98	07 1601/2-IV/7/98	158/1998

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

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

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

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

Bundesministerium für Finanzen, 16. Dezember 2005

1 PERSÖNLICHE STEUERPFLICHT (§ 1 EStG 1988)

1.1 Natürliche Personen

1

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

1.2 Unbeschränkte Steuerpflicht

1.2.1 Umfang

2

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

1.2.2 Wohnsitz

3

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

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

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

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

1.2.3 Gewöhnlicher Aufenthalt ausländischer ArbeitnehmerInnen

4

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

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

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

1.2.4 Ausländische Saisonarbeiter

5

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

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

Beispiel:

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

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

Beispiel:

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

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

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

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

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

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

1.2.5 Ausländische Grenzgänger bzw. Tagespendler

6

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

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

7

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

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

- Nachweis der Auslandseinkünfte aus anderen Staaten, sofern diese nicht im E 9 des Ansässigkeitsstaates enthalten sind,
- Antragstellung bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides (Rz 11).

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

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

7a

EU-Mitgliedstaaten sind:

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

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

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

Ägypten, Albanien, Algerien, Argentinien (bis 31. Dezember 2008), Armenien, Aserbaidschan, Bahrain (ab 2011), Barbados, Belize, Bosnien-Herzegowina (ab 2012), Brasilien, Chile (ab 2016), China, Georgien, Hongkong (ab 2012), Indien, Indonesien, Island (ab 2017), Iran, Israel, Japan, Kanada, Kasachstan, Katar (ab 2013), Kirgisistan, Korea, Kroatien, Kuba, Kuwait, Malaysia, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Moldau, Mongolei, Montenegro (ab 2016), Nepal, Neuseeland, Pakistan, Philippinen, Russland, San Marino, Schweiz, Serbien (ab 2011), Singapur, Südafrika, Tadschikistan, Taiwan (ab 2015), Thailand, Tunesien, Türkei, Turkmenistan (ab 2017), Russland (siehe DBA UdSSR), Ukraine, USA, Usbekistan, VAE, Venezuela, Vietnam (ab 2011), Weißrussland.

8

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

- die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder

- die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11.000 Euro (bis 2008 10.000 Euro) jährlich betragen.

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

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

9

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

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

10

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

11

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10011.

12

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

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

1.2.7 Wechsel unbeschränkte/beschränkte Steuerpflicht

13

Siehe EStR 2000 Rz 20. Bei unterjährigem Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht sowie in umgekehrten Fällen müssen für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht und für den der beschränkten Steuerpflicht zwei getrennte Veranlagungen durchgeführt werden, weil sowohl hinsichtlich der Erfassung und Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage als auch hinsichtlich ihrer Besteuerung jeweils unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen vorgesehen sind. Der Veranlagung für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht ist das Einkommen zu Grunde zu legen, welches der Steuerpflichtige in diesem Zeitraum bezogen hat. Es kann für diesen Zeitraum eine (Arbeitnehmer-)Veranlagung durchgeführt werden. Siehe auch EStR 2000 Rz 7597. Zur beschränkten Steuerpflicht siehe EStR 2000 Rz 27 ff. Zur Option zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 siehe Rz 7 ff. Bei einem Wechsel von der unbeschränkten Steuerpflicht in die beschränkte Steuerpflicht ist für steuerliche Belange aus der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht das seinerzeitige Wohnsitzfinanzamt zuständig.

1.2.8 Lohnsteuerabzug im Inland

14

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

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

14a

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

	unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988	beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 EStG 1988	beantragte unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988
Werbungskosten	Ja	Ja	Ja
Sonderausgaben	Ja	Ja, sofern sie sich auf das Inland beziehen	Ja
außergewöhnliche Belastungen	Ja	Nein	Ja
Hinzurechnung gem. § 102 Abs. 3 EStG 1988	Nein	Ja, im Falle einer Veranlagung	Nein
AVAB/AEAB (Ehe)Partner unbeschränkt steuerpflichtig	Ja	Nein	Ja

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

2 EINKÜNFTE (§ 2 EStG 1988)

15

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

16

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

3 STEUERBEFREIUNGEN (§ 3 EStG 1988)

3.1 Gliederung

17

In § 3 Abs. 1 EStG 1988 werden sachliche Steuerbefreiungen aufgezählt. § 3 Abs. 2 EStG 1988 ordnet an, welche Bezüge oder Bezugsteile (zB Arbeitslosengeld, bestimmte Bezüge der Soldaten und Zivildiener) zwar steuerfrei sind, aber zu einem besonderen Progressionsvorbehalt führen. § 3 Abs. 3 EStG 1988 regelt, dass im Falle einer Veranlagung die steuerfreien Einkünfte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988 und § 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988 bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Arbeitnehmers zu berücksichtigen sind (allgemeiner Progressionsvorbehalt). Siehe auch Rz 113 ff.

3.2 Allgemeines zu den einzelnen Steuerbefreiungen

18

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

19

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

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

20

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

21

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

22

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

3.3 Die einzelnen Steuerbefreiungen

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

23

Es sind sowohl Geld- als auch Sachleistungen steuerbefreit. Die Befreiung kommt für Versorgungsberechtigte nach dem Kriegsopferversorgungsgesetz, BGBl. Nr. 152/1957, und nach dem Heeresentschädigungsgesetz, BGBl. I Nr. 162/2015, in Frage.

24

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

25

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

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

26

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

27

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

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

28

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

29

Eine öffentliche Stiftung liegt vor, wenn diese entweder im Eigentum oder unter der Verwaltung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft steht. Zur Auslegung des Begriffes "öffentliche Stiftung" können das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015, BGBl. I Nr. 160/2015 und - sofern die Stiftung nicht über den Interessensbereich eines Bundeslandes hinausgeht - die in Betracht kommenden, das Stiftungswesen regelnden Landesgesetze herangezogen werden.

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

30

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

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

einer Gebietskörperschaft, die an eine, an die Hilfsbedürftigkeit anknüpfende Einkunftsgrenze gebunden sind, stellen eine Sozialhilfeleistung dar und sind ebenfalls steuerbefreit.

31

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

32

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

32a

Bezüge und Beihilfen, die auf Grund des Studienförderungsgesetzes 1992 geleistet werden, sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 steuerfrei. § 1 Abs. 1 Studienförderungsgesetz 1992 regelt die Ansprüche von Studierenden, die ein Vollzeitstudium betreiben, auf Studienbeihilfen, Versicherungskostenbeiträge, Studienzuschüsse und Beihilfen für Auslandsstudien. Gemäß § 1 Abs. 2 leg. cit. können weiters auf Grund dieses Bundesgesetzes Fahrtkostenzuschüsse, Studienabschluss-Stipendien, Reisekostenzuschüsse,

Sprachstipendien, Leistungsstipendien, Förderungsstipendien und Studienunterstützungen zuerkannt werden. Damit sind insbesondere auch Studienabschluss-Stipendien steuerfrei; die Höhe dieser Stipendien beträgt zwischen 500 Euro und 1.090 Euro monatlich (§ 52b Studienförderungsgesetz 1992).

Befreit sind auch Stipendien nach § 3 Abs. 1 Z 5 Kunstförderungsgesetz. Die Steuerbefreiung ist nicht auf Förderungen zur Abgeltung von Aufwendungen und Ausgaben beschränkt, sondern erstreckt sich auf das gesamte Stipendium (EStR 2000 Rz 101b).

33

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

- es sich um Zuschüsse zu wissenschaftlichen Arbeiten handelt, die nicht wirtschaftlich verwertet werden,
- die Arbeiten nicht im Rahmen eines Dienstvertrages oder eines Werkvertrages oder ergänzend zu einem Dienstvertrag oder Werkvertrag durchgeführt werden und
- die Höhe der Zuschüsse darauf schließen lässt, dass der Charakter eines Ausbildungszuschusses und nicht eines Einkommensersatzes im Vordergrund steht. Dies ist der Fall, wenn die Zuschüsse jährlich insgesamt nicht höher sind als die Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter nach § 27 Studienförderungsgesetz 1992. Bei der Beurteilung ist es allerdings unerheblich, ob der Betreffende neben dem Stipendium auch eine Beihilfe nach dem Studienförderungsgesetz 1992 oder Familienbeihilfe bezieht. Werden höhere Beträge ausbezahlt, ist grundsätzlich von einer Erwerbstätigkeit auszugehen.

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

Siehe auch Beispiel Rz 10033.

Ergänzend ist eine Steuerbefreiung für außerhalb eines Dienstverhältnisses gewährte Stipendien zur Förderung von Wissenschaft und Forschung im Inland vorgesehen, wenn für den Stipendienbezieher wegen geringfügigen Einkommens keine Steuererklärungspflicht gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 besteht (siehe auch EStR 2000 Rz 5254a ff).

34

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

Wird das Stipendium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses bezogen, ist eine Einkommensermittlung nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften vorzunehmen.

35

Stipendien, die im Rahmen des Mobilitätsprogrammes der EU
(6. Forschungsrahmenprogramm: HRM/Human Resources and Mobility, 7. FRP: People, Horizon 2020: Marie Sklodowska-Curie Maßnahmen) gewährt werden, stellen infolge der Weisungsgebundenheit, der organisatorischen Eingliederung sowie der Pflicht zur persönlichen Dienstleistung des Stipendiaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, sofern die Vergabe des Stipendiums an einen Ausbildungsauftrag an das gastgebende Institut anknüpft. Sofern die Vergaberichtlinien die Zuerkennung von pauschalen Kostenersätzen für Reisen (Travel Allowance) sowie für andere im Zusammenhang mit der Ortsveränderung verbundene Aufwendungen vorsehen (Mobility Allowance), sind diese als Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten anzuerkennen.

Werden an ausländische Studierende (inkl. postgraduate Studierende) in Österreich aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 Stipendien vergeben und sieht die Vergabe die Zuerkennung von pauschalen Kostenersätzen für Reisen (Travel Allowance) sowie für andere im Zusammenhang mit der Ortsveränderung verbundene Aufwendungen (Mobility Allowance) vor, sind diese ebenfalls als Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten anzuerkennen, soweit sie die Sätze des jeweiligen EU-Mobilitätsprogrammes nicht übersteigen. Die sogenannte „Family Allowance" ist jedoch kein Kostenersatz im Sinne des § 26 EStG 1988.

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

Randzahl 36: *entfällt*

37

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 sind Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 für eine Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder der Forschung dient, von der

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

Zuschüsse zu einer Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder Forschung dienen, sind auch dann steuerfrei, wenn die Zuschüsse zur Bestreitung des Lebensunterhaltes des Zuschussempfängers am ausländischen Tätigkeitsort dienen (siehe auch VwGH 20.02.2008, 2006/15/0171). Bei einer Forschungstätigkeit im Ausland kann - je nach Doppelbesteuerungsabkommen - dem anderen Staat ein Besteuerungsrecht zukommen.

38

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

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

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

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

3.3.4.1 Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung

39

Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungseinrichtungen und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind generell steuerfrei. Derartige Leistungen liegen nur dann vor, wenn der Anspruch darauf durch Pflichtbeiträge (siehe Rz 243 ff und EStR 2000 Rz 1234 ff) begründet wird. Leistungen auf Grund einer freiwilligen Selbst- oder Höherversicherung in der Unfallversicherung (zB §§ 19 und 20 ASVG) sind nicht steuerfrei.

Renten aus einer privaten Unfallversicherung sind steuerpflichtig (wenn der Leistungsempfänger auch die Versicherungsprämien gezahlt hat, liegt eine Gegenleistungsrente vor; bei Schadensrenten - bei denen vom Leistungsempfänger keine Versicherungsprämien gezahlt wurden - beginnt die Steuerpflicht ab dem ersten Rentenbezug - siehe auch EStR 2000 Rz 7011, Rz 7015 und Rz 7018).

3.3.4.2 Bezüge aus der gesetzlichen Krankenversicherung

40

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

41

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

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10041.

42

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

43

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

44

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

44a

Unter die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 fallen Ausgleichszulagen oder Ergänzungszulagen, die auf Grund von sozialversicherungsrechtlichen oder pensionsgesetzlichen Vorschriften gewährt werden.

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

45

Steuerfrei sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe nach dem Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977, BGBl. Nr. 609/1977, oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen (zB Krankengeld während Arbeitslosigkeit, Weiterbildungsgeld bei Bildungskarenz und bei Freistellung gegen Entfall des Arbeitsentgelts sowie vom Sozialfonds der Österreichischen Notariatskammer analog den Bestimmungen des Arbeitslosenversicherungsgesetzes ausbezahltes Arbeitslosengeld der nichtselbständigen Notariatskandidaten; § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988). Hinsichtlich der Hochrechnung dieser

Bezüge bei der Veranlagung siehe Rz 113 ff. Steuerfrei sind weiters die nach den Bundesgesetzen über die Gewährung von Karenzurlaub, Karenzurlaubshilfe und Überbrückungshilfe bzw. nach landesgesetzlichen Vorschriften gewährten Aushilfen (§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. b und c EStG 1988), sowie das Kinderbetreuungsgeld gemäß Kinderbetreuungsgeldgesetz, BGBl. I Nr. 103/2001, und das Pflegekarenzgeld gemäß § 21c Abs. 1 des Bundespflegegeldgesetzes. Die Schlechtwetterentschädigung nach dem Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigungsgesetz 1957, BGBl. Nr. 129/1957, stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

46

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

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

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

46a

Mit dem Beschäftigungsförderungsgesetz (BeFG), BGBl I 114/2005, vom 27.10.2005 wurde § 34a Arbeitsmarktservicegesetz (AMSG) geändert. Zur Förderung der Beschäftigungsaufnahme von länger als ein Jahr langzeitbeschäftigungslosen Personen unter 25 sowie über 45 Jahren im Niedriglohnsektor können Beihilfen im Sinne des § 34 AMSG an und für diese Personen als Kombilohn gewährt werden. Die Beihilfe beträgt maximal 50% des zuletzt gebührenden Arbeitslosengeldes bzw. der zuletzt gebührenden Notstandsbeihilfe, höchstens jedoch die Differenz zwischen dem monatlichen Bruttoentgelt und einer Entgeltobergrenze von 1.000 Euro. Eine nach diesen Bestimmungen bezahlte Beihilfe ist steuerfrei im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988.

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

Eine an den Arbeitgeber gewährte derartige Beihilfe ist bei diesem steuerfrei und führt zu keiner Aufwandskürzung (siehe EStR 2000 Rz 4857a). Daraus resultierende Zahlungen an

den Arbeitnehmer führen beim Arbeitnehmer aber zu steuerpflichtigem Arbeitslohn (siehe auch Rz 48).

Siehe auch Beispiel Rz 10046a.

47

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

48

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

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

49

Diese Bestimmung hat für den Bereich der Lohnsteuer keine Bedeutung.

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

50

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

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

51

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

52

Eine nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfreie Kaufkraftausgleichszulage (§ 21b Gehaltsgesetz 1956) gebührt, wenn die Kaufkraft des Euro in diesem Gebiet geringer ist als in Österreich. Erwachsen dem Auslandsbeamten zusätzliche Kosten, gebührt diesem Beamten zum Monatsbezug eine so genannte Auslandsverwendungszulage gemäß § 21a Gehaltsgesetz 1956 in Verbindung mit der Auslandsverwendungsverordnung (BGBl. II Nr. 107/2005 und BGBl. II Nr. 89/2006), die ebenfalls steuerbefreit ist.

53

§ 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ist auch auf gleichartige Zulagen von anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts anzuwenden. Entschädigungen für den Heimaturlaub wie zB nach § 6 der

Heimaturlaubsverordnung 1985, BGBl. Nr. 120/1985, sind ebenfalls nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfrei.

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

54

Zum Begriff Auslandsbeamte siehe Rz 51.

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

54a

Die Rz 55 bis 70a sind auf die Lohnzahlungszeiträume bis einschließlich Dezember 2010 anzuwenden. Hinsichtlich der Lohnzahlungszeiträume ab 2011 sind aufgrund der Anwendbarkeit der Rechtslage iSd Budgetbegleitgesetzes 2011 (BGBl. I Nr. 111/2010, „Übergangsregelung") die Bestimmungen der Rz 70c ff anzuwenden.

Hinsichtlich der Lohnzahlungszeiträume ab 2012 ist § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF Abgabenänderungsgesetz 2011 (AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011) anzuwenden (siehe Rz 70h – 70w). Sachverhaltsbezogen kommen im Jahr 2012 auch die Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011) zur Anwendung (siehe Rz 70t).

Übersicht Anwendbarkeit § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988

Jahr	Anwendbarkeit der gesetzlichen Bestimmung § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988	Rz in LStR 2002
2010 und davor	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988	Rz 55 - 70b, 70w
2011	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011	Rz 70c - 70g, 70w
2012	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 (Einsatzort bis 400 km)	Rz 70c - 70g, 70w
	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 (Einsatzort über 400 km)	Rz 70h - 70w
2013 und folgende	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011	Rz 70h - 70w

55

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

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

56

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

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

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

Wird von einem inländischen Subunternehmer für einen ausländischen Generalunternehmer ein Teil eines Gesamtprojektes ausgeführt und stellt dieses Teilprojekt für sich gesehen eine begünstigte Anlage dar, steht die Begünstigung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen

zu. Zu den begünstigten Tätigkeiten im Zusammenhang mit Bauausführungen im Ausland zählen auch die Vorbereitungshandlungen wie das Aufsuchen des entsprechenden Standortes sowie Vermessungen auf Grund eines bereits erteilten Auftrages und daran anschließende Tätigkeiten (Projektierung und bauliche Planung). Die bloße Einrichtung fertig gestellter Baulichkeiten mit beweglichem Mobiliar und ähnlichem zählt nicht zu den begünstigten Tätigkeiten (zB Aufstellen von Regalen, Büromöbel und sonstiger Einrichtungsgegenstände).

Siehe auch Beispiele Rz 10056.

57

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

EDV-Softwareprodukte (Gesamtsystemlösungen) sind dann als begünstigte Anlage zu qualifizieren, wenn sie auf Grund ihrer Komplexität einer Installierung im Ausland bedürfen. Eine Gesamtsystemlösung liegt vor, wenn verschiedene Teilprodukte (selbst entwickelte, aber auch angekaufte Software-Produkte) zu einem funktionierenden Gesamtsystem verbunden werden. Die bloße Einschulung für nicht selbst entwickelte Software-Produkte stellt keine begünstigte Tätigkeit dar. Gleichgültig ist, ob Anlagen als unbeweglich (wie maschinelle Einrichtungen und ähnliche Anlagen, die Bestandteil eines Bauwerkes geworden sind, zB Aufzüge, Schilifte, Sprungschanzen, Seilbahnen, Eisenbahnstränge) oder als beweglich anzusehen sind. Begünstigt ist auch der Transport solcher Anlagen oder Anlagenbestandteile, soweit er im Ausland ausgeführt wird.

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

Siehe auch Beispiel Rz 10057.

57a

Für die Frage, ob eine Sanierung (Großreparatur) eine Anlagenerrichtung oder eine Reparatur einer bereits bestehenden Anlage darstellt, sind die in EStR 2000 Rz 3173 ff und

EStR 2000 Rz 6460 ff herausgearbeiteten Kriterien zur Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand (Instandhaltung bzw. Instandsetzung) heranzuziehen. Von einer Errichtung einer Anlage im Sinne eines Herstellungsaufwandes ist daher dann auszugehen, wenn sich dadurch die Wesensart der Anlage ändert, während eine Erhaltung (Reparatur) dazu dient, eine Anlage in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten.

Siehe auch Beispiel Rz 10057a.

58

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

59

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

60

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

61

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

3.3.10.2 Monatsfrist

62

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

Beispiel:

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

63

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

64

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

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

Dienstreisen während der begünstigten Auslandsbeschäftigung unterbrechen die Auslandsbeschäftigung dann nicht, wenn sie ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens unternommen werden. Dienstreisen, die in den inländischen Stammbetrieb, eine inländische Betriebsstätte oder ein Reiseziel innerhalb der 400 km-Zone führen, dürfen aber nur von kurzer Dauer sein (höchstens drei Tage). Wird im Anschluss an eine nicht schädliche Dienstreise ein Urlaub konsumiert, so wirkt sich dieser Urlaub während des ersten Monats auf die begünstigte Auslandstätigkeit unterbrechend aus, es sei denn, dass dieser Urlaub nur arbeitsfreie Tage im Montageland (zB Wochenende) erfasst.

65

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

65a

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

66

Arbeiten im Inland unterbrechen grundsätzlich die begünstigte Auslandstätigkeit.

67

Dienen Dienstreisen auch oder nur der Verwirklichung anderer nicht begünstigter Vorhaben oder überschreiten Inlandsreisen bzw. Reisen an ein Reiseziel innerhalb der 400 km-Zone den Zeitraum von drei Tagen, so unterbrechen solche Reisetätigkeiten die begünstigte Auslandsbeschäftigung. Wird ein Arbeitnehmer bei einem begünstigten ausländischen Vorhaben beschäftigt und unmittelbar zu einer Arbeitsverrichtung bei einem anderen ausländischen begünstigten Vorhaben abberufen, wird der Fristenlauf nicht unterbrochen, auch wenn ihn seine nicht durch eine schädliche Inlandstätigkeit unterbrochene Reise über das Inland führt.

68

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

3.3.10.3 Lohnverrechnung

69

Bei Auslandsentsendungen im Laufe eines Lohnzahlungszeitraumes (Kalendermonat) bzw. bei Rückkehr eines Arbeitnehmers von einer ausländischen Baustelle während eines Lohnzahlungszeitraumes hat für die nicht begünstigten Inlandsbezüge hinsichtlich der Rumpflohnzahlungszeiträume die Lohnsteuerberechnung tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des § 66 EStG 1988 zu erfolgen, wobei ein allfälliges Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ebenfalls nur tageweise zu berücksichtigen ist.

Die Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall-, Pensions- oder Arbeitslosenversicherung usw. im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind, da sozialversicherungsrechtlich kein gebrochener Beitragszeitraum gegeben ist, im Verhältnis der Inlands- und Auslandsbezüge aufzuteilen.

Beispiel 1:

Inlandsanteil	*€ 720,00*	*=*	*18,32%*
Auslandsanteil	*€ 3.210,00*	*=*	*81,68%*
SV AN-Anteil 18,2% von HBMG 3.930,00 =	*€ 715,26*	*=*	*100%*
SV AN-Anteil - Inlandsanteil	*€ 131,04*	*=*	*18,32%*
SV AN-Anteil - Auslandsanteil	*€ 584,22*	*=*	*81,68%*

Beispiel 2:

Inlandsanteil	*€ 1.000,00*	*=*	*25%*
Auslandsanteil	*€ 3.000,00*	*=*	*75%*
SV AN-Anteil 18,2% von HBMG 3.930,00 =	*€ 715,26*	*=*	*100%*
SV AN-Anteil - Inlandsanteil	*€ 178,82*	*=*	*25%*
SV AN-Anteil - Auslandsanteil	*€ 536,44*	*=*	*75%*

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

70

Steuerfrei sind während einer begünstigten Periode ausgezahlte sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, sofern der Auszahlungszeitpunkt nicht willkürlich in die begünstigte Periode verschoben wird. Während einer begünstigten Periode steuerfrei ausgezahlte sonstige Bezüge sind auf den Freibetrag bzw. die Freigrenze gemäß § 67 Abs. 1

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

Siehe auch Beispiele Rz 10070.

3.3.10.4 Auslandstätigkeit im Rahmen einer Altersteilzeitregelung

70a

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

3.3.10.5 Aufhebung der gesetzlichen Bestimmung mit 31.12.2010

70b

Die Steuerbegünstigung für Auslandsmontagen wurde 1979 gesetzmäßig verankert und hatte die Exportförderung für österreichische Unternehmen zum Zweck. Diese Bestimmung ist aber nunmehr im Hinblick auf die unmittelbare Anwendbarkeit des EU-Rechts sachlich nicht mehr gerechtfertigt. Der VfGH hat daher § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 mit 31.12.2010 aufgehoben (VfGH 30.09.2010, G 29/10 ua.).

Die Befreiung erstreckt sich bis zum 31.12.2010 auch auf die Arbeitslöhne von Arbeitnehmern, die zwar im Inland ansässig sind, aber bei einem ausländischen Arbeitgeber arbeiten (zB Grenzgänger) und für diesen im Rahmen einer begünstigten Auslandstätigkeit entweder im Ansässigkeitsstaat dieses ausländischen Arbeitgebers oder in einem anderen Land (außer Österreich) tätig werden. Die Befreiung ist auch auf die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Betriebe in der EU/EWR/Schweiz anwendbar.

Daher ist auch in diesen Fällen (Betriebsstätte des Arbeitgebers in der EU/EWR/Schweiz) bei offenen Veranlagungen (insbesondere Veranlagung 2010 und bei Anträgen gemäß § 299 BAO) die Steuerfreiheit für die begünstigte Auslandstätigkeit zu gewähren.

Das Erkenntnis des VfGH stellt allerdings keinen Wiederaufnahmegrund nach § 303 BAO dar.

3.3.10.6 § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Rechtslage ab 01.01.2011 (Übergangsregelung für die Jahre 2011 und 2012)

70c

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung des BBG 2011 sieht vor, dass im Jahr 2011 nur mehr 66% der Einkünfte aus der begünstigten Auslandstätigkeit und im Jahr 2012 nur mehr 33% dieser Einkünfte von der Einkommensteuer befreit sind. Weiters bestimmt § 3 Abs. 1 Z 10 lit. f EStG 1988, dass bei der Berechnung der Lohnsteuer § 3 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen ist.

Nach § 3 Abs. 3 EStG 1988 ist ein Progressionsvorbehalt dann zu berücksichtigen, wenn (ua.) Auslandseinkünfte nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erzielt werden. Bei Berechnung des Durchschnittssteuersatzes nach § 33 Abs. 10 EStG 1988 sind daher auch die steuerbefreiten Teile dieser Auslandseinkünfte heranzuziehen. Dieser Durchschnittsteuersatz wird dann auf das steuerpflichtige Einkommen (beispielsweise für Tätigkeiten im Inland, aber auch für die steuerpflichtigen Einkünfte im Zuge der Auslandstätigkeit) angewendet. Die Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes hat bereits beim Arbeitgeber im Zuge der Lohnverrechnung zu erfolgen.

Beispiel 1 (Abrechnung Jänner 2011):

Bruttobezug		*2.500,00*	
SV		*455,00*	
LSt-Bmgl	*2.045,00*		
	*(2.045,00 * 66%)*	*1.349,70*	*steuerfrei 66%*
	*(2.045,00 * 34%)*	*695,30*	*steuerpflichtig 34%*
Lohnsteuerberechnung	*(2.045*0,365-369,18)*	*377,25*	*fiktive Gesamtlohnsteuer*
	(377,25/2.045)	*18,45%*	*Durchschnittssteuersatz*
Einzubehaltende LSt	*(695,30 * 18,45%)*	*128,26*	*LSt mit Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes*

Es bestehen keine Bedenken, wenn bei Ermittlung des Lohnsteuerabzuges vereinfachend die gesamten Auslandsbezüge zunächst ohne Berücksichtigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ("normal") abgerechnet werden und von der sich so errechneten Lohnsteuer im Jahr 2011 nur 34% bzw. im Jahr 2012 nur 67% als tatsächlich anfallende Lohnsteuer abgezogen und einbehalten werden.

Beispiel 2 (Vereinfachte Berechnung; Abrechnung Jänner 2011)

Bruttobezug		*2.500,00*	
SV		*455,00*	
LSt-Bmgl	*2.045,00*		
	*(2.045,00 * 66%)*	*1.349,70*	*steuerfrei 66%*
	*(2.045,00 * 34%)*	*695,30*	*steuerpflichtig 34%*
Lohnsteuerberechnung	*(2.045 * 0,365-369,18)*	*377,25*	*fiktive Gesamtlohnsteuer*
Einzubehaltene LSt	*(377,25 * 34%)*	*128,26*	

Sonstige Bezüge

Die Teile der sonstigen Bezüge, die während der begünstigten Auslandstätigkeit steuerfrei ausbezahlt werden (zB 66% der sonstigen Bezüge im Jahr 2011) sind auf den Freibetrag bzw. die Freigrenze gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 anzurechnen. Solche sonstige Bezüge verbrauchen somit grundsätzlich den Freibetrag bzw. die Freigrenze für sonstige Bezüge und das Jahressechstel. Für Arbeitnehmer, die dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz unterliegen, kommt ab 1.1.2012 statt dem Jahressechstel ein Jahreszwölftel zur Anwendung (siehe Rz 1083, 1083a).

Neben den laufenden Inlandsbezügen sind auch die laufenden (steuerfreien und steuerpflichtigen) Auslandsbezüge in die Berechnung des Jahressechstels miteinzubeziehen.

Beispiel 3 (Abrechnung Juni 2011 – Aufteilung der Sonderzahlung von 4.000 Euro brutto):

Sonstiger Bezug (UZ)	*Steuerfreier Teil - 66%*	*Steuerpflichtiger Teil - 34%*
Brutto 4.000,00	*2.640,00*	*1.360,00*
- SV (17,2%)	*454,08*	*233,92*

- Freibetrag	*409,20*	*210,80*
LSt-Bmgl	*1.776,72*	*915,28*
Einzubehaltene LSt (6%)		*54,92*

Beispiel 4 (Abrechnung Juni 2011 – vereinfachte Methode):

Sonstiger Bezug (UZ)		
Brutto	*4.000,00*	
- SV (17,2%)	*688,00*	
- Freibetrag	*620,00*	
LSt-Bmgl	*2.692,00*	*X 6%*
LSt - gesamt	*161,52*	
Davon 34%	*54,92*	

3.3.10.7 Beginn bzw. Beendigung der Auslandsentsendung während eines Lohnzahlungszeitraumes nach dem 31.12.2010

70d

Bei Auslandsentsendungen, die im Laufe eines Lohnzahlungszeitraumes (Kalendermonat) beginnen oder beendet werden, hat sowohl für die nicht begünstigten Inlandsbezüge, als auch für die Bezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 die Berechnung tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des § 66 EStG 1988 zu erfolgen (Lohnzahlungszeitraum ist der Kalendertag). Die Berechnung der Lohnsteuer für die gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerbegünstigten Kalendertage hat nach der unter Rz 70c beschriebenen Vorgangsweise zu erfolgen.

Beispiel (10 Tage Inlandstätigkeit, 20 Tage begünstigte Auslandstätigkeit; Abrechnung April 2011)

Bruttobezug Inland		*833,33*	*10 Tage*
Bruttobezug Ausland		*1.666,67*	*20 Tage*
SV **x)**		*455,00*	

LSt-Bmgl Inlandsbezüge		*681,67*	
LSt-Bmgl Auslandsbezüge		*1.363,33*	
Tageweise Berechnung			
LSt-Bmgl Inlandsbezüge	*68,17*		*pro Tag (681,67/10)*
LSt Inlandsbezüge		*12,57*	*pro Tag (68,17 * 0,365-12,306)*
LSt-Bmgl Auslandsbezüge	*68,17*		*pro Tag (1.363,33/20)*
Fiktive LSt Auslandsbezüge		*12,57*	*pro Tag (68,17 * 0,365-12,306)*
LSt Auslandsbezüge		*4,28*	*pro Tag (12,57 * 34%)*
LSt Auslandsbezüge	*(4,28 * 20 Tage)*	*85,51*	*LSt pro Monat*
LSt Inlandsbezüge	*(12,57 * 10 Tage)*	*125,75*	*LSt pro Monat*
Summe einzubehaltende LSt		*211,26*	

x) Zur Aufteilung der Sozialversicherung auf die Inlands- und Auslandsbezüge siehe Rz 69 (Inland: € 151,66; Ausland: € 303,34)

Ein allfälliges Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist ebenfalls nur tageweise zu berücksichtigen. Andere Werbungskosten (zB Gewerkschaftsbeitrag), die während eines Lohnzahlungszeitraumes anfallen und sowohl steuerbegünstigte Auslandsbezüge als auch steuerpflichtige Inlandsbezüge während dieses Lohnzahlungszeitraumes betreffen, sind tageweise auf diese Inlands- und Auslandsbezüge aufzuteilen. Der auf die Auslandsbezüge entfallende Teil der Werbungskosten ist aliquot dem steuerpflichtigen und steuerfreien Teil zuzuordnen. Das Service-Entgelt für die e-card kann zur Gänze bei den steuerpflichtigen Bezügen berücksichtigt werden (siehe dazu auch Rz 69 letzter Absatz).

Die steuerfreien Höchstbeträge für Zulagen und Zuschläge (§ 68 EStG 1988) sind tageweise zu ermitteln (zB 20 Tage begünstigte Auslandstätigkeit - es können für diesen Zeitraum, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, maximal 240 Euro an steuerfreien Schmutz-, Erschwernis und Gefahrenzulagen abgerechnet werden).

3.3.10.8 Auslandsentsendungen, die vor dem 1.1.2011 begonnen haben und nach dem 31.12.2010 enden

70e

Bei Auslandsentsendungen, in deren Zeitraum die Aufhebung des "§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 alt" und das In-Kraft-Treten des "§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 neu" fallen, hat die steuerliche Beurteilung nach dem Zuflussprinzip zu erfolgen. Das heißt, dass Bezugsteile, deren arbeitsrechtlicher Anspruch durch eine vor dem 1.1.2011 liegende begünstigte Auslandstätigkeit begründet wurde, deren Auszahlung aber erst im Jahr 2011 erfolgt, nach der für 2011 geltenden Rechtslage (nur 66% befreit, unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes - siehe Rz 70c) zu versteuern sind. Eine Ausnahme stellen nur jene Bezüge für das Vorjahr dar, die bis zum 15.2.2011 bezahlt werden (§ 77 Abs. 5 EStG 1988). Diese sind steuerlich dem Vorjahr zuzuordnen.

Beispiel 1:

Bezieht ein Arbeitnehmer während einer vereinbarten Altersteilzeit Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit und wird während der "vollen Leistungsphase" nur ein Teil des Entgelts ausgezahlt, bleibt für die während der "Nichtleistungsphase" ausbezahlten Bezüge grundsätzlich die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 weiterhin anwendbar. Allerdings ist für die steuerliche Beurteilung die Rechtslage im Jahr der Auszahlung heranzuziehen (zB Nichtleistungsphase im Jahr 2011 - Besteuerung der Entgelte im Ausmaß von 34%).

Beispiel 2:

Einem Arbeitnehmer wurde bereits vor Beginn der Auslandstätigkeit für die Arbeitsleistung im Ausland eine Prämie zugesagt. Die Auszahlung der Prämie erfolgt erst nach Beendigung der begünstigten Auslandstätigkeit.

Die Prämie ist den Einkünften nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zuzuordnen. Die Besteuerung der Prämie richtet sich nach der Rechtslage im Jahr der Auszahlung (Zuflussprinzip). Wird die Prämie im Jahr 2012 ausbezahlt, ist diese im Ausmaß von 67% steuerpflichtig.

Beispiel 3:

Werden Mehrarbeitszeit oder Überstunden während oder unmittelbar im Anschluss an die begünstigte Auslandstätigkeit durch Zeitausgleich (im Aus- oder Inland) abgegolten, richtet sich das Ausmaß der Steuerfreiheit der Bezüge nach jener Rechtslage, die für den Zeitpunkt des Zeitausgleiches gilt (Überstunden aus dem Jahr 2010 werden 2011 ausbezahlt – Besteuerung der Entgelte im Ausmaß von 34 %).

Wird der Zeitausgleich hingegen nach einer Tätigkeit im Inland konsumiert, ist das Entgelt für den Zeitraum, in dem der Zeitausgleich konsumiert wird, wie auch bisher immer steuerpflichtig.

3.3.10.9 Ausstellen des Lohnzettels

70f

Für Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist auch für (Lohnzahlungs)Zeiträume nach dem 31.12.2010 wie bisher ein gesonderter Lohnzettel (Lohnzettelart 2) auszustellen, wobei bei der Darstellung der Bezugsteile auf die für das betreffende Jahr geltende Rechtslage Bedacht zu nehmen ist. Das heißt, sowohl der Gesamtbezug als auch die steuerpflichtigen und steuerbefreiten Bezugsteile sind unter der jeweils dafür vorgesehenen Kennzahl getrennt im Lohnzettel auszuweisen.

Beispiel (Begünstigte Auslandsbezüge für Jänner bis März 2011)

		LZ-Art 2
		KZ
Bruttobezug	*12.125,00*	*210*
- § 68 Abs. 1 Zulagen	*-846,00*	*215*
- SV	*-2.206,75*	*230*
*- steuerfrei 66% [(12.125,00 – 846,00 – 2.206,75 – 60,00) * 66%]*	*-5.948,09*	
- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3b	*-60,00*	
	-6.008,09	*243*
LSt-Bmgl (steuerpflichtig 34%)	*3.064,16*	*245*
Anrechenbare Lohnsteuer	*803,83*	*260*

Vor Anwendung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 müssen vom Bruttobezug neben Werbungskosten auch steuerfreie Zulagen und Zuschläge nach § 68 EStG 1988 ausgeschieden werden.

Hat Österreich gemäß einem DBA für Einkünfte, die unter § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 fallen, kein Besteuerungsrecht (Befreiungsmethode) und behält der Arbeitgeber die Lohnsteuer unterjährig nicht ein, ist für den gemäß innerstaatlichem Recht steuerpflichtigen Teil ein Lohnzettel iSd Rz 1228 auszufüllen (Lohnzettelart 8). Diese Beträge sind in den Lohnzettel der Art 2 nicht aufzunehmen.

Bei der Anrechnungsmethode ist für die Auslandsbezüge nur die Lohnzettelart 2 zu verwenden.

Übersicht der Lohnzettelarten in Fällen, in denen Österreich kein Besteuerungsrecht an den § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Einkünften hat:

		Befreiungsmethode	Anrechnungsmethode
Arbeitgeber behält LSt ein	*Lohnzettelart*	*2*	*2*
Arbeitgeber behält LSt nicht ein (direkte Anwendung des DBA)	*Lohnzettelart*	*8 und 2*	*2*

Hinsichtlich der Inlandsbezüge aus diesem Dienstverhältnis ist wie bisher ein "normaler" Lohnzettel (Lohnzettelart 1) zu übermitteln.

Beispiel: Arbeitgeber behält LSt nicht ein (direkte Anwendung des DBA; Befreiungsmethode; dh. Anwendung Lohnzettelart 8 und 2)

		LZ-Art 2
		KZ
Bruttobezug	*8.002,50*	*210*
- § 68 Abs. 1 Zulagen	*-558,36*	*215*
- SV	*-1.456,46*	*230*
- steuerfrei 66% *[(12.125,00 – 846,00 – 2.206,75 – 60,00) * 66%]*	*-5.948,09*	
- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3b	*-39,60*	
	-5.987,69	*243*
LSt-Bmgl	*0,00*	*245*
Anrechenbare Lohnsteuer	*0,00*	*260*

		LZ-Art 8
		KZ
Bruttobezug	*4.122,50*	*210*
- § 68 Abs. 1 Zulagen	*-287,64*	*215*
- SV	*-750,29*	*230*
- steuerfrei 66%	*0,00*	*243*

- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3b	*-20,40*	
	-20,40	
LSt-Bmgl	*3.064,16*	*245*
Anrechenbare Lohnsteuer	*0,00*	*260*

3.3.10.10 Berücksichtigung von Werbungskosten im Veranlagungsverfahren

70g

Soweit Aufwendungen oder Ausgaben mit nicht steuerpflichtigen (steuerfreien, nicht steuerbaren oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen) Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, können diese nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden, vermindern jedoch die Progressionseinkünfte (siehe Rz 10119).

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist im Jahr 2011 auf "Montage" gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988. Als Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung macht er im Jahr 2011 für diese Tätigkeit 1.000 Euro geltend. 34% dieser Aufwendungen (340 Euro) senken als Werbungskosten im Rahmen der Veranlagung die Steuerbemessungsgrundlage. Der Differenzbetrag (660 Euro) vermindert die Progressionseinkünfte.

3.3.10a § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – unbefristete Rechtslage ab 2012

3.3.10a.1 Ausmaß der Begünstigung

70h

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2011 (AbgÄG 2011) regelt, dass ab dem Jahr 2012 60% der Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit steuerfrei sind.

Nicht steuerbare Ersätze gemäß § 26 EStG 1988 und Reiseaufwandsentschädigungen nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind nicht in die Bemessungsgrundlage der 60%-Grenze einzubeziehen.

Die Befreiung steht nur für jene Einkünfte zu, die für eine Leistungserbringung auf Grund der Auslandsentsendung bezogen werden und bezieht sich auf die steuerpflichtigen laufenden (monatlichen) Einkünfte.

Sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 sind von der Befreiung nicht erfasst. Daher sind beispielsweise auch Zahlungen, die nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 zwar wie ein laufender

Bezug zu versteuern sind, aber einen sonstigen Bezug darstellen, nicht von der Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfasst. Auch Ersatzleistungen gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 stellen trotz (teilweiser) Versteuerung wie ein laufender Arbeitslohn insgesamt einen sonstigen Bezug dar, weshalb die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 darauf nicht anwendbar ist.

Nachzahlungen für Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 behalten im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen ihre Steuerfreiheit, wobei in diesen Fällen jedoch kein steuerfreies Fünftel zu berücksichtigen ist.

Die Begünstigung ist mit dem Wert der jeweils maßgeblichen monatlichen Höchstbeitragsgrundlage nach dem ASVG gedeckelt. Diese Betragsbegrenzung ist auf den Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum ausgelegt. Sollte der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum nicht durchgehend ins Ausland entsendet worden sein, ist der Höchstbetrag aus der täglichen Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG abzuleiten, sodass nur ein anteiliger Höchstbetrag maßgeblich ist (siehe auch Rz 70s Beispiel 2).

Eine Hochrechnung nach § 3 Abs. 3 EStG 1988 hat nicht zu erfolgen.

Beispiel: Abrechnung Auslandsbezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 (für Mai 2012)

Laufende Bruttobezug Ausland		*4.000,00*	
SV		*722,80*	
LSt-Bmgl		*3.277,20*	
davon 60% steuerfrei		*1.966,32*	
davon 40% steuerpflichtig		*1.310,88*	
Einzubehaltende LSt		*109,29*	*(1.310,88*0,365-369,18)*

3.3.10a.2 Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

70i

Die Entsendung erfolgt von einem Betrieb oder einer Betriebsstätte aus, die sich in der EU, dem EWR oder der Schweiz befindet.

70j

Die Entsendung erfolgt an einen Einsatzort, der mehr als 400 Kilometer Luftlinie vom nächstgelegenen Punkt des österreichischen Staatsgebietes entfernt liegt.

70k

Die Entsendung darf nicht an den Sitz der Geschäftsleitung (§ 29 Abs. 2 lit. a BAO) oder an eine Einrichtung nach § 29 Abs. 2 lit. b BAO (zB Zweigniederlassung, Fabrikationsstätte) des Arbeitgebers bzw. des Beschäftigers erfolgen; Entsendungen zu Bauausführungen (§ 29 Abs. 2 lit. c BAO) des Arbeitgebers sind von der Begünstigung nicht ausgeschlossen.

70l

Die Tätigkeit im Ausland darf ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt sein. Eine Tätigkeit ist ihrer Natur nach auf Dauer angelegt, wenn sie in einer abstrakten Betrachtung nicht befristet angelegt ist.

Das heißt, es muss das Tätigkeitsbild des entsprechenden Berufes herangezogen werden und dieses dahingehend beurteilt werden, ob es einen dauerhaften Charakter aufweist oder nicht.

70m

Nicht auf Dauer angelegte Tätigkeiten:

Darunter fallen Tätigkeiten, die mit der Erbringung einer Leistung oder der Herstellung eines Werkes beendet sind, wie zB die Tätigkeit eines Maurers oder eines Monteurs, die Erfüllung von spezifischen Beratungsaufträgen oder die Lieferung und Montage von Investitionsgütern. Die Tatsache, dass die Leistung von Personen erbracht wird, die ein unbefristetes Dienstverhältnis aufweisen, ändert nichts daran, dass diese Tätigkeiten ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt sind.

70n

Auf Dauer angelegte Tätigkeiten:

Hingegen sind beispielsweise die Tätigkeit eines Geschäftsführers, eines Controllers oder eines Bürokaufmannes auf Dauer angelegt, weil diese Tätigkeiten – unabhängig von den Umständen des konkreten Falles – eine nicht befristete Ausübung zum Gegenstand haben.

In diesen Fällen nimmt der Umstand, dass ein Arbeitnehmer nur befristet oder bis zur Erreichung eines bestimmten Erfolges ins Ausland entsendet wird, der Tätigkeit nicht ihren auf Dauer angelegten Charakter.

Dementsprechend ist die Tätigkeit eines Geschäftsleiters im Ausland auch dann auf Dauer angelegt, wenn sie beispielweise nur bis zur Erreichung bestimmter betrieblicher Parameter dauern soll.

Ebenso sind Beratungsaufträge im Rahmen einer laufenden Klientenbeziehung, wie beispielsweise bei Rechtsanwälten oder Steuerberatern, auf Dauer angelegt, da der einzelne Beratungsauftrag im Ausland Teil der bestehenden Klientenbeziehung ist.

70o

Die Entsendung erfolgt ununterbrochen für einen Zeitraum von mindestens einem Monat.

Nach Monaten bestimmte Fristen enden mit Ablauf desjenigen Tages des letzten Monates, der durch seine Bezeichnung dem für den Beginn dieser Frist maßgebenden Tag entspricht (vgl. § 108 BAO).

Beispiel:

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

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

Während dieses Monats darf die ausländische Tätigkeit nur

- an Wochenenden,
- an (ausländischen) gesetzlichen Feiertagen,
- an verlängerten Wochenenden, wenn keine Arbeitszeit verkürzt wird (zB Dekadenarbeit, Zeitausgleich, der sich auf im Rahmen der Auslandstätigkeit geleistete Überstunden bezieht),
- bei (kurzfristigen) Krankenständen, wenn der Arbeitnehmer nicht in das Inland zurückkehrt,
- bei betriebsbedingten (kurzfristigen) Einstellungen der Arbeiten (zB Schlechtwetter, Reparaturen),
- bei Dienstfreistellungen bzw. bezahlter Freizeit, worunter jene gesetzlich oder kollektivvertraglich vorgesehenen Freizeitansprüche zu verstehen sind, die sich aus bestimmten Anlässen wie zB Todesfall, Heirat ergeben, unterbrochen werden.

Dienstreisen während der begünstigten Auslandsbeschäftigung unterbrechen die Auslandsbeschäftigung dann nicht, wenn sie ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens unternommen werden. Dienstreisen, die in den inländischen Stammbetrieb, eine inländische Betriebsstätte oder ein Reiseziel innerhalb der 400 km-Zone führen, dürfen aber nur von kurzer Dauer sein (höchstens drei Tage). Wird im Anschluss an eine nicht schädliche Dienstreise ein Urlaub konsumiert, so wirkt sich dieser Urlaub während des ersten Monats auf die begünstigte Auslandstätigkeit unterbrechend aus, es sei denn, dass dieser Urlaub nur arbeitsfreie Tage im Montageland (zB Wochenende) erfasst.

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

Werden Überstunden während oder unmittelbar im Anschluss an die begünstigte Auslandstätigkeit durch Zeitausgleich (im Aus- oder Inland) abgegolten, fallen diese Vergütungen ebenso unter die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988. Wird der Zeitausgleich hingegen nach einer Tätigkeit im Inland konsumiert, ist das Entgelt für den Zeitraum, in dem der Zeitausgleich konsumiert wird, steuerpflichtig.

Arbeiten im Inland unterbrechen grundsätzlich die begünstigte Auslandstätigkeit.

Dienen Dienstreisen auch oder nur der Verwirklichung anderer nicht begünstigter Vorhaben oder überschreiten Inlandsreisen bzw. Reisen an ein Reiseziel innerhalb der 400 km-Zone den Zeitraum von drei Tagen, so unterbrechen solche Reisetätigkeiten die begünstigte Auslandsbeschäftigung.

Wird ein Arbeitnehmer bei einem begünstigten ausländischen Vorhaben beschäftigt und unmittelbar zu einer Arbeitsverrichtung bei einem anderen ausländischen begünstigten Vorhaben abberufen, wird der Fristenlauf nicht unterbrochen, auch wenn ihn seine nicht durch eine schädliche Inlandstätigkeit unterbrochene Reise über das Inland führt.

Nach einer schädlichen Unterbrechung liegt die Voraussetzung für die Steuerfreiheit erst dann wieder vor, wenn die Auslandstätigkeit erneut mindestens ein Monat andauert.

Wird der Arbeitnehmer innerhalb der Monatsfrist an einem ausländischen Einsatzort tätig, der innerhalb der Mindestentfernung (400 Kilometer) liegt, dann wird dadurch die Frist unterbrochen. Nach einer schädlichen Unterbrechung liegt die Voraussetzung für die Steuerbegünstigung erst dann wieder vor, wenn die Tätigkeit im Ausland bei Vorliegen aller Voraussetzungen erneut mindestens einen Monat andauert.

Für das Jahr 2012 gilt: Wird ein Arbeitnehmer innerhalb der Monatsfrist an einem weiteren ausländischen Einsatzort tätig, der innerhalb der Mindestentfernung von 400 km liegt, wird zwar die Frist unterbrochen, allerdings kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 (siehe Rz 70c ff) die Übergangsregelung für diesen Einsatzort (innerhalb von 400 km) in Anspruch genommen werden.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer wird im Jahr 2012 eine Woche auf einer Baustelle im Ausland eingesetzt (400 km Mindestentfernung und übrige Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 sind erfüllt). Danach wird er für fünf Wochen auf eine Baustelle versetzt, die sich innerhalb eines Radius von 400 km vom österreichischen Staatsgebiet befindet (die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 sind erfüllt).

Der Arbeitnehmer kann für fünf Wochen die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 (dh. 33% der Einkünfte steuerfrei) in Anspruch nehmen.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer wird im Jahr 2012 drei Wochen auf einer Baustelle im Ausland eingesetzt (400 km Mindestentfernung und übrige Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 sind erfüllt). Danach wird er für drei Wochen auf eine Baustelle versetzt, die sich innerhalb eines Radius von 400 km vom österreichischen Staatsgebiet befindet (die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 sind erfüllt).

Der Arbeitnehmer kann weder die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 noch nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 in Anspruch nehmen, da in keinem Fall die erforderliche Mindestfrist an Entsendedauer erreicht wird.

70p

Die im Ausland zu leistenden Arbeiten sind überwiegend im Lohnzahlungszeitraum unter erschwerenden Umständen zu leisten. In jenen Monaten, in denen sowohl eine Inlandstätigkeit als auch eine begünstigte Auslandstätigkeit ausgeübt wird, ist das Überwiegen im Zeitraum der Auslandstätigkeit maßgeblich.

Erschwerende Umstände liegen insbesondere vor, wenn die Arbeiten

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung bewirken (§ 68 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988) oder
- im Vergleich zu den allgemein üblichen inländischen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen (§ 68 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988) oder
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine

Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen (§ 68 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988).

Hinsichtlich des Vorliegens einer zwangsläufigen Verschmutzung/außerordentlichen Erschwernis/Gefahr vergleiche Rz 1129 ff.

Es bestehen keine Bedenken, bei Auslandssachverhalten erschwerende Umstände gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. f EStG 1988 in typisierender Betrachtungsweise immer dann anzunehmen, wenn es sich um Tätigkeiten handelt, die zu Bauarbeiten im engeren Sinn zählen. Dazu zählen insbesondere die Errichtung, Aufstellung, Inbetriebnahme, Instandsetzung, Instandhaltung, Wartung oder der Umbau von Bauwerken (inklusive Fertigbauten) und ortsfesten Anlagen, Demontage, Abbauarbeiten sowie Abbrucharbeiten; weiters das Aufsuchen von Bodenschätzen. Nicht ortsfeste Anlagen (Straßenbaumaschinen, Baukräne, Zelte, Bühnen, etc.), die wegen ihres Umfanges an Ort und Stelle montiert werden müssen, sind ebenfalls als Bauarbeiten im engeren Sinn zu werten. Bei der Errichtung einer Gesamtsystemanlage (Rechenanlagen, EDV-Anlagen) handelt es sich um keine Bauarbeiten im engeren Sinn.

Eine beaufsichtigende Tätigkeit (zB die Überwachung von Umbauarbeiten) ist allein nicht ausreichend, um als erschwerend qualifiziert zu werden. Verursacht diese überwachende Tätigkeit aber beispielsweise überwiegend eine zwangsläufige erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung, liegen erschwerende Umstände vor.

Im Hinblick auf die bei Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht sind jedenfalls genaue Tätigkeitsbeschreibungen (Arbeitsplatzbeschreibungen) notwendig, um eine zwangsläufige Verschmutzung bzw. außerordentliche Erschwernis bzw. Gefahr zu dokumentieren. Diese sind zum Lohnkonto zu nehmen.

Erschwerende Umstände liegen weiters vor, wenn die Arbeiten

- in einem Land erfolgen, in dem die Aufenthaltsbedingungen im Vergleich zum Inland eine außerordentliche Erschwernis darstellen.
  Dies ist dann der Fall, wenn im Einsatzland Faktoren wie beispielsweise extreme klimatische Verhältnisse (Hitze, Kälte), schlechte Infrastruktur (zB kaum befestigte Straßen, schlechte Erreichbarkeit, kein funktionierendes öffentliches Verkehrsnetz), geringes Maß an persönlicher Sicherheit oder ein gegenüber dem Inland wesentlich geringerer Standard an medizinischer Versorgung vorliegen.
  Für Staaten der EU/des EWR und der Schweiz wird eine derartige länderspezifische Erschwernis allein regelmäßig nicht zutreffen.

Staaten, die in der Spalte 1 bis 3 der Liste der Entwicklungsländer ("DAC-List of ODA Recipients") aufgezählt sind, erfüllen dagegen dieses Kriterium (Liste siehe Rz 1409).

Zudem liegen erschwerende Umstände dann vor, wenn die Arbeiten

- Rechtslage bis 31.12.2012: in einer Region erfolgen, für die nachweislich zum Beginn der Tätigkeit oder während eines gesamten Kalendermonats der Tätigkeit eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (insbesondere Kriegs- oder Terrorgefahr). Ist die Sicherheitsgefährdung nicht bereits zu Beginn der Tätigkeit gegeben, sondern tritt sie erst während der Auslandstätigkeit ein, steht die Befreiung nur zu, wenn sie für einen gesamten Kalendermonat vorliegt. Rechtslage ab 01.01.2013: in einer Region erfolgen, für die nachweislich am Beginn des jeweiligen Kalendermonats der Tätigkeit eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (insbesondere Kriegs- oder Terrorgefahr).

- Dies wird zutreffen, wenn vom Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten für das betreffende Land eine Reisewarnung (abrufbar unter http://www.bmeia.gv.at) ausgegeben wurde oder sonst eine erhöhte Sicherheitsgefährdung (zB Kriegs- oder Unruhezustände, Kriegs- oder Terrorgefahr) vorliegt. Der Nachweis über das Vorliegen der erhöhten Sicherheitsgefährdung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer wird von 12.01.2012 bis 31.05.2012 in eine Region entsendet, für die noch keine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt; abgesehen von der Erschwernis liegen die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vor. Am 25.02.2012 wird eine Reisewarnung durch das BMEIA veröffentlicht (diese bleibt bis Ende des Jahres aufrecht); Für die Monate März – Mai 2012 kann für den Arbeitnehmer die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Anspruch genommen werden.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer wird von 14.01.2013 bis 31.05.2013 in eine Region entsendet, für die seit 01.11.2012 eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (diese bleibt bis 24.04.2013 aufrecht); abgesehen von der Erschwernis liegen die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vor. Für die Monate Jänner – April 2013 kann für den Arbeitnehmer die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Anspruch genommen werden.

70q

Die Steuerfreiheit besteht nicht, wenn der Arbeitgeber während der Auslandsentsendung

- die Kosten für mehr als eine Familienheimfahrt im Kalendermonat trägt oder

- Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt.

Familienheimfahrten sind zwar grundsätzlich nach § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 nicht steuerbar; diese führen allerdings zum Verlust der Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, wenn sie mehr als einmal pro Kalendermonat vom Arbeitgeber getragen werden.

Familienheimfahrten mittels Werkverkehr (zB in einem Mannschaftstransporter) führen ebenfalls zum Verlust der Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, wenn der Transport mehr als einmal pro Kalendermonat in Anspruch genommen wird. Dies gilt analog auch für Familienheimfahrten, deren Kosten von dritter Seite (zB Konzernunternehmen) getragen werden.

Andere nicht steuerbare Leistungen des Arbeitgebers nach § 26 EStG 1988 (zB Tages- und Nächtigungsgelder) oder steuerfreie Bezüge nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 können für eine begünstigte Auslandstätigkeit ausbezahlt werden, ohne die Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu beeinträchtigen (hinsichtlich der Anrechnung auf die 60%-Grenze siehe Rz 70h).

70r

Berücksichtigung von Werbungskosten

Mit der Steuerfreiheit sind die mit dieser Auslandstätigkeit verbundenen Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sowie die Aufwendungen für Familienheimfahrten und für doppelte Haushaltsführung abgegolten, es sei denn, der Arbeitnehmer beantragt ihre Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung. In diesem Fall steht die Steuerbefreiung in der Veranlagung nicht zu. Bei Berücksichtigung eines Freibetragsbescheides siehe Rz 909.

Soweit Aufwendungen oder Ausgaben mit nicht steuerpflichtigen (nicht steuerbaren, steuerfreien oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen) Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, können diese nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden. Übrige Werbungskosten (zB Arbeitsmittel) können allerdings im Ausmaß der steuerpflichtigen Bezüge im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erzielt im Jahr 2012 Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011. An Arbeitsmitteln macht er im Jahr 2012 für diese Tätigkeit 1.000 Euro geltend. 40% dieser Aufwendungen (400 Euro) senken als Werbungskosten im Rahmen der Veranlagung die Steuerbemessungsgrundlage.

3.3.10a.3 Beginn bzw. Beendigung der Auslandsentsendung während eines Lohnzahlungszeitraumes

70s

Bei Auslandsentsendungen, die im Laufe eines Lohnzahlungszeitraumes (Kalendermonat) beginnen oder beendet werden, hat sowohl für die nicht begünstigten Inlandsbezüge als auch für die Bezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 die Berechnung nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des § 66 EStG 1988 iVm § 77 Abs. 1 EStG 1988 zu erfolgen. Lohnzahlungszeitraum ist daher grundsätzlich der Kalendermonat (außer ein Teil des für den Monat bezogenen Lohnes ist aufgrund eines DBA aus der inländischen Steuerbemessungsgrundlage auszuscheiden).

Beispiel 1 (10 Tage Inlandstätigkeit, 20 Tage begünstigte Auslandstätigkeit; Abrechnung April 2012):

Bruttobezug Inland		*833,33*	
Bruttobezug Ausland		*1.666,67*	
SV x)		*455,00*	
LSt-Bmgl Inlandsbezüge		*681,67*	
LSt-Bmgl Auslandsbezüge		*1.363,33*	
davon 40% steuerpflichtig		*545,33*	
Summe LSt-Bmgl		*1.227*	
Einzubehaltende LSt		*78,68*	*(1.227*0,365-369,18)*

x) Zur Aufteilung der Sozialversicherung auf die Inlands- und Auslandsbezüge siehe Rz 69.

Hinsichtlich des Lohnzettels erfolgt die Aufteilung in Inlandsbezug und begünstigten Auslandsbezug wie folgt:

		LZ-Art 1
		KZ
Bruttobezug	*833,33*	*210*
- SV	*-151,67*	*230*
- § 3 Abs. 1 Z 10	*-0,00*	*243*
LSt-Bmgl	*681,66*	*245*
Anrechenbare Lohnsteuer	*43,71*	*260*

		LZ-Art 23

		KZ
Bruttobezug	*1.666,67*	*210*
- SV	*-303,33*	*230*
- § 3 Abs. 1 Z 10	*-818,00*	*243*
LSt-Bmgl	*545,34*	*245*
Anrechenbare Lohnsteuer	*34,97*	*260*

Die anrechenbare Lohnsteuer ist im Verhältnis Inlandseinkünfte zu Auslandseinkünften auf dem Lohnzettel Art 1 bzw. Lohnzettel Art 23 auszuweisen. Zur Ausstellung des Lohnzettels siehe auch Rz 70u.

Beispiel 2 (20 Tage Inlandstätigkeit, 10 Tage begünstigte Auslandstätigkeit; Abrechnung April 2012):

Bruttobezug Inland		*5.000,00*	*20 Tage*
Bruttobezug Ausland		*4.000,00*	*10 Tage*
SV x)		*769,86*	
LSt-Bmgl Inlandsbezüge		*4.572,30*	
vorläufige LSt-Bmgl Auslandsbezüge		*3.657,84*	
davon 60% steuerfrei		*2.194,70*	
Kontrollrechnung:			
max. ASVG Höchstbeitragsgrundlage pro Tag (voraussichtlicher Wert 2012)		*141,00*	
daher max. für 10 Tage		*1.410,00*	*(max. Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988)*
daher LSt-Bmgl Auslandsbezüge		*2.247,84*	*(3.657,84-1.410,00)*
Summe LSt-Bmgl		*6.820,14*	
Einzubehaltende LSt		*2.559,57*	

x) Zur Aufteilung der Sozialversicherung auf die Inlands- und Auslandsbezüge siehe Rz 69; voraussichtliche Höchstbeitragsgrundlage 2012 4.230,00 pro Monat

Ein allfälliges Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist bei Vorliegen der Voraussetzungen zu berücksichtigen. Andere Werbungskosten (zB Gewerkschaftsbeitrag), die während eines Lohnzahlungszeitraumes anfallen und sowohl steuerbegünstigte

Auslandsbezüge als auch steuerpflichtige Inlandsbezüge während dieses Lohnzahlungszeitraumes betreffen, sind tageweise auf diese Inlands- und Auslandsbezüge aufzuteilen. Der auf die Auslandsbezüge entfallende Teil der Werbungskosten ist aliquot dem steuerpflichtigen und steuerfreien Teil zuzuordnen. Das Service-Entgelt für die e-card kann zur Gänze bei den steuerpflichtigen Bezügen berücksichtigt werden (siehe dazu auch Rz 69 letzter Absatz).

Wechselt im Jahr 2012 ein Arbeitnehmer in einem Kalendermonat von einem Einsatzort, der nicht mehr als 400 km Luftlinie vom Staatgebiet entfernt ist (Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 sind erfüllt - „Übergangsregelung"), an einen anderen Einsatzort, der mehr als 400 km Luftlinie vom Staatsgebiet entfernt ist (übrige Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 sind erfüllt), so ist in diesem Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag heranzuziehen.

3.3.10a.4 Auslandsentsendungen, die vor dem 1.1.2012 begonnen haben

70t

Die steuerliche Beurteilung hat grundsätzlich nach dem Zuflussprinzip zu erfolgen. Das heißt, dass Bezugsteile, deren arbeitsrechtlicher Anspruch durch eine vor dem 1.1.2012 liegende begünstigte Auslandstätigkeit begründet wurde, deren Auszahlung aber erst im Jahr 2012 erfolgt, nach der für 2012 geltenden Rechtslage zu beurteilen ist. Eine Ausnahme stellen nur jene Bezüge für das Vorjahr dar, die bis zum 15.2.2012 bezahlt werden (§ 77 Abs. 5 EStG 1988). Diese sind steuerlich dem Vorjahr zuzuordnen.

Beispiel 1:

Bezieht ein Arbeitnehmer während einer vereinbarten Altersteilzeit Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit und wird während der "vollen Leistungsphase" nur ein Teil des Entgelts ausgezahlt, bleibt für die während der "Nichtleistungsphase" ausbezahlten Bezüge grundsätzlich die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anwendbar. Allerdings ist für die steuerliche Beurteilung die Rechtslage im Jahr der Auszahlung heranzuziehen (zB Nichtleistungsphase im Jahr 2012 - Besteuerung der Entgelte im Ausmaß von 40%, begrenzt mit der ASVG Höchstbeitragsgrundlage, bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011).

Beispiel 2:

Einem Arbeitnehmer wurde bereits vor Beginn der Auslandstätigkeit für die Arbeitsleistung im Ausland eine Prämie zugesagt (Auslandstätigkeit Jänner – Dezember 2011 an einem 350 km entfernt liegenden Ort). Die Auszahlung der Prämie erfolgt erst nach Beendigung der begünstigten Auslandstätigkeit im März 2012. Die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 sind erfüllt. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 ist allerdings, da die Mindestentfernung von 400 km nicht erfüllt wurde (und die Begünstigung nur für laufende Bezüge gilt), nicht anwendbar. Die Prämie ist daher in einem Ausmaß von 33% steuerfrei (dh. Anwendung der Übergangsregelung vgl. Rz 70v).

Beispiel 3:

Einem Arbeitnehmer wurde bereits vor Beginn der Auslandstätigkeit für die Arbeitsleistung im Ausland eine Prämie zugesagt (Auslandstätigkeit Jänner – Dezember 2012). Die Auszahlung der Prämie erfolgt erst nach Beendigung der begünstigten Auslandstätigkeit im März 2013. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 ist, da die Begünstigung nur für laufende Bezüge gilt, nicht anwendbar. Die Prämie ist daher im Jahr 2013 als sonstiger Bezug (ohne Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) zu versteuern.

3.3.10a.5 Ausstellen des Lohnzettels

70u

Für Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 ist ein gesonderter Lohnzettel (Lohnzettelart 23) auszustellen. Das heißt, sowohl der Gesamtbezug (einschließlich sonstige Bezüge) als auch die steuerpflichtigen und steuerbefreiten Bezugsteile sind unter der jeweils dafür vorgesehenen Kennzahl getrennt im Lohnzettel auszuweisen.

Beispiel (Begünstigte Auslandsbezüge für Jänner bis März 2012)

			LZ-Art 23
			KZ
Bruttobezug		*12.125,00*	*210*
- SV		*-2.206,75*	*230*
- § 3 Abs. 1 Z 10		*-5.914,95*	*243*
- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b		*-60,00*	
		-5.974,95	
LSt-Bmgl		*3.943,30*	*245*
Anrechenbare Lohnsteuer		*331,76*	*260*

Hat Österreich gemäß einem DBA für Einkünfte, die unter § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 fallen, kein Besteuerungsrecht (Befreiungsmethode) und behält der Arbeitgeber die Lohnsteuer unterjährig nicht ein, ist für den gemäß innerstaatlichem Recht steuerpflichtigen Teil ein Lohnzettel iSd Rz 1228 auszufüllen (Lohnzettelart 8). Diese Bezüge sind in der Veranlagung im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu erfassen.

Diese Beträge sind in den Lohnzettel der Art 23 nicht aufzunehmen.

Bei der Anrechnungsmethode ist für die Auslandsbezüge nur die Lohnzettelart 23 zu verwenden.

Übersicht der Lohnzettelarten in Fällen, in denen Österreich kein Besteuerungsrecht an den § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Einkünften aufweist

		Befreiungsmethode	Anrechnungsmethode
AG behält LSt ein	*Lohnzettelart*	*23*	*23*
AG behält LSt nicht ein (direkte Anwendung des DBA)	*Lohnzettelart*	*8 und 23*	*23*

Hinsichtlich der Inlandsbezüge aus diesem Dienstverhältnis ist ein Lohnzettel (Lohnzettelart 1) zu übermitteln.

3.3.10a.6 Inkrafttreten

70v

Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung AbgÄG 2011 tritt mit 01.01.2012 in Kraft. Die Übergangsregelung für die Jahre 2011 - 2012 (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011, siehe Rz 70c bis 70g, Rz 70w) hat im Jahr 2012 weiterhin dann Geltung, wenn auf Grund eines nicht mehr als 400 Kilometer entfernt liegenden Einsatzortes die Neuregelung nicht anwendbar ist. Das heißt, dass in diesen Fällen 33% der Bezüge im Jahr 2012 steuerfrei.

3.3.10a.7 Zusammenwirken § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 und Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (DBA)

70w

Grundsätzlich gilt im Bereich des Einkommensteuergesetzes für außerbetriebliche Einkünfte das Zu- und Abflussprinzip (§ 19 EStG 1988; siehe auch Rz 70e und 70r). Bei Anwendung von DBA kann dem Kausalitätsprinzip (Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung) Vorrang vor dem Zuflussprinzip zukommen (vgl. EAS 1579 und EAS 1872).

Es bestehen keine Bedenken, wenn der Arbeitgeber in diesen Fällen nach dem Zuflussprinzip abrechnet. Eine Berücksichtigung des Kausalitätsprinzips erfolgt in der Regel im Rahmen der (Antrags-)Veranlagung des Arbeitnehmers.

3.3.11 Fachkräfte der Entwicklungshilfe und Aushilfskräfte mit geringfügigem Beschäftigungsverhältnis (§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988)

71

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

Zu den "Entwicklungsländern" im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988 zählen alle Staaten, die im Sinne des § 3 Abs. 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz "Entwicklungs"-Länder sind. Dazu zählen die Länder gemäß der Liste der Entwicklungsländer ("DAC-List of ODA Recipients"; siehe Rz 1409). Bezüge für Tätigkeiten, die in Ländern ausgeübt werden, die nicht zu den Entwicklungsländern im Sinne des § 3 Abs. 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz zählen, sind nicht steuerbefreit.

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

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

71a

Befristet für die Kalenderjahre 2017 bis 2019 ist es möglich, Aushilfskräfte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 11 lit. a EStG 1988 steuerfrei zu beschäftigen.

Der Arbeitgeber hat für diese Personen auch keine Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag oder Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu leisten, allerdings ist ein Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 (Lohnzettelart 1) zu übermitteln.

Um die Befreiung in Anspruch nehmen zu können, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Es muss sich um ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis gemäß § 5 Abs. 2 ASVG handeln, wobei auf die monatliche Geringfügigkeitsgrenze abzustellen ist, dh. eine

Aushilfskraft darf pro Monat die Geringfügigkeitsgrenze von 425,70 Euro (Wert 2017 ohne sonstige Bezüge) nicht überschreiten.

- Die Aushilfskraft muss durch eine neben der steuerfreien Beschäftigung bestehende Tätigkeit vollversichert sein. Dies kann sowohl durch eine selbständige als auch eine nichtselbständige (Teilzeit-)Beschäftigung der Fall sein.
- Das vollversicherte Dienstverhältnis darf nicht zu jenem Arbeitgeber bestehen, bei dem die Tätigkeit als Aushilfskraft erfolgt.
- Der Arbeitnehmer übt die begünstigte Aushilfstätigkeit höchstens 18 Tage pro Kalenderjahr aus. Die Anzahl der Arbeitgeber, für die während eines Kalenderjahres die Aushilfstätigkeit ausgeübt wird, ist dabei unerheblich.

Darüber hinaus müssen Arbeitgeber von Aushilfskräften folgende Voraussetzungen erfüllen, damit die Steuerbefreiung zusteht:

- Der Arbeitgeber hat an nicht mehr als 18 Tagen im Kalenderjahr Aushilfskräfte beschäftigt. Wie viele Aushilfskräfte an einem dieser Tage zum Einsatz kommen, ist unerheblich.
- Die Aushilfskraft dient zur Abdeckung eines temporären zusätzlichen Arbeitsanfalls in Spitzenzeiten („Stoßzeiten", wie etwa an Einkaufssamstagen in der Vorweihnachtszeit). Das Erfordernis der zusätzlichen Beschäftigung ergibt sich hier aus der Notwendigkeit, (betriebsspezifische) Nachfragespitzen abdecken zu können; demgemäß darf die Beschäftigung nur innerhalb dieser Spitzenzeiten erfolgen. Oder die Aushilfskraft wird zur (zeitlich begrenzten) Substitution einer Arbeitskraft beschäftigt. Das Erfordernis der Beschäftigung ergibt sich hier aus dem Umstand, dass der reguläre Betriebsablauf einen raschen Ersatz einer ausgefallenen Arbeitskraft erfordert, was auch außerhalb von Spitzenzeiten erforderlich sein kann.

Wird eine der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt, steht die Begünstigung grundsätzlich von Beginn an nicht zu.

Folgende Personengruppen erfüllen mangels Vorliegens einer Vollversicherung aufgrund einer Erwerbstätigkeit nicht die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit:

- Pensionisten
- Beamte im Ruhestand
- Arbeitslose

- Geringfügig Beschäftigte (auch wenn durch die Aushilfstätigkeit die Geringfügigkeitsgrenze überschritten wird)
- Karenzierte

Hinsichtlich der Grenze von 18 Tagen im Kalenderjahr gilt – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – Folgendes:

- Überschreitet der Arbeitgeber die Grenze von 18 Tagen, steht die Begünstigung ab Beginn der Beschäftigung jener Aushilfskraft, bei der die Grenze überschritten wird, nicht zu.

  Beispiel 1:

  Der Arbeitgeber A beschäftigt zwei Aushilfskräfte. Von Jänner bis Juli Aushilfskraft 1 (9 Tage); von August bis Dezember Aushilfskraft 2 (10 Tage). Der Arbeitgeber kann die Aushilfskraft 1 steuerfrei abrechnen; die Aushilfskraft 2 darf nicht steuerfrei abgerechnet werden.

  Beispiel 2:

  Arbeitgeber M beschäftigt eine Aushilfskraft für mehr als 18 Tage. Die Begünstigung steht von Beginn an für das gesamte Beschäftigungsverhältnis nicht zu.

- Wird ein Arbeitnehmer im Kalenderjahr bei zwei oder mehr Arbeitgebern als Aushilfskraft beschäftigt, ist er verpflichtet, den Arbeitgeber über die bisherigen Tage der begünstigten Aushilfstätigkeit bei anderen Arbeitgebern zu informieren.
- Überschreitet eine Aushilfskraft die Grenze von 18 Tagen, steht die Begünstigung ab Beginn des Beschäftigungsverhältnisses, bei dem die Grenze überschritten wird, nicht zu:
  - War der Arbeitnehmer im Kalenderjahr weniger als 18 Tage bei einem oder mehreren anderen Arbeitgebern als Aushilfskraft beschäftigt und überschreitet er beim nunmehrigen Arbeitgeber die 18-Tages-Grenze, muss ihn der Arbeitgeber ab Beginn der Beschäftigung steuerpflichtig abrechnen. Die Steuerfreiheit der davor liegenden Aushilfskrafttätigkeiten bleibt bestehen.

  Beispiel 3:

  Der Arbeitgeber C beschäftigt für 3 Tage eine Aushilfskraft, die bereits bei Arbeitgeber B für 16 Tage beschäftigt war. Der Arbeitgeber C muss die Aushilfskraft für alle 3 Tage steuerpflichtig abrechnen.

  Beispiel 4:

  Eine Aushilfskraft ist mehr als 18 Tage beim gleichen Arbeitgeber beschäftigt. Die Begünstigung steht von Beginn an für das gesamte Beschäftigungsverhältnis nicht zu.

- Dem Arbeitgeber steht die Begünstigung für die ersten 18 Tage zu, wenn die Aushilfskraft ihrer Informationspflicht nicht nachkommt und der Arbeitgeber daher nicht wissen konnte, dass die Aushilfskraft die 18-Tages-Grenze aufgrund von Tätigkeiten bei einem oder mehreren anderen Arbeitgebern überschreitet oder schon überschritten hat. In diesem Fall verliert nur die Aushilfskraft die steuerliche Begünstigung ab Beginn des Beschäftigungsverhältnisses, bei dem sie die 18-Tages-Grenze überschreitet; eine allfällige Nachversteuerung erfolgt im Rahmen der Pflichtveranlagung.

Beispiel 5:

Der Arbeitgeber Y beschäftigt für 12 Tage eine Aushilfskraft, die bereits bei Arbeitgeber X für 9 Tage beschäftigt war. Da der Arbeitgeber Y darüber nicht informiert ist, rechnet er den Arbeitnehmer als Aushilfskraft steuerfrei ab. Im Rahmen der Pflichtveranlagung erfolgt die Nachversteuerung beim Arbeitnehmer ab Beginn des Beschäftigungsverhältnisses bei Y.

Betreffend der Anzahl der zu zählenden Tage ist analog zur sozialversicherungsrechtlichen Vorgangsweise die Kalendertagsregelung anzuwenden.

Beispiel 6:

Ein Dienstnehmer, für den diese Bestimmung anzuwenden ist, wird von 22:00 Uhr bis 06:00 Uhr des darauf folgenden Tages tätig.

Aufgrund der Kalendertagsregelung sind zwei Tage zu zählen.

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

72

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

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

73

Unter einer Ferialpraxis ist eine solche zu verstehen, die entweder in der Studienordnung vorgeschrieben ist oder in erster Linie der praktischen Ergänzung des Studiums dient.

Einkünfte aus einer mit dem Ausbildungsziel nicht zusammenhängenden nichtselbständigen Tätigkeit fallen nicht unter diese Befreiungsvorschrift (VwGH 22.1.1986, 84/13/0013).

74

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

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

75

Arbeitnehmer im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 ff EStG 1988 sind grundsätzlich nur Personen mit einem Dienstverhältnis. Die Begünstigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 13, Z 14 und Z 15 lit. a (für Risikoversicherungen) EStG 1988 gelten aus verwaltungsökonomischen Gründen auch für ehemalige Arbeitnehmer.

76

Unter Gruppen von Arbeitnehmern sind zB Großgruppen wie alle Arbeiter, alle Angestellten, Schichtarbeiter oder abgegrenzte Berufsgruppen wie zB Chauffeure, Monteure, Innendienst- bzw. Außendienstmitarbeiter, gesamtes kaufmännisches oder technisches Personal, Verkaufspersonal, alle Arbeitnehmer mit einer Betriebszugehörigkeit von einer bestimmten Anzahl von Jahren zu verstehen. Trifft ein Gruppenmerkmal nur auf einen Arbeitnehmer zu, stellt auch dieser einen Arbeitnehmer einer Gruppe im obigen Sinne dar. Die Gruppenmerkmale müssen betriebsbezogen sein (vgl. VwGH 5.5.1982, 3003/80; VwGH 18.10.1995, 95/13/0062). Das Erfordernis Betriebsbezogenheit ist bedeutsam für die sachliche Begründung einer Gruppenbildung. Eine willkürliche Gruppenbildung - etwa nach Maßstäben persönlicher Vorlieben oder Nahebeziehungen - kann nicht zur Steuerbefreiung führen. Ob die Gruppenbildung sachlich begründbar ist, hängt im Einzelfall aber auch von der Art des mit der Gruppenzugehörigkeit verbundenen Vorteils und vom Zweck der Steuerbefreiung ab (vgl. VwGH 27.07.2016, 2013/13/0069).

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

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

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

Siehe auch Beispiele Rz 10076.

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

77

Begünstigt ist der geldwerte Vorteil aus der Benützung von arbeitgebereigenen oder angemieteten Einrichtungen und Anlagen auch dann, wenn diese von mehreren Arbeitgebern gemeinsam betrieben werden (zB mehrbetriebliche Kindergärten).

Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Geldbetrag, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, da sich diese Befreiungsbestimmung nur auf den Sachbezug bezieht (vgl. VwGH 29.05.1985, 83/13/0201). Nicht unter den Begriff von Einrichtungen und Anlagen fallen Sachbezüge, die in der Sachbezugswerteverordnung geregelt sind (zB Garagen- und Autoabstellplätze).

Siehe auch Beispiel Rz 10077.

77a

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

Zielgerichtete, wirkungsorientierte Gesundheitsförderungen und präventive Maßnahmen sind nur dann steuerfreie Vorteile, soweit diese Maßnahmen vom Leistungsangebot der gesetzlichen Krankenversicherung umfasst sind.

Um zielgerichtet zu sein, haben alle Angebote ein im Vorfeld definiertes Ziel (zB Raucherstopp, Gewichtsnormalisierung usw.) zu verfolgen. Als wirkungsorientiert kann ein Angebot nur gelten, wenn seine Wirksamkeit wissenschaftlich belegt ist. Von einer Wirkungsorientierung ist zudem nur dann auszugehen, wenn der Anbieter zur konkreten Leistungserbringung qualifiziert und berechtigt ist. Die Zuwendungen sind vom Arbeitgeber direkt mit dem qualifizierten Anbieter abzurechnen.

Die Angebote können im Konkreten nur folgende Handlungsfelder umfassen:

- Ernährung: Die Angebote müssen auf die Vermeidung von Mangel- und Fehlernährung sowie die Vermeidung und Reduktion von Übergewicht abzielen. Die Durchführung erfolgt von Ernährungswissenschaftlern, Ärzten mit ÖÄK-Diplom Ernährung oder Diätologen. Nicht steuerfrei sind zB Kosten für Nahrungsergänzungsmittel, für Messungen von Stoffwechselparametern, genetische Analysen oder Allergietests, reine Koch- und Backkurse.

- Bewegung: Die Angebote müssen auf die Umsetzung der nationalen Bewegungsempfehlungen (zB Stärkung der Rückenmuskulatur, Aufbau von Kondition usw.) sowie auf die Reduktion von Erkrankungsrisiken (zB Diabetes, Herz-Kreislauf-Erkrankungen, Stütz- und Bewegungsapparat usw.) abzielen. Die Durchführung erfolgt durch Sportwissenschaftler, Sport-Trainer, Instruktoren sowie Physiotherapeuten und Ärzte mit entsprechender Zusatzausbildung. Nicht steuerfrei sind Beiträge des Arbeitgebers für Fitnesscenter oder Mitgliedsbeiträge für Sportvereine (zB Jahrespauschale, Monatspauschale).

- Sucht (Raucherentwöhnung): Angebote zur Raucherentwöhnung müssen langfristig auf den Rauchstopp abzielen. Die Durchführung obliegt klinischen- und Gesundheitspsychologen und Ärzten mit entsprechender Zusatzausbildung nach dem Curriculum des Hauptverbandes der österreichischen Sozialversicherungsträger.

- Psychische Gesundheit: Angebote müssen darauf abzielen, negative Folgen für die körperliche und psychische Gesundheit aufgrund von chronischen Stresserfahrungen zu vermeiden, indem individuelle Bewältigungskompetenzen gestärkt werden. Ziel ist es dabei, ein möglichst breites Bewältigungsrepertoire und eine möglichst hohe Flexibilität im Umgang mit Stressbelastungen zu erlernen. Die Durchführung erfolgt von klinischen- und Gesundheitspsychologen, Psychotherapeuten sowie Ärzten mit psychosozialer Weiterbildung.

Impfungen sind jedenfalls steuerfrei.

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10077a.

77b

Der verbilligte oder kostenlose Besuch von Kindern von Arbeitnehmern an kostenpflichtigen Schulen (zB Kinder von Lehrern) ist als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu erfassen, der nicht unter § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 fällt. Es wird keine Anlage des Arbeitgebers, die dieser für seine Arbeitnehmer einrichtet, zur Verfügung gestellt, sondern es wird jene Leistung, die der Arbeitgeber am Markt anbietet, den Arbeitnehmern kostenlos überlassen.

Anders wäre es zu sehen, wenn der Arbeitgeber für Arbeitnehmerkinder eine eigene Betriebsschule analog dem im Gesetz angeführten Betriebskindergarten einrichten würde.

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, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhält.

Beispiel:

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

77e

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

Beispiel:

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

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

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

77f

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

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

alle Arbeitnehmerinnen, die für ein Kind bis zum zehnten Lebensjahr den Kinderabsetzbetrag beziehen, erhalten einen Zuschuss von 1.000 Euro jährlich;

alle Außendienstmitarbeiterinnen, nicht jedoch Innendienstmitarbeiterinnen;

alle Arbeiterinnen, nicht jedoch Angestellte;

alle Innendienstmitarbeiterinnen mit Kindern bis zum 6. Lebensjahr.

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

77g

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

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

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

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

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber den Wegfall der Voraussetzungen (zB Wegfall des Kinderabsetzbetrages vor Ablauf der mindestens siebenmonatigen Bezugsfrist) innerhalb eines Monats zu melden. Ab dem Zeitpunkt dieser Meldung hat der Arbeitgeber die geänderten Verhältnisse zu berücksichtigen. Fällt die Steuerfreiheit eines bereits ausgezahlten Zuschusses weg, ist die Lohnsteuer neu zu berechnen.

Die Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

77h

Der Zuschuss ist entweder direkt an eine institutionelle Kinderbetreuungseinrichtung oder an eine pädagogisch qualifizierte Person zu leisten (siehe Rz 884i). Er kann jedoch auch in Form von 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 Arbeitslohn vor.

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

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

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

3.3.15 Teilnahme an Betriebsveranstaltungen, Dienst- und Firmenjubiläen (§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988)

78

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

Siehe auch Beispiel Rz 10078.

Daneben können Sachzuwendungen anlässlich von Dienst- oder Firmenjubiläen bis zu einem Gesamtbetrag von 186 Euro jährlich steuerfrei behandelt werden. Der Höchstbetrag von 186 Euro gilt auch dann, wenn in einem Jahr Dienst- und Firmenjubiläum zusammenfallen. Diese Jubiläumsgeschenke müssen nicht im Rahmen einer Betriebsveranstaltung empfangen werden.

Für die Steuerfreiheit sind die zu § 49 Abs. 3 Z 10 ASVG entwickelten Grundsätze maßgeblich (erweitert um 10-Jahresjubiläen). Demnach sind Jubiläumsgeschenke steuerfrei, die aus Anlass eines 10-, 20-, 25-, 30-, 35-, 40-, 45- oder 50-jährigen Dienstnehmerjubiläums bzw.

aus Anlass eines 10-, 20-, 25-, 30-, 40-, 50-, 60-, 70-, 75-, 80-, 90-, 100-usw.-jährigen Firmenjubiläums gewährt werden.

Beispiele:

1. Anlässlich des zwanzigjährigen Firmenjubiläums im Mai erhalten alle Arbeitnehmer eine Uhr im Wert von 150 Euro. Im selben Jahr erhalten alle Arbeitnehmer im Rahmen der Weihnachtsfeier ein Weihnachtsgeschenk im Wert von 180 Euro. Beide Geschenke sind steuerfrei.

2. Anlässlich des vierzigjährigen Firmenjubiläums im Mai erhalten alle Arbeitnehmer eine Uhr im Wert von 150 Euro. Im selben Jahr erhält ein Arbeitnehmer im Oktober aufgrund seines zwanzigjährigen Dienstjubiläums ein Geschenk vom Arbeitgeber im Wert von 200 Euro. Die Uhr ist steuerfrei und von dem Geschenk im Wert von 200 Euro kann die Differenz auf die 186 Euro (also 36 Euro) steuerfrei behandelt werden, die restlichen 164 Euro stellen einen steuerpflichtigen Sachbezug dar.

79

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

Siehe auch Beispiel Rz 10079.

80

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

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

81

Unter Zukunftssicherung sind Ausgaben des Arbeitgebers für Versicherungs- oder Versorgungseinrichtungen zu verstehen, die dazu dienen, Arbeitnehmer (§ 47 Abs. 1 EStG 1988) oder diesen nahe stehende Personen für den Fall der Krankheit, der Invalidität, des Alters oder des Todes des Arbeitnehmers abzusichern (VwGH 26.11.1971, 2003/70). Das gilt auch für andere freiwillige soziale Zuwendungen, die der Arbeitgeber für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen zur Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer aufwendet. Der Anwendung der Befreiungsvorschrift steht auch nicht der Umstand entgegen, dass der begünstigte Arbeitnehmer der einzige Arbeitnehmer des Unternehmens ist. Das Gesetz verlangt nicht, dass für alle Arbeitnehmer oder alle Arbeitnehmer einer bestimmten

Berufsgruppe die gleiche Form der Zukunftssicherung gewählt wird. Es ist daher ohne weiteres möglich, dass für einen Teil der in Betracht kommenden Arbeitnehmer eine Lebensversicherung und für einen anderen Teil eine Unfall- oder Krankenversicherung gewählt wird, oder - sofern dies sachlich gerechtfertigt ist - betragsmäßig unterschiedliche Versicherungsleistungen für den einzelnen Arbeitnehmer erbracht werden.

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

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

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

Siehe auch Beispiele Rz 10081.

81a

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 geht von einer "Zukunftssicherung" der Arbeitnehmer aus. Sparprodukte stellen keine Zukunftssicherung dar. Voraussetzung für eine Zukunftssicherung ist eine entsprechende Risikokomponente (für den Fall der Krankheit, Invalidität, Pflegebedürftigkeit oder des Todes des Arbeitnehmers) oder eine entsprechende Altersvorsorge. Reine Risikoversicherungen stellen daher immer eine Zukunftssicherung dar. Beiträge zu Er- und Ablebensversicherungen sind nur dann steuerfrei, wenn für den Fall des Ablebens des Versicherten mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung gelangt. Die Mindestlaufzeit einer derartigen Versicherung muss entweder 15 Jahre (für vor dem 31. Dezember 2010 abgeschlossene Verträge 10 Jahre) oder bis zum Antritt einer gesetzlichen Alterspension (in Fällen, in denen eine gesetzliche Alterspension zu einem früheren Zeitpunkt bezogen wird) betragen.

Beiträge zu Er- und Ablebensversicherungen, bei denen für den Fall des Ablebens des Versicherten nicht mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung gelangt, und Beiträge zu Erlebensversicherungen sind nur dann steuerfrei, wenn

die Laufzeit der Versicherung nicht vor dem Beginn des Bezuges einer gesetzlichen Alterspension endet. Dabei ist auf das zur Zeit des Abschlusses der Versicherung gültige gesetzliche Pensionsantrittsalter abzustellen. Bei früherer Beendigung des Dienstverhältnisses kann der Versicherungsvertrag ohne Nachversteuerung aufgelöst werden. Bei späterer Beendigung des Dienstverhältnisses kann der Vertrag steuerbegünstigt bis zum tatsächlichen Pensionsantritt verlängert werden (keine steuerschädliche Novation).

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

Wird zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbart, dass der Arbeitgeber Beiträge in eine bereits durch den Arbeitnehmer abgeschlossene Versicherung (zB Kranken- oder Er- und Ablebensversicherung) einzahlt, liegen keine Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 vor, weil die Betriebsbezogenheit (zB Gruppenmerkmal, Hinterlegung, Fristen und Kontrolle und Vollziehung durch den Arbeitgeber) nicht gegeben ist. Außerdem liegt keine Zukunftssicherung des Arbeitgebers vor, wenn bisher regelmäßig vom Arbeitnehmer geleistete Beiträge zukünftig durch den Arbeitgeber übernommen werden (siehe Rz 83).

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

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

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

Für Pensionisten kann die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 für reine Risikoversicherungen (zB Kranken-, Unfall- oder Pflegeversicherung) in Anspruch genommen werden; dies gilt auch für jene öffentlich Bediensteten, die nicht in Pension gehen, sondern in den Ruhestand versetzt werden. Es bestehen keine Bedenken, Kapitalversicherungen, bei denen für den Fall des Ablebens des Versicherten mindestens die für den Erlebensfall

vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung gelangt, in diesem Zusammenhang als Risikoversicherungen anzusehen. Kapitalversicherungen, bei denen im Falle des Ablebens des Versicherten nicht mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung gelangt, und Erlebensversicherungen sind hingegen nicht begünstigt, weil § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 hinsichtlich der Laufzeit derartiger Versicherungen nur auf das gesetzliche Pensionsantrittsalter abstellt, dieses Ereignis jedoch bereits eingetreten ist. Außerdem ist eine Pensions-"Vorsorge" nach Anfall des Vorsorgetatbestandes in sich widersprüchlich.

Siehe auch Beispiele Rz 10081a.

81b

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

Beispiel:

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

81c

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

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

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

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

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

81d

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

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

81e

Die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 kommt - bei Zutreffen aller anderen Voraussetzungen - auch dann zum Tragen, wenn vom Arbeitgeber bestehende Bezugsansprüche des Arbeitnehmers durch Maßnahmen zur Zukunftssicherung abgegolten werden. Werden daher vom Arbeitgeber auf Grund einer mit dem Arbeitnehmer vereinbarten Bezugsumwandlung Bezugsansprüche nicht bar ausgezahlt, sondern als Zuwendung für die Zukunftssicherung im Sinne der obigen Bestimmungen geleistet, sind sie ebenfalls bis zum Höchstbetrag steuerfrei. Das Erkenntnis VwGH 16.6.2004, 2001/08/0028, wonach im Falle

einer Bezugsumwandlung eine Einkommensverwendung durch den Arbeitnehmer und kein Beitrag des Arbeitgebers vorliegt, sodass sich an der Beitragspflicht für jenen Entgeltteil, der in die Pensionsvorsorge einbezahlt wird, nichts ändert, ist für die Beurteilung der Lohnsteuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 nicht anzuwenden.

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

82

Als Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 gelten auch Beiträge, die der Arbeitgeber an Pensionsinvestmentfonds, an Pflegeversicherungen, die den Charakter einer Kranken- oder Rentenversicherung ab Eintritt einer Pflegebedürftigkeit haben, oder Pensionszusatzversicherungen gemäß § 108a EStG 1988 für seine Arbeitnehmer einzahlt. Hinsichtlich der Prämienbegünstigung siehe Rz 1343 ff. Beiträge an eine Zukunftsvorsorgeeinrichtung im Sinne des § 108g EStG 1988 sind keine Zuwendungen für die Zukunftssicherung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 (siehe hiezu Rz 81d).

83

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

Siehe auch Beispiel Rz 10083.

84

Vom Arbeitnehmer kann der den Freibetrag von 300 Euro übersteigende (steuerpflichtige) Betrag bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Eine kumulative Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 und § 18

Abs. 1 Z 2 EStG 1988 innerhalb des Freibetrages von 300 Euro ist nicht zulässig (VwGH 7.5.1979, 3513/78).

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

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

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

Diese Beitragszahlungen sind aber auch nicht auf das Jahressechstel anzurechnen, sodass die begünstigte Besteuerung für den 13. und 14. Bezug in vollem Umfang erhalten bleibt. Über den steuerfreien Betrag von 300 Euro jährlich hinaus geleistete Beiträge des Arbeitgebers sind nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern.

Siehe auch Beispiel Rz 10084.

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 3.000 Euro (bis 2015 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 Meldeverpflichtung 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.

86

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

87

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

- Aktien, Partizipationsscheine und Substanzgenussrechte am Unternehmen des Arbeitgebers oder an einem mit diesem Unternehmen verbundenen Konzernunternehmen im Sinne des § 15 AktG, BGBl. Nr. 98/1965 bzw. § 115 GmbHG, RGBl. Nr. 58/1906;

- Anteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;
- Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;
- Echte stille Beteiligungen.

88

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

89

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

90

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

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

Wird die Beteiligung vom Steuerpflichtigen veräußert, ist der gemeine Wert zum Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung (einschließlich des steuerfreien Vorteils) als Anschaffungskosten iSd §§ 30 und 31 bzw. des § 27a EStG 1988 anzusetzen.

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

3.3.17a.1 Allgemeines

90a

Der Vorteil aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf Beteiligungen

- am Unternehmen des Arbeitgebers oder
- an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder
- an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind oder die sich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers in einem Haftungsverbund gemäß § 30 Abs. 2a Bankwesengesetz (BWG) befinden (siehe auch Rz 85),

führt zu keinem Zufluss eines Lohnvorteils im Zeitpunkt der Einräumung der Option. Erst bei Ausübung der Option wird ein lohnwerter Vorteil im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen den (verbilligten) Anschaffungskosten der Beteiligung und dem Verkehrswert der Beteiligung angesetzt (siehe Rz 210 ff).

Siehe auch Beispiel Rz 10090a.

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).

90c

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

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

Wird die Option nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausgeübt, stellt dies einen Vorteil aus dem ehemaligen Dienstverhältnis dar. Der Arbeitgeber hat gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 die Versteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 vorzunehmen und allfällige Lohnnebenkosten (DB, DZ, KommSt) zu berechnen und abzuführen. Gemäß § 78 Abs. 4 EStG 1988 hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den zur Deckung der Lohnsteuer erforderlichen Betrag, soweit er nicht durch Barlohn gedeckt ist, zu zahlen. Der Arbeitgeber haftet jedenfalls für den einzubehaltenden Steuerbetrag.

Siehe auch Beispiel Rz 10090c.

90d

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

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

Beispiel:

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

90e

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

3.3.17a.2 Ausmaß der Steuerbefreiung

90f

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

Beispiel:

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

Börsenkurs bei Einräumung 50 Euro je Aktie

Einräumung für 100 Aktien

Ausübung nach 4 Jahren (15. März 2006)

Kurs bei Ausübung 80 Euro

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

Steuerfreier Anteil 40% von 3.000 Euro = 1.200 Euro

Steuerpflichtiger Anteil 60% von 3.000 Euro = 1.800 Euro

90g

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

Beispiel:

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

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

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

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

Ausübung aller Optionen am 15. März 2006

Kurs bei Ausübung 80 Euro

Option 2002 Vorteil 3.000 Euro, steuerfrei 40% 1.200 Euro

Option 2003 Vorteil 3.500 Euro, steuerfrei 30% 1.050 Euro

Option 2004 Vorteil 2.000 Euro, steuerfrei 20% 400 Euro

90h

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

90i

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

90j

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

Beispiel:

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

Börsenkurs bei Einräumung 50 Euro, Ausübungspreis 30 Euro

Einräumung für 100 Aktien,

Ausübung nach 4 Jahren (15. März 2006),

Kurs bei Ausübung 80 Euro

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

hievon steuerfrei 40% von 3.000 Euro = 1.200 Euro

aufgeschobene Besteuerung bei Hinterlegung für 1.800 Euro

sofortige Besteuerung auch bei Hinterlegung für den

"inneren Wert " der Option von 2.000 Euro

3.3.17a.3 Aufgeschobene Besteuerung

90k

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

Die Einbehaltung der Steuer hat spätestens

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

zu erfolgen.

90l

Zusammenfassendes Beispiel:

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

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

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

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

Der auf den inneren Wert der Option (Differenzbetrag zwischen dem Ausübungspreis und dem Wert der Beteiligung zum Zeitpunkt der Einräumung) entfallende Vorteil in Höhe von 30 Euro für die im steuerbegünstigten Ausmaß erworbenen 455 Aktien ist

ebenfalls in vollem Umfang zum Zeitpunkt der Ausübung steuerpflichtig, das sind 13.650 Euro. Für diesen Teil ist keine "aufgeschobene" Versteuerung möglich.

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

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

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

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

90m

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

Beispiel:

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

3.3.17b Mitarbeiterbeteiligungsstiftung (§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c und d EStG 1988)

90n

Ab 1. Jänner 2018 ist der Vorteil

- aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Aktien an Arbeitgebergesellschaften gemäß § 4d Abs. 5 Z 1 EStG 1988 (Definition der Arbeitgebergesellschaften entspricht § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988; vgl. Rz 85)
- durch die Arbeitgebergesellschaft selbst oder eine Mitarbeiterbeteiligungsstiftung gemäß § 4d Abs. 4 EStG 1988
- für Arbeitnehmer gemäß § 47 EStG 1988, ehemalige Arbeitnehmer sowie (Ehe-)Partner und Kinder von Arbeitnehmern (§ 4d Abs. 5 Z 2 und 3 EStG 1988)
- bis 4.500 Euro jährlich pro Dienstverhältnis

steuerfrei.

90o

Voraussetzungen für die Befreiung sind:

- Der Vorteil muss allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden (vgl. Rz 76).
- Die Aktien (samt der damit verbundenen Stimmrechte) müssen bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses auf eine Mitarbeiterbeteiligungsstiftung zur treuhändigen Verwaltung und Verwahrung übertragen werden. Eine Kündigung dieser Vereinbarung vor Beendigung des Dienstverhältnisses muss vertraglich ausgeschlossen sein.

Während der treuhändigen Verwahrung der Aktien ist der Arbeitnehmer wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien. Für die Anwendung der Steuerbefreiung ist es grundsätzlich nicht schädlich, wenn dem Arbeitgeber das Recht eingeräumt wird, bei Beendigung des Dienstverhältnisses die Aktien des Arbeitnehmers zurück zu erwerben (Vorkaufsrecht). Es muss allerdings sichergestellt werden, dass der Rückkauf der Aktien zum aktuellen Kurswert bzw. Verkehrswert erfolgt und dem Arbeitnehmer die Wertsteigerung der Aktien verbleibt.

Scheidet eine Arbeitgebergesellschaft aus dem Konzern aus (Verkauf, Abgabe der Mehrheit an den Eigentumsanteilen), wird dies für Zwecke dieser Bestimmung wirtschaftlich einer Beendigung der Dienstverhältnisse aller Arbeitnehmer des betreffenden Unternehmens gleichzuhalten sein. Wechselt hingegen der Arbeitnehmer zu einem anderen verbundenen Unternehmen gemäß § 4d Abs. 5 Z 1 EStG 1988, ist dies nicht einer – im Sinne dieser Bestimmung – begünstigten Beendigung des Dienstverhältnisses gleichzuhalten.

Werden Aktien Angehörigen von Arbeitnehmern gewährt, ist auf die Beendigung des Dienstverhältnisses des Arbeitnehmers abzustellen.

90p

Der geldwerte Vorteil aus der Verwahrung und Verwaltung der Aktien durch die Mitarbeiterbeteiligungsstiftung ist ebenso steuerfrei (§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. d EStG 1988). Die Mitarbeiterbeteiligungsstiftung kann im Auftrag der Arbeitnehmer sowohl vorhandene Aktien veräußern (nach Beendigung des Dienstverhältnisses) als auch neue Aktien an Arbeitgebergesellschaften erwerben und sie darf die Aktien auch über das Ende des Dienstverhältnisses hinaus verwalten und verwahren.

90q

Werden Aktien vor Beendigung des Dienstverhältnisses dem Arbeitnehmer ausgefolgt, stellt dies einen Zufluss eines geldwerten Vorteils dar. Die Höhe dieses geldwerten Vorteils entspricht dem bei Abgabe der Aktien steuerfrei behandelten Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe der Aktien, dh. die Anschaffungskosten der Aktien entsprechen dem um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreis der Aktien am Abgabeort (§ 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988) im Zeitpunkt der Abgabe an den Arbeitnehmer (zur Verwahrung und Verwaltung durch die Mitarbeiterbeteiligungsstiftung).

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

91

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

92

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

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

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

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

92a

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

- Das Trinkgeld muss ortsüblich sein (Rz 92b bis Rz 92d)
- Das Trinkgeld muss einem Arbeitnehmer anlässlich einer Arbeitsleistung von dritter Seite zugewendet werden (Rz 92e bis Rz 92g)
- Das Trinkgeld muss freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch darauf besteht sowie zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für die Arbeitsleistung zu zahlen ist (Rz 92h)
- Dem Arbeitnehmer darf die direkte Annahme des Trinkgeldes nicht auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen untersagt sein (Rz 92i).
- Das Trinkgeld erfolgt zwar im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis, muss aber letztlich „außerhalb" dessen stehen. Garantiertes Trinkgeld bzw. garantierte Trinkgeldhöhen seitens des Arbeitgebers sind daher nicht unter die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 zu subsumieren (VwGH 26.01.2012, 2009/15/0173).

Wird das Trinkgeld durch den Arbeitgeber, insbesondere im Wege der ausgestellten Rechnung, in einer nicht durch den Dritten (den Kunden) festgelegten Höhe bestimmt, so mangelt es an der notwendigen Freiwilligkeit. Eine Behandlung als steuerfrei kommt in diesen Fällen nicht in Betracht.

92b

Ein Trinkgeld ist ortsüblich,

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

92c

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

Derartige Pauschbeträge sind durch die Gebietskrankenkassen verlautbart für

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

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

92d

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

92e

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

Beispiel :

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

92f

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

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

Beispiel:

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

92g

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

92h

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

Beispiel:

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

92i

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

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

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

3.3.18b Steuerfreie Tagesgelder (§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988)

92j

Die Ausführungen zur Steuerfreiheit von Tagesgeldern finden sich im Kapitel Dienstreise unter Rz 735 ff.

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

92k

Von der Einkommensteuer sind befreit: Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer gewährt werden, in Höhe von 60 Euro pro Einsatztag (2009: 30 Euro), 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 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 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. Weiters muss mittels (gesonderter) Abrechnung (mit dem Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer) dokumentiert werden, dass pauschale Aufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden.

Übersteigen die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen 30 Euro pro 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 Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 30 Euro pro Einsatztag ausgezahlt.

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

Werden die Entschädigungen nur in einzelnen Monaten ausgezahlt, gilt dennoch die Obergrenze von, in Höhe von 60 Euro pro Einsatztag (2009: 30 Euro) 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 Reiseaufwandsentschädigungen seitens des Vereines immer gewährt werden, wenn Aufwendungen für den Sportler vorliegen. Die

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

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

Beispiel:

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

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

SV A: 250 Euro

SV B: 500 Euro

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

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

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

Sind tatsächliche Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 oder Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte (zB Trainingsort) – Wohnung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 angefallen, die die steuerfreien pauschalen Aufwandsentschädigungen übersteigen, können im Zuge der Veranlagung die tatsächlichen Reisekosten und/oder das Pendlerpauschale geltend gemacht werden. Dies gilt aber nur insoweit, als steuerpflichtige Einnahmen vorliegen (und nicht nur steuerfreie pauschale Aufwandsentschädigungen).

Beispiel:

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

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

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

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

Beispiel:

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

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

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

Beispiel:

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

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

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

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

Siehe auch VereinsR 2001 Rz 774a.

Siehe auch Beispiel Rz 10092k.

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

93

§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 sieht eine Steuerbefreiung für die unentgeltliche oder verbilligte Verköstigung von Arbeitnehmern am Arbeitsplatz vor. Dabei ist es grundsätzlich belanglos, ob die freien oder verbilligten Mahlzeiten im Betrieb des Arbeitgebers verabreicht werden (zB Werksküche, Kantine) oder ob sie von einem Betrieb außerhalb des Unternehmens (zB einer Großküche) zum Verbrauch im Betrieb geliefert werden.

Auch die Abgabe von Gutscheinen für Mahlzeiten (Essensbons, Essensmarken), die den Arbeitnehmer zur Einnahme von freien oder verbilligten Mahlzeiten im Betrieb oder außerhalb des Betriebes in Gaststätten berechtigen, fällt unter diese Befreiungsbestimmung. Es muss sich um freiwillige Sachzuwendungen des Arbeitgebers handeln; Barzuschüsse, die der Arbeitgeber leistet, um seinen Arbeitnehmern die Einnahme von Mahlzeiten zu erleichtern, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn. Hat der Arbeitnehmer auf die Verabreichung von freien oder verbilligten Mahlzeiten einen Rechtsanspruch (zB auf Grund eines Kollektivvertrages), dann gehört diese Sachzuwendung zum Arbeitslohn und ist als Sachbezug nach § 15 Abs. 2 EStG 1988 zu versteuern.

94

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

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

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

- die Speisen nur in einer Kantine oder in einer Gaststätte abgegeben und
- die abgegebenen Speisen nicht nach Hause mitgenommen und
- die Essensbons an arbeitsfreien Tagen nicht eingelöst

werden können.

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

95

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

95a

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

95b

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

- Der Arbeitnehmer identifiziert sich bei der Einnahme der Mahlzeiten (beim Erwerb von Lebensmitteln) anhand einer elektronischen Karte (Chipkarte, digitaler Essenbons).
- Die elektronische Karte darf nur einmal pro Arbeitstag verwendet werden.
- Der Arbeitnehmer erwirbt mit der Verwendung der elektronischen Karte einen unwiderruflichen Anspruch auf einen (teilweisen) Zuschuss durch den Arbeitgeber.
- Die Zahlung des Arbeitnehmers für die Mahlzeit und der vom Arbeitgeber im Nachhinein geleistete Zuschuss müssen exakt zuordenbar sein.

96

Als Gaststätten gelten solche, die an den jeweiligen Arbeitstagen ein Vollmenü, das einem üblichen Kantinenessen (Suppe oder Vorspeise und Hauptspeise) entspricht, anbieten. Essensgutscheine, die für Lebensmittelgeschäfte, Konditoreien, Bäckereien, Fast-Food-Ketten, Würstelstände oder Fleischhauereien abgegeben werden, die ein derartiges Vollmenü nicht anbieten, berechtigen daher nicht zur Inanspruchnahme des erhöhten Freibetrages von

4,40 Euro pro Arbeitstag, sondern bleiben nur bis zu einem Betrag von 1,10 Euro pro Arbeitstag steuerfrei. Betreibt ein Lebensmittelgeschäft, eine Bäckerei oder Fleischhauerei auch einen gastgewerblichen Betrieb, in dem ein Vollmenü abgegeben wird, ist die Anwendung des erhöhten Freibetrages von 4,40 Euro pro Arbeitstag nur dann zulässig, wenn der Restaurationsbetrieb vom Handelsbetrieb organisatorisch und durch einen eigenen Verrechnungskreis (eigene Kassa) getrennt ist, sodass die Einlösung beim Gaststättenbetrieb nachvollziehbar ist und die Einlösung der Essensbons im Handelsbetrieb nicht gestattet wird (vertragliche Vereinbarung).

Randzahl 97: *entfällt*

98

Werden an Arbeitnehmer, die sich auf Dienstreisen befinden, Essensmarken für die Verpflegung außer Haus ausgegeben, sind diese Essensbons wie Tagesgeld zu behandeln. Übersteigt die Summe aus ausgezahltem Tagesgeld und dem Wert des Essensbons die nicht steuerbaren Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 bzw. die steuerfreien Ersätze gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988, liegt insoweit ein steuerpflichtiger Bezug vor.

Gutscheine bis zu einem Betrag von 1,10 Euro pro Arbeitstag, die auch zur Bezahlung von Lebensmitteln verwendet werden können, die nicht sofort konsumiert werden müssen, bleiben dabei unberücksichtigt.

99

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

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

100

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

3.3.21 Freiwillige Zuwendungen des Arbeitgebers zu Begräbniskosten (§ 3 Abs. 1 Z 19 EStG 1988)

101

Sowohl freiwillige Zuwendungen an den Arbeitnehmer zu den Begräbniskosten (zB Grabstein, Beerdigung, Totenmahl) für dessen (Ehe-)Partner oder dessen Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 als auch freiwillige Zuwendungen an hinterbliebene (Ehe-) Partner oder Kinder im

Sinne des § 106 EStG 1988 zu den Begräbniskosten des Arbeitnehmers sind ab 1.1.2017 steuerfrei.

Wenn auf die Zuwendung auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift (§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988) ein Anspruch besteht (zB Sterbekostenbeitrag, Sterbequartal, Todesfallbeitrag usw.), kommt die Steuerbefreiung nicht zur Anwendung. Auch eine Sterbekostenversicherung fällt nicht unter die Begünstigung.

Stirbt ein Kind innerhalb von 6 Monaten nach der Geburt oder im ersten Kalenderhalbjahr, bestehen keine Bedenken, wenn Zuwendungen des Arbeitgebers zum Begräbnis steuerfrei behandelt werden.

Kommt die Steuerbefreiung (teilweise) nicht zur Anwendung, sind Sterbekostenbeiträge, Sterbequartale, Todfallsbeiträge, Sterbegelder, usw. wie in den Rz 1076a, 1076b und 1085a ausgeführt, zu versteuern.

3.3.22 Unverzinsliche und zinsverbilligte Arbeitgeberdarlehen (§ 3 Abs. 1 Z 20 EStG 1988)

102

Wenn unverzinsliche und zinsverbilligte Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen den Betrag von 7.300 Euro nicht übersteigen, ist ein Zinsvorteil daraus steuerfrei. Übersteigen Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen 7.300 Euro, ist ein Sachbezug gemäß § 5 Sachbezugswerteverordnung vom übersteigenden Betrag zu ermitteln und anzusetzen (siehe Rz 207a ff).

3.3.23 Mitarbeiterrabatte (§ 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988)

103

Unter Mitarbeiterrabatten versteht man geldwerte Vorteile (§ 15 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988) aus dem kostenlosen oder verbilligten Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber oder ein mit dem Arbeitgeber verbundenes Konzernunternehmen im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (§ 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988).

Mitarbeiterrabatte sind in folgender Höhe steuerfrei:

- Mitarbeiterrabatte bis maximal 20% sind steuerfrei (Freigrenze) und führen zu keinem Sachbezug.
- Übersteigt der Mitarbeiterrabatt im Einzelfall 20%, steht insgesamt ein jährlicher Freibetrag in Höhe von 1.000 Euro zu, wobei der Arbeitgeber alle einem Mitarbeiter im Kalenderjahr gewährten Rabatte, die 20% übersteigen, aufzuzeichnen hat.

Ist ein Wert betreffend die geldwerten Vorteile von Waren und Dienstleistungen in der Sachbezugswerteverordnung festgelegt, kommt die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 nicht zur Anwendung.

Der Mitarbeiterrabatt ist von jenem Endpreis zu berechnen, zu welchem der Arbeitgeber die Ware oder Dienstleistung fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Endpreis ist daher jener Preis, von welchem übliche Kundenrabatte bereits abgezogen wurden (siehe Rz 138); dabei ist stets auf den Endpreis im Zeitpunkt des kostenlosen oder verbilligten Bezugs der konkreten Ware oder Dienstleistung abzustellen (vgl. Beispiel 3).

Preiszugeständnisse, die der Arbeitgeber im Einzelfall aufgrund gezielter Preisverhandlungen einräumt, sowie Sonderkonditionen für bevorzugte Kunden bleiben außer Betracht.

Die Begünstigung gilt auch, wenn der Rabatt nicht unmittelbar vom Arbeitgeber, sondern von einem mit dem Arbeitgeber verbundenen Konzernunternehmen gewährt wird. Für überlassene Arbeitskräfte siehe Rz 925a.

Der Freibetrag von 1.000 Euro kann von jedem Arbeitgeber in voller Höhe berücksichtigt werden, unabhängig von der Dauer des Dienstverhältnisses (zB unterjähriger Ein- und Austritt oder Karenzierung).

Beispiel 1:

Ein Unternehmer verkauft eine Ware an fremde Abnehmer im allgemeinen Geschäftsverkehr (üblicher Preis minus üblich gewährter Rabatte) zu einem Preis von 200 Euro. An seine Arbeitnehmer verkauft der Unternehmer die gleiche Ware

a) zu einem Preis von 160 Euro. Es kommt die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 lit. b EStG 1988 zur Anwendung, da die 20%-Grenze nicht überschritten wird (200 Euro minus 20% = 160 Euro). Ein Sachbezug ist nicht anzusetzen.

b) zu einem Preis von 140 Euro. Infolge des Überschreitens der 20%-Grenze kommt § 3 Abs. 1 Z 21 lit. c EStG 1988 zur Anwendung. Es liegt ein geldwerter Vorteil von 60 Euro vor. Dieser Betrag von 60 Euro ist jedoch nur dann zu versteuern, wenn es zu einer Überschreitung des jährlichen Freibetrages in Höhe von 1.000 Euro kommt (§ 3 Abs. 1 Z 21 lit. c EStG 1988).

Beispiel 2:

Ein Unternehmer verkauft eine Ware an fremde Abnehmer um einen Preis von 15.000 Euro. Seinen Arbeitnehmern überlässt er die gleiche Ware um einen Preis von 11.250 Euro.

Der Mitarbeiterrabatt beträgt mehr als 20% (25% von 15.000 Euro = 3.750 Euro). Somit liegt ein geldwerter Vorteil von 3.750 Euro vor. Da auch der jährliche Freibetrag in Höhe von 1.000 Euro überschritten wird, sind 2.750 Euro (3.750 Euro abzüglich 1.000 Euro Freibetrag) als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu versteuern.

Beispiel 3:

Ein Textilhandelsunternehmen verkauft eine Hose an fremde Abnehmer zu einem Preis von 100 Euro. Am 1. Juli wird die Ware aufgrund des Sommerschlussverkaufs um 30% auf 70 Euro reduziert. Ein Arbeitnehmer des Textilhandelsunternehmens erwirbt die Hose

a) am 28. Juni um 70 Euro. Da die 20%-Grenze überschritten wird (100 Euro minus 20% = 80 Euro), liegt ein geldwerter Vorteil von 30 Euro vor, der dann zu versteuern ist, wenn der jährliche Freibetrag von 1.000 Euro überschritten wird.

b) am 1. Juli um 70 Euro: Es liegt kein Mitarbeiterrabatt vor, da auch fremde Abnehmer die Hose um 70 Euro erwerben können.

c) am 1. Juli um 60 Euro. Die 20%-Grenze wird nicht überschritten (70 Euro minus 20% = 56 Euro). Der Mitarbeiterrabatt ist steuerfrei.

d) am 1. Juli um 50 Euro. Da die 20%-Grenze überschritten wird (70 Euro minus 20% = 56 Euro), liegt ein geldwerter Vorteil von 20 Euro vor, der dann zu versteuern ist, wenn der jährliche Freibetrag von 1.000 Euro überschritten wird.

104

Voraussetzung für die Anerkennung der Steuerfreiheit ist, dass

- der Mitarbeiterrabatt allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt wird (Pensionisten sind keine Arbeitnehmer iSd § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988) und
- die kostenlos oder verbilligt bezogenen Waren oder Dienstleistungen vom Arbeitnehmer weder verkauft noch zur Einkünfteerzielung verwendet werden und nur in einer solchen Menge gewährt werden, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung tatsächlich ausschließen. Dies ist vom Arbeitgeber - zB durch Regelungen im Dienstvertrag - sicherzustellen.

Mitarbeiterrabatte sind bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nur dann steuerfrei, wenn der kostenlose oder verbilligte Bezug von Waren oder Dienstleistungen durch den Mitarbeiter (Arbeitnehmer) selbst erfolgt und dieser den Aufwand wirtschaftlich selbst trägt, auch dann, wenn die Ware einer Person zugeordnet werden kann (zB Saisonkarte).

Werden aufgrund des Dienstverhältnisses Rabatte bis zu 20% auch Angehörigen des Mitarbeiters gewährt, stellt dies einen beim Arbeitnehmer zu erfassenden Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, auf welchen die Begünstigung für Mitarbeiterrabatte grundsätzlich nicht anwendbar ist.

Erwirbt der Angehörige selbst die Ware (bis 20% Rabatt), kommt die Steuerbefreiung daher nicht zur Anwendung.

Übersteigt allerdings der Rabatt bei Direkteinkäufen durch Angehörige im Einzelfall 20%, sind Mitarbeiterrabatte insoweit steuerpflichtig, als ihr Gesamtbetrag 1.000 Euro im Kalenderjahr übersteigt. Es erfolgt somit – aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung – eine Anrechnung auf die 1.000 Euro-Grenze des Arbeitnehmers.

Damit die Steuerbegünstigung für Mitarbeiterrabatte anwendbar ist, müssen aber jedenfalls die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen (wie zB kein Weiterverkauf).

Arbeitgeber gewährt Mitarbeiterrabatte:	Rabatt bis 20%	Rabatt über 20%
Mitarbeiter erwirbt (für sich oder für andere) und trägt den Aufwand	steuerfrei	Freibetrag 1.000 Euro/Jahr; darüber steuerpflichtig
Direkteinkauf von Angehörigen von Mitarbeitern	beim Arbeitnehmer steuerpflichtig	wird auf 1.000 Euro Jahresfreibetrag des Mitarbeiters angerechnet; darüber beim Mitarbeiter steuerpflichtig

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

105

Nach dieser Bestimmung werden steuerbefreit:

- Die Bezüge der Soldaten nach dem 2. (Bezüge), 3. (Sachleistungen und Aufwandsersatz), 5. (Familienunterhalt und Wohnkostenbeihilfe) und 7. (Sonderbestimmungen) Hauptstück des Heeresgebührengesetzes (HGG) 2001, BGBl. I Nr. 31/2001, ausgenommen Leistungen eines Härteausgleiches, der sich auf das 6. Hauptstück (Entschädigung und Fortzahlung der Bezüge) bezieht,
- Geldleistungen nach § 4 Abs. 2 des BG über die Entsendung von Soldaten zur Hilfeleistung in das Ausland (Auslandseinsatzgesetz 2001, AuslEG), BGBl. I Nr. 55/2001.

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

106

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

Siehe auch Beispiel Rz 10106.

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

107

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

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

108

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

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

109

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

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

110

Das Strafrechtliche Entschädigungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 125/2004, erlegt dem Bund eine Ersatzpflicht hinsichtlich der vermögensrechtlichen Nachteile auf, die dem Geschädigten durch strafrechtliche Anhaltung oder Verurteilung entstanden sind. Ein solcher Ersatzanspruch entsteht, wenn zB die Anhaltung des Geschädigten gesetzwidrig angeordnet oder verlängert oder durch ein durch das Gericht gesetzwidriges Auslieferungsersuchen veranlasst wurde. Diese vom Bund zu leistende Entschädigung ist von der Einkommensteuer befreit.

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

111

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

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

112

Diese Bestimmung hat für den Bereich der Lohnsteuer keine Bedeutung.

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

112a

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

3.3.33 Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen an Strafgefangene

112b

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

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

112c

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

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

3.3.35 SV-Rückerstattung (§ 3 Abs. 1 Z 34 EStG 1988)

112d

Die Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen, die gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 im Wege der Einkommensteuerveranlagung erfolgt, stellt keine steuerpflichtige Einnahme dar. Das gilt auch für die Beitragsgutschrift gemäß § 24d des Bauern-Sozialversicherungsgesetzes.

3.3.36 Beschäftigungsbonus (§ 3 Abs. 1 Z 35 EStG 1988)

112e

Der Beschäftigungsbonus gemäß § 10b des Austria Wirtschaftsservice-Gesetzes, der von der Austria Wirtschaftsservice GmbH (aws) ausbezahlt wird, ersetzt 50% von bestimmten Dienstgeberbeiträgen über einen Zeitraum von bis zu drei Jahren. Der Beschäftigungsbonus ist beim Empfänger der Förderung (= Arbeitgeber) steuerfrei. Damit beim Arbeitgeber keine Kürzung der geförderten Lohnnebenkosten erfolgt, gilt das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 für Dienstgeberbeiträge im Zusammenhang mit dem Beschäftigungsbonus nicht.

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

113

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

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

Sind die grundsätzlich hochzurechnenden Einkünfte insgesamt negativ, unterbleibt eine Hochrechnung (siehe auch UFS vom 10.09.2009, RV/0497-K/07).

114

Hochzurechnen sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen

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

Die Hochrechnung betrifft aber nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der oben angeführten Transferleistungen bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr"). Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen. Ebenso sind ganzjährig bezogene Pensionen sowie ganzjährig bezogene geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht bei der Hochrechnung zu berücksichtigen (VwGH 20.07.1999, 94/13/0024, BFG 05.03.2014, RV/6100112/2014). Bei Bezug von Krankengeld anstelle des Arbeitslosengeldes oder der Notstandshilfe siehe Rz 671.

115

Die Berechnungsmethode hat den Effekt, dass bei Durchführung einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung jener Zeitraum, während dessen der Steuerpflichtige die angegebenen Transferleistungen bezieht, neutralisiert wird. Die (Arbeitnehmer-)Veranlagung ist somit in ihrer Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt, in dem Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt werden. Eine lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen zurückzuführende Progressionsmilderung ist damit ausgeschlossen. Andere Umstände (zB zeitweises Fehlen jeglicher Einkünfte, unterschiedliche Bezugshöhe, nachträgliche Geltendmachung besonderer Aufwendungen) bewirken hingegen eine entsprechende Progressionsmilderung.

116

Die Verkürzung des Veranlagungszeitraumes ergibt sich daraus, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge für die Dauer des Bezuges solcher Leistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Andere Einkünfte, die während des Bezugs derartiger Transferleistungen zufließen, sind immer in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. Umzurechnen sind nur die laufenden Einkünfte. Sonstige Bezüge sind nur dann hochzurechnen, wenn sie zum laufenden Tarif versteuert werden (§ 67 Abs. 10 EStG 1988). Zur Vermeidung einer Vervielfachung des Werbungskostenpauschales, das auch bei nicht ganzjähriger Beschäftigung jeweils in voller Höhe zusteht, werden die umzurechnenden

Einkünfte noch nicht um das Werbungskostenpauschale gekürzt. Werbungskosten werden, wenn sie tatsächlich angefallen sind (auch wenn sie das Werbungskostenpauschale nicht überschreiten), bei der Ermittlung der umzurechnenden Einkünfte in Entsprechung des Nettoprinzips berücksichtigt. Das Werbungskostenpauschale wird (gegebenenfalls nur in dem Ausmaß, in dem es die tatsächlichen Werbungskosten übersteigt) erst nach der Hochrechnung von den Einkünften abgezogen (VwGH 26.05.1998, 97/14/0067, 98/14/0040; VwGH 27.05.1998, 98/13/0045).

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

117

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

118

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

118a

Beispiel (Rechtslage 2016):

Sachverhalt:

Steuerpflichtige Bezüge	*(1. Jänner – 21. November)*	*25.220,00 Euro*
Arbeitslosengeld (40 Tage)	*(22.November – 31. Dezember)*	*1.807,00 Euro*
Steuer für sonstige Bezüge (6%)		*217,29 Euro*
Anrechenbare Lohnsteuer		*4.608,15 Euro*

1. Hochrechnung:

Berechnung des Durchschnittssteuersatzes:

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

$\frac{(28.132 - 18.000) \times 4.550}{13.000} + 1.750$	*5.296,20 Euro*
- Verkehrsabsetzbetrag	*- 400,00 Euro*
Jahressteuer	***4.896,20 Euro***
Durchschnittssteuersatz: *Jahressteuer : Einkommen x 100 = 4.896,20 : 28.132 x 100*	*17,40%*

Berechnung der Einkommensteuer:

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

17,40% von 25.028 Euro	*4.354,87 Euro*
+ Steuer für sonstige Bezüge (6%)	*217,29 Euro*
Zwischensumme	***4.572,16 Euro***
- Anrechenbare Lohnsteuer	*- 4.608,15 Euro*
Gutschrift	***35,99 Euro***

2. Kontrollrechnung (= Behandlung des Arbeitslosengeldes als steuerpflichtig)

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

(26.835 – 18.000) × 4.550 / *13.000* *+ 1.750*	*4.842,25 Euro*
- Verkehrsabsetzbetrag	*- 400,00 Euro*
	4.442,25 Euro
+ Steuer für sonstige Bezüge (6%)	*217,29 Euro*
Zwischensumme	***4.659,54 Euro***
- Anrechenbare Lohnsteuer	*- 4.608,15 Euro*
Nachzahlung	***- 51,39 Euro***

Nach dem Günstigkeitsvergleich gemäß § 3 Abs. 2, 2. Unterabsatz, 2. Halbsatz EStG 1988 ergibt die Einkommensteuerberechnung eine Gutschrift von 35,99 Euro.

118b

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

Beispiel:

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

3.5 Progressionsvorbehalt (§ 3 Abs. 3 EStG 1988)

119

Einkünfte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988 (Einkünfte, die Fachkräfte der Entwicklungshilfe als Arbeitnehmer von Entwicklungsorganisationen für ihre Tätigkeit in Entwicklungsländern beziehen) und im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988 (Einkünfte von Abgeordneten zum EU-Parlament) sind bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Der Bezug von steuerfreien Einkünften gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988 stellt für sich allein keinen

Pflichtveranlagungstatbestand dar. Sofern eine Pflichtveranlagung nicht auf Grund eines anderen Tatbestandes durchzuführen ist, besteht daher die Möglichkeit, einen Antrag auf Veranlagung im Beschwerdewege zurückzuziehen. Liegt ein (anderer) Pflichtveranlagungstatbestand vor, ist automatisch auch eine Nachforderung, die sich auf Grund der Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988 ergibt, vorzuschreiben.

Siehe auch Beispiel Rz 10119.

3.6 Steuerbefreiungen im Zusammenhang mit diplomatischen Vertretungen und internationalen Organisationen

3.6.1 Völkerrechtlich privilegierte Personen

3.6.1.1 Einrichtungen

120

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

3.6.1.2 Natürliche Personen

121

Zu den völkerrechtlich privilegierten Personen gehören die in Österreich akkreditierten Diplomaten (ausgewiesen durch einen roten Lichtbildausweis des BMeiA - "rote Legitimationskarte"), Berufskonsuln (ausgewiesen durch einen orangen Lichtbildausweis des BMeiA - "orange Legitimationskarte"), gewisse zum technischen oder administrativen Personal gehörende Personen (ausgewiesen durch einen blauen Lichtbildausweis des BMeiA - "blaue Legitimationskarte") und gewisse Bedienstete bei den internationalen Organisationen mit Amtssitz in oder außerhalb Österreichs (teilweise ausgewiesen durch einen roten oder blauen Lichtbildausweis des BMeiA). Gewisse Privilegien genießen auch die zu diesen Personen gehörenden haushaltszugehörigen Personen. Steuerbefreiung hinsichtlich der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis genießen die privaten Hausangestellten von Mitgliedern der Mission, mit Ausnahme österreichischer Staatsbürger und in Österreich ansässiger Personen. Spezielle Steuerbefreiungen können sich darüber hinaus auch noch aus sonstigen Rechtsgrundlagen ergeben, die entweder durch Staatsverträge, Übereinkommen oder Verordnungen eingeräumt wurden, wobei die rechtliche Grundlage für derartige

Verordnungen das Bundesgesetz über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an internationale Organisationen, BGBl. Nr. 677/1977 in der geltenden Fassung, ist. Hinsichtlich der wichtigsten Rechtsgrundlagen für Steuerbefreiungen auf Grund völkerrechtlicher Privilegien siehe Rz 137b.

3.6.2 Völkerrechtlich privilegierte Arbeitgeber

122

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

3.6.3 Völkerrechtlich privilegierte Arbeitnehmer

123

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

3.6.4 Sonstige Arbeitnehmer bei völkerrechtlich privilegierten Arbeitgebern (insbesondere Ortskräfte)

124

Bei völkerrechtlich privilegierten Arbeitgebern können neben völkerrechtlich privilegierten Arbeitnehmern auch völkerrechtlich nicht privilegierte Arbeitnehmer beschäftigt sein, wie zB die so genannten Ortskräfte ("sur-place-Personal"). Darunter sind Personen zu verstehen, die lokal, also insbesondere nach österreichischem Arbeitsrecht und zumeist für Tätigkeiten wie zB Fahrer, Portiere, Köche oder Sekretärinnen aufgenommen sind und denen das Kriterium der Entsendung durch einen anderen Staat fehlt. Dem (historisch bedeutsamen) Element einer stundenweisen Entlohnung kommt im Lichte der geänderten arbeitsrechtlichen und tatsächlichen Gegebenheiten keine Bedeutung zu. Bei Arbeitnehmern einer internationalen Organisation kommt das Merkmal der Entsendung durch einen anderen Staat begrifflich nicht in Betracht.

125

Bei Ortskräften sind aber die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Österreich und dem Staat der jeweiligen Vertretungsbehörde zu beachten, wobei die Regelung zumeist in Art. 19 ("Öffentlicher Dienst") erfolgt. Der Bereich des öffentlichen Dienstes ist nicht personenbezogen zu verstehen, sodass zB eine Botschaft ihre öffentliche Funktion durch ihr

gesamtes Personal, also auch durch selbst nicht in öffentlicher Funktion tätige Ortskräfte, ausübt (in diesem Sinne: Verständigungsprotokoll zu Art. 19 DBA - USA, BGBl. III Nr. 6/1998; anders: VwGH 22.2.1996, 93/15/0199, 93/15/200 und VwGH 21.3.1996, 94/15/0128). Demnach hat - je nach Gestaltung des konkret anzuwendenden DBA - Österreich in der Regel nur bei solchen Ortskräften das Besteuerungsrecht, die entweder österreichische Staatsbürger sind oder die nicht nur wegen dieser Arbeit in Österreich ansässig geworden sind (vgl. VwGH 20.2.1996, 92/13/0153). Dieser so genannte Staatsbürgerschaftsvorbehalt kann aber je nach DBA insbesondere bei Doppelstaatsbürgern und bei Staatsbürgern eines Drittstaates unterschiedlich gestaltet sein.

126

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

3.6.5 Bedienstete der Europäischen Union

3.6.5.1 Beamte und sonstige Bedienstete

127

Beamte und sonstige Bedienstete der EU (bzw. ihrer Organe) sowie jener Einrichtungen, auf die die einschlägigen Bestimmungen anzuwenden sind, unterliegen dem EU - Beamtenstatut bzw. den EU-Beschäftigungsbedingungen. Deren Bezüge und Pensionen sind in Österreich steuerfrei und dürfen auch nicht zum Progressionsvorbehalt herangezogen werden. Dies gilt auch für Hinterbliebenenpensionen. Von derartigen Einkünften wird von der EU eine Steuer erhoben. Solche Personen stehen mit dieser Tätigkeit nicht in einem Dienstverhältnis zu einer österreichischen Körperschaft öffentlichen Rechts, sodass insoweit § 26 Abs. 3 BAO nicht anwendbar ist.

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

3.6.5.2 Ortskräfte

128

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

3.6.5.3 Mit Werkvertrag beschäftigte Personen

129

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

3.6.5.4 "Stagiaire" und "Nationale Experten"

130

Allfällige Einkünfte vorübergehend (zB für drei Monate an die Kommission) entsandter Personen, die nicht in ein Dienstverhältnis mit der EU treten, sondern bei ihrem österreichischen Arbeitgeber eingegliedert bleiben, und nicht von der EU, sondern von Österreich aus entlohnt werden, unterliegen nicht der EU-Steuer. Derartige Einkünfte sind nach EU-Recht in Österreich nicht steuerfrei. Allerdings ist Art. 15 Abs. 2 DBA - Belgien zu beachten, wonach das Besteuerungsrecht für jedes Kalenderjahr, in dem die Tätigkeit in Belgien länger als 183 Tage ausgeübt wird, nach Belgien wechselt. Bei Tätigkeitsort in einem anderen Mitgliedsstaat kommt die entsprechende Regelung des jeweils anzuwendenden DBA zur Anwendung, wobei die Regelungen abweichend sein können.

3.6.5.5 Abgeordnete zum Europäischen Parlament und deren Mitarbeiter

131

Die Bezüge, die Mitgliedern des Europäischen Parlaments auf Grund Art. IIIa Bezügegesetz zustehen, sind bis 15. Juli 2009 gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 zu versteuern. Ab 16. Juli 2009 erhalten die EU-Parlamentarier eine einheitliche Entschädigung (Beschluss des Europäischen Parlaments vom 28. September 2005, 2005/684/EG), die der EU-Steuer

unterworfen wird. Diese Bezüge von unbeschränkt steuerpflichtigen österreichischen Abgeordneten zum EU-Parlament sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988 steuerfrei (siehe auch Rz 112c).

Bei Kostenersätzen, die Mitglieder des Europäischen Parlaments gemäß der Kostenerstattungs- und Vergütungsregelung erhalten, ist auf Grund eines Urteils des Europäischen Gerichtshofes, EuGH vom 15.09.1981, Rs 208/80, davon auszugehen, dass diese Kostenersätze den tatsächlichen Aufwendungen entsprechen, wie sie das Europäische Parlament für die Ausübung der Tätigkeit des Mandatars für notwendig und zweckmäßig erachtet. Die Steuerbehörden können daher von einem Mitglied des Europäischen Parlaments keine Erklärungen oder Nachweise über die durch Reisen und Aufenthalte im Interesse des Parlaments entstandenen und von diesem erstatteten tatsächlichen Kosten verlangen, da ein solches Verlangen mit dem pauschalen Charakter dieser Erstattung unvereinbar ist. Auf Grund des zitierten Urteils sind Kostenersätze an Mitglieder des Europäischen Parlaments gemäß der Kostenerstattungs- und Vergütungsregelung unabhängig davon, ob es sich um Ersätze tatsächlicher Kosten oder um pauschale Kostenersätze handelt, hinsichtlich ihrer Verausgabung nicht zu überprüfen und steuerlich praktisch so wie nicht steuerbare Auslagenersätze zu behandeln.

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

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

Kostenersätze auf Grund der Funktion als Mitglied des Europäischen Parlaments nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Randzahlen 132 bis 134: *derzeit frei*

135

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

136

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

137

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

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

3.7 Einzelfälle Privilegienübereinkommen

137a

Botschaftspersonal - Besteuerung sonstiger Bezüge

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

Europäische Freihandels - Assoziation

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

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist unerheblich, ob der Angestellte der Europäischen Freihandels - Assoziation in einer Dienststelle dieser Gemeinschaft tätig ist oder von derselben zur Dienstableistung an eine EG - Institution entsandt wird; unerheblich ist auch, ob die Auszahlung der von der Europäischen Freihandels - Assoziation getragenen Gehälter unmittelbar am Amtssitz der Gemeinschaft erfolgt oder in ihrem Auftrag von österreichischen Stellen besorgt wird.

Ortskräftevorbehalt

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

Sur - place Personal inländischer Botschaften

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

UNO - Menschenrechtsbeobachter

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

UNO - Pensionen

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

UNO - Pensionen - kein Progressionsvorbehalt

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

Weltbankpensionen - Steuerfreiheit

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

Witwenpension der Europäischen Union

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

3.8 Anhang

137b

Die wichtigsten Rechtsgrundlagen für Steuerbefreiungen auf Grund völkerrechtlicher Privilegien:

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

Amtssitzabkommen, zB:

- UNIDO (Organisation der Vereinten Nationen für Industrielle Entwicklung), BGBl. III Nr. 100/1998,
- UNO (Vereinte Nationen, Amtssitz Wien), BGBl. III Nr. 99/1998,

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

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

- ICMPD (Internationales Zentrum für Migrationspolitik), BGBl. III Nr. 145/2000,
- Wassenaar Arrangement, BGBl. Nr. 661/1996,
- Vorläufiges Sekretariat des Donauschutzübereinkommens, BGBl. Nr. 501/1995,
- Dienststelle Wien des Europäischen Patentamtes, BGBl. Nr. 672/1990,
- OSZE, BGBl. Nr. 511/1993,
- Amerikanische Internationale Schule, BGBl. Nr. 665/1991,
- Internationales Register audiovisueller Werke in Klosterneuburg der Weltorganisation für geistiges Eigentum, BGBl. Nr. 405/1992,
- Lycée Français, BGBl. Nr. 44/1983,
- Liga der Arabischen Staaten und deren Büro in Österreich, BGBl. Nr. 514/1982,
- ESA (Europäische Weltraumorganisation), BGBl. Nr. 95/1987,
- IIASA (Internationales Institut für angewandte Systemanalyse), BGBl. Nr. 152/1979,
- Konsularvertrag Ungarn, BGBl. Nr. 146/1977,
- Ständige Beobachtermissionen bei den internationalen Organisationen, BGBl. Nr. 614/1978,
- Konsularvertrag Polen, BGBl. Nr. 383/1975,

- Konsularvertrag Bulgarien, BGBl. Nr. 342/1975,
- IIASA (Internationales Institut für angewandte Systemanalyse), BGBl. Nr. 117/1973,
- Konsularvertrag Rumänien, BGBl. Nr. 317/1972,
- Konsularvertrag Großbritannien, BGBl. Nr. 19/1964,
- OECD (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung), BGBl. Nr. 248/1961,
- Europarat, BGBl. Nr. 127/1957,
- UNO-Übereinkommen, BGBl. Nr. 126/1957,
- UN-Spezialorganisationen, BGBl. Nr. 40/1955 idgF, in Verbindung mit dem Übereinkommen über die Spezialorganisationen, BGBl. Nr. 248/1950 idgF (das sind zB: Zivilluftfahrtsorganisation, Internationaler Währungsfonds, Internationale Bank für Wiederaufbau [=Weltbank], Weltgesundheitsorganisation, Weltpostverein, Internationale Entwicklungsorganisation, Weltorganisation für geistiges Eigentum),
- Kulturabkommen Frankreich, BGBl. Nr. 220/1947.

4 SACHBEZÜGE (§ 15 EStG 1988)

4.1 Begriff der Sachbezüge

138

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

Geldwerte Vorteile sind in Geld umzurechnen. Die Grundregel des § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 lautet ab 1.1.2016, dass geldwerte Vorteile mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen sind.

Maßgebend für die Preisfeststellung ist der Ort (zB Gemeinde bzw. Bezirk), an dem der geldwerte Vorteil zufließt. Nicht maßgeblich sind Preise von Online-Angeboten fremder Anbieter.

Es ist stets auf den Endpreis im Zeitpunkt des kostenlosen oder verbilligten Bezugs der Ware oder Dienstleistung abzustellen.

Durch den Begriff „üblich" wird auf eine Bewertung verwiesen, die sich an den objektiven, normalerweise am Markt bestehenden Gegebenheiten am Abgabeort orientiert. Es kommt nicht auf die subjektive Einschätzung des Steuerpflichtigen, dessen persönliche Verhältnisse oder den tatsächlichen persönlichen Nutzen an. Unter dem üblichen Endpreis am Abgabeort versteht man daher den Preis, den Letztverbraucher im normalen Geschäftsverkehr zu zahlen haben. Dabei ist der Preis für die konkrete – verbilligt oder unentgeltlich überlassene – Ware oder Dienstleistung des betreffenden Herstellers bzw. Dienstleisters maßgebend. Es darf nicht vom üblichen Endpreis für funktionsgleiche und qualitativ gleichwertige Waren oder Dienstleistungen anderer Hersteller bzw. Dienstleister ausgegangen werden.

Übliche Preisnachlässe (zB Mengenrabatte, Aktionen, Schlussverkauf) können in Abzug gebracht werden; dabei ist wiederum auf den Zeitpunkt des kostenlosen oder verbilligten Bezugs der Ware oder Dienstleistung abzustellen.

Siehe auch Beispiel Rz 10138.

139

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

140

Die Bewertung bestimmter Sachbezüge ist in der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 416/2001, geregelt (§ 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988). Diese Verordnung ist für alle Bezüge aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 maßgeblich.

141

Soweit Sachbezüge in dieser Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 416/2001, geregelt sind, gelten diese Werte als übliche Endpreise am Abgabeort.

141a

Wenn der Arbeitgeber die den Arbeitnehmern gewährten Sachbezüge auch fremden Letztverbrauchern anbietet, ist gemäß § 15 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 jener Preis maßgeblich, zu dem der Arbeitgeber die Waren oder Dienstleistungen seinen Kunden verkauft (Endpreis für fremde Letztverbraucher). Übliche Preisnachlässe (zB Mengenrabatte, Aktionen, Schlussverkauf) können in Abzug gebracht werden; dabei ist wiederum auf den Zeitpunkt des kostenlosen oder verbilligten Bezugs der Ware oder Dienstleistung abzustellen. Es liegt somit ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, wenn dem Arbeitnehmer Waren zu "Ausverkaufskonditionen" außerhalb der Ausverkaufszeiten überlassen werden.

Sind die Abnehmer des Arbeitgebers keine Letztverbraucher (zB Großhandel) und gibt es daher keinen innerbetrieblichen Letztverbraucherpreis, ist der um übliche Preisnachlässe verminderte übliche Endpreis des Abgabeortes anzusetzen (siehe Rz 138).

4.2 Sachbezugswerte laut Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008)

142

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

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

4.2.1 Wert der vollen freien Station (§ 1 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008)

143

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

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

144

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

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

145

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

146

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

147

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

148

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

4.2.2 Wohnraumbewertung ab 1. Jänner 2013 (§ 2 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 366/2012)

149

§ 2 (1) Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung, ist als monatlicher Quadratmeterwert der jeweils am 31. Oktober des Vorjahres geltende Richtwert gemäß § 5 des Richtwertgesetzes, BGBl. Nr. 800/1993, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 50/2008, bezogen auf das Wohnflächenausmaß gemäß Abs. 5 anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers vermindern den Sachbezugswert.

150

(2) Der Quadratmeterwert gemäß Abs. 1 ist auf einen Wohnraum anzuwenden, der – unabhängig vom Ausmaß der Nutzfläche – der mietrechtlichen Normwohnung gemäß § 2 des Richtwertgesetzes, BGBl. Nr. 800/1993, entspricht.

151

(3) Der Wert gemäß Abs. 1 verändert sich folgendermaßen:

1. Für Wohnraum, der den Standard der mietrechtlichen Normwohnung nicht erreicht, ist der Wert gemäß Abs. 1 um 30% zu vermindern.

2. Bei Dienstwohnungen für Hausbesorger, Hausbetreuer und Portiere ist der Wert gemäß Abs. 1 in Verbindung mit Z 1 um 35% zu vermindern.

152

(4) Für Wohnraum, dessen um 25% verminderter üblicher Endpreis des Abgabeortes um mehr als 50% niedriger oder um mehr als 100% höher ist als der sich aus Abs. 1 und 3 ergebende Wert, ist der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen.

153

(5) Die Ermittlung des Wohnflächenausmaßes ist im Sinne des § 17 Abs. 2 und 3 des Mietrechtsgesetzes BGBl. Nr. 520/1981, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 124/2006 vorzunehmen.

154

(6) Die Quadratmeterwerte beinhalten auch die Betriebskosten im Sinne des § 21 des Mietrechtsgesetzes. Werden die Betriebskosten vom Arbeitnehmer getragen, ist von den Quadratmeterwerten ein Abschlag von 25% vorzunehmen.

154a

(7) Bei einer vom Arbeitgeber gemieteten Wohnung sind die Quadratmeterwerte gemäß Abs. 1 und 3 der um 25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten, exklusive Heizkosten) einschließlich der vom Arbeitgeber getragenen Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.

(7a) Liegt die rasche Verfügbarkeit des Arbeitnehmers am Arbeitsplatz nach der Natur des Dienstverhältnisses im besonderen Interesse des Arbeitgebers und überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt eine arbeitsplatznahe Unterkunft (Wohnung, Appartement, Zimmer), gilt Folgendes:

1. *Bis zu einer Größe von 30 m^2 ist kein Sachbezug anzusetzen.*
2. *Bei einer Größe von mehr als 30 m^2 aber nicht mehr als 40 m^2 ist der Wert gemäß Abs. 1 oder der Wert gemäß Abs. 7 um 35% zu vermindern, wenn die arbeitsplatznahe Unterkunft durchgehend höchstens zwölf Monate vom selben Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird.*

154b

(8) Trägt die Heizkosten der Arbeitgeber, ist ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m^2 anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.

154c

(9) Trägt der Arbeitgeber bei einer von ihm gemieteten Wohnung die Heizkosten, ist der Sachbezugswert um die auf die Wohnung entfallenden tatsächlichen Heizkosten des Arbeitgebers zu erhöhen. Können die tatsächlichen Kosten nicht ermitteln werden, ist ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m^2 anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.

154d

Die anzusetzenden Sachbezugswerte betragen pro Quadratmeter des

Wohnflächenausmaßes:

Bundesland	**Richtwerte ab 1.1.2018**	**Richtwerte bis 31.12.2017**	**Richtwerte bis 31.12.2014**	**Richtwerte ab 1.1.2011 bis 31.12.2012**
Burgenland	5,09 Euro	4,92 Euro	4,70 Euro	4,47 Euro
Kärnten	6,53 Euro	6,31 Euro	6,03 Euro	5,74 Euro
Niederösterreich	5,72 Euro	5,53 Euro	5,29 Euro	5,03 Euro
Oberösterreich	6,05 Euro	5,84 Euro	5,58 Euro	5,31 Euro
Salzburg	7,71 Euro	7,45 Euro	7,12 Euro	6,78 Euro
Steiermark	7,70 Euro	7,44 Euro	7,11 Euro	6,76 Euro
Tirol	6,81 Euro	6,58 Euro	6,29 Euro	5,99 Euro
Vorarlberg	8,57 Euro	8,28 Euro	7,92 Euro	7,53 Euro
Wien	5,58 Euro	5,39 Euro	5,16 Euro	4,91 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.

154e

Die Richtwerte sind auf Wohnraum anzuwenden, der von der Ausstattung her der „mietrechtlichen Normwohnung" nach dem Richtwertgesetz entspricht.

Eine Normwohnung liegt vor, wenn hinsichtlich der Ausstattung folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Wohnraum befindet sich in einem brauchbaren Zustand.
- Der Wohnraum besteht aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische).
- Der Wohnraum verfügt über eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung.

Weder die Lage noch die Größe der Wohnung ist für die pauschale Ermittlung des Sachbezugswertes maßgeblich.

Zur Frage, ob von der Ausstattung her eine mietrechtliche Normwohnung vorliegt, kann die diesbezügliche höchstgerichtliche Rechtsprechung herangezogen werden.

154f

Für Wohnraum mit einem niedrigeren Ausstattungsstandard als dem der „Normwohnung" (Rz 154e) ist ein pauschaler Abschlag von 30% vorzunehmen.

155

Für Wohnungen von Hausbesorgern, Hausbetreuern und Portieren ist ein berufsspezifischer Abschlag von 35% vorzunehmen.

Entspricht die Wohnung nicht dem Standard einer Normwohnung (Rz 154e), ist der Wert zunächst um 30% zu vermindern. Von dem sich ergebenden Wert ist ein weiterer Abschlag von 35% vorzunehmen. Alternativ kann der Ausgangswert (Rz 154d) sofort um einen kumulierten Abschlag von 54,5%) gekürzt werden.

Der Abschlag von 35% kann nur in Abzug gebracht werden, wenn die Hausbesorger-, Hausbetreuer- bzw. Portiertätigkeit überwiegend ausgeübt wird.

Für Schulwarte, die überwiegend Hausbesorger-, Hausbetreuer- bzw. Portiertätigkeiten ausüben, kann aufgrund des ähnlichen Tätigkeitsbildes ebenfalls der berufsspezifische Abschlag vorgenommen werden. Die Dienstwohnung eines Hausbesorgers, Hausbetreuers oder Portiers außerhalb des zu betreuenden Gebäudes ist keine Hausbesorger- bzw. Hausbetreuerwohnung.

156

§ 2 Abs. 4 VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008) enthält eine Öffnungsklausel hinsichtlich jenes Wohnraumes, dessen nachgewiesene tatsächliche Werte (Marktpreise) gegenüber den festgesetzten Werten wesentlich abweichen. Mit der Öffnungsklausel sollen bei extremen Abweichungen die fremdüblichen Mietwerte abzüglich eines Abschlages von 25% zum Ansatz kommen.

Beispiel 1:

Der Sachbezugswert für eine 100 m² Wohnung in der Steiermark beträgt 652 Euro. Die Wohnung entspricht nicht dem Standard einer Normwohnung, sodass dieser Wert gemäß § 2 Abs. 3 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008) um 30% zu kürzen ist. Der pauschale Sachbezug errechnet sich daher in Höhe von 456,40 Euro.

Variante 1: Die fremdübliche Miete am Abgabeort beträgt 400 Euro; gekürzt um 25% ergibt dies einen Vergleichsbetrag von 300 Euro. Eine Abweichung um mehr als 50% liegt vor, wenn der Wert von 228,20 Euro (456,40 Euro minus 50%) unterschritten wird. Da dies nicht der Fall ist, kommt der pauschale Wert laut Verordnung in Höhe von 456,40 Euro zum Ansatz.

Variante 2: Die fremdübliche Miete am Abgabeort beträgt 300 Euro, gekürzt um 25% ergibt dies einen Vergleichsbetrag von 225 Euro. In diesem Fall liegt eine Abweichung um mehr als 50% vor, sodass der Sachbezugswert in Höhe von 225 Euro zum Ansatz kommt.

Beispiel 2:

Dem Arbeitnehmer wird eine Dachterrassenwohnung in der Wiener Innenstadt im Ausmaß von 150 m² zur Verfügung gestellt. Der pauschale Sachbezugswert ist wie folgt zu ermitteln: 150 m² zu 4,73 Euro = 709,50 Euro. Der fremdübliche Mietzins in dieser Lage und Ausstattung beträgt 2.200 Euro, gekürzt um 25% ergibt dies einen Vergleichsbetrag von 1.650 Euro. Die Abweichung beträgt mehr als 100% (dh. der Vergleichswert ist höher als 1.419 Euro), sodass der höhere Wert von 1.650 Euro anzusetzen ist.

Randzahlen 157 und 158: *entfallen*

159

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

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)

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

Beispiel 2:

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

100 m² Wohnnutzfläche laut Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008, zu 4,73 Euro/m²	*473,00 Euro*	

abzüglich 25% Kürzung für Betriebskosten	*118,25 Euro*	
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		*354,75 Euro*
vom Arbeitgeber bezahlte Miete (einschl. Betriebskosten und Umsatzsteuer)	*1.000,00 Euro*	
abzüglich Betriebskosten (inklusive Umsatzsteuer)	*220,00 Euro*	
abzüglich 25% von 780 Euro	*195,00 Euro*	
daher maßgeblich		*585,00 Euro*
anzusetzen daher der höhere Wert		*585,00 Euro*

161

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 Nutzflächenausmaß 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:

Tatsächliche Heizkosten für 100 m² angemietete Wohnnutzfläche	*110 Euro*
25% nicht abzuziehen, daher anzusetzen	*110 Euro*

Beispiel 2:

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

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

Heizkostenzuschlag (100 m² zu 0,58 Euro)	*58 Euro*	
abzüglich Kostenbeitrag des Arbeitnehmers	*35 Euro*	
zu berücksichtigen als Zuschlag		*23 Euro*

162

Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung und gelangt § 2 Abs. 7a der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung) nicht zur Anwendung (siehe Rz 162e), gilt Folgendes:

Eine freie (unentgeltlich überlassene) Dienstwohnung stellt nur dann keinen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis und daher auch keine Einnahme des Arbeitnehmers dar, wenn letzterer die Dienstwohnung ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers in Anspruch nimmt (VwGH 19.3.1985, 84/14/0149; VwGH 31.3.1992, 87/14/0060; VwGH 25.11.1997, 93/14/0109; VwGH 10.12.1997, 95/13/0078) und seine bisherige Wohnung beibehält. Von einem ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers ist dann auszugehen, wenn die bereitgestellte Wohnung nach Art und Umfang (Ausstattung) auf die Nutzung in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit abstellt (zB Dienstwohnung eines Werkportiers im Werkgelände, wenn gleichzeitig die eigene Wohnung beibehalten wird und die Zurverfügungstellung auf die Tage der Dienstausübung beschränkt ist). Wird hingegen eine Wohnung zur Verfügung gestellt, die nach objektiven Kriterien als Mittelpunkt der Lebensinteressen verwendet werden kann, liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug auch dann vor, wenn die eigene Wohnung beibehalten wird (wenn daher zB ein zum Bezirkshauptmann bestellter Bediensteter am Sitz der Bezirkshauptmannschaft seinen ordentlichen Wohnsitz

begründen muss, ist ein Sachbezug auch dann hinzuzurechnen, wenn der bisherige Wohnsitz beibehalten wird; siehe hiezu VwGH 25.3.1999, 97/15/0089). Liegen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung vor, siehe Rz 349. Wenn sich der Arbeitnehmer durch den Bezug einer arbeitsplatznahen Dienstwohnung größere Fahrtstrecken erspart, liegt das Interesse an der Inanspruchnahme der Dienstwohnung jedenfalls nicht mehr ausschließlich beim Arbeitgeber (VwGH 19.3.1985, 84/14/0149).

162a

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

162b

Die verbilligte Überlassung von Wohnraum stellt dann keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, wenn ein unter den Sachbezugswerten liegendes Nutzungsentgelt wegen zwingender gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen, die unabhängig von der Arbeitnehmereigenschaft einzuhalten sind, vereinbart wurde. In einem solchen Fall ist nämlich das auf den ortsüblichen Preis fehlende Entgelt nicht auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zurückzuführen (VwGH 29.04.2003, 99/14/0240).

162c

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

Beispiel:

Eine Dienstwohnung in Vorarlberg (1 Zimmer à 20 m², 1 Zimmer à 40 m², Bad, Küche, Abstell- und Vorraum zusammen 40 m²) wird im Jahr 2009 zwei Arbeitnehmern kostenlos zur Verfügung gestellt. Der monatliche Sachbezugswert für die gesamte Dienstwohnung beträgt 726 Euro (100m² x 7,26 Euro).

Fall 1: Der Arbeitgeber stellt das kleinere Zimmer dem Arbeitnehmer A, das größere Zimmer dem Arbeitnehmer B und die sonstigen Räume beiden Arbeitnehmern gemeinsam zur Verfügung. Der Sachbezugswert ist entsprechend der Nutzungsmöglichkeiten, also im Verhältnis 60 : 80 aufzuteilen. Der anteilige Sachbezugswert für A beträgt 311,14 Euro, für B 414,86 Euro.

Fall 2: Der Arbeitgeber stellt beiden Arbeitnehmern gemeinsam die gesamte Wohnung zur Verfügung. Der Sachbezugswert pro Arbeitnehmer beträgt daher jeweils 363 Euro.

162d

Mit der Übergangsregelung für die Jahre 2009 bis 2011 wird ein sprunghafter Anstieg der Abgabenbelastung (Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer) vermieden. Der Anstieg beträgt daher im ersten Jahr nur 25% der Erhöhung, im zweiten Jahr 50% der Erhöhung, und im dritten Jahr 75% der Erhöhung.

Diese Übergangsregelung gilt nur für Wohnungen, die bereits im Dezember 2008 dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt wurden. Für Wohnungen, die erstmalig im Jahr 2009 einem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt werden, sind von vorne herein die Werte nach der neuen Sachbezugsbewertung anzusetzen.

Beispiel:

Der Sachbezugswert für eine 80 m² Wohnung (Baujahr 1970) in Wien beträgt nach der geänderten Verordnung im Jahr 2009 378,40 Euro. Bisher kam ein Sachbezugswert in Höhe von 144,80 Euro (80 m² zu 1,81 Euro) zum Ansatz. Der Differenzbetrag zwischen dem neuen und dem bisherigen Sachbezugswert beträgt 233,60 Euro. Der anzusetzende Sachbezugswert für das Jahr 2009 beträgt 144,80 Euro zuzüglich 25% des Differenzbetrages in Höhe von 58,40 Euro, insgesamt somit 203,20 Euro.

Für das Jahr 2010 wird ein valorisierter Richtwert von 4,87 Euro pro m² angenommen. Für 80 m² ergäbe dies einen Sachbezugswert von 389,60 Euro. Die Erhöhung gegenüber dem Sachbezugswert Dezember 2008 beträgt daher 244,80 Euro. Der anzusetzende Sachbezugswert für das Jahr 2010 beträgt 144,80 Euro zuzüglich 50% des Differenzbetrages in Höhe von 122,40 Euro, insgesamt somit 267,20 Euro.

Für das Jahr 2011 wird ein valorisierter Richtwert von 5,02 Euro pro m² angenommen. Für 80 m² ergäbe dies einen Sachbezugswert von 401,60 Euro. Die Erhöhung gegenüber dem Sachbezugswert Dezember 2008 beträgt daher 256,80 Euro. Der anzusetzende Sachbezugswert für das Jahr 2010 beträgt 144,80 Euro zuzüglich 75% des Differenzbetrages in Höhe von 192,60 Euro, insgesamt somit 337,40 Euro.

Im Jahr 2012 ist der volle Sachbezugswert anzusetzen.

162e

Liegt die rasche Verfügbarkeit des Arbeitnehmers am Arbeitsplatz nach der Natur des Dienstverhältnisses im besonderen Interesse des Arbeitgebers und überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer aus diesem Grund kostenlos oder verbilligt eine arbeitsplatznahe Unterkunft (Wohnung, Appartement, Zimmer) ist ab dem 01.01.2013 kein Sachbezug anzusetzen, wenn die Größe dieser Unterkunft 30 m² nicht übersteigt.

Bei Wohnungsgrößen von mehr als 30 m² bis maximal 40 m² vermindert sich der Sachbezugswert um 35%. Voraussetzung für diese Reduktion ist allerdings, dass die arbeitsplatznahe Unterkunft durchgehend höchstens zwölf Monate vom selben Arbeitgeber

zur Verfügung gestellt wird. Dies wird beispielsweise in einem saisonalen Betrieb (zB Hotel- und Gastgewerbe) der Fall sein.

Wird ein befristetes Dienstverhältnis abgeschlossen und eine arbeitsplatznahe Unterkunft (mit einer Größe von mehr als 30 m² bis maximal 40 m²) zur Verfügung gestellt (alle übrigen Voraussetzungen des § 2 Abs. 7a Sachbezugswerteverordnung sind erfüllt), allerdings das Dienstverhältnis entgegen der ursprünglichen Intention über einen Zeitraum von 12 Monaten hinaus verlängert (der Sachbezug wird weiterhin gewährt), steht der Abschlag von 35% nicht zu.

Der ursprünglich steuerfrei belassene Sachbezug ist in diesem Fall entweder im Rahmen der Aufrollung (§ 77 Abs. 3 EStG 1988) nachzuversteuern oder – sollte eine Aufrollung nicht mehr möglich sein – als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu behandeln.

Wird ein unbefristetes Dienstverhältnis abgeschlossen und eine arbeitsplatznahe Unterkunft (mit einer Größe von mehr als 30 m² bis maximal 40 m²) zur Verfügung gestellt (alle übrigen Voraussetzungen des § 2 Abs. 7a Sachbezugswerteverordnung sind erfüllt) und das Dienstverhältnis vor Ablauf von zwölf Monaten beendet, kann der Abschlag von 35% nicht (rückwirkend) angewendet werden, da am Beginn der Tätigkeit keine befristete (maximal zwölf Monate dauernde) Zurverfügungstellung der arbeitsplatznahen Unterkunft geplant war.

Wird kurze Zeit (innerhalb eines Kalendermonats bzw. von 30 Tagen) nach Beendigung eines Dienstverhältnisses neuerlich ein Dienstverhältnis beim selben Arbeitgeber begründet und dem Arbeitnehmer wiederum eine arbeitsplatznahe Unterkunft zur Verfügung gestellt, ist – um eine missbräuchliche Umgehung der Zwölf-Monats-Frist zu vermeiden – die Zeitdauer der Zurverfügungstellung der Unterkunft für die Berechnung der Zwölf-Monats-Frist zu kumulieren.

Wird eine arbeitsplatznahe Unterkunft im Sinne des § 2 Abs. 7a Sachbezugswerteverordnung bereits vor dem 01.01.2013 zur Verfügung gestellt, sind für die Beurteilung der Zwölf-Monats-Frist auch diese Zeiträume miteinzubeziehen.

Beispiel 1:

Einem Kellner in einem Hotelbetrieb wird von September 2012 bis November 2013 eine arbeitsplatznahe Unterkunft (35 m2) seitens des Arbeitgebers zur Verfügung gestellt. Der Abschlag gemäß § 2 Abs. 7a Z 2 Sachbezugswerteverordnung kann nicht angewendet werden, da die Unterkunft mehr als 12 Monate zur Verfügung gestellt wird.

Beispiel 2:

Einem Kellner in einem Hotelbetrieb wird von November 2012 bis April 2013 eine arbeitsplatznahe Unterkunft (35 m2) seitens des Arbeitgebers zur Verfügung gestellt.

Der Abschlag gemäß § 2 Abs. 7a Z 2 Sachbezugswerteverordnung kann von Jänner 2013 bis April 2013 angewendet werden, da die Unterkunft nicht mehr als 12 Monate zur Verfügung gestellt wird.

Die Bestimmungen des § 2 Abs. 7a der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 366/2012 kommen sowohl bei einer im Eigentum des Arbeitgebers stehenden Wohnung als auch für eine vom Arbeitgeber angemietete Wohnung zur Anwendung.

Die Regelung betrifft Dienstverhältnisse, bei denen die Arbeitsplatznähe der Unterkunft im besonderen Interesse des Arbeitgebers gelegen ist, weil sie die Erbringung von Arbeitsleistungen erleichtert. Das ist dort der Fall, wo die rasche Verfügbarkeit vor Ort das Arbeitsverhältnis besonders charakterisiert, wie etwa im Hotel- und Gastgewerbe.

Wird eine Unterkunft mehreren Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt, ist der Sachbezugswert entsprechend der eingeräumten Nutzungsmöglichkeit zu aliquotieren (vgl. Rz 162c). Eine Steuerfreiheit steht dann zu, wenn jener Wohnraum, der dem jeweiligen Arbeitnehmer zur Nutzung zur Verfügung steht, 30 m² nicht übersteigt. Eine Reduktion des Sachbezugswertes (um 35%) steht dann zu, wenn jener Wohnraum, der dem jeweiligen Arbeitnehmer zur Nutzung zur Verfügung steht, 40 m² nicht übersteigt.

Beispiel 3:

Zwei Arbeitnehmern im Gastgewerbe wird eine arbeitsplatznahe Unterkunft (45 m²) kostenlos zur Verfügung gestellt. Beide Arbeitnehmer verfügen jeweils über ein eigenes Schlafzimmer (Größe jeweils 16 m²). Die übrige Wohnfläche (13 m²) steht beiden Arbeitnehmern zur Verfügung. Da jeder Arbeitnehmer über eine Nutzungsmöglichkeit des Wohnraumes im Ausmaß von 29 m² verfügt, ist kein Sachbezug bezüglich der Unterkunft zu erfassen.

Bei der Beurteilung ob eine Unterkunft als arbeitsplatznah zu qualifizieren ist, ist im Wesentlichen auf die rasche Erreichbarkeit der Arbeitsstätte abzustellen. Kann die Arbeitsstätte, unabhängig davon welches Verkehrsmittel genutzt wird, innerhalb von 15 Minuten erreicht werden, ist jedenfalls von einer arbeitsplatznahen Unterkunft auszugehen.

Eine kumulative Berücksichtigung von Abschlägen gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bzw. § 2 Abs. 3 Z 2 und § 2 Abs. 7a der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ist nicht möglich.

4.2.3 Deputate in der Land- und Forstwirtschaft (§ 3 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008)

163

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

Siehe auch Beispiel Rz 10163.

164

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

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

Kategorie nach Kollektivvertrag	*Familienerhalter monatlich Euro*	*Alleinstehende monatlich Euro*
I	*60,31*	*30,52*
II und III	*71,94*	*38,51*
IV und V	*81,39*	*42,87*
VI	*95,92*	*50,87*

165

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

166

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

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

167

Wird dem Arbeitnehmer zusätzlich zum Grunddeputat eine bestimmte Menge an Heizungsmaterial gewährt, ist die Bewertung gemäß § 6 Abs. 1 der Verordnung über die

bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 (siehe Rz 208) vorzunehmen.

4.2.4 Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz (§ 4 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 243/2015)

4.2.4.1 Verordnungstext

168

§ 4 (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, gilt Folgendes:

1. *Es ist ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich, anzusetzen.*
2. *Abweichend von Z 1 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO_2-Emissionswert von nicht mehr als 130 Gramm pro Kilometer ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Dabei gilt:*
   a) *Für Kalenderjahre bis 2016 ist als CO_2-Emissionswert 130 Gramm pro Kilometer maßgeblich. Dieser Wert verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2017 bis zum Kalenderjahr 2020 um jährlich 3 Gramm. Ab dem Jahr 2021 ist der CO_2-Emissionswert des Jahres 2020 von 118 Gramm maßgeblich. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO_2-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der Anschaffung des Kraftfahrzeuges oder seiner Erstzulassung (Abs. 4) maßgeblich.*
   b) *Sofern für ein Kraftfahrzeug kein CO_2-Emissionswert vorliegt, ist Z 1 anzuwenden.*
3. *Abweichend von Z 1 und Z 2 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO_2-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ab dem Kalenderjahr 2016 ein Sachbezugswert von Null anzusetzen.*
4. *Der maßgebliche CO_2-Emissionswert ergibt sich aus dem CO_2-Emissionswert des kombinierten Verbrauches laut Typen- bzw. Einzelgenehmigung gemäß Kraftfahrgesetz 1967 oder aus der EG-Typengenehmigung.*

Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Sonderausstattungen, die selbständige Wirtschaftsgüter darstellen, gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

169

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 Kilometer, ist ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1 anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

170

(3) Ergibt sich für ein Fahrzeug mit einem Sachbezug

1. von 2% (Abs. 1 Z 1) bei Ansatz von 0,67 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,96 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur),

2. von 1,5% (Abs. 1 Z 2) bei Ansatz von 0,50 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,72 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur)

pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinne des Abs. 1 ein um mehr als 50% geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

171

(4) Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis und die CO_2-Emissionswert-Grenze im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. An Stelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zugrunde gelegt werden.

172

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

173

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

173a

(6a) Besteht für Arbeitnehmer die Möglichkeit abwechselnd verschiedene arbeitgebereigene Fahrzeuge zu benützen, ist der Durchschnittswert der Anschaffungskosten aller Fahrzeuge und der Durchschnittswert des auf die Fahrzeuge anzuwendenden Prozentsatzes maßgebend. Ist unter diesen Fahrzeugen ein Fahrzeug mit einem Sachbezug von 2% (Abs. 1 Z 1), ist ein Sachbezug von maximal 960 Euro anzusetzen. In allen anderen Fällen ist ein Sachbezug von maximal 720 Euro anzusetzen.

174

(7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag ist der Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.

Siehe auch Beispiel Rz 10174.

4.2.4.2 Definition des Begriffes "Kraftfahrzeug" (Kfz) für den Anwendungsbereich des § 4 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 29/2014

174a

Kfz im Sinne des § 4 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge sind mehrspurige Kfz (Pkw, Kombi, Fiskal-LKW) und Motorräder. Für Mopeds, Mofas, Fahrräder mit Hilfsmotor usw. ist kein Sachbezugswert zuzurechnen.

4.2.4.3 Ausmaß der Privatnutzung

175

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein firmeneigenes KFZ für Privatfahrten zu benützen, sind als monatlicher Sachbezug 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des KFZ (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro anzusetzen, wenn der CO_2-Ausstoß des firmeneigenen KFZ den maximalen CO_2-Emissionswert nicht übersteigt (siehe nachfolgende Tabelle). Als Privatfahrten gelten auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028, VwGH 19.03.2008, 2006/15/0289) sowie Familienheimfahrten, ausgenommen solche, für die der Arbeitgeber bei Nichtbeistellung des KFZ einen nicht steuerbaren Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 leisten kann.

Jahr der Anschaffung	**Maximaler CO_2-Emissionswert**
≤ 2016	130 Gramm pro Kilometer
2017	127 Gramm pro Kilometer
2018	124 Gramm pro Kilometer
2019	121 Gramm pro Kilometer
≥ 2020	118 Gramm pro Kilometer

Überschreitet das firmeneigene KFZ den maximalen CO_2-Emissionswert, ist ab 1.1.2016 ein monatlicher Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des KFZ (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro, anzusetzen.

Für die Einstufung ist der CO2-Emissionswert im Jahr der Anschaffung des KFZ maßgeblich. Der Anschaffungszeitpunkt entspricht dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums. Das ist jener Zeitpunkt, zu dem die Möglichkeit, ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihm zu ziehen, übergeht (Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht); vgl. EStR 2000 Rz 2166. Ist der Anschaffungszeitpunkt nicht eindeutig zu ermitteln, dann bestehen keine Bedenken, das Datum der Zulassung als Anschaffungszeitpunkt heranzuziehen.

Die 130 Gramm-Grenze ist für sämtliche KFZ maßgeblich, die im Jahr 2016 oder davor angeschafft werden. Überschreitet ein im Jahr 2016 oder davor angeschafftes KFZ die 130 Gramm-Grenze nicht, kann der begünstigte Steuersatz von 1,5% auch in den Folgejahren zur Anwendung kommen. Ebenso kommt für ein im Jahr 2017 angeschafftes KFZ mit einem

CO_2-Emissionswert von 125 Gramm pro Kilometer auch in den Folgejahren der begünstigte Steuersatz von 1,5% zur Anwendung.

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

Ein Sachbezugswert ist nicht anzusetzen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung praktisch ausschließen (zB ÖAMTC- oder ARBÖ-Fahrzeuge, Montagefahrzeuge mit eingebauter Werkbank), oder wenn Berufschauffeure das Fahrzeug (PKW, Kombi, Fiskal-LKW), das privat nicht verwendet werden darf, nach der Dienstverrichtung mit nach Hause nehmen. Siehe auch Rz 744 und 745 sowie Beispiel Rz 10175.

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

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

175a

Der maßgebliche CO_2-Emissionswert ergibt sich aus dem CO_2-Emissionswert des kombinierten Verbrauches laut Typen- bzw. Einzelgenehmigung gemäß Kraftfahrgesetz 1967 oder der EG-Typengenehmigung. Sofern für ein Kfz kein CO_2-Emissionswert vorliegt, ist der Sachbezug in Höhe von 2% der Anschaffungskosten anzusetzen.

Bei bivalenten Erdgasfahrzeugen, für welche zwei CO_2-Werte eingetragen sind, kann der niedrigere CO_2-Wert für die Berechnung des Sachbezugswertes herangezogen werden.

175b

Kann der Arbeitnehmer beim Arbeitgeber ein arbeitnehmereigenes Elektrofahrzeug unentgeltlich aufladen, liegt kein Sachbezug vor, wenn es gratis E-Ladestationen am Abgabeort gibt, da in diesem Fall der übliche Endpreis am Abgabeort Null ist. Ersetzt hingegen der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Stromkosten für ein arbeitnehmereigenes/privates Elektrofahrzeug, handelt es sich nicht um einen Auslagenersatz und es liegt somit steuerpflichtiger Arbeitslohn vor (vgl. Rz 692).

176

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

177

Wird das firmeneigene KFZ nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten (einschließlich Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) nicht mehr als 500 Kilometer monatlich benützt, ist der Sachbezugswert im halben Betrag (maximal 480 Euro monatlich bei 2% Sachbezugswert und 360 Euro monatlich bei 1,5% Sachbezugswert) anzusetzen. Außer dem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel zur Führung des in Rede stehenden Nachweises in Betracht (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191, VwGH 24.09.2014, 2011/13/0074). Beispielsweise ist es zulässig, dass die gesamte jährliche Kilometerleistung um jene für Dienstfahrten, die durch Reiserechnungen oder Reiseberichte nachgewiesen werden, vermindert wird; beträgt das Ergebnis höchstens 6.000 Kilometer, steht der halbe Sachbezugswert zu.

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

Ein niedrigerer Sachbezugswert als 480 Euro bzw. 360 Euro kann nur in den in § 4 Abs. 3 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge angeführten Fällen angesetzt werden. § 4 Abs. 3 dieser Verordnung verlangt weiters, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

Der Umstand, dass das Fahrzeug beim Arbeitgeber bereits voll abgeschrieben ist, stellt keinen begründeten Einzelfall für den Ansatz eines niedrigeren Sachbezugswertes dar.

Unterschiedliche Kilometerleistungen für Privatfahrten in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind für sich allein unbeachtlich. Der Sachbezugswert geht von einer Jahresbetrachtung aus, Krankenstände und Urlaube, während denen das KFZ nicht benützt wird, mindern den Hinzurechnungsbetrag grundsätzlich nicht.

Beispiel 1:

Ein Angestellter verwendet den Dienstwagen, Anschaffungskosten 22.000 Euro (Anschaffungsjahr 2013 und CO_2 Emissionswert 128 g/km, daher 1,5% Sachbezug), regelmäßig für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die entsprechende Fahrtstrecke beträgt hin und zurück 10 Kilometer und wird im Monat an 20 Arbeitstagen zurückgelegt. Im Juli und August verwendet er das Fahrzeug für Urlaubsfahrten.

Variante 1:

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

Variante 2:

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

Beispiel 2:

Ein Angestellter (Dienstwagen mit Anschaffungskosten 42.000 Euro, Anschaffungsjahr 2015 und CO_2 Emissionswert von 132 g/km, daher 2% Sachbezug) fährt während der Urlaubsmonate 5.200 Kilometer, benützt aber während des restlichen Jahres den Dienstwagen ausschließlich für berufliche Fahrten. In diesem Fall ist für das ganze Jahr der halbe Betrag in Höhe von monatlich 420 Euro zuzurechnen.

Siehe auch Beispiel Rz 10177.

4.2.4.4 Bemessungsgrundlage für den Sachbezugswert

178

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10178.

179

Bei Gebrauchtfahrzeugen sind die Prozentsätze als Sachbezugswert auf den Neuwert anzuwenden (Neupreis der entsprechenden Modellvariante zum Zeitpunkt der Erstzulassung; VwGH 18.11.2003, 2003/14/0072; VwGH 22.03.2010, 2008/15/0078). Allfällige Sonderausstattung sowie handelsübliche Rabatte bleiben dabei unberücksichtigt. Es kann aber wahlweise der Nachweis über die Höhe der seinerzeitigen tatsächlichen Anschaffungskosten des Erstbesitzers - diese umfassen auch allfällige Sonderausstattungen und Rabatte - erbracht werden.

Bei Gebrauchtfahrzeugen kommt jene CO_2-Emissionswert-Grenze zur Anwendung, die für das Jahr der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges gilt (zB bei Erstzulassung 2015 gilt die 130 Gramm-Grenze).

180

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

181

Kosten für Sonderausstattungen (zB integriertes Navigationsgerät) zählen zu den Anschaffungskosten eines Fahrzeuges und sind daher für Zwecke der Sachbezugsermittlung zu berücksichtigen. Gegenstände, die eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen (zB transportables Navigationsgerät), sind unberücksichtigt zu lassen. Unberücksichtigt bleibt auch der Wert der Autobahnvignette.

182

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

Diese Regelung des § 4 Abs. 6 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 gilt für Vorführkraftfahrzeuge, die der Kfz-Händler seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt. Kfz, die der Arbeitgeber von einem Kfz-Händler als „Vorführwagen" erworben hat und seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt, sind Gebrauchtfahrzeuge im Sinne des § 4 Abs. 4 der VO und als solche zu bewerten (siehe Rz 179).

Siehe auch Beispiel Rz 10182.

4.2.4.5 Mehrfachnutzung

183

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

Beispiel:

Pkw	*A*	*B*	*C*	*D*	*Summe*	*Durchschnitt*
CO_2-Emission	*109 g*	*118 g*	*136 g*	*Elektro*		
Anschaffungs-kosten in Euro	*13.000*	*16.000*	*50.000*	*40.000*	*119.000*	*119.000/4 = 29.750*
Sachbezug	*1,5%*	*1,5%*	*2%*	*0*	*5*	*5/4 = 1,25%*

Der monatliche Sachbezug beträgt 371,88 Euro (1,25% von 29.750).

Befindet sich kein KFZ im Fahrzeugpool, für das ein Sachbezug von 2% der Anschaffungskosten anzusetzen ist, sind maximal 720 Euro monatlich als Sachbezug anzusetzen. In allen anderen Fällen gilt der monatliche Höchstbetrag von 960 Euro.

183a

Hat ein Dienstnehmer den Vorteil der unentgeltlichen Nutzung mehrerer Kraftfahrzeuge für Privatfahrten (zB zwei oder mehrere PKW, PKW und Motorrad), ist ein Sachbezugswert unter Berücksichtigung der CO_2-Emissionsgrenzen für jedes einzelne Kraftfahrzeug anzusetzen. Bei entsprechend hohen Anschaffungskosten ist der Höchstbetrag von 960 Euro bzw. 720 Euro daher mehrmals (zB für jeden einzelnen PKW oder für PKW und Motorrad) anzusetzen.

Beispiel:

Dem Dienstnehmer stehen im Jahr 2016 ein Van (Anschaffungskosten 34.000 Euro, CO_2-Emissionswert 136 g/km) und ein Kleinwagen (Anschaffungskosten 16.500 Euro,

CO_2-Emissionswert 110 g/km) unentgeltlich zur Verfügung. Der monatliche Sachbezug beträgt daher 927,50 Euro (2% von 34.000 Euro und 1,5% von 16.500 Euro).

184

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

Siehe auch Beispiel Rz 10184.

185

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

Beispiel:

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

4.2.4.6 Kostenbeiträge des Arbeitnehmers

186

Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern grundsätzlich den Sachbezugswert. Dies gilt sowohl für laufende Kostenersätze (pauschal oder kilometerabhängig) als auch für einen einmaligen Kostenbeitrag bei der Anschaffung des Fahrzeuges durch den Arbeitgeber. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, kann der Sachbezugswert deshalb nicht gekürzt werden.

Beispiel 1:

Das KFZ (Anschaffungsjahr 2015) hat einen CO_2-Emissionswert von 130 g/km, daher ist ein Sachbezug von 1,5% der Anschaffungskosten anzusetzen.

Anschaffungskosten	*18.000,00 Euro*
Kostenbeitrag	*3.500,00 Euro*
Sachbezug 1,5% von 14.500 Euro	*217,50 Euro*

Beispiel 2:

Das KFZ hat einen CO_2-Emissionswert von 100g/km, daher ist ein Sachbezug von 1,5% der Anschaffungskosten anzusetzen.

Anschaffungskosten	*55.000,00 Euro*
Kostenbeitrag	*4.000,00 Euro*
Anschaffungskosten	*51.000,00 Euro*
Sachbezug 1,5% von 51.000 Euro	*765,00 Euro*
monatlicher Sachbezug	*720,00 Euro*

Es ist der maximale Sachbezug von monatlich 720 Euro anzusetzen.

Beispiel 3:

Das KFZ (Anschaffungsjahr 2015) hat einen CO_2-Emissionswert von 125 g/km, daher ist ein Sachbezug von 1,5% der Anschaffungskosten anzusetzen.

Anschaffungskosten	*50.000,00 Euro*
Kostenbeitrag laufend pro Monat	*300,00 Euro*
Sachbezug 1,5% von 50.000 Euro	*750,00 Euro*
Abzüglich Kostenbeitrag laufend	*300,00 Euro*
Sachbezug	*450,00 Euro*

4.2.4.7 Angemessenheitsprüfung

187

Die betriebliche Angemessenheitsprüfung (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988) für Personen- und Kombinationskraftwagen ist für den Bereich der Sachbezugsbewertung beim Arbeitnehmer unbeachtlich. Laufende und einmalige Kostenbeiträge des Arbeitnehmers sind daher vor Wahrnehmung des Höchstbetrages von 720 Euro (bzw. 360 Euro) oder 960 Euro (bzw. 480 Euro) zu berücksichtigen (siehe Beispiele 2 und 3 in Rz 186).

4.2.5 Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ-Abstell- oder Garagenplatzes (§ 4a der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008)

188

§ 4a (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, das von ihm für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte genutzte Kraftfahrzeug während der Arbeitszeit in Bereichen, die einer Parkraumbewirtschaftung unterliegen, auf einem Abstell- oder Garagenplatz des Arbeitgebers zu parken, ist ein Sachbezug von 14,53 Euro monatlich anzusetzen.

189

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

190

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

191

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

192

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

193

Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes KFZ besitzen und Anspruch auf den Pauschbetrag gemäß § 3 der Verordnung des BMF vom 12. Juni 1996 über außergewöhnliche Belastungen BGBl. Nr. 303/1996 idgF haben, ist kein Sachbezugswert zuzurechnen.

194

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

195

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

196

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

197

Der Sachbezugswert kommt nur zur Anwendung,

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

197a

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

198

Eine Parkraumbewirtschaftung liegt vor, wenn sich diese nicht auf eine Straße oder einen Platz beschränkt, sondern für den Bereich von mehreren zusammenhängenden Straßenzügen gegeben ist. Befinden sich innerhalb der parkraumbewirtschafteten Zone

einzelne Parkplätze, auf denen ein kostenloses Parken möglich ist, ändert dies nichts am Charakter der Parkraumbewirtschaftung.

Randzahlen 199 und 200: *derzeit frei*

201

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

Siehe auch Beispiel Rz 10201.

202

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

203

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

Siehe auch Beispiel Rz 10203.

4.2.6 Zinsenersparnisse bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen (§ 5 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008)

Rechtslage bis 31.12.2012

204

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

205

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

206

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

207

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

4.2.6a Zinsenersparnisse bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen (§ 5 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 396/2012)

Rechtslage ab 01.01.2013

207a

§ 5. (1) Die Zinsenersparnis bei unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ist im Kalenderjahr mit dem gemäß Abs. 2 ermittelten Prozentsatz anzusetzen. Bei zinsverbilligten Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ist die Differenz zwischen dem tatsächlichen Zinssatz und dem gemäß Abs. 2 ermittelten Prozentsatz anzusetzen. Der Prozentsatz ist vom Bundesminister für Finanzen spätestens zum 30. November jeden Jahres für das Folgejahr festzusetzen und im Rechts- und Fachinformationssystem des Finanzressorts (http://findok.bmf.gv.at/findok) zu veröffentlichen.

207b

(2) Dieser Prozentsatz wird in dem diesem Kalenderjahr vorangehenden Berechnungsjahr wie folgt ermittelt:

1. *Auf Grund der vom Europäischen Bankenverband veröffentlichten Monatsdurchschnittstabelle des Euribor für zwölf Monate ist für den Zeitraum vom 1. Oktober des Vorjahres bis zum 30. September des laufenden Jahres ein Durchschnittswert zu ermitteln, der um 0,75 Prozentpunkte erhöht wird.*
2. *Der sich nach Z 1 ergebende Prozentsatz ist auf halbe Prozentpunkte kaufmännisch zu runden.*

207c

(3) Die Höhe der Raten und die Rückzahlungsdauer haben keinen Einfluss auf das Ausmaß des Sachbezuges. Die Zinsenersparnis ist vom aushaftenden Kapital zu berechnen. Die Zinsenersparnis ist ein sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400. Übersteigen Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen insgesamt den gemäß § 3 Abs. 1 Z 20 Einkommensteuergesetz 1988 steuerfreien Betrag von 7.300 Euro, ist ein Sachbezug nur vom übersteigenden Betrag zu ermitteln.

207d

Der Prozentsatz gemäß § 5 Abs. 2 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 395/2015 beträgt:

Kalenderjahr	**Prozentsatz**
2013	2
2014	1,5
2015	1,5
2016	1
2017	1

2018	0,5

207e

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

4.2.7 Sonstige Sachbezugswerte in der Land- und Forstwirtschaft (§ 6 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 243/2015)

208

§ 6. (1)

1. Holzdeputate (Brennholz), je Raummeter:

a) Hartholz (ungeschnitten) 21,80 Euro

b) Weichholz (ungeschnitten) 14,53 Euro

c) Sägeabfallholz und Astholz 10,90 Euro

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

2. Kartoffeln, je kg 0,21 Euro

3. Vollmilch, je Liter 0,65 Euro

4. Butter, je kg 5,23 Euro

5. Käse, je kg 5,88 Euro

6. Eier, je Stück 0,13 Euro

7. Fleisch, je kg gemischte Qualität ohne Knochen

a) Rindfleisch 5,45 Euro

b) Schweinefleisch 3,99 Euro

c) Kalbfleisch 8,72 Euro

d) Schweinehälfte im Ganzen 1,81 Euro

8. Ferkel, lebend 54,50 Euro

9. Getreide, je 100 kg

a) Roggen 13,80 Euro

b) Weizen - Futtergerste 15,20 Euro

c) Mais 15,98 Euro

10. Mahlprodukte, je kg

a) Roggenmehl 0,36 Euro

b) Weizenmehl 0,43 Euro

c) Weizen- und Maisgrieß 0,43 Euro

11. Kohle und Koks, je 100 kg

a) Steinkohle 22,67 Euro

b) Briketts 28,34 Euro

c) Hüttenkoks 23,98 Euro

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

12. Strom

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

13. Bereitstellung von landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten

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

209

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

209a

Ab 1.1.2016 sind die sonstigen Sachbezugswerte laut § 6 der Sachbezugswerteverordnung ausschließlich auf die Land- und Forstwirtschaft eingeschränkt. Sonstige Sachbezugswerte außerhalb der Land- und Forstwirtschaft sind nach den allgemeinen Bewertungsregeln gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 betreffend geldwerte Vorteile bzw. Mitarbeiterrabatte zu beurteilen.

4.2.8 Kostenlos oder verbilligt abgegebene Optionen, soweit sie frei übertragbar sind (§ 7 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008)

210

§ 7. Der Wert von an Mitarbeiter kostenlos oder verbilligt abgegebenen Optionen, die Wirtschaftsgüter darstellen, zum Erwerb von Beteiligungen (zB Aktien) ist mit dem gemeinen Wert der Option anzusetzen. Bei Optionen, die an einer Börse notieren, entspricht der gemeine Wert dem Börsenkurs am Tag des Überganges der Verfügungsmacht (der

Einräumung der Option). Notiert die Option nicht an der Börse, ist der Wert der Option unter Berücksichtigung des inneren Wertes und des Zeitwertes zu ermitteln. Der innere Wert der Option ergibt sich aus der Differenz des gemeinen Wertes der Beteiligung (bei börsenotierten Wertpapieren der Börsenkurs) zum Zeitpunkt der Einräumung der Option und des (niedrigeren) Ausübungspreises. Bei einem über dem Tageskurs liegenden Ausübungspreis ergibt sich ein negativer innerer Wert. Der Zeitwert der Option ist in Höhe eines Prozentsatzes pro Kalendermonat der Laufzeit der Option vom gemeinen Wert der Beteiligung (bei börsenotierten Wertpapieren der Börsenkurs) zum Zeitpunkt der Einräumung der Option anzusetzen. Dieser Prozentsatz berücksichtigt den nicht erforderlichen Kapitaleinsatz für das Halten der Beteiligung sowie den Ausschluss eines Kursrisikos unter Abzug einer allfälligen Dividendenzahlung während der Laufzeit der Option. Für die ersten zwölf Monate der Laufzeit beträgt der Prozentsatz 1,4% pro Kalendermonat, für die restliche Laufzeit 1% pro Kalendermonat. Der gemeine Wert ergibt sich aus der Summe des inneren Wertes und des Zeitwertes, wobei durch einen negativen inneren Wert der Zeitwert maximal auf ein Drittel reduziert werden kann.

211

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

212

Die Zusage an einen Mitarbeiter, dass er zu einem späteren Zeitpunkt Aktien zu einem bestimmten Wert kaufen kann, führt nicht zu einem Zufluss im Zeitpunkt der Einräumung, wenn das eingeräumte Recht nur persönlich durch den Arbeitnehmer ausgeübt werden kann und somit mangels uneingeschränkter Verfügbarkeit ein Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Einräumung der Option nicht vorliegt. Ebenso liegt bei verschiedenen so genannten Stock Options-Modellen, bei denen die Zusage des Aktienerwerbs zu einem bestimmten Kurs an zusätzliche Bedingungen geknüpft ist, die auf ein bestimmtes Verhalten des Arbeitnehmers abstellen (zB der Arbeitnehmer muss zum möglichen Zeitpunkt der Ausübung noch bei der Firma beschäftigt sein), keine Option im wirtschaftlichen Sinne vor.

213

Wird vom Arbeitgeber einem Arbeitnehmer eine Zusage erteilt, dass er zu einem späteren Zeitpunkt Aktien oder Beteiligungen zu einem bestimmten Kurs erwerben kann und knüpft diese Zusage an ein persönliches Verhalten des Arbeitnehmers bzw. kann sie ausschließlich von ihm ausgeübt werden, so wird zum Zeitpunkt der Zusage kein Wirtschaftsgut oder geldwerter Vorteil im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG 1988 übertragen und liegt daher kein

Zufluss vor. In diesem Fall kommt es zu einem Zufluss erst im Zeitpunkt der Ausübung des zugesagten Rechts und somit zur Besteuerung des Vorteils. Der dem Arbeitnehmer entstehende Vorteil aus dem Dienstverhältnis (der Differenzbetrag aus dem aufzuwendenden Betrag für die Aktien und dem Tageskurs zum Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsmacht über die Aktien, wobei es unmaßgeblich ist, ob der Arbeitnehmer die Wertpapiere sofort verkauft oder behält) ist als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern. Bei bereits ausgeschiedenen Mitarbeitern ist die Versteuerung gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 67 Abs. 10 EStG 1988 durchzuführen. Wird vom Arbeitgeber der Differenzbetrag zwischen zugesagtem Kurs für den Erwerb von Aktien und dem Tageswert der Aktie an den Arbeitnehmer ausgezahlt, ohne dass es zu einem Erwerb und anschließendem Verkauf der Aktien kommt, ist analog vorzugehen. Hinsichtlich der Befreiung für Mitarbeiterbeteiligungen siehe § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b und c EStG 1988 (siehe Rz 90 ff).

Siehe auch Beispiel Rz 10213.

4.3 Sachbezüge - Einzelfälle außerhalb der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008

4.3.1 (Mobil)Telefon

214

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

4.3.1a Notebook

214a

Verwendet ein Arbeitnehmer einen arbeitgebereigenen PC (Laptop, Notebook, Desktop etc.) regelmäßig für berufliche Zwecke, ist für eine allfällige Privatnutzung kein Sachbezugswert anzusetzen. Eine Schulung im Auftrag des Arbeitgebers (zB Lernprogramm im Selbststudium) ist eine berufliche Nutzung. Der Verkauf des PCs an den Arbeitnehmer zu einem Wert, der mindestens dem Buchwert entspricht, ist ebenfalls kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis.

Überträgt der Arbeitgeber den PC kostenlos dem Arbeitnehmer ins Privateigentum, dann ist der Wert des Gerätes (Buchwert) als Sachbezugswert zu versteuern. Stehen dem Arbeitnehmer hinsichtlich der beruflichen Nutzung Werbungskosten (AfA) zu, kann als Anschaffungswert der angesetzte Sachbezugswert herangezogen werden (siehe Rz 340). Die Übertragung voll abgeschriebener PCs führt zu keinem Vorteil aus dem Dienstverhältnis; eine AfA kann nicht in Anspruch genommen werden.

4.3.2 Mitarbeiterbeteiligungen

215

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

216

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

217

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

218

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

219

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

4.3.3 Incentive-Reisen

220

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

4.3.4 Personalrabatte

221

Siehe Rz 103 sowie Rz 138 ff.

Randzahl 222: *entfällt*

4.3.5 Lebensversicherung

222a

Nimmt der Arbeitgeber eine Lohnreduktion vor und zahlt die Differenz in einen Lebensversicherungsvertrag, wobei er sowohl Versicherungsnehmer als auch Begünstigter ist, und wird die Versicherungssumme nach Ablauf der Versicherungszeit an den Arbeitgeber ausbezahlt und von diesem an den Arbeitnehmer weitergeleitet, dann stellen die laufenden

Prämienzahlungen beim Arbeitgeber Betriebsausgaben dar; der Anspruch gegenüber der Versicherung ist vom Arbeitgeber zu aktivieren. Beim Arbeitnehmer liegt zum Zeitpunkt der Prämienzahlung kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, weil er über die Versicherung nicht verfügen kann. Ein Zufluss beim Arbeitnehmer und somit gleichzeitig Lohnaufwand des Arbeitgebers liegt (erst) im Zeitpunkt der Weiterleitung der Versicherungssumme an den Arbeitnehmer vor (siehe auch Rz 663).

4.3.6 Verkauf gebrauchter Dienstfahrzeuge

222b

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

4.3.7 Überlassen von Jahreskarten bzw. Jahresnetzkarten für Privatfahrten

222c

Die Übergabe einer Jahresnetzkarte (zB ÖsterreichCard der ÖBB), die auch für Privatfahrten verwendet werden kann, stellt, insofern kein Jobticket im Sinne des § 26 Z 5 lit. b EStG 1988 vorliegt, einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, der mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort (§ 15 Abs. 2 EStG 1988) anzusetzen ist. Das ist jener Wert, den jeder private Konsument für die Jahresnetzkarte zu zahlen hat. Kostenersätze des Arbeitnehmers mindern den Sachbezugswert. Kosten für allfällige berufliche Fahrten können als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei können je nach Dauer der Reise und der dafür zurückgelegten Fahrten die Kosten zum jeweils günstigsten Tarif (Einzelfahrscheine, Wochen-, Monatskarte), höchstens jedoch bis zur Höhe des steuerpflichtigen Sachbezuges berücksichtigt werden.

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

Werden bei der Bereitstellung von Netzkarten für innerstädtische Verkehrsmittel, bei denen die Einzelfahrten immer den gleichen Preis ausmachen, zumindest 25 Dienstfahrten pro Kalendermonat im Jahresdurchschnitt nachgewiesen und dafür keine Kostenersätze gezahlt, so ist kein Sachbezugswert anzusetzen. Diese Vereinfachungsregelung kann auf die Bereitstellung einer Jahresnetzkarte (zB ÖsterreichCard der ÖBB) nicht angewendet werden, weil bei Netzkarten für innerstädtische Verkehrsmittel die Einzelfahrten immer den gleichen Preis ausmachen, die Summe der Dienstfahrten jeweils den Wert der Jahreskarte abdeckt und die private Nutzung von untergeordneter Bedeutung ist (siehe auch Rz 713).

Siehe auch Beispiel Rz 10222c.

4.3.8. Private Nutzung bestimmter Sachprämien

222d

Die im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms (zB Vielfliegerprogramm) für Dienstreisen gutgeschriebenen Bonuswerte (zB Bonusmeilen) zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und sind, wenn der Arbeitnehmer diese Bonuswerte für private Zwecke verwendet, im Rahmen der Veranlagung als Arbeitslohn von dritter Seite zu erklären.

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

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

Abschnitt 4.3.9 und Randzahl 222e: *entfallen*

5 WERBUNGSKOSTEN (§ 16 EStG 1988)

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

5.1.1 Begriff der Werbungskosten

5.1.1.1 Allgemeines

223

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10223.

224

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

225

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

225a

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

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

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

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10225a.

225b

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

5.1.1.2 Verhältnis zu § 20 EStG 1988

226

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abzugsfähig. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen für die Lebensführung nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt oder sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Daraus ergibt sich (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197):

a) Die Regelungen des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 erfassen zunächst insbesondere Ernährung, bürgerliche Kleidung, Wohnung und Gegenstände des höchstpersönlichen Bedarfs (Brille, Prothese, usw.). Derartige Aufwendungen sind von vornherein vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen.

b) Wirtschaftsgüter des Haushaltes des Steuerpflichtigen sind grundsätzlich ebenfalls vom Abzugsverbot erfasst. Dies gilt vor allem dann, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Anlässe objektiv kein Aufteilungsmaßstab besteht und damit die Überprüfung eines entsprechenden Vorbringens des Steuerpflichtigen entweder unmöglich ist oder nur unter nicht vertretbarem Eingriff in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen durchführbar wäre (Aufteilungsverbot). Dieses Aufteilungsverbot gilt nicht, wenn ausnahmsweise eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten und der beruflichen Veranlassung der Anschaffung gegeben und die berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Soweit eine derartige objektive und einwandfreie Trennbarkeit nicht möglich ist, kommt eine Berücksichtigung von Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche berufliche Veranlassung erbringt.

c) Wirtschaftsgüter des Haushaltes und der Lebensführung, wie insbesondere Fernseher, Radio, MP3-Player, Foto(digital)kamera, Filmkamera, übliches Tageszeitungsabonnement, führen somit regelmäßig nicht zu Werbungskosten.

d) Für andere Arten von Wirtschaftsgütern, wie insbesondere KFZ, Computer, Faxgerät und Telefon (Handy), gilt hingegen, dass bei bestimmten Berufsbildern eine berufliche Betätigung ohne Einsatz dieser Wirtschaftsgüter nicht vorstellbar ist. Bei diesen Wirtschaftsgütern ist eine (nicht bloß untergeordnete) anteilige Nutzung zur Einkünfteerzielung typischerweise unzweifelhaft gegeben; die Ausmessung des Nutzungsanteiles kann ggf. geschätzt werden (zB betreffend Computer siehe Rz 339)

e) Für Aufwendungen einer Reise, die sowohl beruflich als auch privat veranlasst ist, siehe Rz 281.

Siehe auch Beispiele Rz 10226.

227

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

228

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

229

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

Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften, die nur für die Berechnung eines Durchschnittssteuersatzes heranzuziehen sind (zB § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2011, DBA-befreite Einkünfte) sind bei den diesbezüglichen Einkünften zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Werbungskosten zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 siehe Rz 70g.

Hinsichtlich der Werbungskosten zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 siehe Rz 70r.

5.1.1.3 Vorweggenommene Werbungskosten

230

Werbungskosten können bereits vor der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, wenn Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 15.1.1981, 1817/79;

VwGH 28.5.1986, 85/13/0045) und klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (VwGH 23.6.1992, 92/14/0037), beispielsweise Aufwendungen durch Vorstellungsreisen oder Aufwendungen zur Arbeitsplatzvermittlung.

Siehe auch Beispiel Rz 10230.

230a

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

5.1.1.4 Nachträgliche Werbungskosten

231

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10231.

5.1.1.5 Vergebliche Werbungskosten

232

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

5.1.1.6 Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen

232a

Siehe EStR 2000 Rz 1127 bis Rz 1180.

5.1.1.7 Aufteilung bei mehreren Einkunftsquellen

232b

Siehe EStR 2000 Rz 4034.

5.1.2 Zeitpunkt des Werbungskostenabzugs

5.1.2.1 Abflussgrundsatz

233

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

234

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

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

5.1.2.2 Absetzung für Abnutzung

235

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

5.1.3 Durchlaufende Posten

236

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

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

5.1.4 Substanzverluste

237

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

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

238

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

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

5.2.1 Beiträge an politische Parteien

239

Beiträge an politische Parteien, deren Organisationen und Gliederungen, sowie an parteinahe Vereine, die auf Grund einer politischen Funktion geleistet werden müssen, sind Werbungskosten nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und keine Beiträge an Berufsverbände und

Interessensvertretungen gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (siehe auch Rz 337a). Sie stehen daher nicht zusätzlich zum Werbungskostenpauschbetrag zu.

5.2.2 Beiträge an Gewerkschaften und andere Interessensvertretungen

240

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

5.2.3 Art der Berücksichtigung

241

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

242

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

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

5.3.1 Verpflichtende und freiwillige Beiträge

243

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

Wird bei Bezug einer ausländischen Rente im Sinne des § 73a ASVG, § 29a GSVG, § 26a BSVG oder § 22b B-KUVG der für die diese Rente zu entrichtende Krankenversicherungsbeitrag von der inländischen Pension einbehalten bzw. - bei zu geringer Höhe der inländischen Pension – gesondert vorgeschrieben, liegen ebenfalls Pflichtbeiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 vor. Diese Werbungskosten stehen in Zusammenhang mit der ausländischen Rente und sind daher nicht beim inländischen Pensionsbezug zu berücksichtigen. Siehe dazu auch Rz 229.

Freiwillige Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 ebenfalls abzugsfähig, sofern sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Ebenso sind Beiträge auf Grund einer inländischen oder ausländischen Versicherungspflicht nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen (vgl. UFS 12.05.2011, RV/0004-F/11). Eine gesetzliche Versicherungspflicht ist auch dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer innerhalb dieser gesetzlichen Versicherungspflicht die Versicherungsanstalt selbst auswählen kann.

Beiträge zu einer verpflichtend abzuschließenden Pflegeversicherung (wie zB die soziale Pflegeversicherung in Deutschland gemäß § 1 Abs. 2 des dt. Sozialgesetzbuches) sind bei Vorliegen einer engen organisatorischen und inhaltlichen Verknüpfung mit der Krankenversicherung ebenfalls unter die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 zu subsumieren (vgl. BFG vom 02.12.2015, RV/3100836/2015; UFS vom 25.07.2013, RV/0696-I/08).

Waren Vorruhestandgeldbezieher unmittelbar vor Beginn der Leistung des Vorruhestandgeldes in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungspflichtig, bleiben sie dies auch für die Zeit des Vorruhestandgeldbezuges. Die Leistung der Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung stellt daher solche zu einer ausländischen Pflichtversicherung

dar, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, wie dies in § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 gefordert ist (vgl. BFG vom 02.12.2015, RV/3100836/2015).

Beitragszahlungen auf Grund mehrerer geringfügiger Beschäftigungen werden von der Sozialversicherung verpflichtend vorgeschrieben und sind daher auch als Pflichtbeiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu behandeln.

Übersicht über die Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Sonderausgaben bei freiwillig geleisteten Pensions- und Krankenversicherungsbeiträgen:

<table>
<tr><th></th><th>Versicherter leistet Beiträge selbst</th><th>(Ehe)Partner oder Elternteil für Kinder iSd § 106 EStG 1988 leistet Beiträge</th></tr>
<tr><td>Krankenversicherung gemäß § 16 ASVG</td><td>Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 bis zur Höhe von Pflichtbeiträgen iHv 7,65% (seit 2008), darüber hinaus Topfsonderausgaben</td><td>Bis zur Höhe von Pflichtbeiträgen iHv 7,65% (seit 2008) keine steuerliche Auswirkung, darüber hinaus Topfsonderausgaben</td></tr>
<tr><td>Pensionsversicherung gemäß §§ 16a und 18a ASVG</td><td>Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ohne Höchstbetragsbegrenzung</td><td>Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ohne Höchstbetragsbegrenzung</td></tr>
<tr><td>Krankenversicherung geringfügig beschäftigter Personen gemäß § 19a ASVG</td><td rowspan="2">Es bestehen keine Bedenken, aus Vereinfachungsgründen die gesamten Aufwendungen als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.</td><td>Bis zur Höhe von Pflichtbeiträgen iHv 7,65% (seit 2008) keine steuerliche Auswirkung, darüber hinaus Topfsonderausgaben</td></tr>
<tr><td>Pensionsversicherung geringfügig beschäftigter Personen gemäß § 19a ASVG</td><td>Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ohne Höchstbetragsbegrenzung</td></tr>
</table>

Ist ein Arbeitnehmer gemäß § 112 Abs. 2 Ärztegesetz 1998 von der Beitragspflicht an den Wohlfahrtsfonds einer österreichischen Ärztekammer befreit, stellen die Beiträge an ein ausländisches berufsständisches Versorgungswerk in jener Höhe Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 dar, in der in Österreich Beiträge zu entrichten wären. Beim übersteigenden Betrag handelt es sich um eine freiwillige Pensionsversicherung gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, die im Rahmen des „Sonderausgabentopfes" zu berücksichtigen ist (vgl. UFS 24.01.2011, RV/0551-I/10).

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

Siehe auch Beispiele Rz 10243.

243a

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

244

Beiträge auf Grund freiwillig übernommener Verpflichtungen, wie zB eine Höher- oder Weiterversicherung (Einkauf von Versicherungszeiten) in der gesetzlichen Sozialversicherung, sind grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Keine Pflichtbeiträge sind gegeben, wenn sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen (insbesondere im Interesse seiner Zukunftssicherung) beruhen, der zB durch Abschluss eines Vertrages oder durch Stellung eines Antrages - ausgenommen Beiträge an eine gesetzliche Krankenversicherung und Beiträge gemäß § 19a ASVG (siehe oben) - zum Ausdruck kommt (VwGH 26.06.1990, 89/14/0172). Beiträge an eine private Krankenversicherung können selbst dann nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie dadurch erzwungen wurden, dass der Arbeitgeber das Eingehen oder den Fortbestand des Dienstverhältnisses vom Abschluss dieses Versicherungsvertrages abhängig machte (VwGH 30.04.1996, 95/14/0155 betr. Grenzgänger). Beiträge zu einer freiwilligen Weiterversicherung sind ausnahmsweise dann als Werbungskosten im Sinne dieser Bestimmung anzusehen, wenn der Steuerpflichtige dadurch von der Pflichtversicherung nach dem GSVG auf Antrag befreit wird. Davon abgesehen kommt für freiwillige Beiträge solcher Art nur der Abzug als Sonderausgaben (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) in Betracht.

245

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

245a

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen von Arbeitnehmern nach dem liechtensteinischen Gesetz über die betriebliche Personalvorsorge (PVG) ist grundsätzlich bis zu einer Beitragsgrundlage in Höhe des Jahresarbeitslohns (das auf das ganze Jahr berechnete Einkommen aus dem Arbeitsverhältnis) gegeben. Sieht das Reglement eine Begrenzung dieser Beitragsbasis vor, dann liegen verpflichtende Beiträge nur bis zu dieser Begrenzung vor.

245b

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

So genannte freiwillige Eintrittsleistungen in eine Schweizer Pensionskasse, mit denen der Unterschied zwischen dem vorhandenen und dem möglichen Altersguthaben ausgeglichen werden kann, um im Alter Leistungseinbußen zu vermeiden, stellen weder Werbungskosten noch Sonderausgaben auf Grund eines Nachkaufs von Versicherungszeiten iSd § 18 Abs. 1 Z 1a EStG 1988 dar und können daher nur im Rahmen des Sonderausgabenhöchstbetrages (Rz 580 ff; VwGH 21.11.2013, 2010/15/0199) bis 31.12.2020 abgesetzt werden, wenn der zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist.

246

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

246a

Die Übertragung von Gutschriften bei Kindererziehungszeiten gemäß § 14 APG führt zu keiner Änderung des Werbungskostenabzuges der Pflichtbeiträgen des Versicherten, weil

Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten, die für den (Ehe)Partner geleistet werden, das steuerpflichtige Einkommen jedenfalls im vollen Umfang vermindern (siehe § 18 Abs. 1 Z 1a EStG 1988).

5.3.2 Art der Berücksichtigung

247

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

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

247a

Die vom Arbeitgeber übernommenen Sozialversicherungsbeiträge (zB Altersteilzeit) erhöhen als Vorteil aus dem Dienstverhältnis den Bruttobezug des Arbeitnehmers. Bei Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage sind diese Beträge im selben Ausmaß als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen. Der Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigungsbeitrag erhöht nicht den Bruttobezug des Arbeitnehmers (VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0279).

248

Pflichtbeiträge von nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft können bei der Lohnverrechnung berücksichtigt werden, wenn die Beiträge vom Arbeitgeber einbehalten und an die Versicherungsgesellschaft abgeführt werden. Andernfalls kann eine Berücksichtigung nur bei der Arbeitnehmerveranlagung erfolgen. In beiden Fällen ist zu beachten, dass die auf die laufenden Bezüge entfallenden Beiträge bei den laufenden Bezügen und die auf die sonstigen Bezüge entfallenden Beiträge bei den sonstigen Bezügen abzuziehen sind. Sofern

sonstige Bezüge in Höhe von ungefähr einem Sechstel der laufenden Bezüge gezahlt werden, sind zwölf Vierzehntel der Beiträge bei den laufenden Bezügen und zwei Vierzehntel bei den sonstigen Bezügen zu berücksichtigen. Bei der Berücksichtigung der Beiträge als Werbungskosten hat durch das FA eine Verminderung der sonstigen Bezüge um die darauf entfallenden Pflichtbeiträge zu erfolgen.

Siehe auch Beispiel Rz 10248.

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

248a

Für die steuerliche Berücksichtigung der Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte kommen folgende Möglichkeiten in Betracht:

	Freibetrag/ Absetzbetrag/ Gutschrift	**Anspruchsvoraussetzung**	**LStR 2002**
Verkehrsabsetzbetrag	Absetzbetrag	Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis	Rz 807
Pendlerpauschale	Freibetrag	Entfernung Wohnung-Arbeitsstätte zumindest 2 km bzw. 20 km und mind. vier Fahrten zur Arbeitsstätte im Kalendermonat	Rz 249 ff
Pendlereuro	Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale	Rz 808a ff
bis 2015 Pendlerausgleichsbetrag	Gutschrift/ Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommensteuer von 1 bis 290 Euro	Rz 812b
ab 2016 erhöhter Verkehrsabsetzbetrag	Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommen maximal 12.200 Euro (Einschleifregelung bei Einkommen zwischen 12.200 und 13.000 Euro)	Rz 807
bis 2015 Pendlerzuschlag	Gutschrift	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommensteuer von 0	Rz 812a
ab 2016 höhere SV-Rückerstattung	Gutschrift	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommensteuer von unter 0	Rz 811 und 812a

5.4.1 Allgemeines zum Pendlerförderung

5.4.1.1 Pendlerpauschale

249

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig

von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10249.

250

Ein volles Pendlerpauschale steht im betreffenden Ausmaß dann zu, wenn der Arbeitnehmer im Kalendermonat an mindestens elf Tagen von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Legt der Arbeitnehmer diese einfache Fahrstrecke an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat zurück, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Legt der Arbeitnehmer diese Entfernung an mindestens vier, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat zurück, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu (betreffend Kalendertag als Lohnzahlungszeitraum siehe Rz 250a).

Anzahl der Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte pro Kalendermonat	**Pendlerpauschale steht in folgendem Ausmaß zu**
1 - 3	kein Anspruch
4 - 7	1/3
8 - 10	2/3
ab 11	voll

Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage, für Krankenstandstage und für Urlaubstage zu berücksichtigen. Steht daher das Pendlerpauschale im Regelfall zu, tritt durch derartige Zeiträume keine Änderung ein (siehe dazu Rz 263). Lediglich bei ganzjährigem Krankenstand liegt während des gesamten Kalenderjahres kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor, sodass ganzjährig kein Pendlerpauschale zusteht.

Hat im Vormonat ein Anspruch auf Pendlerpauschale bestanden, ergibt sich der Anspruch auf das Pendlerpauschale im laufenden Kalendermonat indem die Summe der Tage, an denen Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte erfolgen und die Anzahl der Urlaubs- bzw. Krankenstandstage sowie Feiertage - insofern diese grundsätzlich Arbeitstage gewesen wären - ermittelt wird. Ist im Vormonat kein Pendlerpauschale zugestanden, besteht im

laufenden Monat nur dann ein Anspruch auf ein entsprechendes Pendlerpauschale, wenn die Summe der Tage, an denen Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte erfolgen, mindestens vier beträgt.

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. Die Krankenstandstage und Urlaubstage wären grundsätzlich Arbeitstage gewesen.

Monat	***Anzahl W - A***	***Anzahl K/U***	***PP***	***Anmerkung***
März	*13*	*-*	*ja*	*Anzahl W – A > 10*
April	*8*	*5*	*ja*	*PP steht im Vormonat zu und 8 + 5 > 10*
Mai	*0*	*15*	*ja*	*PP steht im Vormonat zu und 0 + 15 > 10*
Juni	*7*	*1*	*ja (2/3)*	*PP steht im Vormonat zu, 7 + 1 = 8*
Juli	*7*	*2*	*ja (2/3)*	*PP steht im Vormonat zu, 7 + 2 = 9*
August	*1*	*2*	*nein*	*PP steht im Vormonat zu, aber 1 + 2 = 3*
September	*7*	*1*	*ja (1/3)*	*PP steht im Vormonat nicht zu und Anzahl W – A = 7*

250a

Ist der Kalendertag als Lohnzahlungszeitraum heranzuziehen (§ 77 Abs. 1 EStG 1988), muss für die Beurteilung, ob ein Pendlerpauschale zusteht, trotzdem der Kalendermonat herangezogen werden. Für die Tage der Beschäftigung im Kalendermonat ist das (große oder kleine) Pendlerpauschale mit dem entsprechenden Betrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c oder d EStG 1988 unter Berücksichtigung der Aliquotierungsvorschriften gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 aufgrund der Hochrechnungsvorschrift des § 66 Abs. 3 EStG 1988 (360 "Lohnsteuertage" pro Jahr) anzusetzen. Gleiches gilt, wenn ein Teil des für den Kalendermonat bezogenen Gehalts aus der inländischen Bemessungsgrundlage ausgeschieden wird (§ 77 Abs. 1 EStG 1988).

Beispiel 1:

Ein Dienstverhältnis beginnt am 25. April, die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 25 km. In diesem Monat ist an den fünf Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels bei der Hin- und Rückfahrt zumutbar. Es

steht daher das kleine Pendlerpauschale im Ausmaß von einem Drittel zu. Mit Berücksichtigung der Hochrechnungsvorschrift lautet die Berechnung wie folgt:

*696 Euro * 1/3 ergibt 232 Euro; 232 Euro / 360 Tage x 6 Tage (6 Kalendertage: 25. – 30. April) ergibt 3,87 Euro*

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer ist im Kalendermonat 10 Tage im Inland (01. bis 10. Juni) und 20 Tage im Ausland (11. bis 30. Juni) beschäftigt. Aufgrund eines DBA wird das Besteuerungsrecht für die erzielten Einkünfte aus der ausländischen Tätigkeit dem ausländischen Staat zugewiesen. Gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 ist daher als Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag heranzuziehen. Der Arbeitnehmer legt im Zeitraum 01. bis 10. Juni die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte (22 km; öffentliches Verkehrsmittel ist zumutbar) acht Mal zurück.

*696 Euro * 2/3 ergibt 464 Euro; 464 Euro / 360 Tage x 10 Tage (10 Kalendertage: 01. – 10. Juni) ergibt 12,89 Euro.*

251

Hinsichtlich des Begriffes "Arbeitsstätte" und der Abgrenzung zu beruflich veranlassten Reisen siehe Rz 291 ff bei § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988. Hinsichtlich der Berücksichtigung des Pendlerpauschales bei mehreren Arbeitsstätten siehe Rz 294.

252

Für die Beurteilung, ob und in welchem Ausmaß ein Pendlerpauschale zusteht, ist es unmaßgeblich, ob die Wohnung und/oder die Arbeitsstätte im Inland oder Ausland gelegen sind (VwGH 08.02.2007, 2004/15/0102). Daher steht bei Fahrten zwischen einer inländischen Arbeitsstätte und einer im Ausland gelegenen Wohnung für die gesamte Fahrtstrecke das Pendlerpauschale zu. In diesen Fällen ist nur ein Formular L 33 für die Beantragung von Pendlerpauschale und Pendlereuro zu verwenden, da der Pendlerrechner nur für Verhältnisse innerhalb Österreichs Anwendung findet. Auch Grenzgängern im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988 stehen die Pauschalbeträge des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für die gesamte Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte zu.

5.4.1.2 Pendlerrechner

252a

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

Entsprechen die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung im Wesentlichen jenen, die für den im Pendlerrechner abgefragten Tag bestehen, kann

angenommen werden, dass das ermittelte Ergebnis mit dem übereinstimmt, das sich für alle Arbeitstage ergibt.

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

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

Unrichtige Verhältnisse liegen beispielsweise vor, wenn der Pendlerrechner eine Fahrtstrecke über eine nicht öffentlich zugängliche Privatstraße berücksichtigt.

Nutzt der Steuerpflichtige tatsächlich ein anderes Verkehrsmittel oder eine andere Fahrtroute als vom Pendlerrechner ermittelt, dann gilt dies nicht als Berücksichtigung von unrichtigen Verhältnissen, da das tatsächlich gewählte Verkehrsmittel und die tatsächlich gewählte Fahrtroute weder bei der Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte noch bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels relevant sind.

5.4.1.3 Inkrafttreten der Pendlerverordnung

252b

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

Das Formular L 34 EDV ist vom Arbeitnehmer bis spätestens 30. September 2014 beim Arbeitgeber abzugeben.

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

Liegt dem Arbeitgeber ein Ausdruck des Pendlerrechners mit einem Abfragedatum vor dem 25. Juni 2014 vor, ist dieses Ergebnis im Rahmen der Lohnverrechnung nur bis 31. Dezember 2014 zu berücksichtigen. Für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen, sind ausschließlich Ausdrucke des Pendlerrechners mit einem Abfragedatum ab dem 25. Juni 2014 zu berücksichtigen.

Übergangsbestimmungen:

Liegt dem Arbeitgeber ein Ausdruck des Pendlerrechners mit einem Abfragedatum ab dem 25. Juni 2014 vor, gilt Folgendes:

Ergibt dieser Ausdruck gegenüber dem schon abgegebenen Ausdruck ein höheres Pendlerpauschale und/oder einen höheren Pendlereuro und liegt dieser Ausdruck bis 30. September 2014 beim Arbeitgeber vor, ist das höhere Pendlerpauschale und/oder der höhere Pendlereuro zu berücksichtigen. Der Arbeitgeber hatte bis spätestens 31. Oktober 2014 eine Aufrollung gemäß § 77 Abs. 3 EStG 1988 mit Wirkung ab 1. Jänner 2014 vorzunehmen (§ 5 Abs. 2 Z 2 Pendlerverordnung).

Ergibt dieser Ausdruck gegenüber dem schon abgegebenen Ausdruck ein geringeres Pendlerpauschale und/oder einen geringeren Pendlereuro, ist das geringere Pendlerpauschale und/oder der geringere Pendlereuro erstmalig für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen.

252c

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

5.4.2 Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln (§ 2 Pendlerverordnung)

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

253

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

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

254

Das große Pendlerpauschale steht ferner zu bei:

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

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

255

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

Hinsichtlich der Unzumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels gilt:

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

  Beispiele:

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

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

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

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

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

Rechtslage ab Inkrafttreten der Pendlerverordnung (siehe Rz 252b)

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

256

Ist die Entfernung bei der Hinfahrt oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Entfernung (§ 2 Abs. 3 Pendlerverordnung).

257

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

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

258

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

5.4.2a Vorliegen von mehreren Wohnsitzen

259

Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze ist entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (Rz 343 f) für die Berechnung des Pendlerpauschales maßgeblich. Voraussetzung ist, dass die entsprechende Wegstrecke auch tatsächlich zurückgelegt wird. Im Kalendermonat kann für die Berechnung des Pendlerpauschales nur ein Wohnsitz zugrunde gelegt werden. Liegen die Voraussetzungen für einen Familienwohnsitz (Rz 343 f) nicht vor, so ist stets der der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz für das Pendlerpauschale maßgeblich.

5.4.2b Wochenpendler - Familienheimfahrten

259a

Wochenpendler, welche die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung erfüllen (Rz 341 ff), können für den Kalendermonat die tatsächlichen Kosten der Fahrten zum Familienwohnsitz berücksichtigen (Familienheimfahrten, Rz 354 ff).

Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, kann kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte berücksichtigt werden. Gegebenenfalls steht ein Pendlerpauschale für die Entfernung von dem der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnsitz zur Arbeitsstätte zu.

Alternativ kann, bei Zurücklegen der entsprechenden Wegstrecke, anstatt der Familienheimfahrten ein aliquotes Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte berücksichtigt werden. Neben dem Pendlerpauschale können für die Wegstrecke, die über die 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden (vgl. Rz 352).

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer hat seinen Familienwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen mit eigenem Hausstand, Rz 343 f) im Ort A, der von seinem Beschäftigungsort B 150 km entfernt liegt; dort hat er einen weiteren Wohnsitz. Einmal wöchentlich fährt er an seinen Familienwohnsitz. Die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Familienheimfahrten liegen vor. Werden diese berücksichtigt, steht kein (aliquotes) Pendlerpauschale für diese Wegstrecke zu.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer hat seinen Familienwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen mit eigenem Hausstand, Rz 343 f) im Ort C, der von seinem Beschäftigungsort D 80 km entfernt liegt; dort hat er einen weiteren Wohnsitz. Einmal wöchentlich fährt er an seinen Familienwohnsitz. Die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Familienheimfahrten liegen nicht vor, weil eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz zumutbar ist. Da der Wohnsitz in C Familienwohnsitz ist, kann dieser Wohnsitz der Berechnung des Pendlerpauschales zu Grunde gelegt werden. In diesem Fall steht dem Arbeitnehmer für vier Fahrten von seinem Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte ein Pendlerpauschale von einem Drittel zu.

Beispiel 3:

Ein Arbeitnehmer bewohnt ein Zimmer in der elterlichen Wohnung im Ort C (kein eigener Hausstand), der von seinem Beschäftigungsort D 80 km entfernt liegt; dort hat er einen Wohnsitz, der 1 km vom Beschäftigungsort entfernt ist. Einmal wöchentlich fährt er in die elterliche Wohnung. Die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Familienheimfahrten liegen nicht vor; die elterliche Wohnung stellt auch keinen Familienwohnsitz dar. Die Fahrtstrecke zur elterlichen Wohnung kann daher nicht für die Berechnung des Pendlerpauschales herangezogen werden. Maßgebend für die Berechnung des Pendlerpauschales ist daher die Wohnung am Beschäftigungsort. Für diese Fahrten steht im konkreten Fall kein Pendlerpauschale zu, weil die Mindestentfernungsvoraussetzung nicht vorliegt.

Beispiel 4:

Ein Arbeitnehmer hat seinen Familienwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen mit eigenem Hausstand, Rz 343 f) in Güssing (Entfernung zum Beschäftigungsort Wien 163 km). In Baden hat er einen weiteren Wohnsitz, von dem er zum Beschäftigungsort Wien pendelt (35 km). Einmal wöchentlich fährt er an seinen Familienwohnsitz in Güssing.

Macht der Arbeitnehmer für die Strecke Baden – Wien das Pendlerpauschale geltend, können für die wöchentlichen Fahrten zum Familienwohnsitz (bei Vorliegen der Voraussetzungen der Rz 355) in Güssing Familienheimfahrten steuerlich geltend gemacht werden.

Sind die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienheimfahrten) erfüllt und legt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung dennoch die Wegstrecke zum Familienwohnsitz zwischen vier und zehn Tagen im Kalendermonat zurück, können anstatt des aliquoten Pendlerpauschales für Wegstrecken über 60 km (ein Drittel bzw. zwei Drittel des Freibetrages) die tatsächlichen Kosten im Rahmen der Familienheimfahrten geltend gemacht werden. Neben dem Pendlerpauschale können für die Wegstrecke, die über die 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. Der Gesamtbetrag (jeweiliges Pendlerpauschale und tatsächliche Fahrtkosten für die über 120 km hinausgehende Strecke) ist jedoch immer mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 begrenzt (vgl. UFS 21.12.2005, RV/0321-I/05; UFS 08.04.2010, RV/1390-L/07; Rz 352).

Sind die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienheimfahrten) erfüllt und legt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung dennoch die Wegstrecke zum Familienwohnsitz zumindest an elf Tagen im Kalendermonat zurück, steht das Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km zu. Daneben können für die Wegstrecke, die über die 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. Maximal kann aber das höchste Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 berücksichtigt werden (vgl. Rz 352).

Siehe auch Beispiel Rz 10259.

260

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

5.4.3 Zeitliches Überwiegen im Kalendermonat

261

Ist dem Arbeitnehmer an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage im jeweiligen Kalendermonat die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar, so besteht Anspruch auf das "große Pendlerpauschale". Urlaub oder Krankenstand sind für die Frage des Überwiegens auszuklammern. Ist der Arbeitnehmer den gesamten Kalendermonat hindurch auf Urlaub oder krank, sind die Verhältnisse des vorangegangenen Kalendermonats maßgebend (vgl. Rz 250). Das Pendlerpauschale ist auch für jenen Kalendermonat zu gewähren, in dem eine Ersatzleistung für Urlaubsentgelt gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 versteuert wird. Es bestehen keine Bedenken, auch bei anderen Bezügen gemäß § 67 Abs. 8 lit. a, b und c EStG 1988 analog vorzugehen, wenn sie neben laufenden Bezügen gewährt werden. Zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales in diesen Fällen siehe Rz 250.

Beispiel:

Das arbeitsrechtliche Ende des Dienstverhältnisses ist der 07.03. Im März erfolgten fünf Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte. Aufgrund einer Urlaubsersatzleistung verlängert sich das sozialversicherungsrechtliche Ende des Dienstverhältnisses bis zum 14.03. Das Pendlerpauschale ist daher im März im Ausmaß von einem Drittel (fünf Fahrten) zu berücksichtigen. Der Lohnzahlungszeitraum ist der Kalendermonat (vgl. Rz 1108).

Siehe auch Beispiel Rz 10261.

262

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

263

Bei Karenz jeglicher Art (einschließlich Zeiträume mit Beschäftigungsverbot) liegt kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor, sodass eine pauschale Abgeltung eines derartigen Aufwandes im Wege des Pendlerpauschales nicht in Betracht kommt (siehe auch Rz 273). Erfolgt während einer Karenzierung eine Beschäftigung, kann bei Vorliegen der Voraussetzungen aufgrund dieser Beschäftigung ein Anspruch auf ein Pendlerpauschale gegeben sein.

Siehe auch Beispiele Rz 10263.

5.4.4 Vorgangsweise bei von der Wohnung aus angetretenen Dienstreisen

5.4.4.1 Zeitliches Überwiegen

263a

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte vor. Näheres siehe bei den Beispielen zu Rz 706b.

264

Werden Dienstreisen unmittelbar von der Wohnung aus begonnen, scheiden die Tage der Dienstreise für die Beurteilung des Pendlerpauschales für Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte aus; allenfalls sind sie für ein Pendlerpauschale für die Strecke von der Wohnung zum Einsatzort heranzuziehen (siehe Rz 263a). Der Tag des Beginns und der Tag der Beendigung der Dienstreise werden dann berücksichtigt, wenn an diesen Tagen die Arbeitsstätte zur Verrichtung von "Innendienst" aufgesucht wird.

5.4.4.2 Sachbezug bei Verwendung des arbeitgebereigenen KFZ

265

Unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen mit einem arbeitgebereigenen KFZ zählen bei der Berechnung des Sachbezugswertes nicht mit, es sei denn, der Arbeitnehmer begibt sich nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte und kehrt am selben Tag zu seiner Wohnung zurück.

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

5.4.4.3 Kilometergeldersätze bzw. Werbungskosten bei Verwendung des eigenen KFZ/Ermittlung des Sachbezugswertes bei Nutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges

266

Rechtslage bis 30.04.2013

Werden Dienstreiseersätze von der Wohnung aus berechnet, sind auch Kilometergeldersätze für unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen nicht steuerbar, sofern sich der Arbeitnehmer nicht nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte begibt und am selben Tag zu seiner Wohnung zurückkehrt. Dies gilt solange, bis die Fahrten zum Einsatzort als Fahrten Wohnung – Arbeitstätte gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Beispiel:

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

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

Variante 1:

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

Pendlerpauschale	*nein*
Tagesgeld	*ja*
Kilometergeldersatz	*nicht steuerbar*

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

Variante 2:

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

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

Variante 3:

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

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

Variante 4:

Vorgangsweise bei Abwesenheitstagen (ohne An- und Abreisetag):

Pendlerpauschale	*nein*
Tagesgeld	*ja*

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

Siehe auch Beispiel Rz 10266.

Rechtslage ab 01.05.2013

Werden Dienstreiseersätze (bei Einsatz des arbeitnehmereigenen PKW) von der Wohnung aus berechnet, sind auch Kilometergeldersätze für unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen nicht steuerbar, sofern sich der Arbeitnehmer nicht nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte begibt und am selben Tag zu seiner Wohnung zurückkehrt. Dies gilt solange, bis die Fahrten zum Einsatzort als Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Beispiel:

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

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

Variante 1:

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

Arbeitgebereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	*nein*
Tagesgeld	*ja*
Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung	*nein*

Arbeitnehmereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	*nein*
Tagesgeld	*ja*
Kilometergeldersatz	*nicht steuerbar*

Werbungskosten (Kilometergeld)	*ja*

Variante 2:

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

Arbeitgebereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	*nein*
Tagesgeld	*ja*
Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung	*ja*

Arbeitnehmereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	*ja*
Tagesgeld	*ja*
Kilometergeldersatz	*nicht steuerbar, nicht aber für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung*
Werbungskosten (Kilometergeld)	*ja, nicht aber für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung*

Variante 3:

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

Arbeitgebereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	*nein*
Tagesgeld	*ja*
Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung	*ja*

Arbeitnehmereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	*ja*
Tagesgeld	*ja*
Kilometergeldersatz	*nicht steuerbar*
Werbungskosten (Kilometergeld)	*ja*

Variante 4:

Vorgangsweise bei dienstreisebedingten Abwesenheitstagen (ohne An- und Abreisetag):

Arbeitgebereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	*nein*
Tagesgeld	*ja*
Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung	*nein*

Arbeitnehmereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	*nein*
Tagesgeld	*ja*
Kilometergeldersatz	*nicht steuerbar*
Werbungskosten (Kilometergeld)	*ja*

Siehe auch Beispiel Rz 10266.

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

267

Rechtslage bis 30.04.2013

Aus der Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ergibt sich nicht automatisch, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar ist. Umgekehrt schließt dieser Umstand die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales nicht aus. Maßgebend sind auch in diesem Fall die allgemeinen Kriterien.

Rechtslage ab 01.05.2013

Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu. Der Ausschluss stößt auf keine verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. BFG 30.06.2014, RV/5100744/2014; BFG 2.12.2015, RV/7102893/2015, dazu Ablehnungsbeschluss VfGH 9.6.2016, E 110/2016). Leistet ein Arbeitnehmer Kostenbeiträge im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges, steht ebenso kein Pendlerpauschale zu. Diese mindern grundsätzlich den Sachbezugswert, ausgenommen Treibstoffkosten (vgl. Rz 186).

267a

Im Lohnkonto (§ 76 EStG 1988) und im Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) sind die Anzahl der Kalendermonate einzutragen, in denen dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt wird (§ 1 Abs. 1 Z 13 der Lohnkontenverordnung 2006, BGBl. II Nr. 256/2005 idF BGBl. II Nr. 84/2013). Dies gilt auch dann, wenn dem Arbeitnehmer nicht für das volle Kalendermonat ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt wird.

268

Wird vom Arbeitnehmer ein eigenes KFZ verwendet, das auf Grund überwiegender beruflicher Nutzung als Arbeitsmittel anzusehen ist, ergibt sich nicht automatisch, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar ist. Umgekehrt schließt dieser Umstand die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales nicht aus. Maßgebend sind auch in diesem Fall die allgemeinen Kriterien (UFS 30.11.2012, RV/1056-L/10).

5.4.6 Vorgangsweise bei Kundenbesuchen auf dem Arbeitsweg

5.4.6.1 Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ

269

Rechtslage bis 30.04.2013

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

Rechtslage ab 01.05.2013

Für die Entfernung der direkten Wegstrecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte ist ein Sachbezugswert anzusetzen. Es steht allerdings kein Pendlerpauschale zu. Allfällige Kilometergeldersätze sind steuerpflichtig.

270

Für eine auf Grund des Kundenbesuchs erforderliche zusätzliche Wegstrecke ist hingegen kein Sachbezug anzusetzen.

5.4.6.2 Verwendung eines arbeitnehmereigenen KFZ

270a

Für die Entfernung der direkten Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung ist nach den allgemeinen Voraussetzungen das Pendlerpauschale zu berücksichtigen. Allfällige Kilometergeldersätze sind steuerpflichtig.

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

5.4.7 Pendlerpauschale bei Werkverkehr oder bei gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 steuerbefreiter Beförderung

271

Erwachsen dem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr keine Kosten, besteht kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale. Dies gilt analog für Fälle, in denen der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung (zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit ist (vgl. VwGH 09.05.1995, 92/14/0092 betr. Beförderung eines Bundesbahnbediensteten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit der Bahn).

Sind für die oben angeführten Beförderungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Kostenersätze zu leisten, können diese Kosten bis zur Höhe des jeweiligen Pendlerpauschales als Werbungskosten beim Arbeitgeber geltend gemacht werden. Zum Begriff „Werkverkehr" siehe auch Rz 742.

Siehe auch Beispiele Rz 10271.

5.4.8 Pendlerpauschale bei mehreren Dienstverhältnissen

272

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß (maximal drei Drittel) zu. Der Pendlereuro ist dabei im entsprechenden Ausmaß zu berücksichtigen.

272a

Unter folgenden Umständen kann bis zur Veranlagung 2012 ein Pendlerpauschale bei zwei oder mehreren Dienstverhältnissen im Zuge der (Arbeitnehmer-)Veranlagung berücksichtigt werden:

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

Beispiel:

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

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

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

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

5.4.8.1 Zusammentreffen von mehreren vollen Pendlerpauschalen

272b

Besteht bereits Anspruch auf ein volles Pendlerpauschale und werden bei einem weiteren Dienstverhältnis, welches grundsätzlich auch Anspruch auf ein volles Pendlerpauschale vermitteln würde, zusätzliche Wegstrecken für die Fahrten von der Wohnung zur weiteren Arbeitsstätte zurückgelegt, ist diese zusätzliche Wegstrecke im Rahmen der Veranlagung für das Ausmaß des Pendlerpauschales zu berücksichtigen. Wurde bei beiden Dienstverhältnissen jeweils ein volles Pendlerpauschale im Rahmen der Lohnverrechnung berücksichtigt, sind diese im Wege der Veranlagung dementsprechend auf ein Pendlerpauschale zu beschränken. Hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benützung des Massenverkehrsmittels sind jene Verhältnisse maßgebend, die dem Pauschale mit der längeren Wegstrecke zugrunde liegen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist jeweils am Vormittag beim Arbeitgeber A im Ort A (Wohnung-Arbeitsstätte 20 km, öffentliches Verkehrsmittel zumutbar) tätig. Mittags kehrt er zum Wohnsitz zurück. Am Nachmittag ist er beim Arbeitgeber B im Ort B tätig (Wohnung-Arbeitsstätte 25 km, öffentliches Verkehrsmittel nicht zumutbar). Bei beiden Arbeitgebern besteht dem Grunde nach Anspruch auf das volle Pendlerpauschale. Für das Ausmaß des Pendlerpauschales sind beide Wegstrecken zu kumulieren (20 km + 25 km= 45 km). Es steht das große Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 40 bis 60 km iHv 2.568 Euro zu.

5.4.8.2 Begrenzung von mehreren aliquoten Pendlerpauschalen

272c

Werden bei mehreren Dienstverhältnissen im Kalendermonat jeweils aliquote Pendlerpauschale von den Arbeitgebern berücksichtigt, so sind diese im Wege der

Veranlagung auf das Ausmaß eines vollen Pendlerpauschales für die längere Wegstrecke zu begrenzen (Kontrollrechnung).

Primär sind für diese Kontrollrechnung hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels jene Verhältnisse maßgebend, welche dem aliquoten Pauschale mit dem höheren Drittelausmaß zugrunde liegen. Liegen bei mehreren Dienstverhältnissen dieselben Drittelausmaße vor, sind hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benützung des Massenverkehrsmittels jene Verhältnisse maßgebend, die dem Pauschale mit der längeren Wegstrecke zugrunde liegen.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer wird für den Arbeitgeber A jeweils am Montag und Dienstag tätig und fährt an diesen Tagen 45 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer wird zudem für den Arbeitgeber B am Mittwoch tätig und fährt an diesem Tag 63 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (großes Pendlerpauschale).

*Arbeitgeber A berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 1.356 Euro * 2/3 = 904 Euro*

*Arbeitgeber B berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 3.672 Euro * 1/3 = 1.224 Euro*

Das volle Pendlerpauschale für das höhere Drittelausmaß (2/3) aber für die längere Strecke von 63 km beträgt 2.016 Euro (kleines Pendlerpauschale für Entfernungen von mehr als 60 km). Das Pendlerpauschale ist daher im Wege der Veranlagung von 2.128 Euro (904 Euro + 1.224 Euro) auf 2.016 Euro zu kürzen.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer wird für den Arbeitgeber A jeweils am Montag und Dienstag tätig und fährt an diesen Tagen 45 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer wird zudem für den Arbeitgeber B am Mittwoch und Donnerstag tätig und fährt an diesen Tagen 63 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (großes Pendlerpauschale).

*Arbeitgeber A berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 1.356 Euro * 2/3 = 904 Euro*

*Arbeitgeber B berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 3.672 Euro * 2/3 = 2.448 Euro*

Die längere Wegstrecke beträgt 63 km; das volle Pendlerpauschale für diese Wegstrecke beträgt jährlich 3.672 Euro (großes Pendlerpauschale für Entfernungen von mehr als 60 km). Die Pendlerpauschalien finden in diesem Betrag Deckung. Im Wege der Veranlagung hat daher keine Änderung zu erfolgen.

5.4.8.3 Zusammentreffen von vollen und aliquoten Pendlerpauschalen

272d

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

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

Beispiel:

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

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

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

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

5.4.9 Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber

273

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

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

Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge und Absetzbeträge muss der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber innerhalb eines Monats mittels neuen Ausdrucks des Ergebnisses des Pendlerrechners (L 34 EDV) melden. Die Richtigstellung einer fehlerhaften Programmierung bzw. die Beseitigung sonstiger Fehlersituationen (zB Fehlermeldung wegen Zeitüberschreitung) gelten ebenfalls als Änderung der Verhältnisse. Die Pauschbeträge und Absetzbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet.

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

Ist die Verwendung des Pendlerrechners für den Arbeitnehmer nicht möglich (insbesondere weil die Wohnadresse im Ausland liegt), hat der Arbeitnehmer für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales und des Pendlereuro auf dem amtlichen Vordruck L 33 die Erklärung über das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen beim Arbeitgeber abzugeben. Liefert der Pendlerrechner dauerhaft kein Ergebnis (insbesondere bei Fehlermeldung wegen Zeitüberschreitung), ist ebenfalls der amtliche Vordruck L 33 samt Nachweis der Fehlermeldung (Ausdruck des Pendlerrechners) beim Arbeitgeber abzugeben.

274

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

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt beispielsweise in folgenden Fällen vor:

- Ein Arbeitnehmer tätigt mit dem Pendlerrechner eine Abfrage für einen Sonntag, obwohl er von Montag bis Freitag beim Arbeitgeber arbeitet.
- Die verwendete Wohnadresse entspricht nicht den beim Arbeitgeber gespeicherten Stammdaten des Arbeitnehmers.
- Die verwendete Arbeitsstättenadresse entspricht nicht den tatsächlichen Verhältnissen.

- Das Pendlerpauschale wird für Strecken berücksichtigt, auf denen ein Werkverkehr eingerichtet ist (siehe Rz 750).
- Das Pendlerpauschale wird trotz Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte berücksichtigt.
- Das Pendlerpauschale wird nach Behebung einer fehlerhaften Programmierung oder einer sonstigen Fehlersituation (zB Fehlermeldung wegen Zeitüberschreitung) berücksichtigt. Der Arbeitgeber haftet ab dem Zeitpunkt, in dem ihm die Behebung dieses Fehlers durch Mitteilung des Arbeitnehmers oder des Finanzamtes bekannt geworden ist.

Keine offensichtliche Unrichtigkeit liegt beispielsweise in folgenden Fällen vor:

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10274.

275

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

5.4.10 Geltendmachung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro beim FA

276

Wurden das Pendlerpauschale und der Pendlereuro beim laufenden Lohnsteuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe berücksichtigt, können sie auch im Rahmen des Veranlagungsverfahrens geltend gemacht werden. Für Grenzgänger (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988) sind das Pendlerpauschale und der Pendlereuro stets im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen.

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

277

Arbeitsmittel sind Wirtschaftgüter, die überwiegend zur Ausübung einer Berufstätigkeit verwendet werden. Unter Arbeitsmittel sind nicht nur Arbeitsgeräte für die Verrichtung körperlicher Arbeiten zu verstehen, sondern alle Hilfsmittel, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind (VwGH 14.11.1990, 89/13/0042). Für die Qualifikation als Arbeitsmittel ist nicht Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die Beschaffung dieses Wirtschaftsgutes für erforderlich hält oder gar ausdrücklich anordnet. Zu Wirtschaftsgütern, die typischerweise einem privaten Bedürfnis dienen, siehe Rz 226 ff. Einzelfälle siehe ABC der Werbungskosten.

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

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

278

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10278.

279

Da der Reisebegriff des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sich mit dem Reisebegriff des § 4 Abs. 5 EStG 1988 deckt (VwGH 11.6.1991, 91/14/0074), gelten die dazu getroffenen Ausführungen für alle Einkunftsarten.

Die Reisebegriffe des § 4 Abs. 5 EStG 1988 sowie des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 haben durch die Reisekostennovelle 2007, BGBl. I Nr. 45/2007, keine inhaltliche Änderung erfahren. Die Ergänzung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 durch BGBl. I Nr. 99/2007, wonach das volle Tagesgeld für 24 Stunden zusteht, dient nur der Klarstellung gegenüber dem Wahlrecht in § 26 Z 4 EStG 1988.

280

Bei Berechnung der Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit ist von der kürzesten zumutbaren Wegstrecke auszugehen (VwGH 8.5.1984, 83/14/0187, VwGH 8.5.1984, 83/14/0193, VwGH 8.5.1984, 83/14/0194). Dabei ist die Entfernung zwischen Anfang und Ende (Ziel) der Fahrt und nicht die Entfernung zwischen den Ortsmittelpunkten maßgebend (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069).

5.6.2 Berufliche Veranlassung

281

Eine berufliche Veranlassung kann - anders als bei einer Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 - nicht nur dann vorliegen, wenn die Reise über Auftrag des Arbeitgebers erfolgt. Beruflich veranlasst können beispielsweise auch Reisen im Zusammenhang mit einer aus eigener Initiative unternommenen Berufsfortbildung (siehe dazu ABC der Werbungskosten) des Arbeitnehmers oder zur Erlangung eines neuen Arbeitsplatzes sein.

Keine berufliche Veranlassung liegt vor, wenn die Reise durch ein Programm geprägt ist, das private Erholungs- und Bildungsinteressen mit beruflichen Interessen untrennbar vermengt (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197; vgl. Rz 390 betreffend „Mischprogramm") Lassen sich hingegen bei gemischt veranlassten Reisen die beruflich veranlassten Reiseabschnitte klar und einwandfrei von privat veranlassten Reiseabschnitten trennen („aufteilbare gemischt veranlasste Reisen"), ist eine Aufteilung bzw. Zuordnung von Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Nächtigungsgeldern vorzunehmen.

Übersicht über die Behandlung dieser Reisekostenarten bei aufteilbaren gemischt veranlassten Reisen:

	Tage der Hin- und Rückfahrt	Aufenthaltstage
Fahrtkosten	Aufteilung der Kosten (Rz 295 f), außer bei „untergeordneter Bedeutung" (Rz 295b ff)	
Verpflegungsmehr-	Nur, wenn Reise insgesamt	Pro ausschließlich beruflich

aufwendungen	ausschließlich beruflich veranlasst ist (Rz 314a lit. b)	veranlasstem Aufenthaltstag (Rz 314a lit. a)
Nächtigungskosten	Zur Gänze, wenn Reise insgesamt ausschließlich beruflich veranlasst ist (Rz 318 lit. b); ansonsten Aufteilung wie bei den Fahrtkosten (Rz 318 lit. c iVm Rz 295 ff)	Pro ausschließlich beruflich veranlasstem Aufenthaltstag (Rz 318 lit. a)

Eine berufliche Veranlassung wird im Regelfall für Fahrten zur Anschaffung von Arbeitsmitteln nicht gegeben sein.

Reisekosten bei Funktionärstätigkeiten: siehe Rz 225a.

Siehe auch Beispiel Rz 10281.

5.6.3 Abgrenzung zur Dienstreise

282

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

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

283

Im Gegensatz zu einer "Dienstreise" kann eine "Reise" aber auch ohne dienstlichen Auftrag erfolgen (siehe Rz 281). Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 setzt jedoch ebenso wie bei Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 eine Reisedauer von mehr als drei Stunden voraus.

5.6.4 Mittelpunkt der Tätigkeit bei "Innendienst"

284

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

Wird ein Arbeitnehmer an verschiedenen Betriebsstandorten/Betriebsstätten (nicht aber für Baustellen- oder Montagetätigkeit) des Arbeitgebers tätig und hat er an diesen Standorten einen funktionalen Arbeitsplatz (siehe Rz 700) inne, stellt jeder einzelne Standort einen Mittelpunkt der Tätigkeit dar. Zur Berücksichtigung von Fahrtkosten zwischen zwei Mittelpunkten der Tätigkeit (zwischen zwei Standorten) siehe Rz 294.

5.6.5 Absetzbare Aufwendungen

285

Werbungskosten aus dem Titel "Reisekosten" liegen nur in dem Umfang vor, in dem sie vom Steuerpflichtigen selbst getragen werden. Als Reisekosten kommen insbesondere Fahrtkosten (Werbungskosten allgemeiner Art), Tagesgelder gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 iVm § 26 Z 4 EStG 1988 und Nächtigungsaufwand in Betracht. Ersätze, die der Arbeitgeber gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 leistet, vermindern den jeweils abzugsfähigen Aufwand. Die Tatbestände des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind nicht anwendbar.

286

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

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

Siehe auch Beispiele Rz 10286.

5.6.6 Fahrtkosten

5.6.6.1 Berücksichtigung der Fahrtkosten

287

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

288

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

289

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

Benützt der Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes KFZ, stehen ihm für Fahrten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte bzw. für Fahrten für ein weiteres Dienstverhältnis nur dann Werbungskosten zu, wenn er dafür einen Aufwand trägt. In diesem Fall sind die Fahrten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte bzw. für Fahrten für ein weiteres Dienstverhältnis ins Verhältnis zu den gesamten

sachbezugsrelevanten Fahrten zu setzen. Ein entsprechend anteilsmäßig ermittelter Teil des Sachbezugswertes steht als Werbungskosten zu (VwGH 27.04.2017, Ra 2016/15/0078). Als Nachweis dazu dient beispielsweise ein Fahrtenbuch (VwGH 25.04.2013, 2010/15/0209). Es erfolgt keine Korrektur des Lohnzettels.

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

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

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

Beispiel 3:

Eine Arbeitnehmerin erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen. Der Arbeitgeber 1 stellt ein arbeitgebereigenes KFZ zur Verfügung und infolge privater Nutzung kommt ein Sachbezug in Höhe von 720 Euro (*) monatlich zum Ansatz. Mit diesem KFZ tätigt sie auch die durch das 2. Dienstverhältnis veranlassten Fahrten.

Die Arbeitnehmerin fährt insgesamt 16.000 km im Jahr, davon für das 1. Dienstverhältnis 5.000 km, für das 2. Dienstverhältnis 4.000 km und 7.000 km privat. Es stehen Werbungskosten in Höhe von 259,20 Euro beim 2. Dienstverhältnis zu (ds. 36% des Sachbezugswertes; 4.000 km/11.000 km).

(*) *Redaktionelle Anmerkung: Infolge eines redaktionellen Versehens unterblieb die mit Wartung 2017 in Beispiel 3 vorgesehene Anpassung des Sachbezugs "in Höhe von 600 Euro" auf "in Höhe von 720 Euro". Im Rahmen einer Korrektur am 29. Dezember 2017 wurde diese Anpassung nachgeholt.*

Diese Regelungen kommen auch bei Familienheimfahrten zur Anwendung (vgl. auch Rz 354 ff).

290

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

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

5.6.6.2 Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

291

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein ggf. zustehendes Pendlerpauschale und den Pendlereuro abgegolten. Das gilt auch für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort, die gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten.

Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergeld) können daher für derartige Fahrten nicht berücksichtigt werden.

Siehe auch Beispiel Rz 10291.

292

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

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

  Beispiel:

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

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte vorübergehend dienstzugeteilt oder entsendet, können bis zum Ende des Kalendermonats, in dem diese Fahrten erstmals überwiegend zurückgelegt werden, Fahrtkosten als Werbungskosten (zB Kilometergelder) hiefür geltend gemacht werden. Ein Überwiegen ist dann gegeben, wenn an mehr als der

Hälfte der tatsächlich geleisteten Arbeitstage im Kalendermonat Fahrten zur neuen Arbeitsstätte unternommen werden. Ab dem Folgemonat stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar, die mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale sowie dem Pendlereuro abgegolten sind.

Beispiel 1:

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

Für die Fahrten vom 23. Februar bis 31. März können Werbungskosten für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Im April können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden. Für den Monat Februar steht gegebenenfalls (weiterhin) das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zu seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu. Im März steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) bzw. für Fahrten zwischen Wohnung und Zentrale zu. Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).

Beispiel 2:

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

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

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

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

Beispiel 3:

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

Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar können Werbungskosten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Im März und im April können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu. Für den Monat April steht ihm gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zur ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) bzw. für Fahrten von der Wohnung zur Bankfiliale zu. Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).

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

Beispiel 4:

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

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

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

Würde der Arbeitnehmer während seiner Tätigkeit an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) vom 20. bis 25. April Urlaub nehmen, ist die Urlaubszeit in diesem Fall der unmittelbar vorangegangenen Tätigkeit an der ständigen Arbeitsstätte zuzurechnen und ändert nichts an der vorstehenden Betrachtungsweise. Das Pendlerpauschale steht gegebenenfalls für die Fahrten zwischen Wohnung und der ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) bzw. für Fahrten von der Wohnung zur Bankfiliale zu. Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).

293

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

Siehe auch Beispiel Rz 10293.

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 sowie dem Pendlereuro 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.

Wird auf der Fahrt zwischen den beiden Arbeitsstätten die Wohnung aufgesucht, stehen keine tatsächlichen Fahrtkosten zu.

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 im 23 km entfernten Baden und am Nachmittag im 28 km entfernten 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. Bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen wird die zusätzliche Wegstrecke für das Ausmaß des Pendlerpauschales berücksichtigt. Da keine unmittelbaren Fahrten zwischen mehreren Arbeitsstätten stattfinden, steht nur ein volles Pendlerpauschale für die Wegstrecke von 51 km zu (analog zu Rz 272b).

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 km + 30 km + 45 km = 95 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.

294a

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

5.6.6.3 Fahrtkosten bei aufteilbaren gemischt veranlassten Reisen

295

Die Kosten der Hin- und Rückfahrt zum und vom Reiseziel sind in einen beruflich und einen privat veranlassten Teil aufzuteilen. Das Aufteilungsverhältnis ergibt sich im Allgemeinen aus dem Verhältnis der ausschließlich beruflichen Zwecken dienenden Aufenthaltstage zu den nicht ausschließlich beruflichen Zwecken dienenden Aufenthaltstagen. Wochenenden und Feiertage oder Ersatzruhetage bleiben dabei als neutrale Tage unberücksichtigt. Tage der Hin- und Rückfahrt fließen dann nicht in das Aufteilungsverhältnis ein, wenn diese Tage durch die Fahrt als solche geprägt sind. Eine Aufteilung hat aber zu unterbleiben, wenn die Reise trotz einer privaten Mitveranlassung als ausschließlich beruflich oder trotz einer beruflichen Mitveranlassung als ausschließlich privat veranlasst anzusehen ist (siehe Rz 295c und Rz 295d).

Beispiel 1:

Der Arbeitnehmer A fährt am Montagvormittag mit dem PKW von Wien nach Salzburg, wo er von Montagnachmittag bis Donnerstagmittag an einem Seminar (ohne Auftrag des Arbeitgebers) teilnimmt. Von Donnerstagnachmittag bis Samstag hält er sich privat in Salzburg auf und fährt am Samstagnachmittag wieder zurück nach Wien. Die Fahrtkosten (Kilometergeld) betragen 256,20 Euro.

Montag bis Mittwoch	*Ausschließlich beruflich veranlasste Tage:*	*3*
Donnerstag und Freitag	*Nicht ausschließlich beruflichen Zwecken dienende Aufenthaltstage:*	*2*
Samstag	*Neutraler Tag:*	*1*

Der Wochenendtag fließt in das Aufteilungsverhältnis nicht ein. Die Aufteilung der Fahrtkosten erfolgt daher im Verhältnis 3 zu 2 (153,72 Euro zu 102,48 Euro). Die Fahrtkosten stellen daher im Ausmaß von 153,72 Euro Werbungskosten dar.

Beispiel 2:

Die Arbeitnehmerin B fährt am Montagvormittag mit dem Zug von Wien nach Bregenz, wo sie spätnachmittags ankommt. Von Dienstag bis Freitag nimmt sie jeweils ganztags an einem Seminar (ohne Auftrag des Arbeitgebers) teil. Von Samstag bis Montag hält

sie sich privat in Bregenz auf und fährt Dienstagvormittag wieder zurück nach Wien, wo sie spätnachmittags ankommt. Die Fahrtkosten betragen 128,60 Euro.

erster Montag und zweiter Dienstag	*Tage der Hin- und Rückfahrt, die durch die Fahrt als solche geprägt sind:*	*2*
Dienstag bis Freitag	*Ausschließlich beruflich veranlasste Tage:*	*4*
Samstag und Sonntag	*Neutrale Tage:*	*2*
zweiter Montag	*Nicht ausschließlich beruflichen Zwecken dienende Aufenthaltstage:*	*1*

Die 2 Wochenendtage und 2 Tage der durch die Fahrt geprägten Hin- und Rückfahrt fließen in das Aufteilungsverhältnis nicht ein. Die Aufteilung der Fahrtkosten erfolgt daher im Verhältnis 4 zu 1 (102,88 Euro zu 25,72 Euro).

Die Fahrtkosten stellen daher im Ausmaß von 102,88 Euro Werbungskosten dar.

295a

Bei einer ausschließlichen beruflichen Veranlassung sind die Fahrtkosten uneingeschränkt absetzbar; dies gilt auch dann, wenn eine private Veranlassungskomponente bloß untergeordnet ist.

Bei einer ausschließlichen privaten Veranlassung kommt der Abzug der Fahrtkosten insgesamt nicht in Betracht; dies gilt auch dann, wenn eine berufliche Veranlassungskomponente bloß untergeordnet ist. Wird im Zuge einer als Urlaubsreise angelegten Reise nebenbei ein beruflicher Termin wahrgenommen, stellt dies einen bloß untergeordneten beruflichen Umstand dar, der keine Berücksichtigung der Fahrtkosten rechtfertigt.

295b

Die untergeordnete Bedeutung kann sich dabei sowohl aus dem zeitlichen Ausmaß von (abgrenzbaren beruflichen und privaten) Reiseabschnitten als auch aus einem unzweifelhaft im Vordergrund stehenden "auslösenden Moment" für die Entscheidung zum Antritt der Reise ergeben:

- Untergeordnete Bedeutung in zeitlicher Hinsicht liegt vor, wenn der abgrenzbare Zeitanteil (Aufenthaltstag), der nicht durch die Berufstätigkeit veranlasst ist, nicht mehr als 10% beträgt; Wochenenden, Feiertage und Ersatzruhetage bleiben für diese Beurteilung unberücksichtigt. Entsprechendes gilt im umgekehrten Sinn für eine im Vordergrund stehende private Veranlassung der Reise. Ist die private Veranlassung in zeitlicher Hinsicht bloß untergeordnet, sind die Fahrtkosten zur Gänze abzugsfähig, im umgekehrten Fall sind sie zur Gänze nicht abzugsfähig.

- Untergeordnete Bedeutung auf Grund des „auslösenden Moments" (fremdbestimmte berufliche Reise): Liegt das „auslösende Moment" für die Reise unzweifelhaft in der Berufssphäre, sind im Zuge der Reise allenfalls auch vorgenommene private Unternehmungen von untergeordneter Bedeutung; die Fahrtkosten sind dann zur Gänze abzugsfähig (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0043). Näheres siehe Rz 295c.

295c

Ein der Berufssphäre zuzuordnendes auslösendes Moment für eine Reise (eine fremdbestimmte berufliche Reise) liegt vor, wenn folgende Voraussetzungen (gemeinsam) zutreffen:

1. Die Entsendung erfolgt ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers (zB aufgrund eines Dienstreiseauftrages des Arbeitgebers; vgl. auch VwGH 27.01.2011, 2010/15/0043) und

2. mindestens die Hälfte der Aufenthaltstage werden beruflichen Zwecken gewidmet. Für diese Beurteilung zählen An- und Abreisetage als berufliche Tage; Wochenenden, Feiertage und Ersatzruhetage bleiben für diese Beurteilung unberücksichtigt.

Bei der Beurteilung, ob das auslösende Moment für die Reise der Berufssphäre zuzuordnen ist, ist ein strenger Maßstab anzulegen. Liegt eine fremdbestimmte berufliche Reise vor, stellen die Fahrtkosten zur Gänze Werbungskosten dar, auch wenn anlässlich einer solchen Reise (abgrenzbare) private Unternehmungen stattfinden.

Beispiele:

1) Der Arbeitnehmer A erhält von seinem Arbeitgeber in X den Auftrag, vom 27. bis 29.3. (drei Werktage) eine Montage bei einem Kunden in Y durchzuführen. A verbringt im Anschluss an seine berufliche Tätigkeit an sechs Werktagen einen Urlaub in Y. Angenommen wird, dass der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber keine Kostenersätze erhält bzw. nur Differenzwerbungskosten geltend macht. Die Aufenthaltsdauer stellt sich wie folgt dar:

Tag	*Inhalt*	*Anzahl Tage*
26.3.	*Anreise (beruflich)*	*1*
27. – 29.3.	*Montage (beruflich)*	*3*
30, 31.3.	*Wochenende (neutral)*	*2*
1. – 6.4.	*Urlaub (privat)*	*6*
7.4.	*Rückreise (beruflich)*	*1*

Es liegt keine fremdbestimmte Reise vor, da in zeitlicher Hinsicht die private Komponente (6 Tage) gegenüber der beruflichen (5 Tage) überwiegt. Die Fahrtkosten sind daher im Ausmaß von 33%(beruflicher Anteil der Reise - unter Ausklammerung

der für die Aufteilung neutralen Tage der An- und Rückreise und des Wochenendes – im Verhältnis zum beruflichen Anteil) als (Differenz-)Werbungskosten abzugsfähig.

2) Der als Steuerberater in A beschäftigte Arbeitnehmer Y besucht ohne diesbezüglichen Auftrag seines Arbeitgebers am 27. und 28.3. (zwei Werktage) ein Seminar über Steuerrecht in B. Im Anschluss daran verbringt Y den folgenden Werktag aus privaten Gründen in B. Es liegt keine fremdbestimmte Reise vor, da die Fortbildung nicht nur im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers liegt. Das hier (auch) bestehende Eigeninteresse des Arbeitnehmers an einer besseren Qualifikation schließt die Fremdbestimmtheit aus. Die Fahrtkosten sind im Ausmaß von 2/3 als Werbungskosten abzugsfähig.

295d

Die Beurteilungsgrundsätze hinsichtlich der Aufteilung/Nichtaufteilung der Fahrtkosten gelten für betrieblich veranlasste Reisen entsprechend: Die Fahrtkosten sind grundsätzlich nach dem Verhältnis der Anzahl der ausschließlich betrieblichen Zwecken gewidmeten Aufenthaltstage zur Anzahl der nicht ausschließlich betrieblichen Zwecken gewidmeten Aufenthaltstage aufzuteilen. Arbeitsfreie Wochenenden und Feiertage bleiben dabei als neutrale Tage unberücksichtigt. Sollte ein Samstag, Sonntag oder ein Feiertag ausschließlich betrieblichen Zwecken gewidmet werden, ist dafür jeweils ein privater Tag als „Ersatzruhetag" zu werten. Eine Aufteilung unterbleibt, wenn der betriebliche/private Zeitanteil untergeordnet ist (siehe oben Rz 295b, erster Teilstrich) oder die Reise fremdbestimmt ist. Eine fremdbestimmte Reise liegt bei Steuerpflichtigen mit betrieblichen Einkünften vor, wenn

- der Steuerpflichtige keine zeitliche Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich des Antrittes der Reise hat und
- mindestens die Hälfte der Aufenthaltstage betrieblichen Zwecken gewidmet ist.

Beispiele:

1) Rechtsanwalt X aus A hat von 16.10 bis 18.10 (drei Werktage) seinen Mandanten in einem Verfahren vor dem Straflandesgericht in B zu vertreten. Danach verbringt X noch zwei Werktage aus privaten Gründen in B. Es liegt eine fremdbestimmte Reise vor, weil X keine zeitliche Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich des Reiseantritts hat.

2) Der Unternehmensberater Y aus A besucht einen Klienten in B. Der Termin wurde mit dem Klienten so vereinbart, dass Y am folgenden Tag einen privaten Termin in B wahrnehmen kann. Es liegt keine fremdbestimmte Reise vor, weil Y hinsichtlich des Reiseantritts zeitlich disponieren kann.

3) Der als Steuerberater selbständig tätige Z besucht am 27. und 28.3. (zwei Werktage) ein spezielles Seminar über Steuerrecht in B. Im Anschluss daran verbringt Z den folgenden Werktag aus privaten Gründen in B.

a) Das Seminar findet ausschließlich an den genannten Tagen statt: Da der Steuerpflichtige keine Dispositionsmöglichkeit in zeitlicher Hinsicht hat und die

betrieblichen Zwecken gewidmete Zeit die privaten Zwecken gewidmete Zeit übersteigt, liegt eine fremdbestimmte Reise vor.

b) Das Seminar wird außer an den gegenständlichen Tagen noch zu drei anderen Terminen angeboten; der Steuerberater entscheidet sich für diesen Termin, um den folgenden Tag privaten Zwecken widmen zu können. Es liegt keine fremdbestimmte Reise vor, weil hinsichtlich des Reiseantritts zeitlich disponiert werden konnte.

296

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

5.6.7 Verpflegungsmehraufwand

5.6.7.1 Allgemeines

297

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

Siehe auch Beispiele Rz 10297.

298

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

299

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

5.6.7.2 Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort

300

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

301

Von einem längeren Zeitraum ist in folgenden Fällen auszugehen:

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

Siehe auch Beispiel Rz 10301.

302

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

303

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

entsteht (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 5.10.1994, 92/15/0225). Tagesgelder stehen daher nur für die Anfangsphase von fünf bzw. fünfzehn Tagen als Werbungskosten zu.

5.6.7.3 Mittelpunkt der Tätigkeit in einem Einsatzgebiet (Zielgebiet)

304

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

305

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

Beispiel:

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

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

Beispiel:

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

306

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

Beispiel:

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

307

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

308

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

5.6.7.4 Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit

309

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

- die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich (zB ständige Fahrten für ein Bezirksauslieferungslager, Einsatzfahrten im Wirkungsbereich eines Gendarmeriepostens oder eines örtlich zuständigen Straßendienstes) ähnlich einer Patrouillentätigkeit ausgeübt wird (VwGH 18.10.1995, 94/13/0101),
- die Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleich bleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr erfolgt (zB Zustelldienst, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren werden),
- die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber ständig befahrenen Liniennetzes oder Schienennetzes erfolgt (zB Lokführer oder Zugbegleiter der ÖBB, Kraftfahrer eines Autobusliniendienstes und zwar hinsichtlich des gesamten Netzes, das vom jeweiligen Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber betrieben wird).

Siehe auch Beispiel Rz 10309.

310

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

5.6.7.5 Inlandsreisen

311

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

des VwGH 30.10.2001, 95/14/0013, wonach bei einer eintägigen Reise generell kein Verpflegungsmehraufwand zusteht, ist nicht anzuwenden.

Siehe auch Beispiel Rz 10311.

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 Zwölfteln 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.

313

Wird im Rahmen der Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet (zB bei Entsendung des Arbeitnehmers zu Fortbildungszwecken, vgl. VwGH 18.12.1990, 90/14/0232), kann auf Grund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer "Reise" ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen, wenn im Ausland die Verpflegungsaufwendungen wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung liegen (VwGH 13.02.1991, 90/13/0199).

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

Beispiel:

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

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

Derartige Differenzaufwendungen sind gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig, wenn sie durch eine gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerbefreite Kaufkraftausgleichszulage abgedeckt sind oder wenn die ausländischen Einkünfte im Inland nicht steuerpflichtig sind (zB gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 oder 11 EStG 1988). Sind die ausländischen Einkünfte im Wege eines Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen, dann sind allfällige Differenzaufwendungen nur zur Ermittlung der Progressionseinkünfte heranzuziehen.

5.6.7.7 Arbeitsessen im Zuge einer Reise

314

Die Aufwendungen für "Arbeitsessen" mit ausschließlichem oder weitaus überwiegendem Werbecharakter im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind grundsätzlich sowohl hinsichtlich der Bewirteten als auch hinsichtlich der eigenen Konsumationen zur Hälfte absetzbar. Die zu berücksichtigenden Tagesdiäten werden dabei bei Inlandsreisen um je 13,20 Euro pro Mahlzeit (Mittag- bzw. Abendessen) gekürzt. Bei Auslandsreisen erfolgt entsprechend der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten bei einem Geschäftsessen pro Tag keine Kürzung, bei zwei Geschäftsessen steht nur ein Drittel des jeweiligen Höchstsatzes zu. Steht infolge kurzer Reisedauer insgesamt kein oder nur ein niedrigerer Betrag für den Verpflegungsmehraufwand zu, so ist die Kürzung mit diesem Betrag begrenzt. Eine "Hinzurechnung" hat nicht zu erfolgen.

5.6.7.8 Verpflegungsmehraufwand bei aufteilbaren gemischt veranlassten Reisen

314a

Lassen sich bei gemischt veranlassten Reisen die beruflich veranlassten Reiseabschnitte klar und einwandfrei von privat veranlassten Reiseabschnitten trennen (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197), gilt Folgendes:

a) Umfasst die Reise nach Abzug der Tage, in welche die Hinfahrt zum Zielort und die Rückfahrt fällt, mindestens einen Aufenthaltstag, können pro Aufenthaltstag die pauschalen Mehraufwendungen für Verpflegung (Tagessätze) dann als Werbungskosten anerkannt werden, wenn für den einzelnen Aufenthaltstag eine (zumindest beinahe) ausschließliche berufliche Veranlassung vorliegt.

b) Verpflegungsmehraufwendungen für die Tage der Hin- und Rückfahrt sind nur dann abzugsfähig, wenn die Reise insgesamt ausschließlich beruflich veranlasst ist (siehe dazu Rz 295a).

5.6.8 Nächtigungsaufwand

315

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

316

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

317

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

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

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

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

Beispiel:

Das Tagesgeld für eine Inlandsdienstreise beträgt gemäß § 13 Abs. 1 RGV im Tarif I 26,40 Euro; davon entfallen rechnerisch 15% (das sind 3,96 Euro) auf das Frühstück (§ 17 Abs. 3 RGV). Für die Nächtigung wird ein Zimmer unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Die tatsächlichen Aufwendungen für das Frühstück bzw. im Schätzungsweg 4,40 Euro (5,85 Euro im Ausland) können als Werbungskosten geltend gemacht werden. Die Tagesgebühr ist im Ausmaß von 26,40 Euro gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 nicht steuerpflichtig.

Siehe auch Beispiele Rz 10317.

318

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

Lassen sich bei gemischt veranlassten Reisen die beruflich veranlassten Reiseabschnitte klar und einwandfrei von privat veranlassten Reiseabschnitten trennen (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197), gilt Folgendes:

a) Umfasst die Reise nach Abzug der Tage, in welche die Hinfahrt zum Zielort und die Rückfahrt fällt, mehr als einen Aufenthaltstag, können im Allgemeinen pro Aufenthaltstag die pauschalen Nächtigungsaufwendungen (Nächtigungssätze) nur dann als

Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt werden, wenn für den einzelnen Aufenthaltstag eine (zumindest beinahe) ausschließliche berufliche Veranlassung vorliegt.

b) Pauschale Nächtigungsgelder für die Tage der Hin- und Rückfahrt im Rahmen einer gemischt veranlassten Reise sind nur dann abzugsfähig, wenn die Reise insgesamt ausschließlich beruflich veranlasst ist (siehe dazu Rz 295a).

c) Tatsächliche Kosten von im Zuge der Hin- und Rückfahrt angefallenen Nächtigungen (aber auch Kosten für ein Einreisevisum usw.) können nach dem in Rz 295b genannten Aufteilungsverhältnis zugeordnet werden.

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

318a

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

5.7 Rückzahlung von Einnahmen (§ 16 Abs. 2 EStG 1988)

319

Zu den Werbungskosten zählt auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Die Erstattung (Rückzahlung) von steuerfreien bzw. nicht steuerbaren Einnahmen ist im Hinblick auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Bei der Rückzahlung von Aus- und Fortbildungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, welche vorerst durch den Arbeitgeber getragen wurden und vom Arbeitnehmer auf Grund dienstvertraglicher Regelungen anlässlich der (vorzeitigen) Beendigung des Dienstverhältnisses zu refundieren sind, handelt es sich im Zeitpunkt der Rückzahlung um Werbungskosten. Auch die Rückzahlung von steuerpflichtigen Einnahmen, die mit festen Steuersätzen (§ 67 EStG 1988, § 69 EStG 1988, § 70 EStG 1988) besteuert wurden, ist zum laufenden Tarif als Werbungskosten zu berücksichtigen. Erfolgt die Erstattung (Rückzahlung) im Rahmen eines aufrechten Dienstverhältnisses, so hat der Arbeitgeber die rückerstatteten Beträge bei der Abrechnung des laufenden Arbeitslohnes zu berücksichtigen und in voller Höhe in den Lohnzettel unter „sonstige steuerfreie Bezüge" (KZ 243) aufzunehmen. Erfolgt die Rückzahlung (Erstattung) nach Beendigung des Dienstverhältnisses an einen früheren Arbeitgeber, so kann die Berücksichtigung nur im Rahmen der Veranlagung durch das FA

erfolgen. Die Berücksichtigung erfolgt in beiden Fällen ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale (§ 16 Abs. 3 EStG 1988).

Siehe auch Beispiele Rz 10319.

319a

Die Rückerstattung von Urlaubsentgelt gemäß § 10 Urlaubsgesetz, BGBl. Nr. 390/1976 idgF, ist als Rückzahlung von Arbeitslohn gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen. Abzugsfähig sind die vom Arbeitgeber tatsächlich rückgeforderten und einbehaltenen Beträge.

5.8 Werbungskostenpauschbetrag (§ 16 Abs. 3 EStG 1988)

320

Der allgemeine Werbungskostenpauschbetrag steht aktiven Arbeitnehmern im vollen Umfang von 132 Euro jährlich zu, auch wenn

- eine nichtselbständige Tätigkeit nicht ganzjährig ausgeübt wird oder
- die unbeschränkte Steuerpflicht nicht ganzjährig besteht oder
- neben Pensionseinkünften auch (geringfügige) Einkünfte als aktiver Arbeitnehmer oder nachträgliche Einkünfte aus aktiver nichtselbständiger Tätigkeit bezogen werden.

Siehe auch Beispiel Rz 10320.

321

Hat der Steuerpflichtige gleichzeitig mehrere aktive Dienstverhältnisse, so steht der Werbungskostenpauschbetrag nur einmal zu. Die mehrfache Berücksichtigung im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung wird im Zuge des Pflichtveranlagungsverfahrens korrigiert.

5.9 ABC der Werbungskosten

5.9.1 Arbeitsessen

Siehe Rz 314.

5.9.2 Arbeitskleidung

322

Der Bekleidungsaufwand kann nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn es sich um typische Berufskleidung oder um bloße Arbeitsschutzkleidung handelt. Eine ausschließliche berufliche Verwendung ist nicht erforderlich, es genügt die überwiegend berufliche Verwendung (VwGH 10.10.1978, 0167/76). Dafür kommen beispielsweise Uniformen, Arbeitsmäntel, Schutzhelme, weißer Mantel, Kostüme von Schauspielern in Betracht. Bekleidung, die üblicherweise auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen wird, kann nicht zu Werbungskosten führen. Dies gilt auch dann, wenn die Bekleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen wird (VwGH 21.12.1999, 99/14/0262) oder wenn die Verwendung derartiger Kleidungsstücke im Interesse des Arbeitgebers liegt oder von diesem angeordnet wird (VwGH 28.04.1999, 94/13/0196). Aufwendungen für die Anschaffung oder die Instandhaltung bürgerlicher Kleidung sind auch dann keine Werbungskosten, wenn die Berufsausübung eine erhöhte laufende Kleiderabnutzung bedingt (VwGH 17.11.1981, 1161/80; VwGH 26.04.2007, 2006/14/0036).

Weder der schwarze Anzug von Mitgliedern eines Orchesters (VwGH 11.4.1984, 83/13/0048) noch Trachtenanzüge oder Dirndl in Gastronomiebetrieben (VwGH 19.10.1988, 86/13/0155) sind als typische Berufskleidung anzusehen, es sei denn, solchen Kleidungsstücken kommt ein allgemein erkennbarer Uniformcharakter zu (zB Einheitskleidung von Restaurant-, Modehaus- oder Lebensmittelketten), sodass eine private Nutzung praktisch ausgeschlossen ist. Ein allgemein erkennbarer Uniformcharakter ist dann anzunehmen, wenn eine Aufschrift und/oder die Art der Kleidung (zB Trachtenkleidung mit Hinweis auf einen Gruppennamen) nach der Verkehrsauffassung eine Zuordnung des Arbeitnehmers zu einem bestimmten Unternehmen oder zu einer bestimmten Tätigkeit ermöglichen.

Siehe auch Beispiel Rz 10322.

323

Hinsichtlich der Reinigung von Arbeitskleidung gilt Folgendes:

- Die Reinigung von Arbeitskleidung führt nur dann zu Werbungskosten, wenn diese (beispielsweise wegen besonderer Verschmutzung oder besonderer Pflegeerfordernisse) eindeutig zuordenbare höhere Kosten verursacht, als die Reinigung von bürgerlicher

Kleidung (VwGH 5.4.2001, 98/15/0046). Abzugsfähig sind nur jene Reinigungskosten, die sich aus einer besonderen beruflichen Beanspruchung ergeben (zB außergewöhnliche Verschmutzung der Arbeitskleidung eines Automechanikers). Liegen derartige außergewöhnliche Reinigungskosten vor, ist weiters zu unterscheiden:

- Erfolgt die Reinigung im eigenen Haushalt des Steuerpflichtigen zusammen mit anderer Bekleidung, sind anteilige Reinigungsaufwendungen im Hinblick auf das Aufteilungsverbot des § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig.
- Erfolgt die Reinigung in einem vom Haushalt des Steuerpflichtigen getrennten Haushalt eines Angehörigen, wird im Regelfall anzunehmen sein, dass die Reinigung im Rahmen der familienhaften Mitarbeit erfolgt und die entsprechenden Aufwendungen mangels Fremdüblichkeit nicht abzugsfähig sind.
- Erfolgt die Reinigung der Berufskleidung durch fremde Dritte, ist der Aufwand durch Vorlage eines Fremdbeleges (zB einer Reinigungsfirma) nachzuweisen.

5.9.3 Arbeitsmittel

Siehe Rz 277.

5.9.4 Arbeitszimmer im Wohnungsverband

5.9.4.1 Nichtabzugsfähigkeit

324

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

5.9.4.2 Begriff Arbeitszimmer

325

Nicht unter den Begriff Arbeitszimmer fallen im Wohnungsverband gelegene Räume, die auf Grund der funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebs- bzw. Berufssphäre des Steuerpflichtigen

zuzuordnen sind. Folgende beispielhaft angeführte Räume sind nicht als Arbeitszimmer anzusehen und sind vom Abzugsverbot nicht betroffen:

- Ordinations- und Therapieräumlichkeiten, die auf Grund ihrer Ausstattung typischerweise eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ausschließen (zB Ordination eines praktischen Arztes, eines Zahnarztes), nicht aber zB Ordinations- bzw. Therapieräumlichkeiten eines Facharztes für Psychiatrie, wenn sie sich von der privaten Lebensführung dienenden Räumen nicht wesentlich unterscheiden,
- Labors mit entsprechender Einrichtung,
- Fotostudios,
- Film- und Tonaufnahmestudios,
- Kanzleiräumlichkeiten, deren Einrichtung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausschließt (der gegenteiligen Ansicht – zB VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004; VwGH 26.6.2004, 2003/13/0166 – ist nicht zu folgen). Dies ist der Fall, wenn die Kanzlei regelmäßig im Rahmen einer Beschäftigung von familienfremden Personen (Sekretärin) und/oder im Rahmen eines Parteienverkehrs (Vortragsraum, Verkaufsbüro) genutzt wird (auch hier ist der gegenteiligen Ansicht – VwGH 26.5.2004, 2001/14/0040 – nicht zu folgen). Gelegentliche Besprechungen machen Räume nicht zu Kanzleiräumlichkeiten,
- Lagerräumlichkeiten, in denen Warenmuster oder Handelsartikel aufbewahrt werden und dadurch eine private Nutzung ausgeschlossen wird, ebenso ausschließliche Archive für berufliche Unterlagen. Ein mit Regal und Schreibtisch ausgestattetes "Archiv", welches für Büroarbeiten verwendet wird, ist kein Lagerraum, sondern ein Arbeitszimmer,
- Schallgeschützte Musikproberäume, wenn auf Grund der beruflichen Tätigkeit eine Notwendigkeit für einen derartigen Raum besteht,
- Werkstätten.

Siehe auch Beispiel Rz 10325.

326

Der Wohnungsverband erstreckt sich auf die wirtschaftliche Einheit. Ein Arbeitszimmer liegt daher im Wohnungsverband, wenn es sich in derselben (gemieteten oder Eigentums-) Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück (zB Gartenhäuschen) befindet. Eine weitere Wohnung (Räumlichkeiten, die ein dauerndes Wohnbedürfnis

befriedigen) eines Steuerpflichtigen stellt grundsätzlich einen weiteren Wohnungsverband dar.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband liegt, richtet sich nach der Verkehrsauffassung. Dafür spricht jedenfalls, wenn es von der Wohnung aus begehbar ist. Wird die Begehbarkeit nicht dauerhaft, sondern nur temporär durch Vorstellen von Schränken usw. verhindert, ist der Wohnungsverband nach der Verkehrsauffassung noch nicht aufgehoben. Das Vorliegen weiterer Zugänge von außen kann daran nichts ändern (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176).

Siehe auch Beispiel Rz 10326.

5.9.4.3 Einrichtung

327

Vom Abzugsverbot sind auch die Einrichtungsgegenstände der Wohnung bzw. des Arbeitszimmers erfasst, selbst wenn sie (auch) betrieblich bzw. beruflich genutzt werden. Einrichtungsgegenstände sind Gegenstände, die nach der Verkehrsauffassung entsprechend ihrer Zweckwidmung in erster Linie der Bewohnbarkeit von Räumen dienen. Als Einrichtungsgegenstände sind beispielsweise Stühle, (Schreib-)Tische, (Schreibtisch-)Lampen, Schränke, Vorhänge, Teppiche, Bilder, Wandverbauten, Bücherregale und Kommoden anzusehen. Entsprechend den Erläuterungen sind Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände wie zB Bücherregale sowie als Einrichtungsgegenstände anzusehende Schreibtische auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie als Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anzusehen wären. Typische Arbeitsmittel wie zB Computer einschließlich Computertische, Kopier- und Faxgeräte, Drucker, EDV-Ausstattungen, Telefonanlagen bleiben hingegen bei entsprechender beruflicher oder betrieblicher Verwendung abzugsfähig, und zwar auch dann, wenn sie in Privaträumen oder einem nicht abzugsfähigen Arbeitszimmer aufgestellt werden.

5.9.4.4 Abzugsfähigkeit bei Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit

328

Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und für Einrichtungsgegenstände der Wohnung setzt stets voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. Rz 324, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186). Die Notwendigkeit ist zwar kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffs, es handelt sich dabei

aber nach der Rechtsprechung um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich der sicheren Nachprüfung durch die Finanzbehörden entzieht.

Tätigkeiten, für die ein Arbeitszimmer nicht notwendig ist, sind für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit jedenfalls unbeachtlich.

5.9.4.5 Berufsbildbezogene Betrachtung nach der Verkehrsauffassung

329

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits-)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese wertende Gewichtung führt im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt (Schwerpunkt) einer Tätigkeit (eines Berufsbildes) gelegen ist. Im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176, VwGH 02.06.2004, 2003/13/0166; VwGH 24.06.2004, 2001/15/0052, betreffend Konzertpianistin; VwGH 09.09.2004, 2001/15/0181; VwGH 16.03.2005, 2000/14/0150, betreffend Orchestermusiker). Die regelmäßig erforderliche und zeitaufwendige Arbeit an der Stimme macht das Arbeitszimmer einer Opernsängerin zum Mittelpunkt der Tätigkeit und somit die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer grundsätzlich abziehbar (VwGH 23.05.2007, 2006/13/0055). Werden von einer Sängerin/Jodlerin auch die selbst getexteten (komponierten) Lieder vorgetragen, liegen eine einheitliche Einkunftsquelle und nur ein Berufsbild vor. In einem solchen Fall bildet die zeitliche Komponente ein geeignetes Kriterium, den Mittelpunkt der musikalischen Tätigkeit zu bestimmen (VwGH 02.09.2009, 2005/15/0049).

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

Tätigkeiten (Berufsbilder), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt

329a

Bei derartigen Tätigkeiten bestimmt (prägt) die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte (Tätigkeits-)Komponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit (auch)

verbundene (Tätigkeits-)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich.

Beispiele:

Lehrer (vgl. auch VwGH 20.1.1999, 98/13/0132, sowie VwGH 26.5.1999, 98/13/0138, VwGH 17.5.2000, 98/15/0050, VwGH 27.5.2000, 99/15/0055, VwGH 9.9.2004, 2001/15/0181), Richter, Politiker, Dirigent, darstellender Künstler, Vortragender, Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei, Praxis usw.; VwGH 3.7.2003, 99/15/0177).

Der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Vortragenden liegt vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen selbst erfolgt (VwGH 19.04.2006, 2002/13/0202).

Tätigkeiten (Berufsbilder), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) in einem Arbeitszimmer liegt

329b

Die Tätigkeit wird entweder ausschließlich in einem Arbeitszimmer ausgeübt oder umfasst (Tätigkeits-)Komponenten, die außerhalb des Arbeitszimmers und solche die in einem Arbeitszimmer ausgeübt werden, wobei die (Tätigkeits-)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, typischerweise nicht als für das Berufsbild (bloß) unwesentlich zu bezeichnen ist.

Beispiele:

Gutachter, Schriftsteller, Dichter, Maler, Komponist, Bildhauer, Heimarbeiter, "Heimbuchhalter", Teleworker.

5.9.4.6 Einkunftsquellenbezogene Betrachtung nach der Verkehrsauffassung

330

Nach der Judikatur (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100) ist die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig ist (vgl. Rz 328).

Eine einkunftsquellenbezogene Beurteilung erfordert ggf. eine Prüfung, ob mehrere Tätigkeiten insgesamt als eine (einzige) Einkunftsquelle oder aber jeweils als eigenständige Einkunftsquellen anzusehen sind. Diese Beurteilung hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung zu erfolgen und ist jedenfalls durch die Zuordnung zur selben Einkunftsart des § 2 Abs. 3 EStG 1988 begrenzt.

Eine (einzige) Einkunftsquelle umfasst alle derselben Einkunftsart zuzuordnenden Tätigkeitsbereiche, die in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang stehen, mögen

sie auch in unterschiedlichen Leistungen nach außen in Erscheinung treten (zB schriftstellerische und vortragende Tätigkeit auf einem bestimmten Fachgebiet).

Eine einkunftsquellenbezogene Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, ist unterschiedlich, je nachdem, ob die Einkunftsquelle

- nur eine Tätigkeit umfasst, die einem einzigen Berufsbild, (nämlich einem solchen, bei dem der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegt (vgl. Rz 329a) oder einem solchen, bei dem der Mittelpunkt in einem Arbeitszimmers liegt (vgl. Rz 329b) zuzuordnen ist, oder
- zwei oder mehrere verschiedene Tätigkeiten umfasst, die jeweils unterschiedlichen Berufsbildern zuzuordnen sind, (nämlich einem (oder mehreren), bei dem der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegt (vgl. Rz 329a) und einem (oder mehreren), bei dem der Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer liegt (vgl. Rz 329b).

Eine Einkunftsquelle umfasst nur eine einem einzigen Berufsbild zuzuordnende Tätigkeit

331

In derartigen Fällen ist die Frage der Abzugsfähigkeit des Arbeitszimmers (ausschließlich) nach dem Berufsbild (vgl. Rz 329) zu entscheiden:

Ist die Tätigkeit eine solche, bei der (ihrem Berufsbild nach) der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegt (vgl. Rz 329a), stellt das Arbeitszimmer keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Ist die Tätigkeit eine solche, bei der (ihrem Berufsbild nach) der Mittelpunkt im Arbeitszimmer liegt (vgl. Rz 329b), stellt das Arbeitszimmer den Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Beispiele:

A nutzt ein Arbeitszimmer ausschließlich als Schriftsteller. B nutzt ein Arbeitszimmer ausschließlich als Vortragender.

Für eine schriftstellerische Tätigkeit liegt der Tätigkeitsmittelpunkt berufsbildbezogen im Arbeitszimmer. Das Arbeitzimmer stellt für A einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Für eine vortragende Tätigkeit liegt der Tätigkeitsmittelpunkt berufsbildbezogen außerhalb des Arbeitszimmers. Das Arbeitzimmer stellt für B keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

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

332

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

Beispiel 1:

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

Die Tätigkeit als (Fach-)Schriftsteller und Vortragender ist auf Grund ihres engen Zusammenhanges als eine einzige Einkunftsquelle zu betrachten. Eine Vortragstätigkeit ist nach ihrem Berufsbild eine Tätigkeit, für die ein Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt. Für die schriftstellerische Tätigkeit ist das Arbeitszimmer hingegen berufsbildbezogen ein Tätigkeitsmittelpunkt. Nach dem Einnahmenschlüssel entfallen 30% der Einnahmen auf die schriftstellerische Tätigkeit und 70% auf die Vortragstätigkeit. Da innerhalb der Einkunftsquelle die Tätigkeit überwiegt, für die berufsbildbezogen das Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt (Vortragstätigkeit), stellt das Arbeitszimmer innerhalb der einheitlichen Einkunftsquelle keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

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

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

Zusammentreffen mehrerer Einkunftsquellen

333

Die (einkunftsquellenbezogene) Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer, das für mehrere Tätigkeiten genutzt wird, die jeweils verschiedenen Einkunftsquellen zuzuordnen sind, steuerlich abzugsfähig ist, kann je nach der Zuordnung der zusammentreffenden Einkunftsquellen unter die unter Rz 329a und 329b dargestellten Typen unterschiedlich sein.

Zusammentreffen von Einkunftsquellen, bei denen der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt (vgl. Rz 329a)

Eine Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer kommt bei keiner der Einkunftsquellen in Betracht.

Beispiel:

E nutzt ein Arbeitszimmer im Rahmen seiner Tätigkeit als Lehrer sowie seiner Tätigkeit als Gemeinderat (Politiker). Das Arbeitszimmer stellt (berufsbildbezogen) für keine der verschiedenen Einkunftsquellen einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Zusammentreffen einer Einkunftsquelle, bei der der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt (vgl. Rz 329a) mit einer solchen, bei der der Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer liegt (vgl. Rz 329b)

Die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer kommt nur bei der Tätigkeit (Einkunftsquelle) in Betracht, für die (berufsbildbezogen) der Mittelpunkt (ggf. nach Maßgabe des Einnahmenschlüssels, vgl. Rz 332) jedenfalls in einem Arbeitszimmer liegt; bei

der Tätigkeit (Einkunftsquelle), bei der der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt, kommt die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nicht in Betracht.

Beispiel 1:

F nutzt ein Arbeitszimmer im Rahmen seiner (nichtselbständigen) Tätigkeit als Richter sowie seiner (selbständigen) Tätigkeit als Fachschriftsteller.

Das Arbeitszimmer stellt für die Tätigkeit (Einkunftsquelle) als Fachschriftsteller einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar und ist bei Ermittlung der selbständigen Einkünfte abzugsfähig. Für die Tätigkeit (Einkunftsquelle) als Richter stellt das Arbeitszimmer keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988; es ist daher bei Ermittlung der nichtselbständigen Einkünfte nicht abzugsfähig.

Würde F das Arbeitszimmer neben seiner richterlichen und schriftstellerischen Tätigkeit auch noch zu Vorbereitungszwecken für (Fach-)Vorträge nutzen, wären die Aufwendungen für das Arbeitszimmer im Rahmen der einheitlichen Einkunftsquelle als Schriftsteller und Fachvortragender (nur dann) abzugsfähig, wenn die schriftstellerische Tätigkeit im Vordergrund steht (vgl. Rz 332).

Beispiel 2:

G erzielt nichtselbständige Einkünfte als Steuerberater und ist überdies als Gutachter auf dem Gebiet des Rechnungswesens tätig. Er nutzt einen Raum im Wohnungsverband für die Gutachtertätigkeit, gelegentlich auch für seine nichtselbständige Tätigkeit als Steuerberater, für die ihm ein Arbeitsplatz in der Kanzlei des Arbeitgebers zur Verfügung steht.

Das Arbeitszimmer stellt für die nichtselbständige Tätigkeit (Steuerberater) keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar und ist daher bei Ermittlung der nichtselbständigen Einkünfte nicht abzugsfähig. Für die selbständige Tätigkeit als Gutachter (Einkünfte gemäß § 22 EStG 1988 oder § 23 EStG 1988) stellt das Arbeitszimmer hingegen einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988); es ist daher bei Ermittlung der aus der gutachterlichen Tätigkeit erzielten selbständigen Einkünfte abzugsfähig.

Zusammentreffen von Einkunftsquellen, deren Mittelpunkt jedenfalls in einem Arbeitszimmer liegt (vgl. Rz 329b)

Ein Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer kommt dem Grunde nach bei jeder Einkunftsquelle in Betracht. Der Höhe nach ist eine Zuordnung zu den verschiedenen Einkunftsquellen (mangels anderer Anhaltpunkte nach Maßgabe des Einnahmenschlüssels) erforderlich.

Beispiel:

H nutzt ein Arbeitszimmer im Rahmen seiner Tätigkeit als Schriftsteller sowie seiner Tätigkeit als Gutachter. Das Arbeitszimmer stellt für beide der verschiedenen Einkunftsquellen einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar. Die Aufwendungen sind (nach Maßgabe des Einnahmenschlüssels) den verschiedenen Einkunftsquellen zuzuordnen.

5.9.4.7 Abzugsfähige Aufwendungen

334

Als Werbungskosten im Zusammenhang mit einem häuslichen Arbeitszimmer kommen insbesondere anteilige Mietkosten, anteilige Betriebskosten (Beheizung, Beleuchtung, sonstige Betriebskosten), bei Eigenheimen oder Eigentumswohnungen anteilige Absetzung für Abnutzung sowie anteilige Finanzierungskosten in Betracht. Eine Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung oder der Finanzierungskosten kommt auch dann in Betracht, wenn das Eigenheim oder die Eigentumswohnung im gemeinsamen Eigentum des Steuerpflichtigen und eines Angehörigen (zB Ehegatten) steht, soweit der ohne besondere Vereinbarung beruflich genutzte Anteil der Räumlichkeiten im Miteigentumsanteil Deckung findet.

5.9.4.8 Arbeitszimmer außerhalb des Wohnungsverbandes

335

Für ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenes Arbeitszimmer gilt die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht. Allerdings muss auch bei einem nicht in den Wohnverband eingegliederten Arbeitszimmer die berufliche Verwendung notwendig sein und ein Ausmaß erreichen, das ein eigenes Arbeitszimmer rechtfertigt. Gelegentliche Korrekturarbeiten reichen daher nicht aus, selbst wenn der Raum nicht zu Wohnzwecken verwendet wird, weil auch die Möglichkeit der künftigen Wohnungsvorsorge (etwa für Angehörige) oder der Vermögensanlage (zB in Form von Wohnungseigentum) die berufliche Veranlassung verdrängen kann (vgl. VwGH 14.3.1990, 89/13/0102; betr. Mittelschullehrerin). Steht einem Arbeitnehmer das Büro an seinem Arbeitsplatz wöchentlich 56 Stunden zur Verfügung, bleibt für eine allfällige Nutzung eines Arbeitszimmers im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit nur ein untergeordneter Zeitraum, sodass kein steuerlich anzuerkennendes Arbeitszimmer vorliegt (VwGH 14.11.1990, 89/13/0145).

336

Einrichtungsgegenstände können nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie in einem steuerlich anzuerkennenden Arbeitszimmer Verwendung finden, (nahezu) ausschließlich der beruflichen Benützung dienen und der Umfang der Tätigkeit solche Gegenstände erfordert.

5.9.5 Ausbildungskosten

337

Siehe Stichwort "Fortbildungskosten - Ausbildungskosten - Umschulungskosten", Rz 358 ff.

5.9.6 Beiträge an politische Parteien

337a

Darunter fallen alle Zahlungen an politische Parteien, deren Organisationen und Gliederungen, sowie an parteinahe Vereine, die auf Grund einer politischen Funktion geleistet werden müssen (siehe VwGH 25.6.1988, 88/13/0030, VwGH 17.9.1997, 95/13/0245). Diese Beiträge sind Werbungskosten nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und keine Beiträge an Berufsverbände und Interessensvertretungen gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (siehe auch Rz 239). Sie stehen daher nicht zusätzlich zum Werbungskostenpauschbetrag zu.

Neben laufenden Zahlungen kann es sich dabei auch um außerordentliche Zahlungen handeln, zB aus Anlass eines Wahlkampfes, sofern die Leistung von dem statutenmäßig zuständigen Organ beschlossen wird. Werden solche Zahlungen auch nach dem Ausscheiden aus einer Funktion geleistet, sind sie ebenfalls als Werbungskosten zu behandeln. Nicht abzugsfähig sind hingegen Mitgliedsbeiträge an die Partei selbst oder ihre Gliederungen, die auch von Mitgliedern ohne politische Funktion geleistet werden.

Nicht abzugsfähig ist die Weitergabe von Politikerbezügen an wohltätige Organisationen, auch wenn dazu auf Grund von Parteibeschlüssen eine Verpflichtung besteht. Die Weitergabe stellt Einkommensverwendung dar (VwGH 30.5.1995, 95/13/0120). Wird ein Bezug hingegen ohne Widmung nicht angenommen, dann liegt kein Zufluss vor (siehe auch § 19 EStG 1988, Rz 637).

5.9.7 Bürgschaften

338

Aufwendungen eines Arbeitnehmers aus einer zu Gunsten des Arbeitgebers übernommenen Bürgschaft können Werbungskosten sein, wenn die Bürgschaftsübernahme beruflich veranlasst war. Eine berufliche Veranlassung kann insbesondere im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen anzunehmen sein. Die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer führt grundsätzlich nicht zu Werbungskosten, sondern zu Gesellschaftereinlagen, weil sie in der Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Sicherung der Geschäftsführerbezüge ist nur eine weitere Folge des primären Zwecks der Einlage, nämlich der Sicherung des Fortbestands der Gesellschaft (VwGH 24.1.1990, 86/13/0162). Es liegt auch keine außergewöhnliche Belastung vor (VwGH 13.10.1987, 86/14/0007).

5.9.8 Computer

339

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Computers einschließlich des Zubehörs (zB Disketten, Drucker, Modem, Scanner) sind Werbungskosten, soweit eine

berufliche Verwendung eindeutig feststeht (kein Aufteilungsverbot). Eine berufliche Verwendung wird grundsätzlich anzunehmen sein, wenn das Gerät auf dem Arbeitsplatz des Arbeitnehmers ortsfest eingesetzt wird. Bei Computer, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sind die berufliche Notwendigkeit (als Abgrenzung zur privaten Veranlassung; siehe Rz 224) und das Ausmaß der beruflichen Nutzung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine Aufteilung in einen beruflichen oder privaten Anteil ist gegebenenfalls nach entsprechenden Feststellungen im Schätzungsweg vorzunehmen. Bei dieser Schätzung ist angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten von Computern ein strenger Maßstab anzuwenden. Dabei ist unter anderem zu berücksichtigen, ob das Gerät von in Ausbildung stehenden Familienangehörigen des Steuerpflichtigen für Ausbildungszwecke verwendet wird oder inwieweit Internetanschlüsse verwendet werden, für die keine berufliche Notwendigkeit besteht. Bei der Schätzung ist das Parteiengehör zu wahren (VwGH 26.5.1999, 98/13/0138). Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computers mindestens 40% beträgt. Wird vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

340

Die Aufwendungen für die Anschaffung eines Computers sind ggf. über die Absetzung für Abnutzung abzuschreiben, wobei für Anschaffungen ab 1. Jänner 2003 grundsätzlich von einer Nutzungsdauer von mindestens drei Jahren auszugehen ist. Eine einmal gewählte Nutzungsdauer kann nicht geändert werden. PC, Bildschirm und Tastatur stellen eine Einheit dar, nicht jedoch Maus, Drucker oder Scanner, die als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusetzen sind (vgl. VwGH 5.10.1993, 91/14/0191) und - soweit die Anschaffungskosten 400 Euro nicht übersteigen - als geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 13 EStG 1988 sofort abgeschrieben werden können. Siehe auch Stichwort "Fortbildung", Rz 358.

5.9.9 Doppelte Haushaltsführung

5.9.9.1 Voraussetzungen

341

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die

Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216).

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

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10341.

342

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

342a

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht. Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall nicht verhalten, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; VwGH 3.8.2004, 2001/13/0216).

5.9.9.2 Familienwohnsitz (§ 4 Pendlerverordnung)

343

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

- ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder
- ein alleinstehender Steuerpflichtiger

seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat.

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

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

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 Beschäftigungsort 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 Beschäftigungsort 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 Beschäftigungsort 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 6.000 Euro (bis Veranlagungsjahr 2012 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).

Betragen die Einkünfte des (Ehe)Partners höchstens 6.000 Euro (bis Veranlagungsjahr 2012 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; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296 zu einem auf zwei Jahre befristeten Projekt). Angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsort ist es dem (auch alleinstehenden) Steuerpflichtigen nicht zumutbar, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben.

- 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 haushaltsführenden Elternteils mehr besteht (zur Volljährigkeit siehe Rz 1407).

Bei Vorliegen der beispielhaft angeführten Sachverhalte kann von wirtschaftlichen Gründen ausgegangen werden, die die Verlegung des Familienwohnsitzes und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie an den Beschäftigungsort 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 Beschäftigungsort 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 bewirtschaftet (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.

345a

Die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen.

Beispiel:

Bezieht die (Ehe)Partnerin oder der (Ehe)Partner am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte, liegt hinsichtlich der Wohnung am Beschäftigungsort ab dem Zeitpunkt des Vorliegens der steuerlich relevanten Einkünfte der (Ehe)Partnerin oder des (Ehe)Partners am Familienwohnsitz eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor. Dies ist auch dann der Fall, wenn in der Zeit davor mangels des Vorliegens der steuerlich relevanten Einkünfte der (Ehe)Partnerin oder des (Ehe)Partners am Familienwohnsitz nicht von einer doppelten Haushaltsführung auszugehen war, und zB aus diesem Grund vom Finanzamt die diesbezüglichen Werbungskosten zu Recht versagt wurden (VwGH 21.06.2007, 2005/15/0079).

5.9.9.5 Vorübergehende doppelte Haushaltsführung

346

Liegen 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 Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei ist von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes (bei Alleinstehenden eines Wohnsitzes) im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes orientiert. Die Frage, ob bzw. wann

dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen (VwGH 22.04.1986, 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.

347

Die Beibehaltung der bisherigen Wohnung am Beschäftigungsort bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort ist grundsätzlich nicht beruflich veranlasst.

Wird aber erstmals ein gemeinsamer Familienwohnsitz am Beschäftigungsort des einen (Ehe)Partners gegründet und der andere (Ehe)Partner muss, weil er seine bisherige Erwerbstätigkeit beibehält, auch seinen bisherigen Wohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung vom neuen Familienwohnsitz beibehalten, so sind seine durch die Beibehaltung erwachsenden Mehraufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig.

Siehe auch Beispiel Rz 10347.

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 Beschäftigungsorte zu verlegen. Hinsichtlich des (der) anderen Beschäftigungsorte(s) können sodann die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung vorliegen.

349

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabenpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (VwGH 23.05.2000, 95/14/0096). Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Unterkunft (vgl. VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148) 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 (rund 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 rund 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. Erhält der Steuerpflichtige nicht steuerpflichtige Ersätze, sind diese von den Aufwendungen abzuziehen. Dies gilt auch für Förderungen des Arbeitsmarktservice gemäß § 34 AMSG und der Bundesrichtlinie „Beihilfen zur Förderung der regionalen Mobilität und Arbeitsaufnahme (REMO)", BGS/AMF/0722/9997/2015 (Entfernungsbeihilfe für Unterkunftskosten).

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 benützt. 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), 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.

Randzahl 350: *entfällt*

351

Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushalts am Berufsort ist das Vorliegen eines Mehraufwands. Ist die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit an einem auswärtigen Ort für den Steuerpflichtigen mit keinerlei Kosten verbunden (Wohnmöglichkeit bei den Eltern), so kann von Mehrkosten nicht gesprochen werden (VwGH 16.3.1988, 87/13/0200).

In einer Partnerschaft (Lebensgemeinschaft) mit Wohn- und Wirtschaftsgemeinschaft ist es angesichts der vielfältigen wirtschaftlichen Lasten jedoch nicht erforderlich, genau nachzuweisen, wer welche Kosten des gemeinsamen Familienwohnsitzes trägt. Erwachsen einer Steuerpflichtigen demnach Kosten für einen berufsbedingten zweiten Haushalt und werden diese Kosten von ihr getragen, sind diese auch dann als Werbungskosten absetzbar, wenn die Miete für die Wohnung am Familienwohnsitz vom Lebensgefährten finanziert wird (VwGH 29.11.2006, 2002/13/0162).

Die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung können auch gegeben sein, wenn sich der Dienstnehmer auf Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 zweiter Tatbestand befindet. Ein Werbungskostenabzug kommt aber stets nur insoweit in Betracht, als Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Beschäftigung außerhalb des Familienwohnsitzes nicht vom Arbeitgeber gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 abgegolten werden.

352

Kehrt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung an mindestens elf Tagen im Kalendermonat zum Familienwohnsitz zurück, liegt kein Anwendungsfall für die

Berücksichtigung von Familienheimfahrten vor, sondern es steht das Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km zu (vgl. Rz 259a).

Daneben können für die Wegstrecke, die über 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. Der Gesamtbetrag (jeweiliges Pendlerpauschale und tatsächliche Fahrtkosten für die über 120 km hinausgehende Strecke) ist jedoch immer mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 begrenzt (vgl. UFS 21.12.2005, RV/0321-I/05; UFS 08.04.2010, RV/1390-L/07).

Allfällige Nächtigungskosten für jene Tage, an denen der Dienstnehmer nicht an seinen Familienwohnsitz zurückkehrt, sind gesondert absetzbar.

Insgesamt dürfen die genannten Aufwendungen (Pendlerpauschale, tatsächliche Fahrtkosten ab 120 km, (gelegentliche) Nächtigungskosten) aber nicht höher sein als die Kosten einer zweckentsprechenden Zweitwohnung und die mit dem Pendlerpauschale begrenzten Familienheimfahrten.

5.9.10 Fachliteratur

353

Aufwendungen für Fachliteratur, die im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre steht, sind als Werbungskosten absetzbar (zB Gesetzeskommentar eines Richters). Es genügt, wenn die Aufwendungen an sich - auch ohne konkret erkennbare Auswirkung auf die Einkünfte - geeignet sind, die Berufschancen zu erhalten oder zu verbessern. Nicht entscheidend ist, ob der Arbeitgeber die Anschaffung der Fachliteratur fordert oder daran interessiert ist (VwGH 18.3.1986, 85/14/0156). Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184), stellt keine Werbungskosten dar. Dies gilt selbst dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können (VwGH 26.4.2000, 96/14/0098 betr. Literatur für Unterrichtsgestaltung eines Lehrers) Aus dem Titel von Druckwerken allein kann nicht geschlossen werden, ob Fachliteratur gegeben ist (VwGH 15.6.1988, 87/13/0052). Im Zweifel sind daher solche Feststellungen nach Verschaffung eines inhaltlichen Überblicks zu treffen.

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, die Berufsbezogenheit aller Druckwerke im Einzelnen darzutun. Mangelt es an der Offenlegung, ist den Aufwendungen der Abzug als Werbungskosten zur Gänze zu versagen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142). Der Umstand, dass dem Steuerpflichtigen entsprechende Fachliteratur auch am Arbeitsplatz vom Dienstgeber

zur Verfügung gestellt wird, schließt den Werbungskostencharakter gleicher oder ähnlicher Werke nicht aus (VwGH 22. 3.1991, 87/13/0074, betr. "Steuer- und Wirtschaftskartei", "Recht der Wirtschaft", "Kodex"-Gesetzessammlungen, ua.).

Allgemein bildende Nachschlagewerke oder Lexika (VwGH 25.3.1981, 3438/80, AHS-Lehrer; VwGH 25.3.1981, 3536/80, Hauptschullehrer; VwGH 3.5.1983, 82/14/0297, Lexikon der Malerei eines Mittelschullehrers für Geografie und Geschichte, VwGH 24.11.1999, 99/13/0202, Brockhaus-Enzyklopädie, Österreichlexikon, Wörterbücher), Werke der Belletristik (VwGH 3.11.1981, 81/14/0022; VwGH 23.5.1984, 82/13/0184, jeweils AHS-Lehrer für Deutsch), Wanderkarten und Reiseführer (VwGH 28.4.1987, 86/14/0174, Geografieprofessor) oder "Who is Who in Österreich" (VwGH 17.9.1997, 95/13/0245) sind keine Fachliteratur. Siehe auch Stichwort "Zeitungen", Rz 394.

Dienen Zeitschriften und Bücher weit überwiegend berufsspezifischen Aspekten, sodass eine allfällige private Mitveranlassung hinsichtlich ihrer Anschaffung nur mehr als völlig untergeordnet zu beurteilen ist, kann die Abzugsfähigkeit der dafür entstandenen Aufwendungen nicht mit dem Hinweis auf das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 verweigert werden (VwGH 5.7.2004, 99/14/0064, betr. französische Literatur einer Französischlehrerin für die Vorbereitung, Abhaltung und Ausgestaltung von Lehrveranstaltungen).

5.9.11 Familienheimfahrten

5.9.11.1 Voraussetzungen

354

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt (siehe Stichwort "Doppelte Haushaltsführung", Rz 341). Für die Anerkennung von Familienheimfahrten ist nicht entscheidend, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO vermittelt; auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer rechtfertigt steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren, bei

einem allein stehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen werden können. Es ist dabei auf die Verhältnisse des Einzelfalls und nicht schematisch auf einen bestimmten Zeitraum abzustellen (VwGH 31.3.1987, 86/14/0165; VwGH 22.4.1986, 84/14/0198).

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

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

Siehe auch Beispiele Rz 10354.

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. Erhält der Steuerpflichtige nicht steuerpflichtige Ersätze, sind diese von den Aufwendungen abzuziehen. Dies gilt auch für Förderungen des Arbeitsmarkservice gemäß § 34 AMSG und der Bundesrichtlinie „Beihilfen

zur Förderung der regionalen Mobilität und Arbeitsaufnahme (REMO)", BGS/AMF/0722/9997/2015 (Entfernungsbeihilfe für Fahrtkosten).

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. d EStG 1988 begrenzt. Dabei ist diese jährliche Höchstgrenze gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d 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. Liegen höhere Aufwendungen vor, kürzen steuerfreie Beihilfen und Ersätze nicht die Höchstgrenze gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988, sondern den tatsächlichen Aufwand.

Beispiel 1:

Dauer der doppelten Haushaltsführung im Jahr 2011:8,5 Monate

Höchstgrenze der anzuerkennenden Aufwendungen für Familienheimfahrten: 9 x 306= 2.754 Euro

Variante a): Die monatlichen Aufwendungen für Familienheimfahrten betragen jeweils zwischen 350 und 400 Euro. Als Werbungskosten können nur 2.754 Euro anerkannt werden.

Variante b): Innerhalb der 8,5 Monate werden vier Familienheimfahrten zu jeweils 500 Euro geltend gemacht. Da die Höchstgrenze von 2.754 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 erwachsenden 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:

Aufwendungen für Familienheimfahrten für das Jahr 2011	*Euro 6.000*
Steuerfreie oder nicht steuerbare Kostenersätze des AG für 2011	*Euro 1.000*
Differenz	*Euro 5.000*
Werbungskosten für Familienheimfahrten 2011	*Euro 3.672*
Werbungskosten stehen in Höhe des höchsten Pendlerpauschales (3.672 Euro für 2011) zu, und nicht in Höhe von 2.672 Euro (3.672 Euro abzüglich 1.000 Euro).	

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

Siehe auch Beispiel Rz 10356.

5.9.12 Fahrrad

356a

Es bestehen keine Bedenken, wenn zur Schätzung der Kosten aus der beruflichen Nutzung eines privaten Fahrrades (nicht zu einem Betriebsvermögen gehörend) jene Kilometersätze herangezogen werden, die die Reisegebührenvorschrift 1955 für eine Fahrradnutzung vorsieht. Es sind dies 0,38 Euro pro Kilometer. Die Schätzung durch Ansatz dieser Kilometergelder ist - bezogen auf durchschnittliche Anschaffungskosten - mit 570 Euro im Jahr (1.500 Kilometer) begrenzt. Anstelle des Kilometergeldes können die tatsächlichen Werbungskosten nachgewiesen werden.

Siehe auch Rz 386.

5.9.13 Fehlgelder

357

Kassenfehlbeträge, die der Dienstnehmer dem Arbeitgeber ersetzt hat, sind Werbungskosten.

5.9.14 Fortbildungskosten - Ausbildungskosten - Umschulungskosten

5.9.14.1 Begriffsdefinitionen

358

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellen.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Siehe dazu auch Rz 364.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen.

Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete

Einkunftsquelle (zB konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit), nicht ein früher erlernter Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit.

Steht eine Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist. Aus- und Fortbildungskosten unterscheiden sich von der Umschulung dadurch, dass sie nicht „umfassend" sein müssen, somit auch einzelne berufsspezifische Bildungssegmente als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Beispiele für abzugsfähige Fort- und Ausbildungsaufwendungen:

- *Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch einer HTL (Elektrotechnik) durch einen Elektriker*
- *Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Architekturstudium eines Baumeisters (HTL) an einer technischen Universität*
- *Aufwendungen einer Restaurantfachfrau im Zusammenhang mit dem Besuch eines Lehrganges für Tourismusmanagement*
- *Aufwendungen eines Technikers im Zusammenhang mit der Ablegung der Ziviltechnikerprüfung*
- *Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ablegung einer Beamten-Aufstiegsprüfung oder dem Besuch einer AHS (BHS) oder einem einschlägigen Universitätsstudium durch öffentlich Bedienstete*
- *Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ablegung einer Berufsreifeprüfung*

Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn

- die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden (zB Friseurin und Kosmetikerin, Dachdecker und Spengler) oder
- die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (zB Fleischhauer und Koch, Elektrotechniker und EDV-Techniker).

Eine wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten ist ein Hinweis für das Vorliegen von verwandten Tätigkeiten.

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können. Bei Bildungsmaßnahmen zum Erwerb grundsätzlicher kaufmännischer oder bürotechnischer Kenntnisse (zB Einstiegskurse für EDV, Erwerb des europäischen Computerführerscheins, Buchhaltung) ist stets von einem Zusammenhang mit der jeweils

ausgeübten (verwandten) Tätigkeit auszugehen. Derartige Kenntnisse sind von genereller Bedeutung für alle Berufsgruppen, sodass in diesen Fällen die Prüfung, ob eine konkrete Veranlassung durch den ausgeübten Beruf erfolgt, zu entfallen hat.

Siehe auch Beispiele Rz 10358.

358a

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 und
- auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Beispiele für abzugsfähige Umschulungsmaßnahmen:

- *Ausbildung einer Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich zur Krankenpflegerin*
- *Aufwendungen eines Landarbeiters im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Werkzeugmacher*
- *Aufwendungen einer Schneiderin im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Hebamme*
- *Aufwendungen eines Studenten, der zur Finanzierung seines Studiums Einkünfte aus Hilfstätigkeiten oder aus fallweisen Beschäftigungen erzielt*

Der Begriff "Umschulung" setzt - ebenso wie Aus- und Fortbildung - voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt. Wurde bereits ein Beruf ausgeübt, hindert eine eingetretene Arbeitslosigkeit, unabhängig davon, ob Arbeitslosengeld bezogen wurde oder nicht, die Abzugsfähigkeit von Umschulungskosten sowie von Aus- und Fortbildungskosten nicht (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Als berufliche Tätigkeit gilt jede Tätigkeit, die zu Einkünften führt (dh. auch Hilfstätigkeiten oder fallweise Beschäftigungen). Auch wenn die berufliche Tätigkeit in einem Kalenderjahr erst nach Anfallen von Aufwendungen begonnen wird, können absetzbare Umschulungskosten vorliegen. Absetzbar sind in diesem Fall alle Umschulungskosten, die im Kalenderjahr des Beginns der beruflichen Tätigkeit anfallen.

Beispiel:

Beginn eines Medizinstudiums im Oktober 2005 und Aufnahme einer Tätigkeit als Taxifahrer im Februar 2006. Die Studienkosten können ab dem Jahr 2006 als Umschulungskosten abgesetzt werden.

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Umschulungskosten sind aber auch dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn der andere Beruf, auf den die umfassende

Umschulungsmaßnahme abzielt, nicht als Haupttätigkeit ausgeübt werden soll (vgl. VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321).

Da ein Pensionist keine Erwerbstätigkeit ausübt, sind Bildungsmaßnahmen jedweder Art (Fortbildung, Ausbildung, Umschulung) grundsätzlich nicht als Werbungskosten absetzbar (siehe auch VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050). Davon ausgenommen ist ein Frühpensionist, der nachweist oder glaubhaft machen kann, dass er die Bildungsmaßnahme zum beruflichen Wiedereinstieg absolviert und somit tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt.

Aufwendungen des Steuerpflichtigen selbst im Zusammenhang mit Umschulungsmaßnahmen, die aus öffentlichen Mitteln (AMS) oder von Arbeitsstiftungen gefördert werden, sind immer als Werbungskosten abzugsfähig. Aufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine nicht verwandte berufliche Tätigkeit sind nicht abzugsfähig (zB Aufwendungen für den Besuch eines einzelnen Krankenpflegekurses, der für sich allein keinen Berufsumstieg sicherstellt). Derartige Aufwendungen sind nur abzugsfähig, wenn sie Aus- oder Fortbildungskosten darstellen.

Siehe auch Beispiel Rz 10358a.

5.9.14.2 Abgrenzung zu nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung

359

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

Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, bei denen jedoch ebenso ein Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung nicht auszuschließen ist, liegen nur dann abzugsfähige Kosten vor, wenn sich die Aufwendungen für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit als notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 30.05.2001, 2000/13/0163). Die Notwendigkeit ist dabei dahingehend zu

verstehen, ob die Aufwendungen objektiv für die Erwerbstätigkeit sinnvoll sind (VwGH 12.04.1994, 91/14/0024). Wenn der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar trägt oder beispielsweise Seminare für Lehrer vom pädagogischen Institut (mit homogenem Teilnehmerkreis) veranstaltet werden, ist dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit. Dienstfreistellungen für die Kursteilnahme oder eine Bestätigung des Arbeitgebers über die dienstliche Zweckmäßigkeit einer Schulungsmaßnahme reichen für sich allein für die Abzugsfähigkeit der Aus- und Fortbildungskosten nicht aus (VwGH 22.09.2000, 98/15/0111).

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

5.9.14.3 Umschulungsmaßnahmen - Abzielen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes

360

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen (VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321).

Die Beweggründe für eine Umschulung können durch äußere Umstände (zB wirtschaftlich bedingte Umstrukturierungen des Arbeitgebers oder sogar Betriebsschließungen) hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige muss aber

nachweisen oder glaubhaft machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt.

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Ob dies der Fall ist oder andere Motive der Bildungsmaßnahme des Steuerpflichtigen zu Grunde liegen (zB hobbymäßiges Verwerten), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen Werbungskosten vor, und zwar auch dann, wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztlich scheitert, zB weil der Steuerpflichtige tatsächlich keinen Arbeitsplatz findet. Das "Abzielen" ist somit veranlagungsjahrbezogen nach Art einer Liebhabereibeurteilung zu prüfen, eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses hat keine schädliche Wirkung für die Vergangenheit.

Beispiele:

- *Eine Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich lässt sich zur Krankenpflegerin umschulen. Im zweiten Jahr ihrer Umschulung bekommt sie eine Stelle in eine Druckerei und bricht daher die Umschulung ab. Die bisher angefallenen Umschulungskosten sind als Werbungskosten anzuerkennen.*
- *Ein Medizinstudent, der sich das Studium als Taxifahrer finanziert, bricht sein Studium ab. Die bisher angefallenen Umschulungskosten sind als Werbungskosten anzuerkennen.*

Randzahl 360a: *entfällt*

5.9.14.4 Umschulungskosten – vorweggenommene Werbungskosten

361

Da Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen, stellen sie begrifflich vorweggenommene Werbungskosten dar (VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321). Es müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/15/0148, VwGH 25.06.2000, 95/14/0134, VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321, und Rz 230).

Diese sind jedenfalls dann gegeben wenn,

- die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben ist oder
- die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet ist oder
- die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert werden.

Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung muss umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eignet.

Eine derartige besondere Nachweisführung wird daher vor allem bei folgenden Sachverhalten notwendig sein:

- Die derzeitige Einkünfteerzielung ist nicht gefährdet oder
- die Umschulung lässt aus dem neuen Beruf keine höheren Einkünfte erwarten.

Beispiel:

Ein gutverdienender Informatiker lässt sich zum Hubschrauberpiloten umschulen.

Ein Werbungskostenabzug ist nicht zulässig, wenn

- eine Einkünfteerzielung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse von vornherein nicht zu erwarten ist.

Beispiel:

Ein Arzt mit einer gut gehenden Praxis als Internist studiert Ägyptologie.

361a

Wurden Umschulungsaufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt, wird jedoch in der Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu Bescheidabänderungen gem. § 295a BAO der Jahre, in denen die Umschulungskosten gezahlt wurden, führt.

5.9.14.5 Führerschein

362

Aufwendungen für den Erwerb eines PKW- oder Motorradführerscheins sind als Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig, auch wenn eine berufliche Notwendigkeit hierfür gegeben ist. Beim Erwerb eines Führerscheins für LKW, LKW mit Anhänger oder Autobus liegen - vorausgesetzt es besteht ein Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit - abzugsfähige Bildungskosten vor. Erfolgt der Erwerb des PKW-Führerscheines zugleich mit dem Erwerb des (beruflich veranlassten) LKW-Führerscheines, so sind die Kosten für den PKW-Führerschein nicht abzugsfähig, die Mehrkosten für den LKW-Führerschein hingegen schon.

5.9.14.6 Sprachkurse

363

Aufwendungen zum Erwerb von Fremdsprachenkenntnissen stellen dann Werbungskosten dar, wenn auf Grund eines konkreten Nutzens für jeweils ausgeübten oder einen verwandten Beruf von einer beruflichen Veranlassung auszugehen ist (VwGH 26.04.1989, 88/14/0091). Als Fremdsprache gilt jede von der Muttersprache verschiedene Sprache. Abzugsfähige Aus- oder Fortbildungskosten liegen vor, wenn auf Grund der Erfordernisse im ausgeübten oder verwandten Beruf Sprachkenntnisse allgemeiner Natur erworben werden (zB Grundkenntnisse für eine Tätigkeit als Kellnerin, Sekretärin, Telefonistin, Verkäuferin; Italienischkurs eines Exportdisponenten mit dem hauptsächlichen Aufgabengebiet des Exports nach Italien; Ungarisch für einen Zöllner an der ungarischen Grenze). Eine Fremdsprachenausbildung kann auch eine Umschulungsmaßnahme darstellen, sofern es sich dabei um eine umfassende Ausbildung handelt und auf eine entsprechende Tätigkeit (zB Übersetzer) abgezielt wird; einzelne Sprachkurse sind keine Umschulungsmaßnahme.

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Sprachkurse im Ausland richtet sich nach jenen Merkmalen, welche für die steuerrechtliche Anerkennung von Studienreisen (Rz 389 und Rz 390) erforderlich sind. Die reinen Kurskosten für Sprachkurse im Ausland sind bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen immer abzugsfähig und zwar auch dann wenn lediglich Sprachkenntnisse allgemeiner Natur vermittelt werden (weitere Auslegung als VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Die Reise- und Aufenthaltskosten werden in der Regel zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung gehören, soweit nicht die (nahezu) ausschließliche berufliche Bedingtheit erkennbar ist (lehrgangsmäßige Organisation, Ausrichtung von Programm und Durchführung ausschließlich auf Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen - VwGH 18.06.1980, 0591/80, betr. Sprachkurs einer Mittelschullehrerin im Fach Englisch in Großbritannien; VwGH 22.09.1987, 87/14/0066, betr. Italienischkurs eines Exportdisponenten in Florenz).

Aufwendungen für den Erwerb von Fremdsprachenkenntnissen sind jedenfalls abzugsfähig, wenn die Vermittlung der Fremdsprachenkenntnisse Teil einer umfassenden Umschulungsmaßnahme sind.

5.9.14.7 Einzelfälle Fortbildung – Rechtsprechung

364

Die Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten findet nach wie vor Anwendung:

- Aufwendungen eines Finanzbeamten für einen Buchhalterlehrgang sind Fortbildungskosten (VwGH 22.4.1980, 0665/79), der Besuch einer berufspädagogischen Akademie durch einen Berufsschullehrer ist Fortbildung (VwGH 3.4.1990, 89/14/0276).

- Aufwendungen eines kaufmännischen Angestellten für den Lehrgang "Fachakademie Handel" können Fortbildungskosten sein (VwGH 19.3.1997, 95/13/0238, 0239).
- Kosten eines Rechtsanwaltsanwärters oder eines Steuerberater-Berufsanwärters für die Vorbereitung zur Rechtsanwalts- bzw. Steuerberaterprüfung stellen Fortbildungskosten dar.
- Kosten eines Zweitstudiums sind dann als Fortbildungskosten anzusehen, wenn eine qualifizierte Verflechtung zum Erststudium besteht. Dies trifft dann zu, wenn der Steuerpflichtige einen Beruf ausübt, für den die durch ein Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage sind und das Zweitstudium seiner Art nach geeignet ist, den für die praktische Berufsausübung gegebenen Wissensstand auszubauen. Das Studium der Betriebswirtschaftslehre durch einen Juristen (Jusstudium durch einen Betriebswirt) ist daher grundsätzlich Fortbildung (VwGH 7.4.1981, 14/2763/80).

Ebenso sind Kosten zur Erlangung des Werkmeisterstatus Fortbildungskosten, da die Berufsstellung eines Werkmeisters gegenüber der Gehilfentätigkeit keinen neuen Beruf darstellt (VwGH 16.1.1959, 0454/58; VwGH 29.1.1960, 0645/58, betr. Bäcker- und Konditormeister).

Kosten für den Erwerb der Instrumentenflugberechtigung durch einen Berufspiloten sind Fortbildungskosten (VwGH 28.2.1964, 0089/63).

5.9.14.8 Absetzbare Aufwendungen

365

Als Werbungskosten kommen in Betracht:

- Unmittelbare Kosten der Aus- und Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen: Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur, Kosten des PC bei einer Computerausbildung (siehe auch Rz 339). Kosten der Anschaffung von Hilfsmittel wie zB Schreibtisch, Schreibtischlampe stehen in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Aus- und Fortbildung oder Umschulung; sie sind daher in diesem Zusammenhang nicht abzugsfähig. Es können aber Arbeitsmittel gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 vorliegen, sofern sie unmittelbar im Rahmen der Berufsausübung verwendet werden.
- Fahrtkosten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte in tatsächlich angefallenem Umfang (zB Kilometergelder), sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind (abzugsfähig sind daher nur Aufwendungen für zusätzliche Wegstrecken - zB für die

Entfernung Büro - WIFI). Davon wird dann auszugehen sein, wenn die Schulungsmaßnahme vom Arbeitgeber am Arbeitsort angeboten wird (auch an einem sonst arbeitsfreien Tag) oder die externe Bildungseinrichtung in nahem zeitlichen Zusammenhang mit der Arbeitszeit besucht wird. Es entspricht nämlich nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand nach der Arbeit nach Hause fährt und anschließend wieder an den Arbeitsort zum Besuch eines Fortbildungskurses zurückkehrt (vgl. VwGH 14.06.1989, 88/13/0156). Ggf. sind auch die Bestimmungen bezüglich Familienheimfahrten zu beachten. Wird für diese Fahrten ein arbeitgebereigenes Fahrzeug verwendet siehe Rz 289.

- Tagesgelder, sofern eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt (vgl. dazu Ausführungen zu Rz 297 ff).

- Kosten auswärtiger Nächtigungen (inklusive Kosten des Frühstücks) in tatsächlicher Höhe bis zur gesetzlich vorgesehenen Höchstgrenze (sofern eine "Reise" vorliegt, auch in pauschalierter Höhe; vgl. dazu Ausführungen zu Rz 315 ff). Aufwendungen für Nächtigungen (inklusive Kosten des Frühstücks) sind höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden höchsten Nächtigungsgeldes bei Anwendung des § 13 Abs. 7 Reisegebührenvorschrift 1955 (RGV) zu berücksichtigen. Das höchste für das Inland zustehende Nächtigungsgeld beträgt gemäß § 13 Abs. 1 RGV 15,00 Euro. Gemäß § 13 Abs. 7 RGV ist dieser Betrag um 600% zu erhöhen, sodass die tatsächlichen Kosten der Nächtigung (inklusive Kosten des Frühstücks) im Inland bis zur Höhe von 105,00 Euro abzugsfähig sind. Im Ausland sind die jeweiligen Höchstsätze der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten als Grundlage heranzuziehen (zB Brüssel 700% von 32,00 Euro, das sind 224,00 Euro).

Siehe auch Beispiele Rz 10365.

5.9.14.9 Zeitliche und einkunftsquellenbezogene Zuordnung von Ausbildungs-, Fortbildungs- und Umschulungskosten

366

Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten sind in jenem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet werden.

Fortbildungskosten und Ausbildungskosten im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer verwandten Tätigkeit sind bei der bisherigen Tätigkeit als Werbungskosten abzusetzen. Kosten für eine umfassende Umschulung, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, stellen vorweggenommene Werbungskosten dar, die mit anderen Einkünften ausgleichsfähig sind. Sollten

Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) im Rahmen der aktuell ausgeübten Tätigkeit pauschaliert sein, sind vorweggenommene Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) jedenfalls nicht vom Pauschale erfasst und daneben abziehbar.

Beispiel:

Ein nichtselbständiger Vertreter für Reinigungsartikel lässt sich zum Uhrmacher umschulen. Die Umschulungskosten sind – unabhängig vom zustehenden Werbungskostenpauschale für Vertreter - als vorweggenommenen Werbungskosten mit den Einkünfte aus der Vertretertätigkeit ausgleichsfähig.

Besteht ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit einer zukünftig auszuübenden Tätigkeit, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgeht, können neben Umschulungskosten auch Fortbildungskosten für diese Tätigkeit in Form vorweggenommener Werbungskosten berücksichtigt werden (siehe hiezu Rz 230).

Beispiele:

Ein Maturant einer allgemein bildenden höheren Schule wird per 1. Dezember 2005 für die Wertpapierabteilung einer Bank aufgenommen. Zur Vorbereitung auf diese Tätigkeit besucht er von August bis Ende November einen Kurs "Wertpapierrecht". Es liegen vorweggenommene Werbungskosten vor. Der Umstand, dass er während dieser Zeit Einkünfte als Hilfsarbeiter bei einer Speditionsfirma bezieht, ist für die Abzugsfähigkeit nicht schädlich.

Ein Steuerpflichtiger ist ab 31. Juli 2005 arbeitslos. Per 1. Oktober 2005 bekommt er eine Stelle als Fahrverkäufer bei einer Brauerei. Voraussetzung für diese Tätigkeit ist eine Lenkerberechtigung für Lkw (C-Führerschein). Vor Antritt seines neuen Dienstverhältnisses besucht er eine Fahrschule und erwirbt ergänzend zu seinem B-Führerschein den C-Führerschein. Es liegen vorweggenommene Fortbildungskosten (im Falle der Qualifizierung als "umfassend" auch Umschulungskosten) im Hinblick auf die Tätigkeit als Fahrverkäufer vor.

Eine Steuerpflichtige ist bis Dezember 2004 als Horterzieherin tätig. Von Oktober 2003 bis Juni 2005 besucht sie einen Bilanzbuchhalterkurs und bekommt ab 1. Dezember 2005 eine Stelle als Bilanzbuchhalterin. Es liegen Umschulungskosten vor. In den Kalenderjahren 2003 und 2004 sind die Umschulungskosten als vorweggenommene Werbungskosten mit den Einkünften als Horterzieherin auszugleichen, 2005 sind die Umschulungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften als Bilanzbuchhalterin zu berücksichtigen.

Ebenso liegen Werbungskosten vor, wenn Fortbildungsmaßnahmen abgeschlossen werden, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit begonnen wurden, diese Tätigkeit aber vor Abschluss der Bildungsmaßnahme beendet wird (siehe hiezu nachträgliche Werbungskosten, Rz 231).

Beispiel:

Ein Tischlergeselle besucht einen Meisterprüfungskurs. Vor Abschluss des Kurses und der Meisterprüfung wird er von seinem Arbeitgeber gekündigt. Es liegen nachträgliche Werbungskosten vor.

Siehe auch Beispiel Rz 10366.

5.9.15 Haftung

366a

Zahlungen des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH auf Grund einer Inanspruchnahme als Haftender für Sozialversicherungsbeiträge und Abgabenschulden der GmbH sind grundsätzlich Werbungskosten, weil sie mit seiner Funktion als Gesellschafter in keinem Zusammenhang stehen. Solche Haftungsinanspruchnahmen können auch Geschäftsführer von GmbH treffen, die an der Gesellschaft nicht beteiligt sind (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288; VwGH 10.9.1987, 86/13/0149).

5.9.16 Internet

367

Kosten für eine beruflich veranlasste Verwendung eines Internetanschlusses sind als Werbungskosten absetzbar. Internetkosten unterliegen nicht dem Aufteilungsverbot. Sofern eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich ist, hat eine Aufteilung in beruflich und privat veranlasste Kosten im Schätzungswege zu erfolgen. Als anteilige berufliche Kosten sind eine anteilige Provider-Gebühr sowie die anteiligen Leitungskosten (Online-Gebühren) oder die anteiligen Kosten für Pauschalabrechungen (zB Paketlösung für Internetzugang, Telefongebühr usw.) abzugsfähig. Aufwendungen für beruflich veranlasste spezielle Anwendungsbereiche (zB Gebühr für die Benützung eines Rechtsinformationssystems), die zusätzlich zum Internetbeitrag anfallen, sind zur Gänze abzugsfähig. Kostenpflichtige allgemein bildende Informationssysteme (dazu gehört nicht die Provider-Gebühr) unterliegen dem Aufteilungsverbot und sind nicht abzugsfähig.

5.9.17 Kontoführungskosten

368

Kontoführungskosten (einschließlich Kosten für Scheck- bzw. Bankomatkarte), die das Gehaltskonto eines Arbeitnehmers betreffen, sind keine Werbungskosten (Aufteilungsverbot). Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber die Einrichtung eines Gehaltskontos verlangt. Kontoführungskosten können nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn sie ein ausschließlich oder nahezu ausschließlich für beruflich veranlasste Geschäftsvorfälle eingerichtetes Konto betreffen (zB Konto zur Abbuchung der Leasingraten hinsichtlich eines als Arbeitsmittel verwendeten KFZ). Die gleichen Grundsätze gelten für Kosten von Kreditkarten (zB VISA-Card, Master-Card, Diners Club).

5.9.18 KFZ

5.9.18.1 Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte

369

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (Pendlerpauschale) enthält eine abschließende Regelung; zusätzliche Werbungskosten können nicht geltend gemacht werden. Bei auswärtiger Beschäftigung siehe auch Stichwort "Familienheimfahrten", Rz 354.

5.9.18.2 Andere beruflich veranlasste Fahrten

370

KFZ können Arbeitsmittel darstellen. Da KFZ nicht als typischerweise privat genutzte Wirtschaftsgüter anzusehen sind, unterliegen damit zusammenhängende Ausgaben oder Aufwendungen nicht dem Aufteilungsverbot. Eine Berücksichtigung anteiliger Aufwendungen oder Ausgaben hat im Ausmaß der tatsächlichen beruflichen Nutzung zu erfolgen. Die Geltendmachung von anteiligen Kraftfahrzeugkosten ist nicht an das Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 gebunden. Kraftfahrzeugkosten sind auch dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn eine beruflich veranlasste Fahrt über eine Entfernung von 25 Kilometer oder einen Zeitraum von drei Stunden (Inland) bzw. fünf Stunden (Ausland) nicht hinausgeht (siehe auch Rz 287 ff). Ob die Verwendung eines KFZ im Rahmen einer beruflich veranlassten Fahrt unerlässlich war oder nicht, hat auf den Werbungskostencharakter keinen Einfluss.

5.9.18.3 Kilometergelder

371

Kraftfahrzeugkosten können nur in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden (VwGH 08.10.1998, 97/15/0073). Benützt der Arbeitnehmer sein eigenes Fahrzeug, sind aber bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr die amtlichen Kilometergelder im Schätzungsweg als tatsächliche Kosten anzusetzen. Bei höheren Kilometerleistungen entwickeln sich nämlich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen KFZ im Hinblick auf den hohen Fixkostenanteil degressiv. Würde man daher auch in solchen Fällen die Werbungskosten für Fahrten mit dem eigenen PKW mit dem amtlichen Kilometergeld bemessen, ergäbe sich ein lineares Ansteigen, das immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweicht, sodass das Kilometergeld als Schätzungsgröße nicht mehr anwendbar ist (vgl. VwGH 30.11.1999, 97/14/0174; VwGH 28.03.2000, 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.

maximales amtliches Kilometergeld	*25.000 Kilometer x*	*0,36 Euro*	*9.000 Euro*
	5.000 Kilometer x	*0,38 Euro*	*1.900 Euro*
			10.900 Euro
abzüglich steuerfreie Ersätze des Arbeitgebers	*35.000 Kilometer x*	*0,22 Euro*	*- 7.700 Euro*
Differenzwerbungskosten			*3.200 Euro*

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

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

372

Die Kilometergelder für maximal 30.000 km (siehe Rz 371) sind bei Verwendung eines privaten (nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden) KFZ oder eines Leasingfahrzeuges

heranzuziehen (siehe Rz 289). Es ist nicht erforderlich, dass es sich um ein eigenes KFZ handelt, da davon auszugehen ist, dass eine entsprechende Kostentragung durch den Steuerpflichtigen zu erfolgen hat.

Werden die Kilometergelder beansprucht, so ergeben sich die Werbungskosten anhand der Anzahl der beruflich gefahrenen Kilometer. Mit den Kilometergeldern sind folgende Aufwendungen abgegolten:

- Absetzung für Abnutzung,
- Treibstoff (fossiler Kraftstoff, Strom usw.), Öl,
- Service- und Reparaturkosten auf Grund des laufenden Betriebes (zB Motor- oder Kupplungsschaden, vgl. VwGH 30.05.1989, 88/14/0119, betr. "Kolbenreiber"),
- Zusatzausrüstungen (Winterreifen, Autoradio, Navigationsgerät usw.),
- Steuern, (Park-)Gebühren, Mauten, Autobahnvignette (vgl. VwGH 11.08.1994, 94/12/0115),
- Versicherungen aller Art (einschließlich Vollkasko-, Insassenunfall- und Rechtsschutzversicherung),
- Mitgliedsbeiträge bei Autofahrerklubs (zB ÖAMTC, ARBÖ),
- Finanzierungskosten.

5.9.18.3a Schäden auf Grund höherer Gewalt

373

Zusätzlich zu den Sätzen des § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 können Schäden auf Grund höherer Gewalt (insbesondere Reparaturaufwand nach Unfall oder Steinschlag), die sich im Rahmen der beruflichen Verwendung des Fahrzeuges ereignen, als Werbungskosten geltend gemacht werden, soweit der Schaden nicht durch eine Versicherung (Haftpflichtversicherung des Unfallgegners, eigene Kaskoversicherung) gedeckt ist. Eine berufliche Verwendung ist auch bei Unfällen im Rahmen von Familienheimfahrten (siehe Rz 354 ff) sowie auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gegeben.

374

Führt die berufliche Verwendung zu einem Totalschaden bzw. zu einer beträchtlichen Wertminderung, so kann eine Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung vorgenommen werden. Dabei ist - ausgehend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten - zunächst ein rechnerischer "Restwert" durch Ansatz einer gewöhnlichen

Absetzung für Abnutzung bis zum Schadenseintritt zu ermitteln. In Fällen, in denen der Steuerpflichtige eine (anteilige) Absetzung für Abnutzung bisher nicht in tatsächlicher Höhe geltend gemacht hat, richtet sich die Höhe der gewöhnlichen Absetzung für Abnutzung zur Ermittlung des fiktiven Restbuchwertes nach der bisherigen Nutzungsdauer und der vor dem Schadenseintritt noch zu erwartenden Restnutzungsdauer. Von der Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung ist kein Privatanteil auszuscheiden. Davon sind der nach dem Schadensfall verbliebene Zeitwert (Verkaufserlös des Wracks) und allfällige Versicherungsersätze in Abzug zu bringen (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0278). Werden Aufwendungen dieser Art am Privatfahrzeug des Steuerpflichtigen durch den Arbeitgeber getragen, so liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor; die Reparaturkosten zur Behebung der Schäden stellen jedoch Werbungskosten dar (VwGH 16.3.1989, 89/14/0056). Muss der Arbeitnehmer Reparaturaufwendungen für ein arbeitgebereigenes Fahrzeug ersetzen, so liegen gleichfalls Werbungskosten vor. In all diesen Fällen kommt ein Werbungskostenabzug aber nur dann in Betracht, wenn der berufliche Zusammenhang nicht durch auf privaten Umständen beruhenden Ursachen überlagert wird. Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige zum Unfallzeitpunkt alkoholisiert war oder Verkehrsvorschriften nicht nur leicht fahrlässig missachtet hat (VwGH 21.10.1999, 94/15/0193;
VwGH 25.1.2000, 97/14/0071).

5.9.18.4 Tatsächliche Kosten als Arbeitsmittel

375

Werden die tatsächlichen Kosten geltend gemacht, kommen dem Grunde nach jene Kosten in Betracht, die auch durch das Kilometergeld abgegolten sind (siehe Rz 372). Soweit derartige Kosten ausschließlich der beruflichen Verwendung zuordenbar sind (Mautgebühren, Parkgebühren und Unfallschäden auf beruflichen Fahrten), sind sie zur Gänze zu berücksichtigen; soweit sie ausschließlich der privaten Verwendung zuordenbar sind, stellen sie keine Werbungskosten dar. In allen anderen Fällen ergibt sich der absetzbare Aufwand aus dem Verhältnis der beruflich gefahrenen Kilometer zu den Gesamtkilometern. Die Angemessenheit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ist dabei zu beachten (siehe auch EStR 2000 Rz 4770 ff). Garagierungskosten für den PKW des Arbeitnehmers am oder in der Nähe des Wohnsitzes oder des Arbeitsortes sind grundsätzlich keine Werbungskosten (vgl. VwGH 7.6.1989, 88/13/0235; siehe auch Rz 176).

376

Die Geltendmachung einer anteiligen Absetzung für Abnutzung kommt nur dann in Betracht, wenn das KFZ im (zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen) Eigentum des Steuerpflichtigen steht. Der Bemessung der Absetzung für Abnutzung ist bei PKW und

Kombinationskraftwagen gemäß § 8 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 eine Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren zu Grunde zu legen. Ist die voraussichtliche Dauer der beruflichen Nutzung länger als die gesetzliche Mindestnutzungsdauer, dann kommt diese zum Ansatz. Eine solche längere Nutzungsdauer kann sich insbesondere bei Gebrauchtfahrzeugen ergeben.

Siehe auch Beispiel Rz 10376.

377

Auf ein im Jahr 1996 aus Vorjahren vorhandenes KFZ ist ab 1996 auf einen Abschreibungssatz von (mindestens) 12,5% umzustellen. für ein ab 1996 angeschafftes neues KFZ ist dieser Abschreibungssatz von vornherein anzuwenden. Wird (wurde) ab 1996 ein Gebrauchtfahrzeug erworben, so errechnet sich die gesetzliche Mindestnutzungsdauer nach der „Differenzmethode". Dabei wird der Zeitraum der (privaten, beruflichen oder – als Anlagegut – betrieblichen) Nutzung durch den Voreigentümer von der achtjährigen Mindestnutzungsdauer abgezogen und aus dem Ergebnis der AfA-Satz abgeleitet:

Beispiel:

Im Juni 1998 wurde ein gebrauchter PKW erworben, der im Februar 1996 vom Voreigentümer erstmals in Nutzung genommen worden ist (im Zweifel gilt der Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung). Da unter Beachtung der Halbjahresregelung 2,5 Abschreibungsperioden verstrichen sind, beträgt die Mindestabschreibungsdauer 5,5 Jahre, der Abschreibungssatz demgemäß 18,18%.

Wäre das Fahrzeug im Anschaffungszeitpunkt beispielsweise bereits sieben Jahre in Nutzung gestanden und beträgt die voraussichtliche Nutzungsdauer noch drei Jahre, ist diese (und nicht die sich nach der Differenzmethode ergebende Restnutzungsdauer von einem Jahr) maßgebend.

5.9.18.5 Leasing

378

Bei (Finanzierungs-)Leasing von PKW und Kombinationskraftwagen ist gemäß § 8 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 für die Ermittlung der tatsächlichen Aufwendungen wie folgt vorzugehen (siehe auch EStR 2000 Rz 3234 ff):

Ausgangspunkt ist eine achtjährige Nutzungsdauer des Fahrzeuges. Da die Leasinggesellschaften die Fahrzeuge im Allgemeinen auf einen kürzeren Zeitraum kalkulieren, ist die Differenz zu der auf Grund der achtjährigen Nutzungsdauer vorgesehenen Abschreibung einem "Aktivposten" zuzuführen. Nur der restliche Anteil des Leasingentgeltes darf als Werbungskosten abgesetzt werden. Wird das Fahrzeug gekauft, dann ist der Aktivposten gemeinsam mit dem Kaufpreis auf die auf acht Jahre verbleibende Restnutzungsdauer verteilt absetzbar.

Beispiel (alle Beträge inklusive USt):

Für ein Fahrzeug mit Anschaffungskosten von 24.000 Euro wird eine Leasingrate von jährlich 6.000 Euro vereinbart. Als Grundmietzeit werden vier Jahre vereinbart. Die Amortisation der Anschaffungskosten ist in der Leasingrate mit einem Teilbetrag von 4.800 Euro kalkuliert; das Fahrzeug wird am Ende der Grundmietzeit um 6.000 Euro gekauft.

Grundmietzeit:

Gedachter Ankauf: Bruttoanschaffungskosten beim Leasingnehmer	*24.000 Euro*
Absetzung für Abnutzung 12,5%	*3.000 Euro*
kalkulierte Amortisation in Leasingraten	*4.800 Euro*
Unterschiedsbetrag	*1.800 Euro*

Werbungskosten daher:

Leasingrate	*6.000 Euro*
abzüglich Aktivposten	*1.800 Euro*
als Werbungskosten abzugsfähig	*4.200 Euro*

379

Wird das Fahrzeug nach der Grundmietzeit von vier Jahren um 6.000 Euro gekauft, dann ist die Absetzung für Abnutzung wie folgt zu ermitteln:

Anschaffungskosten	*6.000 Euro*
zuzüglich Aktivposten von vier Jahren (4x1.800 Euro)	*7.200 Euro*
AfA-Bemessung	*13.200 Euro*
dividiert durch Restnutzungsdauer von vier Jahren ergibt Absetzung für Abnutzung (Werbungskosten jährlich)	*3.300 Euro*

380

Wird das Fahrzeug dem Leasinggeber nach Ablauf der Grundmietzeit zurückgestellt, so ist der Betrag von 7.200 Euro sofort abzuschreiben. Erbringt der Leasingnehmer Vorleistungen (zB erhöhte erste Leasingrate), so sind diese entweder gemäß § 19 Abs. 3 EStG 1988 zu verteilen oder - wenn sie lediglich das laufende und das folgende Jahr betreffen - in den Aktivposten aufzunehmen.

381

Die Höhe der Amortisationskomponente wird dem Leasingnehmer im Allgemeinen vom Leasingunternehmen mitgeteilt. Sollte dies nicht der Fall sein, kann die monatliche Tilgungskomponente mit Hilfe folgender Formel berechnet werden:

$$\frac{\text{Anschaffungswert abzüglich Restwert}}{\text{Laufzeit in Monaten}}$$

Diese ist auf den Zeitraum der Nutzung im Kalenderjahr umzulegen und vom Ergebnis die aus dem Anschaffungswert ermittelte "rechnerische Abschreibung für Abnutzung" abzuziehen. Ist dem Leasingnehmer der konkrete Anschaffungswert nicht bekannt, ist der Listenpreis heranzuziehen.

5.9.19 Krankheitskosten

382

Krankheitskosten sind grundsätzlich Kosten der Lebensführung (VwGH 21.12.1999, 96/14/0123). Aufwendungen im Zusammenhang mit Krankheiten kommen nur dann als Werbungskosten in Betracht, wenn es sich um typische Berufskrankheiten handelt (zB Staublunge eines Bergarbeiters, Asbestose) oder ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Beruf und Krankheit besteht (zB nach einem Arbeitsunfall im Betrieb). Andere Krankheitskosten sind als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (siehe Rz 902).

5.9.20 Musikinstrumente

383

Aufwendungen für Musikinstrumente eines nichtselbständigen Musikers (zB Orchestermitglied) oder eines Lehrers für Musikerziehung können Werbungskosten sein. Auch Aufwendungen für ein wertvolles Musikinstrument können nicht von vornherein als Kosten der Lebensführung qualifiziert werden (VwGH 29.11.1982, 2973/80 betr. Konzertflügel). Die Nutzungsdauer eines neuen Klaviers zum Preis von 100.000 Schilling (7.267,28 Euro) kann mit mindestens 20 Jahren beurteilt werden (vgl. VwGH 19.2.1985, 84/14/0116). Für Instrumente, die als Antiquitäten anzusehen sind, ist keine Absetzung für Abnutzung zulässig (aber BFH 26.01.2001, VI R 26/98, BStBl II 2001, 194). Die Möglichkeit der Vornahme einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung bleibt davon unberührt.

5.9.21 Politikeraufwendungen

5.9.21.1 Partei- und Klubbeiträge

383a

Darunter fallen nicht nur alle Zahlungen an politische Parteien im Sinne des Parteiengesetzes, deren Organisationen und Gliederungen sowie an parteinahe Vereine, sondern auch Zahlungen an sonstige wahlwerbende Gruppierungen (zB Namenslisten), die auf Grund einer politischen Funktion geleistet werden müssen (VwGH 25.6.1988, 88/13/0030; VwGH 17.9.1997, 95/13/0245; VwGH 21.7.1998, 98/14/0021). Neben laufenden Zahlungen kann es sich dabei auch um außerordentliche Zahlungen handeln, zB aus Anlass eines Wahlkampfes, sofern die Leistung von dem statutenmäßig zuständigen Organ beschlossen wird. Werden solche Zahlungen auch nach dem Ausscheiden aus einer Funktion geleistet, sind sie ebenfalls als Werbungskosten zu behandeln.

Nicht abzugsfähig sind hingegen Mitgliedsbeiträge an die Partei selbst oder ihre Gliederungen, die auch von Mitgliedern ohne politische Funktion geleistet werden.

Nicht abzugsfähig ist die Weitergabe von Politikerbezügen an wohltätige Organisationen, auch wenn dazu auf Grund von Parteibeschlüssen eine Verpflichtung besteht. Die Weitergabe stellt Einkommensverwendung dar (VwGH 30.5.1995, 95/13/0120; VwGH 21.7.1998, 98/14/0021). Wird ein Bezug hingegen (ohne Widmung) nicht angenommen, dann liegt kein Zufluss vor (VwGH 21.7.1998, 98/14/0021).

5.9.21.2 Spenden, Geschenke und dgl.

383b

Pokale und gleichartige Sachspenden haben zur Herstellung eines entsprechenden Werbecharakters die Namensaufschrift des Spenders und die Funktionsbezeichnung (zB "Abg. z. NR") zu tragen (VwGH 19.5.1992, 92/14/0032; VwGH 17.9.1997, 95/13/0245), sie müssen nicht vom Spender persönlich übergeben werden. Ebenso sind Zahlungen, die aus beruflichen Anlässen im Wahlkreis des Mandatars (zB Spenden an Musikkapellen, Spenden anlässlich eines Ballbesuches, Geld- oder Sachspenden anlässlich von Tombolas) erfolgen, als Werbungskosten abzugsfähig. Abzugsfähig sind auch Spenden in Form der Abnahme von Karten für Veranstaltungen im Wahlkreis des Politikers (zB Bälle einschließlich Maturabälle). Der Ballbesuch eines Politikers in seinem Wahlkreis ist regelmäßig als beruflich veranlasst anzusehen. Wendet ein Mandatar in seinem Wahlkreis Beträge auf (zB Anschaffung von Parkbänken, eines Wartehäuschens), dann sind auch diese Beträge im Regelfall absetzbar (eine "Werbewirkung" ergibt sich in der Regel aus der Publikation in der Lokalpresse). Abziehbar sind weiters im Wahlkreis getätigte Blumenspenden aus verschiedenen örtlichen Anlässen (zB Muttertagsfeiern, runde Geburtstage von Mitbürgern) und Kranzspenden, weiters die Kosten von Billets und Geschenken aus verschiedenen Anlässen (Weihnachten usw.).

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, die ein politischer Funktionär freiwillig für soziale, gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder ähnliche Zwecke leistet. Diese gehören zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung, auch wenn sie im Zusammenhang mit der politischen Funktion geleistet werden. Freiwilligkeit ist insbesondere bei Zuwendungen an eine überörtlich tätige Organisation anzunehmen, weil hier der Werbecharakter der Zuwendung zu verneinen ist. 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 Rettungsauto) geleistet, dann ist die Zuwendung (nicht aber der Mitgliedsbeitrag oder ein von allen Mitgliedern zu leistender zusätzlicher Betrag) auf Grund der dadurch ausgelösten Werbewirkung absetzbar, und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine "parteinahe" oder eine "überparteiliche", "kirchliche" usw. Organisation handelt. Übt ein Mandatar in einer örtlichen parteinahen oder einer überparteilichen Organisation eine Funktion aus, dann sind die ihm in diesem Zusammenhang entstehenden Aufwendungen nach den allgemeinen Bestimmungen in der Regel nicht absetzbar.

Siehe auch Beispiel Rz 10383b.

5.9.21.3 Bewirtungsspesen

383c

Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung von Kosten der Bewirtung Dritter ist eine überwiegende berufliche Veranlassung (VwGH 17.9.1997, 95/13/0245).

In sinngemäßer Anwendung der zu Vertretern entwickelten Grundsätze ist eine überwiegende berufliche Veranlassung in folgenden Fällen anzunehmen:

- die Bewirtung erfolgt im Rahmen politischer Veranstaltungen oder zur Informationsbeschaffung, oder
- es handelt sich um sonstige beruflich veranlasste Einladungen und Bewirtungen außerhalb des Haushaltes des Politikers (Essen in Restaurants oder Gasthäusern, Bewirtung aus Anlass von Weihnachtsfeiern, Bällen, Kinderjausen, Faschingsveranstaltungen usw.), aus denen ein Werbecharakter ableitbar ist.

Diese beruflich veranlassten Bewirtungsspesen sind im Ausmaß von 50% abzugsfähig (siehe auch EStR 2000 Rz 4821 ff).

Aufwendungen für eigene Geburtstagsfeiern sind nicht abzugsfähig (VwGH 29.6.1995, 93/15/0113). Ebenso sind Aufwendungen für vorrangig aus Repräsentationsgründen veranstaltete Feste nicht abzugsfähig (siehe VwGH 14.12.2000, 95/15/0040). Die allgemeine Bezeichnung des Anlasses (ohne Namensnennung der Bewirteten) ist grundsätzlich ausreichend; der entsprechende Vermerk kann durch den Politiker unmittelbar auf dem Beleg angebracht werden. Aus dem Beleg muss auch das Datum der Bewirtung hervorgehen.

Berücksichtigungsfähig ist auch der "Eigenanteil" der Bewirtung, allfällig aus Anlass der Bewirtung geltend gemachte Tagesgelder sind um 13,20 Euro pro Essen zu kürzen. Besteht die Bewirtung (einschließlich der Eigenkonsumation des Politikers) nur in einer Jause, einem Getränk oder dgl., dann unterbleibt die Kürzung des Tagesgeldes. Die Bewirtung im Haushalt des Politikers ist nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu beurteilen und führt daher nicht zu abzugsfähigen Ausgaben.

Siehe auch Beispiel Rz 10383c.

5.9.21.4 Reisekosten

383d

Sofern eine gesetzliche Regelung vorliegt, wonach Fahrten bzw. Reisen eines politischen Mandatars als Dienstreisen im Sinne des § 26 EStG 1988 zu qualifizieren sind, unterliegen die vom Arbeitgeber geleisteten Ersätze, soweit sie die Sätze des § 26 EStG 1988 nicht übersteigen, nicht der Einkommensteuer.

Liegt keine Dienstreise im Sinne des § 26 EStG 1988 vor, können Werbungskosten unter den nachstehend angeführten Voraussetzungen geltend gemacht werden.

Fahrtkosten

Für Fahrtkosten gelten grundsätzlich die allgemeinen steuerlichen Bestimmungen. Eine beruflich veranlasste Fahrt bzw. Reise liegt bei einem Politiker nicht nur bei Fahrten zu politischen Veranstaltungen im engeren Sinne, sondern bei allen durch die Funktion des Politikers bedingten Fahrten (also zB der Besuch aller "human relations" - Veranstaltungen) vor (VwGH 21.7.1998, 98/14/0021).

Beispiel:

Verschiedene politische Betätigungen können durchaus eine homogene Einheit bilden. Vertritt zB eine Gemeindemandatarin in dieser politischen Funktion auch

Fraueninteressen, liegt es nahe, dass sie sich durch ihre Fahrten als Frauenbezirksvorsitzende zur Frauenbezirkskonferenz, zum Landesfrauenkomitee, zur Landesfrauenkonferenz und zur Bundesfrauenkonferenz Informationen über Frauenbelange verschaffen konnte. Ein Sachzusammenhang zwischen diesen verschiedenen Betätigungen liegt offenkundig vor. Trotz der Unterschiedlichkeit dieser politischen Tätigkeiten sind daher die Reisespesen zu den diversen Veranstaltungen betreffend Frauenpolitik als Werbungskosten anzuerkennen.

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten, Kilometergelder stehen für diese Fahrten nicht zu. Arbeitsstätte ist jene, von der aus der politische Funktionär seine politische Tätigkeit hauptsächlich ausübt. Arbeitsstätte ist bei einem Politiker, der auch eine lokale Funktion ausübt (zB Bürgermeister, Bezirksparteiobmann) und dort regelmäßig erreichbar ist (zB Sprechstunden), im Regelfall jedenfalls der Sitz der lokalen Organisation. In einem solchen Fall sind Aufwendungen für Fahrten vom Wohnort zum Sitz der lokalen Organisation keine zusätzlichen Werbungskosten.

Der Sitz der gesetzgebenden Körperschaft gilt auf Grund der Rechtsprechung der Höchstgerichte bei einem Abgeordneten als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit, und zwar auch dann, wenn der Mandatar hauptsächlich anderswo tätig ist (zB in seinem Wahlkreis). Wenn der tatsächliche Sachverhalt nicht ausdrücklich dagegen spricht, ist davon auszugehen, dass die Fahrt zum Sitz der gesetzgebenden Körperschaft nicht unmittelbar von der Wohnung, sondern erst nach Aufsuchen der örtlichen Arbeitsstätte angetreten wird. Es liegen daher bei den Fahrten zum Sitz der gesetzgebenden Körperschaft grundsätzlich nach den allgemeinen Regeln als Werbungskosten anzusehende Aufwendungen vor (Fahrten zwischen mehreren Arbeitsorten, VwGH 8.10.1991, 88/14/0023; VwGH 22.2.1996, 94/15/0109). Ist der Sitz der gesetzgebenden Körperschaft die einzige Arbeitsstätte des Politikers bzw. übt der Mandatar in der betreffenden Gemeinde anderswo seinen nichtselbständigen Hauptberuf aus, dann können diese Fahrtkosten nicht bzw. nur gegen Fahrtenbuchführung, aus der die zusätzlich erforderlichen Fahrtstrecken hervorgehen (somit unter Ausschluss der üblichen Fahrtstrecken Wohnung - Arbeitsstätte), zusätzlich als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Erfolgen Fahrten (ausgenommen die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) mit dem eigenen Kfz, so können entweder die tatsächlichen Kosten oder das amtliche Kilometergeld als Werbungskosten berücksichtigt werden. Voraussetzung ist die Führung eines Fahrtenbuches oder vergleichbarer Aufzeichnungen, aus denen der Reisetag, die Reisedauer, das Reiseziel, der Reisezweck und die Anzahl der gefahrenen Kilometer hervorgehen. Nicht berufliche Fahrten brauchen nicht aufgezeichnet werden.

Beispiel:

27.1.1997, 12.00 bis 18.00 Uhr, Krems, Mitgliederversammlung, 70 Kilometer.

Wird das KFZ überwiegend beruflich genutzt, ist es als Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 einzustufen. Es ist wie bei allen Arbeitnehmern davon auszugehen, dass bei beruflichen Fahrten (für Familienheimfahrten oder für berufliche Reisen und Dienstreisen einschließlich der Fahrten zu den gesetzgebenden Körperschaften, jedoch ohne die steuerlich nicht zusätzlich zu berücksichtigenden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) von mehr als 30.000 Kilometer pro Jahr das KFZ überwiegend beruflich genutzt wird, sodass in diesem Fall als Werbungskosten nur die darauf entfallenden tatsächlich geleisteten Kosten geltend gemacht werden können (Belegnachweis). Die auf Privatfahrten entfallenden Kosten (einschließlich der Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) sind auszuscheiden. Es steht aber jedenfalls das amtliche Kilometergeld für bis zu 30.000 Kilometer zu.

Beispiel:

Im Kalenderjahr wurden 40.000 km beruflich gefahren, privat wurden 10.000 km gefahren. Als Werbungskosten können 80% aller angefallenen tatsächlichen Kosten (inklusive Absetzung für Abnutzung) geltend gemacht werden. An Stelle der tatsächlichen Kosten steht aber jedenfalls Kilometergeld in Höhe des amtlichen Kilometergeldes für 30.000 km zu.

Legen politische Funktionäre Fahrten mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zurück, für die ihnen Freifahrtausweise, kostenlose Netzkarten und ähnliches zur Verfügung stehen, können keine Fahrtkosten geltend gemacht werden.

Wird für Fahrten, die auf Grund der politischen Tätigkeit anfallen, ein Dienstwagen verwendet, können ebenfalls keine Fahrtkosten als Werbungskosten berücksichtigt werden. Gemäß § 9 Bundesbezügegesetz steht bestimmten Organen ein Dienstwagen zur Verfügung. Hiefür ist ein Betrag von 1,5% des Anschaffungspreises, höchstens aber 7% des Ausgangsbetrages gemäß § 2 Abs. 1 Bundesbezügegesetz (das sind 510 Euro), zu leisten. Dieser Kostenersatz an den Arbeitgeber, der aus dem versteuerten Einkommen zu leisten ist, kürzt den gemäß § 4 Abs. 1 Verordnung des BM für Finanzen ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (siehe Rz 168 ff) anzusetzenden Sachbezugswert, sodass infolge der Einbehaltung der angeführten Kostenersätze insoweit eine Hinzurechnung unterbleibt (siehe Rz 174). Auch die Benützung des Dienstwagens bzw. die Zurverfügungstellung von Freifahrtausweisen, Netzkarten und ähnliches für die Ausübung der politischen Tätigkeit führt nicht zur Zurechnung eines Sachbezugswertes. Wird eine Netzkarte gelegentlich für Privatfahrten verwendet, ist dies unbeachtlich.

Die Leistung des Kostenersatzes für die Bereitstellung eines Dienstwagens führt zu Werbungskosten, die nur vom FA im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt werden können, wenn der Dienstwagen ausschließlich für berufliche Fahrten eingesetzt wird.

Wenn das Ausmaß der Privatfahrten (inklusive Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) gemäß § 4 Abs. 2 Verordnung des BMF, BGBl. I Nr. 416/2001, über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, nachweislich nicht mehr als 500 km durchschnittlich pro Monat beträgt, sodass als Sachbezugswert 0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich für die private Nutzung anzusetzen wäre, stehen Werbungskosten in Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlich monatlich bezahlten Kostenersatz und 300 Euro zu.

Beispiel:

Das Organ leistet einen Kostenersatz von 600 Euro monatlich, die Privatfahrten betragen laut Fahrtenbuch pro Kalenderjahr durchschnittlich weniger als 500 Kilometer monatlich, sodass nur ein Sachbezugswert von 300 Euro zum Ansatz käme. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung können daher 300 Euro monatlich als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Tages- und Nächtigungsgelder

Fahrtkosten (zB Kilometergeld bei Benützung des eigenen KFZ) stehen in allen Fällen von beruflich veranlassten Fahrten zu (ausgenommen davon sind lediglich die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte). Für beruflich veranlasste Reisen (Fahrten eines Abgeordneten zum Sitz der gesetzgebenden Körperschaft gelten nicht als Reisen, sondern sind Fahrten zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit) stehen wie bei allen anderen Arbeitnehmern zusätzlich zu allfälligen Fahrtkosten unter der Voraussetzung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 pauschale Tagesgelder zu.

Die Berücksichtigung von pauschalen Tages- und Nächtigungsgeldern setzt voraus, dass die Reiseentfernung 25 Kilometer in eine Richtung überschreitet (VwGH 12.4.1983, 82/14/0227). "Reiseentfernung" ist nicht die Luftlinienentfernung und auch nicht die Wegstrecke laut (Tages-)Kilometerzähler, sondern die Wegstrecke, auf der sich der politische Funktionär von seinem Wohn- oder Arbeitsort wegbewegt (zB Fahrt von Wien zu einem Kinderfasching nach Bad Vöslau). Besucht ein Funktionär mehrere Veranstaltungen im Einzugsbereich seines Wohn- oder Arbeitsortes, wobei er sich aber nie weiter als 25 Kilometer vom Wohn- oder Arbeitsort wegbewegt, dann liegt keine Reise vor, auch wenn die Gesamtfahrstrecke länger als 25 Kilometer ist (zB ein Wiener Abgeordneter besucht mehrere Veranstaltungen in Wien und fährt insgesamt 41 Kilometer). Tätigt der Politiker aus Anlass einer Reise bzw. einer Fahrt Bewirtungsaufwand, dann kann er 50% des Bewirtungsaufwandes als Werbungskosten

absetzen, weiters ist (wenn eine Reise vorliegt) der Bewirtungsaufwand um 13,20 Euro pro Mittag- bzw. Abendessen zu kürzen (siehe oben).

Hat ein Abgeordneter auf Grund der Entfernung zwischen der Arbeitsstätte und dem Sitz der gesetzgebenden Körperschaft einen Zweitwohnsitz, so können die Kosten dafür als Werbungskosten abgesetzt werden. Tagesgelder können auch in einem solchen Fall nicht geltend gemacht werden (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

Siehe auch Beispiel Rz 10383d.

5.9.21.5 Fachliteratur

383e

Aufwendungen für Fachliteratur sind als Werbungskosten absetzbar (Rz 353). Die Fachliteratur muss jedoch im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen. Allgemein bildende Werke (zB Nachschlagwerke, Lexika) stellen keine Fachliteratur dar. Zeitungen sind nach den allgemeinen Grundsätzen nicht absetzbar. Abonnements von Tageszeitungen und politischen Magazinen sind ebenfalls grundsätzlich nicht absetzbar. Werden jedoch mehr als zwei Tageszeitungen bzw. mehr als zwei politische Magazine abonniert, sind die Kosten ab dem jeweils dritten Abonnement als Werbungskosten zu berücksichtigen.

5.9.21.6 Auslandsreisen

383f

Die Absetzbarkeit der Aufwendungen für Auslandsreisen richtet sich nach den allgemeinen Bestimmungen gemäß Rz 389 und 390. Aufwendungen für Reisen, die durch den Klub einer politischen Partei für Klubmitglieder veranstaltet und auf Grund einer Einladung durch ausländische politische Organisationen durchgeführt werden und ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Herstellung von politischen Kontakten dienen, sind Werbungskosten.

Dies gilt auch für Ehren- oder Erinnerungsgeschenke, die bei solchen Reisen getätigt werden. Es bestehen keine Bedenken, Bescheinigungen des jeweiligen Klubs auf Grund einer Überprüfung des FA Wien 1/23, dass eine Reise diese Voraussetzungen erfüllt hat, anzuerkennen.

5.9.21.7 Nachweis und Geltendmachung von Werbungskosten

383g

Sollen Werbungskosten bereits im laufenden Jahr berücksichtigt werden, so müssen sie bis spätestens 30. Juni des laufenden Jahres beim zuständigen FA (Formular L 54) glaubhaft gemacht werden. Auf Grund eines solchen Antrages wird ein Freibetragsbescheid für das laufende und das nächstfolgende Jahr erstellt. Wird die gleichzeitig ergehende Mitteilung für

den Arbeitgeber diesem vorgelegt, kann der Freibetrag bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt werden. Diese Berücksichtigung bei der laufenden Lohnverrechnung ist aber nur eine vorläufige, ohne bindende Wirkung für die spätere Veranlagung. Die endgültige Berücksichtigung von Werbungskosten (ebenso von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen) erfolgt bei der Veranlagung für das jeweilige Jahr. Auf Verlangen des FA sind dabei alle maßgeblichen Nachweise (Belege und sonstige Unterlagen wie zB ein Fahrtenbuch) vorzulegen.

Sind Vorauszahlungen zu leisten, kann ein Freibetragsbescheid nicht erlassen werden. In diesem Fall besteht die Möglichkeit, bei neu auftretenden Werbungskosten eine Herabsetzung der Vorauszahlung zu beantragen.

Fließen in einem Kalenderjahr (erstmalig) parallel nichtselbständige Bezüge zu (zB Bezug aus einer bisherigen nichtselbständigen Tätigkeit zusammen mit dem Bezug aus der Abgeordnetentätigkeit), ist für dieses Kalenderjahr eine Pflichtveranlagung durchzuführen. Da diese regelmäßig zu Nachzahlungen führt, ist der Antrag auf Ausstellung eines gesonderten Freibetragsbescheides (infolge neu auftretender Werbungskosten) nicht zielführend, weil dadurch die Nachzahlung zusätzlich erhöht wird.

Werbungskosten sind grundsätzlich nachzuweisen. Soweit ein Nachweis durch Fremdbeleg nicht zumutbar oder nicht möglich ist, können die Zahlungen durch Eigenbeleg glaubhaft gemacht werden.

5.9.21.8 Werbungskosten und Kostenersätze

383h

Aufwendungen können nur dann als Werbungskosten anerkannt werden, soweit sie nicht von dritter Seite ersetzt werden. Gemäß § 10 Bundesbezügegesetz gebührt den Mitgliedern des Nationalrates und des Bundesrates für alle Aufwendungen, die ihnen in Ausübung des Mandates entstehen (Fahrtkosten nach Maßgabe des § 26 Z 4 EStG 1988, Aufenthaltskosten, Bürokosten einschließlich der Betriebsausgaben und Ausgaben für Mitarbeiter, soweit sie nicht nach dem Parlamentsmitarbeitergesetz vergütet werden, alle sonstigen Aufwendungen mit Ausnahme allfälliger Bewirtungskosten), eine Vergütung in Höhe der tatsächlichen Kosten (Kostenersatz), höchstens aber bis zu einem Betrag von 6% des Ausgangsbetrages nach § 2 Bundesbezügegesetz je Monat bzw. bis zu einem gemäß § 10 Abs. 2 Bundesbezügegesetz höheren Betrag.

Nach dem Bundesbezügegesetz umfasst der Kostenersatz einerseits Aufwendungen, die auch Werbungskosten darstellen, andererseits Kosten, die für die Anschaffung von Arbeitsmitteln gewährt werden, deren Anschaffungskosten mehr als 400 Euro betragen und deren

Nutzungsdauer länger als ein Jahr ist (siehe § 16 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988). Kein Kostenersatz wird jeweils für Partei- und Klubbeiträge sowie für Bewirtungsspesen geleistet.

Besteht ein Sachzusammenhang zwischen verschiedenen politischen Betätigungen, dann sind alle diesbezüglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus der politischen Funktion zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn Werbungskosten in Zusammenhang mit einer politischen Betätigung beantragt werden, für die auf Grund des Bezügebegrenzungsgesetzes keine (weiteren) Bezüge zustehen.

Siehe auch Beispiel Rz 10383h.

383i

Vorgangsweise, wenn nur Aufwendungen ersetzt werden, die in diesem Kalenderjahr auch Werbungskosten darstellen

Werden von Mitgliedern des Nationalrates oder des Bundesrates bei der Arbeitnehmerveranlagung als Werbungskosten ausschließlich Partei- und Klubbeiträge, beruflich veranlasste Bewirtungsspesen (beide Kategorien von Werbungskosten werden nicht durch Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz abgedeckt) oder Abschreibungsbeiträge für angeschaffte Arbeitsmittel gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 beantragt, sind hinsichtlich der vom Parlament erhaltenen Kostenersätze keine Nachweise beizubringen.

Beispiel 1:

Ein Abgeordneter hat im Kalenderjahr Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz in Höhe von 5.000 Euro erhalten. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung macht er Klubbeiträge in Höhe von 1.700 Euro und beruflich veranlasste Bewirtungsspesen von 400 Euro (50% der tatsächlichen Aufwendungen in Höhe von 800 Euro) geltend. Es ist lediglich ein Nachweis über die Bewirtungsspesen und die Klubbeiträge zu erbringen, hinsichtlich der erhaltenen Kostenersätze sind keine Nachweise vorzulegen.

Werden von Mitgliedern des Nationalrates oder des Bundesrates im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung auch Werbungskosten geltend gemacht, die den Höchstbetrag des zustehenden Kostenersatzes übersteigen sind die gesamten Werbungskosten im Kalenderjahr nachzuweisen und um die für das Kalenderjahr insgesamt gewährten steuerfreien Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz zu kürzen. Die Beurteilung, ob und inwieweit Werbungskosten vorliegen, hat nach den geltenden steuerrechtlichen Vorschriften zu erfolgen; das FA ist nicht an die Entscheidungen der auszahlenden Stelle hinsichtlich des Anspruches auf Kostenersatz gebunden. Für Zwecke der Arbeitnehmerveranlagung sind zum Nachweis aller Werbungskosten Kopien der Unterlagen

und Belege, die zur Erlangung der Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz vorgelegt wurden, anzufertigen und aufzubewahren bzw. auf Verlangen dem FA vorzulegen.

Von der Parlamentsdirektion ist eine Bestätigung über die für das jeweilige Kalenderjahr gewährten Kostenersätze auszustellen, die einem Antrag auf "Differenzwerbungskosten" beizulegen ist. Werbungskosten sind auch dann um die gesamten, für das jeweilige Kalenderjahr gewährten Kostenersätze zu kürzen, wenn diese Kostenersätze (teilweise) erst im Folgejahr zur Auszahlung kommen.

Beispiel 2:

Ein Abgeordneter hat Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz für das Jahr 2002 in Höhe von 5.200 Euro geltend gemacht, wobei davon 1.600 Euro erst im Jahr 2003 zuerkannt und ausbezahlt werden. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 werden nicht durch Kostenersätze abgedeckte Werbungskosten für Fahrt- und Reisespesen sowie für Sachspenden in Höhe von 3.600 Euro sowie Partei- und Klubbeiträge in Höhe von 1.800 Euro und beruflich veranlasste Bewirtungsspesen in Höhe von 400 Euro (50% der tatsächlichen Kosten von 800 Euro) geltend gemacht. In diesem Fall hat der Abgeordnete seine gesamten Werbungskosten gegenüber dem FA nachzuweisen (in Summe 5.200 Euro + 3.600 Euro + 1.800 Euro + 400 Euro = 11.000 Euro) Von der Summe der Werbungskosten in Höhe von 11.000 Euro ist der gesamte für das Jahr 2002 gewährte Kostenersatz in Höhe von 5.200 Euro abzuziehen, sodass die übersteigenden 5.800 Euro im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung zu berücksichtigen sind.

Werden von Mitgliedern des Europäischen Parlaments für das Kalenderjahr, für das sie als Mitglieder des Europäischen Parlaments Kostenersätze vom Europäischen Parlaments sowie Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz erhalten haben, nur Partei- und Klubbeiträge und keine anderen (zusätzlichen) Werbungskosten geltend gemacht, hat eine Prüfung der Verwendung der Kostenersätze nicht zu erfolgen und sind lediglich die beantragten Partei- und Klubbeiträge belegmäßig nachzuweisen. Sofern Mitglieder des Europäischen Parlaments zusätzliche Werbungskosten geltend machen, haben sie auch die Verwendung ihrer (pauschalen) Kostenersätze in den Nachweis zusätzlicher Werbungskosten miteinzubeziehen. Besteht die Mitgliedschaft zum Europäischen Parlament nicht ganzjährig, ist bei der zeitlichen Zuordnung auf einen Verwendungsnachweis der gesamten Kostenersätze zu verzichten, wenn für das restliche Kalenderjahr keine Werbungskosten auf Grund einer Tätigkeit als politischer Funktionär geltend gemacht werden (ausgenommen Partei- und Klubbeiträge) oder die Werbungskosten, die für den restlichen Zeitraum als politischer Funktionär geltend gemacht werden, zeitlich eindeutig zugeordnet werden können (zB Reisekosten oder Kosten anlässlich bestimmter politischer Veranstaltungen). Bei Kosten, die zeitraumbezogen aufzuteilen wären (also jeweils teilweise die Zeit der Mitgliedschaft bzw. Nichtmitgliedschaft zum Europäischen Parlament betreffen), ist die Verwendung aller Kostenersätze auf Grund der Funktion als Mitglied des Europäischen Parlaments

nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Dies gilt sinngemäß für Mitglieder des Ausschusses der Regionen sowie für die ständigen Mitglieder des Wirtschafts- und Sozialausschusses.

Wurden für Dienstreisen gemäß § 11 Bundesbezügegesetz Vergütungen bezahlt, können diesbezüglich keine höheren Werbungskosten geltend gemacht werden.

Vorgangsweise, wenn Kostenersätze für die Anschaffung von Arbeitsmitteln gewährt werden, für die Werbungskosten nur in Höhe einer anteiligen Absetzung für Abnutzung zustehen

Werden Mitgliedern des Nationalrates oder Bundesrates Kosten für die Anschaffung von Arbeitsmitteln ersetzt, deren Anschaffungskosten höher als 400 Euro sind und deren Nutzungsdauer länger als ein Jahr ist, liegt im Ausmaß des Ersatzes der Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der Zahlung des Kostenersatzes ein steuerpflichtiger Bezug vor. Werbungskosten in Höhe der Absetzung für Abnutzung können bei der Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht werden.

Beispiel:

Ein Mitglied des Nationalrates schafft im November des Jahres 2002 einen PC an. Die Anschaffungskosten betragen 2.400 Euro, die Nutzungsdauer 4 Jahre (Absetzung für Abnutzung = 25%), die Nutzung des PC erfolgt - beginnend ab dem Tag der Anschaffung - ausschließlich für die Tätigkeit als Mitglied des Nationalrates. Im Februar 2003 wird hiefür ein Kostenersatz gemäß § 10 Bundesbezügegesetz für die Anschaffung im Jahr 2002 in Höhe von 2.400 Euro geleistet.

Der Ersatz der Anschaffungskosten im Februar 2003 stellt in Höhe von 2.400 Euro einen steuerpflichtigen (sonstigen) Bezug dar, der im Rahmen der Lohnverrechnung für den Monat Februar 2003 zu erfassen ist.

Für das Jahr 2002 steht im Rahmen der Veranlagung eine Halbjahres-Absetzung für Abnutzung in Höhe von 300 Euro zu, für das Jahr 2003 eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von 600 Euro.

5.9.22 Provisionen, Löhne

384

Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von einem Dritten erfüllen lässt, sind nur in Ausnahmefällen (zB bei Vertretern, Hausbesorgern) Werbungskosten (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112). Handelt es sich dabei um Zahlungen an Familienangehörige müssen diese sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach einem Fremdvergleich standhalten. Außerdem muss die Mitwirkung des Familienangehörigen so gestaltet sein, dass kein Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt besteht. Eine pauschale Jahresabrechnung erfüllt diese Voraussetzung nicht. Als unüblich und daher zweifelhaft muss diesfalls insbesondere angesehen werden, wenn die erbrachten Leistungen nicht detailliert nach Art, Umfang und zeitlicher Lagerung aufscheinen und auch die Bezahlung nicht - wie dies bei einer eher

geringfügigen und nach Stunden bemessenen Arbeitsleistung üblich ist - zeitnah zur erbrachten Leistung erfolgt (VwGH 30.5.1990, 89/13/0256; VwGH 17.9.1997, 93/13/0033, siehe auch EStR 2000 Rz 1127 ff).

5.9.23 Prozesskosten

385

Rechtslage ab 02.08.2011

Kosten eines berufsbedingten Zivilprozesses (zB über die Höhe des Arbeitslohnes, über Schadenersatzforderungen aus dem Dienstverhältnis) sind Werbungskosten.

Kosten eines gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens, das in engem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit steht, sind nicht abzugsfähig, wenn es zu einem Schuldspruch kommt (vgl. EStR 2000 Rz 1621).

Auch Verfahrenskosten im Zusammenhang mit dem Rücktritt von der Verfolgung einer strafbaren Handlung gemäß § 198 ff StPO (Diversion) sind wie die Diversionszahlung selbst (§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988) nicht abzugsfähig. Unter Diversion versteht man die Möglichkeit, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen von der Strafverfolgung nach Zahlung eines Geldbetrages, nach Erbringung gemeinnütziger Leistungen, nach einer Probezeit oder nach einem außergerichtlichen Tatausgleich abzusehen.

Wird der Steuerpflichtige zum Teil freigesprochen und zum Teil verurteilt, sind Prozesskosten anteilig (im Schätzungswege) abzugsfähig. Werden Prozesskosten vom Arbeitgeber getragen, so liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Siehe auch Stichwort "Strafen", Rz 387.

Rechtslage bis 01.08.2011

Kosten eines berufsbedingten Zivilprozesses (zB über die Höhe des Arbeitslohnes, über Schadenersatzforderungen aus dem Dienstverhältnis) sind Werbungskosten.

Kosten eines gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens, das in engem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit steht, sind nur dann Werbungskosten, wenn es nicht zu einem rechtskräftigen Schuldspruch des Arbeitnehmers kommt oder wenn nur ein geringes Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegt.

Auch Verfahrenskosten im Zusammenhang mit dem Rücktritt von der Verfolgung einer strafbaren Handlung gemäß § 198 ff StPO (Diversion) stellen Werbungskosten dar, nicht jedoch die Kosten, die sich aus der Diversion selbst ergeben (zB Diversionszahlung gemäß § 200 StPO). Unter Diversion versteht man die Möglichkeit, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen von der Strafverfolgung nach Zahlung eines Geldbetrages, nach Erbringung

gemeinnütziger Leistungen, nach einer Probezeit oder nach einem außergerichtlichen Tatausgleich abzusehen.

Wird der Steuerpflichtige zum Teil freigesprochen und zT schuldig gesprochen, dann sind die Prozesskosten anteilig (im Schätzungswege) abzugsfähig. Werden Prozesskosten vom Arbeitgeber getragen, so liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Siehe auch Stichwort "Strafen", Rz 387.

5.9.24 Sportausübung

386

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Sportausübung bzw. für die allgemeine körperliche Fitness sind als Aufwendungen der privaten Lebensführung grundsätzlich keine Werbungskosten, und zwar auch dann nicht, wenn der Sport während eines aufrechten Dienstverhältnisses und mit ausdrücklicher Billigung durch den Arbeitgeber erfolgt (zB Fitnesstraining eines Polizisten einer Eliteeinheit). Aufwendungen für Sportgeräte unterliegen grundsätzlich dem Aufteilungsverbot, weil derartige Wirtschaftsgüter nach der Lebenserfahrung im Allgemeinen in der Privatsphäre anfallen und nicht unwesentlichen privaten Motiven (körperliche Ertüchtigung und Freizeitgestaltung) dienen (VwGH 3.11.1981, 81/14/0022; VwGH 24.6.1999, 94/15/0196). Gleiches gilt im Allgemeinen für Aufwendungen für Sportbekleidung (VwGH 26.5.1999, 98/13/0138; VwGH 23.4.2002, 98/14/0219). Eine (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung kommt nur bei Berufssportlern, das sind Personen, bei denen die Erbringung einer sportlichen Leistung den materiellen Schwerpunkt ihrer Tätigkeit darstellt, oder bei Trainern in Betracht, und zwar hinsichtlich jener Sportgeräte, welche diesen unmittelbar zur Ausübung ihres Sportes bzw. ihrer Trainertätigkeit dienen (zB Schi des Schirennläufers, Fahrrad eines Radrennfahrers, Sprungschi eines Schisprungtrainers). Zur Behandlung von Aufwendungen von Schilehrern für Sportgeräte und -ausrüstung siehe EStR 2000 Rz 4746.

5.9.25 Sprachkurse

386a

siehe Rz 363.

5.9.26 Strafen

387

Rechtslage ab 02.08.2011

Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden, sind steuerlich nicht abzugsfähig (§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988).

Rechtslage bis 01.08.2011

Über einen Arbeitnehmer in einem gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahren verhängte Geldstrafen sind grundsätzlich auch dann keine Werbungskosten, wenn die Straftat in Ausübung des Berufes des Steuerpflichtigen begangen wurde und private Interessen nicht berührt wurden. Dies gilt auch dann, wenn die Straftat mit Billigung oder über ausdrückliche Aufforderung des Arbeitgebers begangen wurde. Geldstrafen können bei einem ursächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsquelle ausnahmsweise dann absetzbar sein, wenn sie vom Nachweis eines Verschuldens unabhängig oder nur auf ein geringes Verschulden zurückzuführen sind. EStR 2000 Rz 1649 ist hinsichtlich der Betriebsausgabeneigenschaft von Geldstrafen auch auf Werbungskosten von Dienstnehmern anzuwenden. Bei einem vorschriftswidrigen Abstellen des Fahrzeuges zu Ladevorgängen bei Kunden liegen Werbungskosten vor (vgl. VwGH 3.7.1990, 90/14/0069). Siehe auch Stichwort "Prozesskosten", Rz 385.

387a

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

388

Werden über den Arbeitnehmer verhängte Geldstrafen vom Arbeitgeber ersetzt, so liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor (VwGH 23.5.1984, 83/13/0092). Dies gilt auch dann, wenn die Bestrafung ohne Verschulden des Arbeitnehmers oder überhaupt zu Unrecht erfolgt, da die Verbindlichkeit aus der Bestrafung den Arbeitnehmer und nicht den Arbeitgeber trifft (VwGH 11.6.1991, 91/14/0094; VwGH 11.6.1991, 91/14/0105).

5.9.27 Studienreisen

5.9.27.1 Voraussetzungen

389

Eine berufliche Veranlassung liegt nur dann vor, wenn die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst ist. Die (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung von Kongress-, Studien- und Geschäftsreisen ist durch Anlegung eines strengen Maßstabs festzustellen (VwGH 13.12.1988, 88/14/0002).

Zur Anerkennung der (nahezu) ausschließlichen beruflichen Veranlassung müssen folgende Voraussetzungen vorliegen (VwGH 06.10.1976, 1608/76, 1695/76; vgl. auch VwGH 03.05.1983, 82/14/0154, betr. Reise eines Geografieprofessors nach Großbritannien; VwGH 03.05.1983, 82/14/0297, betr. Toskanareise einer Mittelschullehrerin für Geografie und Geschichte; VwGH 26.06.1990, 89/14/0106, betr. USA-Reise eines HAK-Lehrers für Volks- und Betriebswirtschaft; VwGH 16.07.1996, 92/14/0133, betr. London- und Berlinreise einer AHS-Lehrerin für Latein und Geschichte; VwGH 24.04.1997, 93/15/0069, betr. Spanienreise einer Richterin; VwGH 22.09.2000, 98/15/0111, betr. Japanreise eines Geografielehrers; VwGH 29.01.2004, 2002/15/0034, betr. "Lateinstudienreisen" einer Mittelschullehrerin nach Italien, die als schulbezogene Veranstaltungen geführt wurden):

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (VwGH 18.3.1992, 91/14/0171; VwGH 22.4.1994, 92/14/0042; VwGH 31.5.2000, 97/13/0228).
- Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (VwGH 24.04.1997, 93/15/0069; VwGH 17.05.2000, 98/15/0050, 99/15/0055; VwGH 29.01.2002, 96/14/0030). Die Anreise zu Besichtigungsorten durch landschaftlich interessante Reisestrecken und die Zeiten gemeinsamer Mahlzeiten sind nicht zu den fachspezifischen Arbeitszeiten zu rechnen (vgl. VwGH 28.03.2001, 2000/13/0194 betr. Fachexkursion eines Lehrers für Weinbau und Kellerwirtschaft in Weinbaugebiete Kaliforniens).

Siehe auch Beispiel Rz 10389.

5.9.27.2 Mischprogramm

390

Lassen sich bei Studienreisen die beruflich veranlassten Reiseabschnitte klar und einwandfrei von privat veranlassten Reiseabschnitten trennen, ist eine Aufteilung bzw. Zuordnung von Fahrtkosten (Rz 295), Verpflegungsmehraufwendungen (Rz 314a) und Nächtigungsgeldern (Rz 318) vorzunehmen.

Ist die Reise hingegen durch ein Programm geprägt, das private Erholungs- und Bildungsinteressen mit beruflichen Interessen untrennbar vermengt (Mischprogramm), liegt keine berufliche Veranlassung vor.

Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliegt, ist nicht entscheidend, ob der Arbeitgeber einen Teil der Reisekosten ersetzt oder nicht. Ist ein Mischprogramm anzunehmen, so sind auch jene Reisekosten, die anteilig auf ausschließlich berufliche Reiseabschnitte entfallen, nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Fallen im Rahmen einer Reise mit Mischprogramm eindeutig abgrenzbare Fortbildungskosten oder sonstige Werbungskosten an (zB Teilnahmegebühren für Aus- und Fortbildungsveranstaltungen, Erwerb von schriftlichen Kongressunterlagen), so sind diese Kosten abzugsfähig.

5.9.27a Tagesmütter

390a

Weisen nichtselbständig tätige Tagesmütter die bei ihrer Tätigkeit anfallenden Werbungskosten nicht nach, ist deren Höhe gemäß § 184 BAO im Wege der Schätzung zu ermitteln. Im Hinblick auf Erfahrungswerte bestehen keine Bedenken, diese Werbungskosten unabhängig von der Anzahl der beaufsichtigten Kinder mit 50% der Einkünfte aus der Tätigkeit als Tagesmutter, maximal 400 Euro pro Monat der Tätigkeit, zu berücksichtigen. Ein nichtsteuerbarer Kostenersatz bleibt bei der Berechnung der pauschalen Werbungskosten außer Ansatz.

Erhält die Tagesmutter zusätzlich zum Entgelt als Tagesmutter Kostenersätze für Verpflegung und Unterkunft der betreuten Kinder, so sind diese gemäß § 26 Z 2 EStG 1988 nicht steuerbar, soweit sie in Anlehnung an § 1 Abs. 2 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 467/2004) 30% des Wertes der vollen freien Station (58,86 Euro pro Kalendermonat und Kind) nicht übersteigen. Dies gilt unabhängig davon, für wie viele Tage im Kalendermonat der Auslagenersatz gewährt wird. Übersteigende Beträge stellen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Dabei ist es unmaßgeblich, ob diese Auslagenersätze vom Arbeitgeber oder direkt von den Eltern an die Tagesmutter gezahlt werden.

Für die Anwendung eines Pauschales ist es wie bei selbständigen Tagesmüttern Voraussetzung, dass diese Tätigkeit in der Wohnung der Tagesmutter ausgeübt wird. Mit dieser pauschalen Berechnung der Werbungskosten sind sämtliche mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen steuerlich abgegolten. Ein Abzug höherer Beträge setzt voraus, dass die geltend gemachten Aufwendungen insgesamt nachgewiesen werden.

Beispiel:

Eine Tagesmutter erhält im Monat Mai für zwei Kinder Kostenersätze für die Verpflegung in Höhe von 140 Euro sowie ein Arbeitsentgelt in Höhe von 700 Euro.

Vom Kostenersatz sind 117,72 Euro (58,86 Euro mal 2) als nicht steuerbarer Auslagenersatz zu behandeln. Das Beitrags- und Arbeitsentgelt beträgt somit 700 Euro zuzüglich 22,28 Euro (140 Euro abzüglich 117,72 Euro).

Arbeitsentgelt	*€ 700,00*
Kostenersätze	*€ 140,00*
gesamt	*€ 840,00*
abzüglich nicht steuerbarer Kostenersatz	*€ 117,72*
steuerbar	*€ 722,28*
- SV-Beiträge 15,2%	*€ 109,79*
KZ 245	*€ 612,49*
Abzüglich 50% Werbungskosten	*€ 306,25*
Steuerpflichtig	*€ 306,24*

5.9.28 Telefon

391

Kosten für beruflich veranlasste Telefonate sind im tatsächlichen Umfang als Werbungskosten absetzbar. Telefongebühren unterliegen nicht dem Aufteilungsverbot (auch nicht die Grundgebühr). Verwendet der Dienstnehmer das eigene Telefon, so sind die Telefongebühren hinsichtlich des beruflich veranlassten Teils absetzbar. Es widerspricht jeder Lebenserfahrung, dass jemand von seiner Wohnung aus - selbst wenn er dort seinem Beruf nachgeht - ausschließlich berufliche Telefonate führt (VwGH 26.6.1984, 83/14/0216). Sofern eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich ist, hat sie im Schätzungsweg zu erfolgen (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0104).

Siehe auch Beispiel Rz 10391.

5.9.29 Umschulungskosten

391a

Siehe Stichwort "Fortbildungskosten - Ausbildungskosten - Umschulungskosten", Rz 358 ff.

5.9.30 Umzugskosten

5.9.30.1 Voraussetzungen

392

Umzugskosten sind Werbungskosten, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Eine berufliche Veranlassung kann beim erstmaligen Antritt eines Dienstverhältnisses, beim Wechsel des Dienstgebers oder im Falle einer dauernden Versetzung durch den gegenwärtigen Dienstgeber (im Falle der Arbeitskräfteüberlassung durch das überlassende Unternehmen) vorliegen. Umzugskosten ohne Wechsel des Dienstortes und ohne Verpflichtung, eine Dienstwohnung zu beziehen, sind nicht absetzbar. Abgesehen von Fällen, in denen der Arbeitgeber einen Umzug fordert (zB Verpflichtung zum Bezug einer Dienstwohnung, Räumung einer bisherigen Dienstwohnung), kann eine berufliche Veranlassung nur zur Vermeidung eines unzumutbar langen Arbeitsweges angenommen werden.

Ein "Umzug" setzt in allen Fällen aber voraus, dass der bisherige Wohnsitz aufgegeben wird. Ist dies nicht der Fall, kommt allenfalls eine Berücksichtigung aus dem Titel "doppelte Haushaltsführung" (siehe Rz 341) in Betracht.

Bei der Beurteilung der Umzugskosten als Werbungskosten ist nicht zu prüfen, ob das bisherige Dienstverhältnis durch den Arbeitgeber oder durch den Arbeitnehmer beendet wurde.

Sachverhalt	Umzugskosten als Werbungskosten absetzbar
Ein Arbeitsloser übersiedelt zu einem entfernten Dienstort.	Ja, weil die Berufsausübung vom bisherigen Wohnsitz so weit entfernt ist, dass ein neuer Wohnsitz dadurch begründet werden muss.
Ein Berufsanfänger zieht von Eltern zu einem entfernten Dienstort.	Ja. Auch das Wohnen im Elternhaus stellt einen Wohnsitz dar.
Ein Arbeitnehmer mit aufrechtem Dienstverhältnis übersiedelt zum entfernten neuen Dienstort	Ja.

Berufstätige Partnerin zieht mit arbeitslosem Partner zu einem (neuen) entfernten Dienstort. Beide beginnen ein neues Dienstverhältnis.	Ja, für beide.
Übersiedlung vom ausländischen Wohnsitz auf Dauer zu einem neuen Arbeitgeber in Österreich; bisher arbeitslos bzw. hat das Engagement im Ausland geendet.	Ja.
Übersiedlung vom ausländischen Arbeitgeber und Wohnsitz zu einem neuen Arbeitgeber nach Österreich auf Dauer; fixe Beschäftigungszusage im Übersiedelungszeitpunkt;	Ja.
Bei Wegzug aus Österreich und Begründung eines Dienstverhältnis im Ausland	Nein, da diese Kosten durch das neue Dienstverhältnis im Ausland veranlasst werden.

5.9.30.2 Art und Höhe der Aufwendungen

393

Liegt ein beruflich veranlasster Umzug vor, so sind insbesondere folgende Ausgaben als Werbungskosten absetzbar (vgl. VwGH 31.5.1994, 91/14/0170):

Umzugskosten	abzugsfähig
Transport- und Packkosten des Hausrates	ja
Handwerkerkosten zur Demontage der Wohnungsausstattung	ja
eigene Fahrtkosten zur Wohnungssuche und anschließenden Übersiedlung	ja
Maklerkosten / Inseratskosten zur Suche eines Nachmieters für die aufgegebene Wohnung	nein
Maklerkosten / Inseratskosten zur Suche für die neue Mietwohnung am Dienstort	ja
Maklerkosten / Inseratskosten zur Suche für die neue Eigentumswohnung am Dienstort	nein
Mietkostenweiterzahlung nach Auszug während der Kündigungsfrist für die alte Wohnung	ja
Kosten der vertragsgemäßen Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes der aufgegebenen Mietwohnung	nein
Anschaffungskosten für Hausrat	nein
Wohnungsablösen	nein

Anschaffungskosten im Zusammenhang mit einer Eigentumswohnung (somit auch Maklerkosten) sind nicht absetzbar.

5.9.31 Vermögensschadenversicherung

393a

Haftpflichtversicherungen zur Abdeckung eines Vermögensschadens infolge Fehlhandelns von Führungskräften (Vermögensschadenversicherungen) sind steuerlich wie folgt zu beurteilen:

- Versicherungsnehmer und Begünstigter aus dem Vertrag ist das Unternehmen (Arbeitgeber):

  Die Prämienzahlungen sind beim Arbeitgeber Betriebsausgaben, beim Arbeitnehmer liegt kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.

- Versicherungsnehmer ist der Arbeitnehmer, Begünstigter ist der Arbeitgeber:

  Die Prämienzahlungen sind beim Arbeitnehmer Werbungskosten, im Versicherungsfall liegen beim Arbeitnehmer keine Einnahmen vor, sondern nur beim Arbeitgeber.

- Versicherungsnehmer und Begünstigter ist der Arbeitnehmer:

  Die Prämienzahlungen sind beim Arbeitnehmer Werbungskosten, die Auszahlung der Schadenssumme an den Arbeitnehmer ist bei diesem eine Einnahme. Die Schadenszahlungen an den Arbeitgeber sind Werbungskosten unter Berücksichtigung der allgemeinen Grundsätze.

- Versicherungsnehmer ist der Arbeitnehmer, Begünstigter ist der geschädigte Dritte:

  Die Prämienzahlungen sind beim Arbeitnehmer Werbungskosten, im Versicherungsfall liegen beim Arbeitnehmer keine Einnahmen vor.

- Versicherungsnehmer ist der Arbeitgeber, Begünstigter ist der geschädigte Dritte:

  Die Prämienzahlungen sind beim Arbeitgeber Betriebsausgaben, beim Arbeitnehmer liegt kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.

5.9.32 Verteidigerkosten

Siehe Stichwort "Prozesskosten", Rz 385.

5.9.33 Zeitungen

394

Die Eignung einer Tageszeitung, fallweise auch berufliche Informationen zu bieten, ändert nichts daran, dass dafür getätigte Aufwendungen grundsätzlich den Kosten der Lebensführung zuzurechnen sind (VwGH 28.4.1987, 86/14/0169, betr. "Die Presse", VwGH 26.4.2000, 96/14/0098). Bei Wirtschaftsmagazinen ("Trend", "Gewinn", "Cash-Flow", "Option" usw.) handelt es sich nicht um typische Fachliteratur (VwGH 22.12.1980, 2001/79). Diese Betrachtung gilt - von bestimmten Sonderfällen (VwGH 26.9.2000, 97/13/0238 betr. Journalist und Redakteur; Rz 383e betr. Politiker) abgesehen - auch beim Bezug mehrerer Tageszeitungen oder Wochen-(Monats-)Magazinen. Es entspricht nämlich nicht der Lebenserfahrung, dass allgemeine Informationen nur aus einer oder mehreren bestimmten Zeitungen, berufsspezifische Informationen hingegen ausschließlich aus anderen Zeitungen entnommen werden.

5.9.34 Zinsen

395

Zinsen für die Anschaffung von Arbeitsmitteln sind Werbungskosten. Erfolgt die Berücksichtigung von Werbungskosten durch Pauschalsätze (zB durch das "amtliche Kilometergeld" beim KFZ), so kommt ein zusätzlicher Abzug von Finanzierungskosten nicht in Betracht. Zinsen für den Erwerb von Aktien im Rahmen eines so genannten "Management Buy Out" stellen keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Geschäftsführerbezügen dar, da Aktien als private Kapitalanlage anzusehen sind (VwGH 27.3.2002, 96/13/0069).

6 Durchschnittssätze (§ 17 EStG 1988)

6.1 Berufsgruppen

396

Auf Grund der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, BGBl. II Nr. 382/2001, können ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen Werbungskosten auf Grund von Erfahrungswerten geltend gemacht werden (Verordnungstext kursiv).

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

397

§ 1. Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis an Stelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1998 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

6.1.1 Artisten

398

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.

Als Artisten gelten ua. Auftretende bei Zirkusveranstaltungen und auf Showbühnen. Nicht als Artisten gelten ua. außerhalb von Show- und Zirkusveranstaltungen auftretende Turner, Tänzer, Amateur- und Profisportler.

6.1.2 Bühnenangehörige, die § 1 Abs. 1 Theaterarbeitsgesetz unterliegen, andere auf Bühnen auftretende Personen, Filmschauspieler

399

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.

Zu dieser Berufsgruppe gehören ua. Schauspieler, Humoristen, Komiker, Conferenciers, Sänger, Chansoniers, Chorsänger, Statisten, Solotänzer, Mitglieder eines Balletts, Tänzerinnen und Tänzer in Nachtlokalen, weiters Personen, die als Darsteller in Filmen oder Werbesendungen auftreten.

Unter "Bühnenangehörige" fallen nicht nur Personen, die auf einer Bühne vor Publikum auftreten, sondern auch jene Personen, die im Rahmen eines Theaterbetriebes künstlerische Dienste leisten (VwGH 19.2.2002, 98/14/0148). Dies kann insbesondere auf Regisseure, Regieassistenten und Choreographen zutreffen.

Nicht zu dieser Berufsgruppe gehören ua. Theaterdirektoren, Verwaltungspersonal von Theatern, technisches Bühnenpersonal, Mitglieder des Bedienungspersonals von Kabaretts, Showbühnen und Nachtlokalen (zB Barkeeper, Bardamen), Tanzlehrer, Bedienstete von Tanzschulen, Billeteure, sonstiges Hilfspersonal, weiters Tonmeister, Tontechniker, Filmgeschäftsführer.

Als Bühne gilt jeder Ort, an dem vor Publikum aufgetreten wird (zB Theater, Freiluftbühne, Festzelt).

6.1.3 Fernsehschaffende, die regelmäßig (mehrmals im Monat) auf dem Bildschirm erscheinen

400

7,5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 3.942 Euro jährlich.

Zu dieser Berufsgruppe gehören ua. folgende Personen, wenn sie regelmäßig auf dem Bildschirm erscheinen: Kommentatoren, Moderatoren, Diskussionsleiter, Fernsehsprecher, Programmansager.

Nicht zu dieser Berufsgruppe gehören ua. technisches Personal, Kameraleute, Tonmeister, Regisseure.

Schauspieler in Fernsehfilmen und Werbespots gelten als Filmschauspieler.

Voraussetzung für die Gewährung des Pauschales sind durchschnittlich zwei Fernsehauftritte pro Monat, also mindestens 24 pro Kalenderjahr. Bei unterjähriger Tätigkeit ist die Zahl der erforderlichen Auftritte entsprechend zu aliquotieren.

6.1.4 Journalisten

401

7,5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 3.942 Euro jährlich.

Der Begriff des Journalisten ist dem Sprachgebrauch gemäß zu verstehen ist (VwGH 29.9.2004, 2004/13/0089 iVm VwGH 22.4.1992, 92/14/0002). Die Pauschalierung der Werbungskosten stellt auf die Besonderheit der journalistischen Tätigkeit ab und nicht auf die Art des Dienstverhältnisses zu einem bestimmten Dienstgeber.

Die Tätigkeit des Journalisten ist dadurch gekennzeichnet, dass eine Person an der Berichterstattung und/oder Kommentierung von aktuellem Geschehen (Neuigkeiten, also Tagesereignissen) in Medien - und sei es auch redaktionell - mitwirkt (VwGH 22.4.1992, 92/14/0002). Unter Tagesgeschehen ist alles zu verstehen, was Aktualität hat, also nicht nur die jedermann interessierenden täglichen Ereignisse, sondern auch aktuelle Erscheinungen,

die lediglich auf Fachinteresse stoßen und nur von Zeit zu Zeit auftreten. Die Vermittlung kann sowohl in der Verfassung von Berichten und/oder Kommentaren bestehen, als etwa auch in der Sammlung, Sichtung, Auswahl, Verbesserung derartigen Materials. Journalistisch ist deshalb nicht nur die Tätigkeit des Reporters, der an Ort und Stelle oder an der Quelle die Neuigkeiten erhebt und weiterleitet, sondern auch die Tätigkeit in der Redaktion durch den Schriftleiter (Redakteur), der unter anderem Beiträge auswählt, bearbeitet oder auch selbst schreibt.

Journalist ist der Überbegriff, der jedenfalls Reporter und Redakteur (Schriftleiter) umfasst. Als Journalist ist somit einerseits derjenige anzusehen, der für eine regelmäßig erscheinende Zeitung, Zeitschrift oder sonstige Publikation (zB Online-Ausgabe einer Zeitung) oder für einen Nachrichtendienst aktuelle Informationen des Tagesgeschehens sammelt und entsprechend verarbeitet, indem er sie in eine für die Weiterverbreitung geeignete Form bringt. Die Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 382/2001, ist aber andererseits auch für Arbeitnehmer anwendbar, die nicht bei Zeitungsunternehmen beschäftigt sind bzw. die nicht dem Journalistengesetz unterliegen.

Regelmäßig erscheinende Publikationen und Druckwerke (Zeitungen, Zeitschriften) sind solche, die wenigstens viermal im Kalenderjahr wiederkehrend erscheinen (vgl. § 1 Abs. 1 Z 2 und 5 Mediengesetz). Nachrichtendienste müssen mindestens einmal wöchentlich erscheinen.

Zu den Journalisten zählen demnach regelmäßig Chefredakteure, andere Schriftleiter, Redakteure, andere ausschließlich journalistisch tätige Mitarbeiter (zB Redakteuraspiranten), nicht hingegen auch mit kommerziellen oder verlegerischen Fragen beschäftigte Personen. Ebenso gehören zu dieser Berufsgruppe Korrespondenten ausländischer Zeitungen, Zeitschriften, Nachrichtenagenturen, Rundfunk- und Fernsehgesellschaften, die als Journalisten beim Bundespressedienst des Bundeskanzleramtes akkreditiert sind.

Journalisten sind auch journalistische Mitarbeiter im Sinne des § 17 Abs. 3 ORF-Gesetz BGBl. 379/1984, die an der journalistischen Gestaltung von Programmen im Hörfunk und Fernsehen mitwirken, insbesondere Redakteure, Reporter, Korrespondenten und Gestalter. Ebenso gelten als Journalisten Personen, die eine gleichartige Tätigkeit bei anderen Radio- und Fernsehgesellschaften ausführen.

Nicht als Journalisten gelten im Allgemeinen Personen, die fallweise Artikel oder Kommentare in Zeitungen veröffentlichen, sowie Pressereferenten oder Pressesprecher von Unternehmen oder anderen Institutionen, und zwar auch dann, wenn für sie ein Presseausweis ausgestellt wurde, weiters Mitarbeiter in Redaktionen, die grafische oder technische Arbeiten,

Schreibarbeiten oder Kanzleiarbeiten bzw. sonstige Verwaltungsarbeiten und Hilfsdienste ausführen.

6.1.5 Musiker

402

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.

Als Musiker gelten ua. Angehörige von Orchestern und Kapellen, weiters Dirigenten und Kapellmeister, Solisten und Barpianisten.

Nicht zu dieser Berufsgruppe gehören ua. Musiklehrer, unabhängig davon, ob sie an allgemein bildenden Schulen oder an Musikschulen tätig sind oder im Rahmen eines anderen Dienstverhältnisses Musikunterricht für ein bestimmtes Instrument erteilen. Sänger gelten als Bühnenangehörige.

6.1.6 Forstarbeiter, Förster im Revierdienst und Berufsjäger im Revierdienst

403

Für Forstarbeiter ohne Motorsäge, Förster im Revierdienst und Berufsjäger im Revierdienst:

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 1.752 Euro jährlich.

Für Forstarbeiter mit Motorsäge:

10% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.

Als Forstarbeiter gelten Personen, die bei Schlägerungsarbeiten mitwirken sowie Personen, die mit Aufforstungs- und Kulturpflegearbeiten unter Einsatz von Motorsensen oder sonstigen Kulturwerkzeugen betraut sind.

Nicht als Forstarbeiter gelten Personen, die im Rahmen von Forstbetrieben andere Tätigkeiten ausführen (zB Kraftfahrzeuglenker oder in Sägewerksbetrieben beschäftigte Arbeitnehmer oder sonstige Arbeiter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe).

Maßgeblich für den höheren Pauschbetrag (mit Motorsäge) ist nicht der Besitz einer Motorsäge (Motorsense), sondern die überwiegende Tätigkeit unter Verwendung der Motorsäge (Motorsense) im Lohnzahlungszeitraum.

Zur Tätigkeit als Förster im Revierdienst und Berufsjäger im Revierdienst gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für diese Tätigkeit erforderliche Innendienstarbeit. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Revier (Außendienst) verbracht werden.

Nicht zu dieser Berufsgruppe gehören andere Aufsichtsorgane in Forstbetrieben, auch wenn sie im Revierdienst tätig sind. Das Pauschale steht auch jenen Arbeitnehmern in Forstbetrieben zu, deren Tätigkeitsbild dem des Forstarbeiters bzw. des Försters oder Revierjägers entspricht. Umfasst das Dienstverhältnis auch andere nicht in der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 382/2001, angeführte Tätigkeiten, steht der Pauschbetrag nicht zu. Eine Aliquotierung des Pauschbetrages bei nicht ausschließlicher Tätigkeit ist nicht möglich. Die Berufsbezeichnung des Arbeitnehmers (zB Forstwart, Waldaufseher, Jäger, Oberjäger, Revierjäger usw.) ist für die Anwendbarkeit der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 382/2001, unmaßgeblich, entscheidend ist vielmehr der Umstand, dass das Tätigkeitsbild inhaltlich den in der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 382/2001, angeführten Berufsgruppen entspricht.

6.1.7 Hausbesorger

404

15% der Bemessungsgrundlage, höchstens 3.504 Euro jährlich.

Zu dieser Berufsgruppe gehören nur Personen, die dem Hausbesorgergesetz (BGBl. Nr. 16/1970 idgF) unterliegen und deren Dienstverhältnis vor dem 1. Juli 2000 abgeschlossen wurde (§ 31 Abs. 5 Hausbesorgergesetz). Arbeitnehmer, welche nach dem 30. Juni 2000 ein Dienstverhältnis als Hausbesorger begründet haben, sind daher von der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, ausgenommen und können demnach Werbungskosten nur in tatsächlicher Höhe geltend machen.

Nicht als Hausbesorger gelten Portiere, Schulwarte und andere Personen, auch wenn sie Tätigkeiten verrichten, die der eines Hausbesorgers ähnlich sind.

6.1.8 Heimarbeiter

405

10% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.

Als Heimarbeiter gelten ausschließlich Personen, die dem Heimarbeitsgesetz 1960, (BGBl. Nr. 105/1961) unterliegen.

Andere Personen, die eine nichtselbständige Tätigkeit von zu Hause aus durchführen, gelten nicht als Heimarbeiter (zB ein Vertreter, der von zu Hause aus tätig wird, Sekretariatsarbeit in der eigenen Wohnung).

6.1.9 Vertreter

406

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst, als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Vertreter sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Wesentlich ist, dass eine Außendiensttätigkeit vorliegt, deren vorrangiges Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den Arbeitgeber ist (VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0072). Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit (zB Kontrolltätigkeit, Durchführung und Leitung eines Projektes oder Inkassotätigkeit).

Siehe auch Beispiel Rz 10406.

6.1.10 Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung

406a

15% der Bemessungsgrundlage, mindestens 438 Euro jährlich, höchstens 2.628 Euro jährlich. Der Mindestbetrag kann nicht zu negativen Einkünften führen.

Die Werbungskostenpauschalierung gilt nur für Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung; für andere politische Funktionäre ist sie nicht anzuwenden. Zu den Mitgliedern einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung zählen beispielsweise der Bürgermeister, Vizebürgermeister, Stadträte, geschäftsführende Gemeinderäte, Gemeindevertreter, Bezirks- und Ortsvertreter, Bezirksvorsteher sowie deren Vertreter und Ortsvorsteher laut Gemeindeordnung (UFS 2.7.2007, RV/0929-W/07).

Beispiel 1:

Bezieht ein Gemeindevertreter Entschädigungen von insgesamt 650 Euro jährlich, so stehen ihm pauschale Werbungskosten in Höhe von 438 Euro zu.

Beispiel 2:

Bezieht ein Gemeindevertreter Entschädigungen von 12 mal 400 Euro, insgesamt 4.800 Euro jährlich, so stehen ihm pauschale Werbungskosten in Höhe von 720 Euro (15% von 4.800 Euro) zu.

Beispiel 3:

Bezieht ein Bürgermeister einen Bezug von 14 mal 2.550 Euro stehen ihm pauschale Werbungskosten in Höhe von 2.628 Euro zu (15% von der Bemessungsgrundlage von 12 mal 2.550 Euro = 30.600 Euro; das wären 4.590 Euro; höchstens wird aber nur ein Betrag von 2.628 Euro angesetzt).

6.1.11 Expatriates

406b

20% der Bemessungsgrundlage, höchstens 10.000 Euro jährlich.

Expatriates sind Arbeitnehmer,

a) die im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988) für höchstens fünf Jahre beschäftigt werden,

b) die während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten,

c) die ihren bisherigen Wohnsitz im Ausland beibehalten und

d) für deren Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zukommt.

Als Expatriates gelten Personen, die während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten, im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers vorübergehend in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988) beschäftigt werden und für deren Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zukommt.

Die Beschäftigung in Österreich darf nicht länger als fünf Jahre dauern und der Beschäftigte muss im Hinblick auf die nur vorübergehende Beschäftigung seinen bisherigen Wohnsitz im Ausland beibehalten.

Ist von vornherein eine längere Beschäftigungsdauer vorgesehen, liegt keine vorübergehende Beschäftigung in diesem Sinne vor. Eine längere Beschäftigungsdauer ist auch dann anzunehmen, wenn dem Beschäftigten im Falle eines befristeten Dienstverhältnisses die Möglichkeit eingeräumt wird, das Beschäftigungsverhältnis über fünf Jahre hinaus zu verlängern. Wird die Option auf Vertragsverlängerung nicht in Anspruch genommen, liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor, das zu einer Bescheidänderung zu Gunsten des Arbeitnehmers im Rahmen der Veranlagung führen kann.

Der Pauschbetrag für Expatriates kann anstelle des Werbungskostenpauschalbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 entweder vom Arbeitgeber gemäß § 62 EStG 1988 bei der Lohnverrechnung berücksichtigt oder in der (Arbeitnehmer)Veranlagung beantragt werden.

6.2 Umfang der Tätigkeit

407

Die angeführten Pauschbeträge können nur von Arbeitnehmern in Anspruch genommen werden, deren Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausschließlich einer oder

mehrerer der angeführten Berufsgruppen entspricht. Umfasst das Dienstverhältnis auch andere nicht in der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, angeführte Tätigkeiten, steht der Pauschbetrag nicht zu, eine Aliquotierung des Pauschbetrages bei nicht ausschließlicher Tätigkeit ist nicht möglich.

Beispiel 1:

Ein Bediensteter eines Theaters ist im Rahmen seines Dienstverhältnisses teilweise als Statist, teilweise als Bühnenarbeiter tätig. Ein Werbungskostenpauschbetrag steht nicht zu.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer wirkt im Rahmen seines Dienstverhältnisses als Musiker im Theaterorchester mit und wird gleichzeitig als Schauspieler tätig. Der Werbungskostenpauschbetrag beträgt 5% der einheitlichen Bemessungsgrundlage (höchstens 2.628 Euro jährlich).

408

Werden im Rahmen eines Dienstverhältnisses zwei Tätigkeiten ausgeübt, die beide bei ausschließlicher Ausübung die Zuerkennung eines Pauschbetrages vermitteln, dann ist im Falle eines unterschiedlich hohen Pauschales auf das Überwiegen abzustellen.

Beispiel:

Eine Fernsehsprecherin wird im Rahmen eines einheitlichen Dienstverhältnisses auch als Darstellerin in Fernsehfilmen tätig. Die Tätigkeit als Fernsehsprecherin überwiegt. Es steht der höhere Pauschbetrag von 7,5% der Bemessungsgrundlage (höchstens 3.942 Euro jährlich) zu.

409

Werden zwei unterschiedliche Tätigkeiten, für die Pauschbeträge grundsätzlich vorgesehen sind, im Rahmen verschiedener Dienstverhältnisse ausgeübt, dann ist der Pauschbetrag jeweils von den maßgeblichen Bezügen der anspruchsvermittelnden Tätigkeiten zu berechnen. Ebenso können beide Höchstbeträge ausgeschöpft werden.

Beispiel:

Ein nichtselbständiger Hausbesorger ist nebenberuflich nichtselbständig im Rahmen einer Musikkapelle tätig. Es steht der Pauschbetrag für nichtselbständige Musiker hinsichtlich der Tätigkeit als Musiker bis zum Höchstbetrag von 2.628 Euro jährlich, hinsichtlich der Tätigkeit als Hausbesorger steht der entsprechende Pauschbetrag bis zum Höchstbetrag von 3.504 Euro jährlich zu.

6.3 Höchstbeträge

410

Die angeführten Pauschbeträge sind Jahresbeträge; der zu berücksichtigende Werbungskostenpauschbetrag ergibt sich bei ganzjähriger Tätigkeit daher nur auf Grund des Jahreseinkommens und nicht als Summe von monatlichen Höchstbeträgen. Bei nicht ganzjähriger Tätigkeit ist der Werbungskostenpauschbetrag durch Anwendung des vorgesehenen Prozentsatzes auf das im unterjährigen Tätigkeitszeitraum bezogene Einkommen zu ermitteln, der Jahreshöchstbetrag ist entsprechend der Dauer der Tätigkeit zu aliquotieren. Unvollständige Monate zu Beginn oder bei Beendigung des Dienstverhältnisses werden dabei als volle Monate gerechnet. Der Erholungsurlaub unterbricht die Tätigkeit nicht. Karenzurlaub, Krankenstand, Waffenübungen beim Bundesheer, Sonderurlaube, Dienstzuteilungen, Dienstfreistellungen und alle anderen zusammenhängenden Unterbrechungen von mehr als einem Monat kürzen den Tätigkeitszeitraum um die vollen Monate der Unterbrechung (Beispiel 1). Mehrere nicht zusammenhängende Unterbrechungen sind nicht zu addieren (Beispiel 2).

Beispiel 1:

Ein Journalist beginnt seine Tätigkeit bei einer Tageszeitung am 20. Februar. Vom 5. Juli bis 15. Oktober unterbricht er die Tätigkeit auf Grund eines Sonderurlaubes, in der Folge setzt er die Tätigkeit bis zum Jahresende fort. Im November nimmt er drei Wochen Erholungsurlaub.

Der Monat Februar zählt voll, der Journalist war daher in dem Jahr elf Monate beschäftigt. Von diesen elf Monaten werden für die Unterbrechung auf Grund des Sonderurlaubes drei Monate abgezogen. Der Erholungsurlaub wird nicht abgezogen. Der für die Aliquotierung des Höchstbetrages maßgebliche Tätigkeitszeitraum beträgt acht Monate. Als Werbungskosten sind höchstens 2.628 Euro berücksichtigen.

Beispiel 2:

Ein Musiker ist ganzjährig bei einem Orchester tätig. Vom 15. Februar bis 30. März konsumiert er seinen Erholungsurlaub. Vom 12. April bis 5. Mai und vom 3. September bis 30. September ist er im Krankenstand. Die Unterbrechungen durch Krankenstand sind jeweils kürzer als ein Monat. Der Höchstbetrag für das Kalenderjahr beträgt daher (ungekürzt) 2.628 Euro.

411

Die Prozentsätze und der Höchstbetrag sind nicht auf die monatlich zugeflossenen Einnahmen (Bemessungsgrundlage), sondern auf die während des Zeitraums der Berufsausübung angefallenen Einnahmen anzuwenden. Unterschiedlich hohe Monatsbezüge werden dadurch automatisch ausgeglichen.

Beispiel

Die Tätigkeit als Forstarbeiter mit Motorsäge wird im ersten Quartal eines Kalenderjahres ausgeübt. Die Einkünfte betragen im Jänner 700 Euro, im Februar 1.400 Euro und im März 3.500 Euro. Bei monatlicher Berechnung würden sich Pauschbeträge von 428 Euro ergeben, tatsächlich beträgt der Pauschbetrag 560 Euro,

der mögliche Höchstbetrag von 657 Euro (für drei Monate) wird im Tätigkeitszeitraum hingegen nicht erreicht.

6.4 Anrechnung des allgemeinen Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988

412

Auf den Pauschbetrag gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 wird im Rahmen des Freibetrags- oder Veranlagungsverfahrens automatisch der allgemeine Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 angerechnet. Bei mehreren Pauschbeträgen gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 erfolgt die Kürzung nur einmal.

6.5 Bemessungsgrundlage und Berücksichtigung im Veranlagungsverfahren

413

§ 2. Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220 des amtlichen Lohnzettelvordruckes L 16). Bei nicht ganzjähriger Tätigkeit sind die sich aus § 1 ergebenden Beträge anteilig zu berücksichtigen; hierbei gelten angefangene Monate als volle Monate. Die Berücksichtigung der Pauschbeträge erfolgt im Veranlagungsverfahren. Im Rahmen der Lohnverrechnung können die Pauschbeträge nur im Wege eines Freibetragsbescheides gemäß § 63 EStG 1988 berücksichtigt werden; ausgenommen davon ist jener nach § 1 Z 11 (Expatriates).

414

Die Berücksichtigung erfolgt auf Antrag des Abgabepflichtigen. Der sich ergebende Pauschbetrag wird zusammen mit allfälligen anderen Werbungskosten aus anderen Dienstverhältnissen sowie allfällige n Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen im Freibetragsbescheid, der auf Grund eines Einkommensteuerbescheides ergeht, ausgewiesen und gemäß § 63 Abs. 3 EStG 1988 in den Freibetrag auf der Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber mit einbezogen.

415

Ein gesonderter Ausweis des Pauschbetrages erfolgt nicht. Der Arbeitgeber hat daher - wie in allen anderen Fällen - lediglich einen Freibetrag auf Grund der vorgelegten Mitteilung für den Arbeitgeber zu berücksichtigen.

416

Zur Geltendmachung eines Pauschbetrages ist vom Arbeitnehmer eine Bestätigung des Arbeitgebers der Steuererklärung beizulegen. Eine Durchschrift dieser Bestätigung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

Aus der Bestätigung muss hervorgehen:

- die ausgeübte Tätigkeit (Berufsgruppe),
- der Umstand, dass die Tätigkeit ausschließlich ausgeübt wird,
- der Zeitraum der Tätigkeit und allfällige Unterbrechungen,
- bei Fernsehschaffenden die Anzahl der Auftritte,
- Kostenersätze, ausgenommen bei Vertretern.

6.6 Geltendmachung eines Pauschbetrages für das laufende Kalenderjahr

417

Die Regelung gemäß § 63 Abs. 4 EStG 1988 ist auch auf die Geltendmachung von Pauschbeträgen anzuwenden.

418

Die Ausübung einer Tätigkeit, die den Anspruch auf Zuerkennung eines Pauschbetrages vermittelt, ist durch eine Bestätigung des Arbeitgebers (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.

6.7 Pauschbeträge und Betriebsausgaben

419

§ 3. Wird eine Tätigkeit teils nichtselbständig, teils selbständig ausgeübt, und werden bei der selbständig ausgeübten Tätigkeit Betriebsausgaben geltend gemacht, können Pauschbeträge im Sinne dieser Verordnung nicht in Anspruch genommen werden.

420

Dieser Ausschluss von der Geltendmachung von Pauschbeträgen besteht aber nur dann, wenn Betriebsausgaben in tatsächlicher Höhe bei der selbständigen Tätigkeit geltend gemacht werden. Werden hingegen bei der selbständigen Tätigkeit ausschließlich Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von den Umsätzen (§ 17 Abs. 1 EStG 1988)

ermittelt und daneben keine Betriebsausgaben in tatsächlicher Höhe (zB Ausgaben für den Eingang an Waren oder für Löhne) abgesetzt, ist die Geltendmachung von pauschalen Werbungskosten bei der nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit zulässig (siehe auch Rz 4370 der EStR 2000).

421

Wenn zB ein nichtselbständig tätiger Journalist, der gleichzeitig selbständiger Schriftsteller ist, bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit ausschließlich pauschale Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 mit dem Durchschnittssatz der Umsätze geltend macht, kann er gleichzeitig bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit pauschale Werbungskosten in der Höhe von 7,5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 3.942 Euro jährlich geltend machen.

422

Anstelle des Durchschnittssatzes gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können auch die mit Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 382/2001, festgesetzten Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen gemäß § 17 Abs. 4 EStG 1988 (jedoch jeweils ohne Berücksichtigung tatsächlicher Betriebsausgaben) geltend gemacht werden, ohne dass dies für den Abzug eines besonderen Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 schädlich ist.

6.8 Kostenersätze

423

§ 4 (1). Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter).

(2). Bei Expatriates gemäß § 1 Z 11 kürzen Kostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht den Pauschbetrag.

424

Nicht als Kostenersätze zählen Betriebsmittel oder sonstige Leistungen (zB Werkverkehr), die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers zur Verfügung stellt.

425

Nicht als Kostenersätze im Sinne der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, BGBl. II Nr. 382/2001, gelten daher insbesondere:

- die Zurverfügungstellung eines Dienstkraftwagens für berufliche Fahrten,
- die Bereitstellung von sonstigen Transportmitteln und Transportmöglichkeiten bei Dienstreisen,

- die Bereitstellung von Schlafmöglichkeiten oder Unterkunft bei Dienstreisen,
- durchlaufende Gelder (§ 26 Z 2 EStG 1988).

426

Vom Arbeitgeber gezahlte Tages- und Nächtigungsgelder sowie vom Arbeitgeber bereitgestellte Mahlzeiten bei Dienstreisen, weiters ausbezahltes Kilometergeld kürzen den Pauschbetrag, ausgenommen bei Vertretern und Expatriates (siehe Rz 406 und Rz 406b). Dies gilt weiters bei Kostenersätzen für Arbeitskleidung (§ 26 Z 1 EStG 1988), für Auslagenersätze (§ 26 Z 2 EStG 1988) und für Fortbildungskosten (§ 26 Z 3 EStG 1988).

Beispiel 1:

Ein Orchester geht auf Tournee. Vom Arbeitgeber werden alle Transportmittel (Bus, Flugzeug) sowie alle Unterkunftsmöglichkeiten bereitgestellt. Es liegen keine Kostenersätze im Sinne der Verordnung vor.

Beispiel 2:

Ein Journalist führt im Auftrag seines Arbeitgebers Recherchen im Ausland durch. Das Flugticket wird vom Arbeitgeber bereitgestellt. Es liegt kein Kostenersatz im Sinne der Verordnung vor.

Beispiel 3:

Einem Orchester wird im Rahmen einer Dienstreise die volle Verpflegung bereitgestellt. Es liegt Kostenersatz im Ausmaß der tatsächlichen Kosten des Arbeitgebers vor, maximal jedoch bis zur Höhe des zur Anwendung kommenden steuerfreien Tagesgeldes. Liegen die tatsächlichen Kosten über den steuerfreien Tagesgeldern, liegt insoweit steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Beispiel 4:

Einem Hausbesorger werden Putzmittel sowie eine Urlaubsvertretung bereitgestellt. Die anfallenden Kosten stellen einen Kostenersatz dar und kürzen daher das Pauschale.

Beispiel 5:

Ein Fernsehschaffender führt eine Dienstreise durch und erhält in diesem Zusammenhang Tages- und Nächtigungsgelder. Die Tages- und Nächtigungsgelder kürzen das Pauschale.

6.9 Andere Werbungskosten aus der Tätigkeit

427

§ 5. Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.

428

Zusätzlich zum Pauschbetrag können keine anderen (auch keine außerordentlichen) Werbungskosten aus dieser Tätigkeit (zB Fortbildungskosten) geltend gemacht werden. Es

bleibt dem Steuerpflichtigen aber stets unbenommen, seine gesamten tatsächlichen Kosten geltend zu machen.

Werbungskosten, die von der Pauschalierung nicht erfasst sind, weil sie in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen, können zusätzlich zum Pauschbetrag berücksichtigt werden.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Versicherungsvertreter besucht eine technisch orientierte Fachhochschule. Das dort erlernte Wissen kann für den ausgeübten Beruf als Vertreter nicht genutzt werden. Diese auf die Ausübung eines neuen Berufbildes abzielende umfassende Umschulungsmaßnahme ist neben dem Vertreterpauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen.*

Die Pauschbeträge der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 382/2001, ersetzen frühere Pauschbeträge für Werbungskosten und pauschale Kostenersätze (zB für Förster und Revierjäger für die Haltung eines Hundes). Der Landarbeiterfreibetrag gemäß § 104 EStG 1988 (letztmalig anzuwenden für das Jahr 2015) bleibt von den Pauschbeträgen unberührt.

Siehe auch Beispiel Rz 10428.

Abschnitt 6.10 und Randzahl 428a: *entfallen*

7 SONDERAUSGABEN (§ 18 EStG 1988)

7.1 Allgemeines

429

Sonderausgaben stellen Einkommensverwendung dar (vgl. VwGH 28.10.1981, 3698/80). Nur die im § 18 EStG 1988 erschöpfend aufgezählten Aufwendungen können steuerlich berücksichtigt werden. Sie sind grundsätzlich von Amts wegen wahrzunehmen, sofern das FA davon Kenntnis erlangt hat.

430

Anbringen des Steuerpflichtigen sind auch dahingehend zu überprüfen, ob geltend gemachte Aufwendungen zwar nicht unter diese, wohl aber unter eine andere als die beantragte Begünstigung fallen.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer beantragt, Beiträge zu einer freiwilligen Unfallversicherung als Werbungskosten abzusetzen. Diese Prämien sind nicht als Werbungskosten, sondern als Sonderausgaben zu gewähren.

Beispiel 2:

Ein Steuerpflichtiger beantragt, Aufwendungen für eine Eigentumswohnung als Wohnraumschaffung abzusetzen. Mangels Vorliegens der Errichtereigenschaft wird dieser Antrag abgewiesen. Es ist jedoch zu überprüfen, ob die Voraussetzungen eines achtjährig gebundenen Betrages vorliegen (VwGH 18.1.1989, 88/13/0025).

431

Sonderausgaben sind auch bei beschränkt Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähig (siehe Rz 578).

7.2 Zeitpunkt des Sonderausgabenabzuges allgemein

432

Sonderausgaben sind grundsätzlich in dem Kalender(Veranlagungs)jahr zu berücksichtigen, in dem sie entrichtet worden sind. Sie sind daher im Jahr der Bezahlung abzuziehen, unabhängig davon, ob die Bezahlung mit Eigen- oder Fremdmitteln erfolgt ist (Ausnahmen siehe die folgenden Absätze und Rz 437 ff).

433

So weit der Steuerpflichtige für seine Aufwendungen steuerfreie Subventionen, Zuschüsse oder Beihilfen von öffentlichen Stellen erhält, können diese Aufwendungen nicht als Sonderausgaben abgesetzt werden.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige erhält für einen achtjährig gebundenen Betrag einen steuerfreien Zuschuss aus Mitteln der Wohnbauförderung als Wohnbeihilfe. Die Aufwendungen für den achtjährig gebundenen Betrag sind in der Höhe des Zuschusses nicht abzugsfähig (VwGH 14.6.1988, 85/14/0150).

434

Werden Beiträge oder Versicherungsprämien in Form einer Einmalprämie bezahlt, können sie über Antrag auf zehn Jahre verteilt werden (siehe Rz 483 ff), wenn der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist. Derartige Beiträge und Versicherungsprämien, außer Beiträge im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1a EStG 1988, können im Jahr 2020 letztmalig geltend gemacht werden.

435

Fallen Sonderausgaben unter die Verteilungsvorschrift des § 19 Abs. 3 EStG 1988 (zB Vorauszahlung von Steuerberatungskosten), sind nur die auf das jeweilige Jahr entfallenden Aufwendungen abzugsfähig.

436

Regelmäßig wiederkehrende Sonderausgaben sind gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 zweiter Satz bei Zahlung in einem Zeitraum bis zu 15 Tagen vor oder nach dem Jahresende dem Jahr zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören (vgl. VwGH 8.4.1986, 85/14/0160). Voraussetzung ist, dass diese Beträge grundsätzlich zu Beginn oder zum Ende des Jahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, fällig waren.

Beispiel:

Eine Versicherungsprämie mit Fälligkeit Jänner 2002 wurde bereits am 27. Dezember 2001 bezahlt. Solche Prämien können erst im Jahr 2002 als Sonderausgaben abgezogen werden.

7.3 Fremdfinanzierung von Sonderausgaben bei Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung

437

Werden Aufwendungen für die Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung nicht mit Eigenmitteln, sondern mit Fremdmitteln bezahlt, dann steht der Sonderausgabenabzug erst im Zeitpunkt der Darlehensrückzahlungen zu; dabei stellen auch die Zinsen Sonderausgaben dar. Die Ansparung der Gelder für die Darlehensrückzahlung, zB in Form einer Versicherung führt erst im Kalenderjahr der Kapitalrückzahlung - nicht hingegen bereits bei Prämienzahlung an die Versicherung - zu Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988. Maßgebend für die Sonderausgabeneigenschaft der

Rückzahlung derartiger Darlehen ist, dass der Steuerpflichtige oder ein Angehöriger des begünstigten Personenkreises im Sinne des § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 zur Rückzahlung des Darlehens verpflichtet ist, oder dass der Steuerpflichtige von seinem Rechtsvorgänger, der seinerzeit das Darlehen zur Wohnraumschaffung bzw. Wohnraumsanierung aufgenommen und verwendet hat, die Rückzahlungsverpflichtung übernommen hat (VwGH 29.11.1994, 94/14/0093).

438

Darlehensrückzahlungen im Zusammenhang mit achtjährig gebundenen Beträgen können solange als Sonderausgaben abgesetzt werden, als der achtjährig gebundene Betrag nicht rückgefordert wird.

439

Nimmt der Steuerpflichtige ein Darlehen mit günstigeren Konditionen auf und zahlt er damit nachweislich unmittelbar die bisher bestehenden Verbindlichkeiten zurück, dann sind erst die Rückzahlungen des neuen umgeschuldeten Darlehens Sonderausgaben.

440

Wird ein Darlehen, das seinerzeit im Zusammenhang mit einer sonderausgabenbegünstigten Wohnraumschaffung aufgenommen wurde, auf den Erwerber des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) übertragen, so kann dieser die Darlehensrückzahlung (einschließlich Zinsen) als Sonderausgaben geltend machen, wenn die Voraussetzungen für die begünstigte Wohnraumschaffung auch bei ihm erfüllt sind. Behält sich derjenige, der das Darlehen zur Wohnraumschaffung aufgenommen hat, die Darlehensverpflichtung zurück, so können die von ihm weiterhin geleisteten Darlehensrückzahlungen nicht als Sonderausgaben abgesetzt werden.

441

Darlehensrückzahlungen können bis 31.12.2020 nur solange als Sonderausgaben abgesetzt werden, als tatsächlich ein begünstigter Wohnraum (siehe Rz 504) vorliegt und mit der tatsächlichen Bauausführung (erster Spatenstich) oder Sanierung vor dem 1. Jänner 2016 begonnen worden ist oder der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag (Darlehensvertrag, Vertrag über achtjährig gebundene Beträge) vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist.

7.4 Renten und dauernde Lasten (§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988)

Siehe dazu EStR 2000 Rz 7001 bis 7056.

Randzahlen 442 bis 457: *derzeit frei*

7.5 Beiträge und Versicherungsprämien (§ 18 Abs. 1 Z 1a und Z 2 EStG 1988)

7.5.1 Begriff der Beiträge und Versicherungsprämien

458

Als Sonderausgaben absetzbar sind Beiträge und Prämien für:

- freiwillige Krankenversicherung mit Ausnahme der als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähigen Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung einschließlich der Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht (§ 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 bzw. § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988),
- freiwillige Unfallversicherung,
- freiwillige Pensionsversicherung, soweit nicht für die Beiträge zur freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung eine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen worden ist,
- Lebensversicherung auf Ableben,
- Kapitalversicherung auf Er- und Ableben, wenn der Versicherungsvertrag vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden ist,
- Rentenversicherung mit einer mindestens auf die Lebensdauer zahlbaren Rente,
- freiwillige Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekassen,
- Pensionskassen, soweit nicht für die Beiträge eine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen worden ist,
- betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des § 93 des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016 sowie
- ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 PKG.

Siehe auch Beispiel Rz 10458.

Bis 31.12.2020 als Sonderausgaben absetzbar sind derartige Beiträge und Versicherungsprämien nur dann, wenn der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist.

Da Beiträgen zur freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung kein Vertragsverhältnis zu Grunde liegt, ist in diesen Fällen maßgebend, dass der entsprechende Antrag vor dem 1. Jänner 2016 gestellt worden ist.

458a

Beiträge und Prämien zu so genannten Pflegeversicherungen sind dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie entweder den Charakter einer Krankenversicherung (Ersatz von Sachleistungen oder Taggeld) oder einer Rentenversicherung (lebenslängliche Rentenzahlung ab dem Eintritt der Pflegebedürftigkeit) haben. Nicht abzugsfähig sind Beiträge und Prämien zu Versicherungen, die primär Kapitalabfindungen vorsehen.

459

Maßgebend für die Abgrenzung zwischen Pflichtbeiträgen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 und freiwilligen Beiträgen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist grundsätzlich, ob die Beitragsleistungen Zwangscharakter haben oder ob sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen - insbesondere im Interesse seiner Zukunftssicherung - beruhen. Dieser freiwillige Entschluss ist zB bei Abschluss eines Vertrages oder Stellung eines Antrages zu unterstellen (vgl. VwGH 26.06.1990, 89/14/0172; VwGH 02.03.1993, 93/14/0003). Zur Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Sonderausgaben bei freiwillig geleisteten Pensions- und Krankenversicherungsbeiträgen siehe die Übersicht in Rz 243.

Betreffend Beiträge an ein ausländisches ärztliches Versorgungswerk siehe ebenfalls Rz 243.

460

Diese Beiträge und Versicherungsprämien sind nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen. Ein Abzug freiwilliger Personenversicherungen als Betriebsausgabe ist nur in Ausnahmefällen möglich (zB bei Abschluss einer kurzen Ablebensversicherung zwecks Sicherung betrieblicher Kredite; VwGH 3.12.1986, 86/13/0098). Seit 1. Jänner 1994 sind freiwillige Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzuerkennen, allerdings (seit 1995) nur insoweit, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Darüber hinaus liegen Sonderausgaben vor. Hinsichtlich der seit 1. Jänner 1997 geleisteten Beiträge von Arbeitnehmern an ausländische Pensionskassen, siehe Rz 682.

461

Es ist zwischen folgenden am Versicherungsverhältnis beteiligten Personen zu unterscheiden:

- Versicherungsnehmer: das ist jene Person, die den Versicherungsvertrag abgeschlossen hat, hinsichtlich der Versicherungsleistung verfügungsberechtigt und aus dem Vertrag verpflichtet ist;
- versicherte Person: das ist jene Person, bei der der Versicherungsfall eintritt;
- begünstigte Person: das ist jene Person, die im Versicherungsfall die Versicherungsleistung erhalten soll;
- Versicherer (Versicherungsunternehmen).

7.5.2 Begünstigte Versicherungsunternehmen

462

Versicherungsprämien sind nur dann abzugsfähig, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsbetrieb im Inland hat oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt wurde.

463

Versicherungsunternehmen, die ihren Sitz in einem Staat haben, der Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist (Mitgliedsstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes), haben die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland (vgl. § 1 Abs. 1 Z 5 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016, BGBl. I Nr. 34/2015 idgF). Versicherungsprämien an diese Versicherungsunternehmen stellen daher Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dar (vgl. VwGH 20.1.1999, 98/13/0002).

7.5.3 Lebensversicherungen

7.5.3.1 Allgemeines zu Lebensversicherungen

464

Eine Kapitalversicherung liegt vor, wenn im Versicherungsvertrag bei Eintritt des Versicherungsfalles eine einmalige Kapitalleistung vereinbart ist.

Eine Rentenversicherung liegt vor, wenn

- als primäre Versicherungsleistung eine lebenslange Rente vereinbart ist (wobei eine Option auf Kapitalabfindung unschädlich ist, allerdings im Ausübungsfall eine Nachversteuerung - § 18 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 - auslöst) und

- der Vertrag ausdrücklich als "Rentenversicherung" oder "Pensionsversicherung" bezeichnet ist und
- die Höhe der Rente entweder vertraglich vereinbart ist oder zur Ermittlung der Höhe der Rente ein anzuwendender Rechnungszinsfuß sowie die Anwendung der im Rentenanfallszeitpunkt aktuellen Sterbetafel, die im entsprechenden Gewinnverband verwendet wird, vereinbart ist.

465

Lebensversicherungen, bei denen die Versicherungssumme im Zeitpunkt der Auslosung fällig wird, sind dann als begünstigte Versicherungen anzuerkennen, wenn der Auslosungscharakter nicht überwiegt und die im Fall der Auslosung vereinbarte Versicherungssumme die im Fall des Ablebens vereinbarte Versicherungssumme nicht übersteigt (siehe Rz 472 ff).

466

Für die Abzugsfähigkeit ist erforderlich, dass die versicherte Person entweder selbst der Versicherungsnehmer ist oder dem begünstigten Personenkreis des Versicherungsnehmers angehört (VwGH 17.2.1993, 89/14/0249). Davon ausgenommen sind Lebensversicherungsverträge, die als Zukunftsicherungsmaßnahme vom Arbeitgeber abgeschlossen werden.

7.5.3.2 Kapitalversicherungen

7.5.3.2.1 Bindungsfrist

467

Für Versicherungsverträge auf den Er- und Ablebensfall, die nach dem 31. Dezember 1988 abgeschlossen worden sind, besteht eine Mindestbindungsfrist von 20 Jahren. Sie bemisst sich vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bis zum Zeitpunkt des - ganzen oder teilweisen (zB Zwischenauszahlungen, Gewinnanteile) - Anfallens der Versicherungssumme im Erlebensfall. Prämien für derartige Versicherungsverträge sind aber nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn der Versicherungsvertrag vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden ist und als Versicherungsbeginn ein Zeitpunkt vor dem 1. Juni 1996 vereinbart wurde. Als Tag des Abschlusses eines Versicherungsvertrages ist jener Tag anzusehen, an dem der Antrag auf Vertragsabschluss beim Versicherungsunternehmen eingelangt ist. Dies ist jener Tag, an dem der Antrag beim Versicherungsunternehmen mit einem Eingangsstempel versehen wurde. Der Zeitpunkt der Polizzenausstellung ist ebenso wie der Zeitpunkt der Prämienzahlung ohne Bedeutung. Für Versicherungsverträge, die vor dem 1. Jänner 1989

abgeschlossen wurden, gelten die früheren kürzeren Bindungsfristen weiter (§ 117 Abs. 2 EStG 1988).

468

Die Mindestbindungsfrist verkürzt sich ab einem bestimmten Alter der versicherten Person. Hat die versicherte Person im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das 41. Lebensjahr vollendet, so verkürzt sich die Mindestbindungsfrist auf jenen Zeitraum, der bis zur Vollendung des 60. Lebensjahres verstreicht; sie beträgt aber mindestens 10 Jahre.

Beispiel:

Bei Vertragsabschluss war die versicherte Person:

a) 43 Jahre und 8 Monate alt; die Bindungsfrist beträgt 16 Jahre und 4 Monate

b) 52 Jahre alt; die Bindungsfrist beträgt 10 Jahre.

469

Wird eine Er- und Ablebensversicherung auf das Leben von Ehegatten abgeschlossen (verbundene Leben), so handelt es sich dabei um eine Kombination einer Er- und Ablebensversicherung für den älteren Ehegatten sowie einer reinen Ablebensversicherung auf das Ableben des jüngeren Ehegatten. Für die Mindestbindungsfrist ist damit nur auf das Alter des älteren Ehegatten abzustellen.

470

Da das Einkommensteuergesetz ab dem 1. Juni 1996 abgeschlossene Kapitalversicherungen nicht mehr begünstigt, können bestehende Kapitalversicherungsverträge nur mehr auslaufend, dh. unter Einhaltung der seinerzeitigen Bedingungen, zu einem Sonderausgabenabzug führen. Wird bei einem bestehenden Kapitalversicherungsvertrag ab dem 1. Juni 1996 eine Verlängerung der Laufzeit vorgenommen, können daher nur jene Beiträge weiterhin als Sonderausgaben abgesetzt werden, die für die ursprüngliche Vertragslaufzeit zu leisten sind. Beiträge, die für den Verlängerungszeitraum zu leisten sind, sind nicht absetzbar. Die Laufzeitverlängerung führt nicht zu einer Nachversteuerung abgesetzter Versicherungsprämien.

471

Für reine Ablebensversicherungen besteht keine Mindestbindungsfrist. Prämien zu reinen Ablebensversicherungen sind unabhängig vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses als Sonderausgaben anzuerkennen.

7.5.3.2.2 Er- und Ablebensrisiko

472

Beiträge zu Versicherungen, die nach dem 31. Dezember 1988 und vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden sind, sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn die für den Fall des Ablebens vereinbarte Versicherungssumme mindestens der für den Fall des Erlebens vereinbarten Versicherungssumme entspricht (so genanntes gleichteiliges Er- und Ablebensrisiko).

473

Das Erfordernis des gleichteiligen Er- und Ablebensrisikos besteht nicht

- bei reinen Ablebensversicherungen und
- bei Versicherungen, bei denen für den Fall des Ablebens eine höhere Versicherungssumme vereinbart ist als für den Fall des Erlebens.

474

Bei der fondsgebundenen Lebensversicherung kann das gesetzliche Erfordernis der Gleichteiligkeit des Ab- und Erlebensrisikos nur dann als erfüllt angesehen werden, wenn im betreffenden Vertrag eine Todesfallsumme vereinbart ist, die

- bei regelmäßiger Prämienzahlung stets mindestens das 1,5 fache der Summe der vertraglich fix vereinbarten, bereits bezahlten bzw. noch zu zahlenden Prämie ausmacht,
- bei einmaliger Prämienzahlung stets mindestens das 2fache der vertraglich fix vereinbarten Prämien beträgt,
- und die die Deckungsrückstellung (Fondsvermögen) im Ausmaß von mindestens 5% der gemäß den vorstehenden Punkten ermittelten Mindesttodesfallsummen übersteigt.

475

Einschränkungen des gleichteiligen Er- und Ablebensrisikos sind in folgenden Fällen zulässig:

- Einschränkungen im Rahmen der allgemeinen Versicherungsbedingungen (zB bei Selbstmord, Teilnahme an gefährlichen Veranstaltungen),
- Einschränkung, dass bei anomalem Risiko während eines Teiles der Laufzeit - höchstens während der ersten fünf Jahre seit Versicherungsabschluss - nicht die volle

Ablebensleistung erbracht wird (zB Staffelung von 20% bei Ableben im ersten Jahr bis zu 100% ab dem fünften Jahr),

- Vereinbarung eines Prämienzuschlages wegen anomalen Risikos, der im Erlebensfall zurückbezahlt wird (so genannte Erlebensbonifikation).

476

Wird bei einer steuerlich anerkannten Er- und Ablebensversicherung bzw. einer Versicherungskombination in der Folge die für den Ablebensfall vereinbarte Versicherungssumme so eingeschränkt, dass kein gleichteiliges Er- und Ablebensrisiko mehr vorliegt, handelt es sich um eine Novation. Weitere Prämien können nicht mehr als Sonderausgaben abgezogen werden. Weiters gilt der Vorgang als Rückkauf der Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag, der zur Nachversteuerung führt (siehe Rz 606 ff).

477

Nicht begünstigt sind folgende nach dem 31. Dezember 1988 abgeschlossene Versicherungsverträge:

- Reine Erlebensversicherungen,
- Erlebensversicherungen kombiniert nur mit einer Unfalltod-Zusatzversicherung bzw. einer Unfallversicherung,
- Er- und Ablebensversicherungen bzw. Kombinationen von Erlebens- mit einer Ablebensversicherung, bei denen für den Fall des Erlebens eine höhere Versicherungssumme als für den Fall des Ablebens vereinbart wird.

478

Bei so genannten "Terme-fixe"-Versicherungen (insbesondere bei Aussteuerversicherungen) endet die Bindungsfrist zu dem im Vertrag festgelegten fixen Auszahlungszeitpunkt. Die Begünstigung geht nicht verloren, wenn neben dem fixen Auszahlungszeitpunkt ein früherer Auszahlungszeitpunkt festgelegt wird, der von einem ungewissen Ereignis (zB Heirat) abhängt. Voraussetzung ist, dass eine dem Versicherungszweck angemessene Gestaltung vorliegt.

7.5.3.3 Rentenversicherungen

479

Beiträge zu Rentenversicherungsverträgen, die nach dem 31. Dezember 1988 abgeschlossen werden, sind nur abzugsfähig, wenn eine mindestens auf die Lebensdauer zahlbare Rente vereinbart ist. Für diese Verträge besteht keine Mindestbindungsfrist

zwischen Versicherungsabschluss und erster Rentenauszahlung. Besteht die vertragliche Möglichkeit, zu einem späteren Zeitpunkt eine Pensionsablöse in Anspruch zu nehmen, so lässt dies die steuerliche Absetzbarkeit unberührt (siehe jedoch Rz 481).

480

Bei Rentenversicherungen mit vereinbarter mindestens lebenslänglicher Rentenzahlung entfällt das Erfordernis des mindestens gleichteiligen Er- und Ablebensrisikos, da bei diesen Versicherungen mangels feststehender Versicherungssumme im Erlebensfall kein Vergleich der Versicherungssummen bei Er- und Ableben durchgeführt werden kann.

481

Werden Ansprüche aus einem begünstigten Rentenversicherungsvertrag mit lebenslänglicher Rentenzahlung vor oder nach Beginn der Rentenzahlung ganz oder zum Teil durch eine (auch entsprechend einer Optionsklausel ausbezahlte) Kapitalzahlung abgegolten, sind die aus dem Rentenversicherungsvertrag als Sonderausgaben abgesetzten Beträge nachzuversteuern (siehe Rz 606 ff).

482

Für Verträge, die vor dem 1. Jänner 1989 abgeschlossen worden sind, gelten die früheren Mindestbindungsfristen weiter (§ 117 Abs. 2 EStG 1988); da mit der ersten Rentenzahlung bereits ein Teil der Versicherungssumme anfällt, ist dieser Zeitpunkt für die Bemessung der Mindestbindungsfrist maßgeblich (VwGH 24.10.1995, 92/14/0012).

7.5.3.4 Einmalprämie

483

Besteht die Versicherungsprämie in einer zusammengeballten Leistung (wenngleich auch verbunden mit geringfügigen laufenden Folgeprämien) kann im Rahmen der Höchstbeträge

- entweder der gesamte Betrag auf einmal oder
- auf Antrag ein Zehntel der Einmalprämie durch zehn aufeinander folgende Jahre abgesetzt werden.

484

Wird im Jahr der Bezahlung der Einmalprämie mehr als ein Zehntel geltend gemacht, dann geht das Verteilungsrecht verloren. Dies gilt auch dann, wenn sich der geltend gemachte Betrag infolge des Höchstbetrages nicht oder nicht zur Gänze ausgewirkt hat. Wurde die Prämie zunächst überhaupt nicht geltend gemacht, so können Zehntelbeträge auch für Jahre nach Bezahlung der Einmalprämie abgesetzt werden. Zehntelbeträge für abgelaufene Jahre können nicht nachgeholt werden.

485

Wird der Einmalbetrag über Antrag des Steuerpflichtigen auf zehn Jahre verteilt abgesetzt, dann kann in den folgenden Jahren nicht mehr als jeweils ein Zehntel abgesetzt werden.

7.5.3.5 Novation

486

Eine Novation liegt bei einer Änderung des Hauptgegenstandes des Vertrages vor; sie ist als neuer Vertragsabschluss zu werten. Damit beginnt auch eine neue Mindestbindungsfrist zu laufen. Eine Änderung des Hauptgegenstandes liegt vor, wenn

- sich die Art der Leistung ändert (zB Rentenzahlung an Stelle einer Kapitalzahlung),
- das die Leistungspflicht auslösende Ereignis geändert wird (zB eine Er- und Ablebensversicherung tritt an die Stelle einer Ablebensversicherung oder aus einer kombinierten Versicherung wird eine reine Erlebensversicherung),
- eine Er- und Ablebensversicherung auf zwei verbundene Leben an die Stelle einer einfachen Er- und Ablebensversicherung tritt (ausgenommen es wird ein jüngerer Ehegatte in den Vertrag eingebunden, siehe Rz 469; in allen anderen Fällen der Änderung in der versicherten Person ist eine Novation anzunehmen).

Die Änderung in der Person des Versicherungsnehmers ist eine Änderung des Hauptgegenstandes des Vertrages, weshalb eine Novation gegeben ist. Für diese Versicherung stehen ab dem Zeitpunkt der Novation keine Sonderausgaben mehr zu.

487

Wird die seinerzeitige Versicherungssumme im Rahmen eines bestehenden Vertrages erhöht, stellt dies dann eine Novation dar, wenn die neue Versicherungssumme mehr als das Dreifache der seinerzeitigen Versicherungssumme zuzüglich Wertsicherungen beträgt. Die Regelung zur Novation in § 27 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist in diesem Zusammenhang nicht maßgebend. Eine Erhöhung der Versicherungssumme auf Grund einer im Vertrag vorgesehenen Indexanpassung ist in keinem Fall als Novation anzusehen.

488

Eine Übertragung von Lebensversicherungsverträgen von einem Versicherungsunternehmen auf ein anderes Versicherungsunternehmen ist nicht als Novation zu werten, wenn damit lediglich die bloße Übertragung des Deckungskapitals

mit einer Umschreibung der Versicherungspolizze auf das neue Versicherungsunternehmen verbunden ist.

489

Wird in einen bestehenden Kapitalversicherungsvertrag ab dem 1. Juni 1996 ein Rentenwahlrecht aufgenommen, demzufolge der Versicherungsnehmer das Recht hat, im Erlebensfall der versicherten Person an Stelle der einmaligen Kapitalleistung die Zahlung einer mindestens auf die Lebensdauer der versicherten Person zahlbaren Rente zu verlangen, liegt keine Novation vor.

7.5.3.6 Rückvergütungen

490

Rückvergütungen lösen nur dann die im Folgenden angeführte Konsequenz aus, wenn der Vorgang nicht zu einer Nachversteuerung von Versicherungsprämien führt. Zu den Rückvergütungen zählen:

- Vorauszahlungen bzw. Rückzahlungen auf Grund eines Teilrückkaufes der Versicherung außerhalb der Nachversteuerungsfrist (zB Vorauszahlung nach Ablauf der zehnjährigen Laufzeit sowie Teilrückkauf nach Ablauf der Mindestbindungsfrist),
- die Prämienrückgewähr auf Grund eines günstigen Risikoverlaufs bei einer Krankenversicherung.

491

Keine Rückvergütungen liegen in folgenden Fällen vor:

- Leistungen, die nach den Versicherungsbedingungen bei Eintritt bestimmter, vom Versicherungszweck umfasster Umstände ausbezahlt werden (zB Operationskostenzuschüsse, Zuschüsse zu Gesundenuntersuchungen).
- Die Auszahlung von Gewinnanteilen (nach Ablauf der Mindestbindungsfrist).
- Teilzahlungen der Versicherungssumme (Zwischenauszahlungen nach Ablauf der Mindestbindungsfrist bei Weiterlaufen des Vertrages; vgl. VwGH 19.10.1999, 94/14/0045).

492

Erfolgt eine Rückvergütung im Sinne der Rz 490 nach dem 31. Dezember 1988, so sind Prämien, die für denselben Versicherungsvertrag ab dem Jahr der Rückvergütung geleistet werden, bis zur Höhe des rückvergüteten Betrages nicht als Sonderausgaben absetzbar.

493

Die Versicherungsunternehmen haben Rückvergütungen dem Wohnsitzfinanzamt innerhalb eines Monats zu melden und dabei Name, Adresse, Geburtsdatum des Versicherungsnehmers sowie die Art der Versicherung, die Polizzennummer und den vergüteten Betrag bekannt zu geben. Die Meldepflicht entfällt, wenn der rückvergütete Betrag mit künftigen Prämienvorschreibungen aufgerechnet wird. Zur Meldepflicht siehe im Übrigen AÖF Nr. 277/1989.

7.5.3.7 Versicherungsbestätigungen

494

Versicherungsbestätigungen zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt dürfen nur hinsichtlich solcher Versicherungsverträge ausgestellt werden, die die gesetzlichen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug auf Grund der tatsächlichen Laufzeit, der Art der Versicherung, Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und des Nichtvorhandenseins eindeutig steuerschädlicher Merkmale dem Grunde nach erfüllen. Beiträge und Versicherungsprämien sind bis 31.12.2020 nur dann abzugsfähig, wenn der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist. (Bei Beiträgen zur freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung darf keine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen werden sein.) Für Versicherungsverträge, bei denen ab dem 1. Juni 1996 eine Laufzeitverlängerung erfolgt ist, dürfen daher hinsichtlich der für den Verlängerungszeitraum geleisteten Prämien Versicherungsbestätigungen nicht ausgestellt werden. Gleiches gilt für vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossene Kapitalversicherungen, bei denen die Mindestbindungsfrist im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nicht eingehalten wird. Auch ausländische Versicherungsunternehmen sind verpflichtet, Bestätigungen über Prämienleistungen bzw. Meldungen auszustellen. Werden solche Bestätigungen oder Meldungen nicht beigebracht, sind die entsprechenden Nachweise vom Steuerpflichtigen selbst vorzulegen (Versicherungsvertrag, Zahlungsbestätigungen). Haben Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland, liegt eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei vor (§ 115 BAO; siehe auch EStR 2000 Rz 1119 ff).

7.5.4 Arbeitnehmerbeiträge zu Pensionskassen

494a

Arbeitnehmerbeiträge zu Pensionskassen stellen insoweit Sonderausgaben dar, als für diese keine Prämien nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen worden sind. Hinsichtlich der Beiträge zu ausländischen Pensionskassen, siehe Rz 682.

494b

Pensionskassenbestätigungen zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt dürfen nur hinsichtlich jener Arbeitnehmerbeiträge ausgestellt werden, für die keine Prämien nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen worden sind.

7.6 Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung (§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988)

7.6.1 Tatbestände der Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung

495

Folgende Beträge sind bis 31.12.2020 als Sonderausgaben abzugsfähig, soweit sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind und mit der tatsächlichen Bauausführung (erster Spatenstich) oder Sanierung vor dem 1. Jänner 2016 begonnen worden ist oder der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag (Darlehensvertrag, Vertrag über achtjährig gebundene Beträge) vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist:

- Mindestens achtjährig gebundene Beträge zur Schaffung von Wohnraum (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988),
- Beträge zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988),
- Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988),
- Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung oder für die Sanierung von Wohnraum (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a bis lit. c EStG 1988) aufgenommen wurden sowie Zinsen für solche Darlehen.

496

Zur Absetzbarkeit von Aufwendungen zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung im Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlich genutzten Gehöften siehe EStR 2000 Rz 6633a.

7.6.2 Achtjährig gebundene Beträge (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988)

7.6.2.1 Begünstigte Unternehmen

497

Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger, das sind

- gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen,

- Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist (VwGH 22.10.1996, 95/14/0128),
- Gebietskörperschaften,

geleistet werden, können als Sonderausgaben abgezogen werden. Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist, dass der Steuerpflichtige als Wohnungswerber anzusehen ist. Dies bedeutet, dass der Bauträger rechtlich in der Lage sein muss, spätestens bei Baubeginn mit dem Steuerpflichtigen als Wohnungswerber einen Anwartschaftsvertrag abzuschließen. Die Sonderausgabenbegünstigung für achtjährig gebundene Beträge steht jenem Erstbenutzer des Wohnraumes jedenfalls zu, der als Erstkäufer den Kaufvertrag mit dem begünstigten Bauträger abgeschlossen hat.

Aufwendungen iZm achtjährig gebundenen Beträgen und bei Darlehensfinanzierungen sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn der zugrundeliegende Vertrag mit dem Bauträger vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen wurde. Der „zugrundeliegende Vertrag mit dem Bauträger" ist immer aus der Sicht jener Person zu sehen, die die Sonderausgaben steuerlich geltend machen will.

498

Kein Sonderausgabenabzug besteht bei Zahlungen im Rahmen von Wohnsparverträgen, bei denen

- kein Anwartschaftsrecht auf eine bestimmte Wohnung eingeräumt werden kann oder
- der Bauträger noch gar nicht über das Grundstück verfügt und auch kein Vorkaufsrecht eingeräumt worden ist oder
- für das Grundstück keine Baulandwidmung besteht, also wenn zB bei Grundstücken im Naturschutz- oder Landschaftsschutzgebiet mit einer Baugenehmigung gar nicht gerechnet werden kann.

499

Gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen können in der Rechtsform von Vereinen, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie als GmbH bestehen. Begünstigt sind weiters Unternehmen, deren Betriebsgegenstand die Schaffung von Wohnungseigentum ist; in welcher Rechtsform sie bestehen, ist ohne Bedeutung.

500

Baukostenzuschüsse an Gebietskörperschaften sowie bei Genossenschaftswohnungen an die Wohnungsgenossenschaft für die mietweise Überlassung von Wohnraum sind ebenfalls begünstigt.

7.6.2.2 Achtjährige Bindung

501

Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist, dass die vom Wohnungswerber für eine bestimmte Wohnung bezahlten Beträge mindestens durch acht Jahre gebunden sind (vgl. VwGH 12.10.1976, 0909/75). Eine schriftliche Vertragsurkunde ist nicht erforderlich, konkludente Handlungen genügen. Wird ein solcher Betrag in Teilbeträgen (Raten) bezahlt, dann berechnet sich die Frist von acht Jahren jeweils vom Tage der Einzahlung des Teilbetrages (der Rate) an. Wird der Betrag hingegen auf einmal mittels Darlehens bezahlt, dann beträgt die Bindungsfrist für den gesamten Betrag nur acht Jahre. Auch die Verpflichtung aus einem Kaufvertrag mit einem begünstigten Bauträger stellt für sich eine Bindung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 dar (VwGH 22.10.1996, 95/14/0128).

7.6.2.3 Leasinggesellschaft als begünstigter Bauträger

502

Beträge sind auch dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn

- sie an Leasinggesellschaften geleistet werden, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist,
- bei Abschluss des Leasingvertrages durch die Zahlung einer Kaution ein Optionsrecht auf den Erwerb der Wohnung im Wohnungseigentum eingeräumt wird und
- eine mindestens achtjährige Bindung der Kaution besteht.

7.6.3 Wohnraumschaffung (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988)

7.6.3.1 Allgemeines

503

Begünstigt sind sowohl die eigentlichen Errichtungskosten als auch Aufwendungen für den Ankauf eines unbebauten Grundstücks im Ausmaß einer ortsüblichen Bauparzelle zur Errichtung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung. Für das Grundstück muss im Anschaffungszeitpunkt Baulandwidmung gegeben sein. Wird der Grund und Boden gegen eine Rente erworben, so sind die Rentenzahlungen nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 7001 ff) und nicht nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988

zu behandeln. Bei Kaufpreisrenten und gemischten Renten liegen bis zum Erreichen des Kapitalwertes nach § 16 BewG 1955, BGBl. Nr. 148/1955 idgF, Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 vor. Ab Überschreiten des Rentenwertes (aleatorisches Moment) sind im Hinblick auf die sodann erfolgende Erfassung beim Rentenempfänger gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gegeben.

503a

Die Beschränkung auf im Inland gelegene Eigenheime entfällt ab 1.1.2011 (ab der Veranlagung 2011). Beiträge zur Wohnraumschaffung für im Ausland gelegene Eigenheime oder Eigentumswohnung sind ab 1.1.2011 unter der Voraussetzung abzugsfähig, dass Eigenheime oder die Eigentumswohnung den Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen darstellt. Die neue Rechtslage ist auf Errichtungskosten und Darlehensrückzahlungen anwendbar, die ab 2011 geleistet werden. Es bestehen keine Bedenken, ab 2011 anfallende Ausgaben für einen ausländischen Hauptwohnsitz auch dann zu berücksichtigen, wenn sie nach der Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz nicht abzugsfähig waren. Im Übrigen bleibt § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, für Maßnahmen der Wohnraumschaffung, mit deren tatsächlicher Bauausführung vor dem 1. Jänner 2011 begonnen wurde, weiterhin anwendbar. Die Errichtung eines inländischen Zweitwohnsitzes bleibt daher auch nach 2010 begünstigt, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung (erster Spatenstich) noch im Jahr 2010 begonnen worden ist. Wird mit der Errichtung des inländischen Zweitwohnsitzes erst 2011 begonnen, liegen jedenfalls keine Sonderausgaben vor.

Der Begriff "Eigentumswohnung" ist bei österreichischen Wohnungen nach dem Wohnungseigentumsgesetz 2002 auszulegen. Bei ausländischen Wohnungen bezieht er sich auf entsprechende Rechtsinstitute.

Das neu errichtete Eigenheim oder die neu errichtete Eigentumswohnung muss nach Fertigstellung zumindest zwei Jahre als Hauptwohnsitz genutzt werden. Als „Fertigstellung" ist der Zeitpunkt der erstmaligen Benutzbarkeit anzusehen. Der Begriff „Hauptwohnsitz" entspricht jenem in § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988. Darunter ist bei Vorhandensein mehrerer Wohnsitze jener zu verstehen, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Dieser kann auch im Ausland liegen. Sollte der Steuerpflichtige seinen Hauptwohnsitz nach Fertigstellung nicht begründen oder vor Ablauf der Frist aus dem Eigenheim oder der Eigentumswohnung weg verlegen, sind in Anspruch genommene Sonderausgaben aus diesem Titel gemäß § 18 Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988 nachzuversteuern.

Ab der Veranlagung 2013 wird die Absetzbarkeit von Wohnraumschaffung auf verausgabte Beträge zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes gelegen sind, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, beschränkt.

504

Wird ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung zu mehr als einem Drittel für andere als eigene Wohnzwecke verwendet, dann liegt insgesamt kein begünstigter Wohnraum vor. Schädlich ist beispielsweise die Nutzung für betriebliche Zwecke, die Nutzung als Arbeitszimmer für berufliche Zwecke oder die dauernde oder vorübergehende Vermietung für Wohnzwecke (VwGH 27.8.1991, 90/14/0240). Wird ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung hingegen zu weniger als einem Drittel für betriebliche oder berufliche Zwecke verwendet, dann liegen nur hinsichtlich dieses Anteils keine Sonderausgaben vor. Bei der Beurteilung, ob der Wohnzwecken dienende Teil der Gesamtnutzfläche mindestens zwei Drittel erreicht, ist in einem bestimmten Kalenderjahr auf die in diesem Zeitraum maßgebenden Verhältnisse abzustellen (VwGH 7.8.1992, 91/14/0242).

505

Im Falle eines An- oder Zubaues an ein Wohnhaus bzw. an eine Eigentumswohnung ist die Abziehbarkeit im Ausmaß der privaten Nutzung dann gegeben, wenn bezogen auf den gesamten Raum die Eigenschaft eines Eigenheimes bzw. einer Eigentumswohnung gegeben ist, also insbesondere die eigenen Wohnzwecken dienende Nutzung nach dem An- oder Zubau mehr als zwei Drittel beträgt. Die Errichtungskosten des An- oder Zubaus sind daher auch dann anteilig als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn die neu errichtete Fläche isoliert betrachtet zu weniger als zwei Drittel für eigene Wohnzwecke genutzt wird, aber bezogen auf die Gesamtfläche das Zweidrittelausmaß erfüllt ist. Auch für die weitere Behandlung von Darlehensrückzahlungen für die Errichtung des "Altbestandes" sind die Nutzungsverhältnisse der Gesamtfläche nach dem An- oder Zubau maßgebend.

Beispiel 1:

Ein vom Steuerpflichtigen errichtetes Einfamilienhaus dient zur Gänze eigenen Wohnzwecken. An dieses Einfamilienhaus wird ein Anbau in der Größe des bestehenden Wohnraumes errichtet; der Anbau dient zu 50% eigenen Wohnzwecken, zu 50% betrieblichen Zwecken. Bezogen auf den gesamten Raum dienen nach dem Anbau 75% des Einfamilienhauses privaten Wohnzwecken. Die Errichtungskosten (Darlehensrückzahlungen) für den bis zum Anbau bestehenden Wohnraum können weiterhin in voller Höhe, jene für den Anbau können zur Hälfte als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Beispiel 2:

Ein vom Steuerpflichtigen errichtetes Einfamilienhaus dient zur Gänze eigenen Wohnzwecken. An dieses Einfamilienhaus wird ein Anbau in der Größe des bestehenden Wohnraumes errichtet; der Anbau dient zu 20% eigenen Wohnzwecken, zu 80% betrieblichen Zwecken. Bezogen auf den gesamten Raum dienen nach dem Anbau nur mehr 60% des Einfamilienhauses privaten Wohnzwecken. Die Errichtungskosten (Darlehensrückzahlungen) für den bis zum Anbau bestehenden Wohnraum können ab dem Jahr des Anbaus nicht mehr als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Beispiel 3:

Ein vom Steuerpflichtigen errichtetes Einfamilienhaus dient zu 50% eigenen Wohnzwecken. An dieses Einfamilienhaus wird ein Anbau in der Größe des bestehenden Wohnraumes errichtet; der Anbau dient zu 100% eigenen Wohnzwecken. Bezogen auf den gesamten Raum dienen nach dem Anbau 75% des Einfamilienhauses privaten Wohnzwecken. Die Errichtungskosten für den Anbau können zur Gänze, die Errichtungskosten (Darlehensrückzahlungen) für den bestehenden Wohnraum können zur Hälfte als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

7.6.3.2 Errichtereigenschaft

506

Sonderausgaben für Aufwendungen zur Errichtung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung liegen nur vor, wenn der Steuerpflichtige das Gebäude herstellt oder herstellen lässt.

507

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bestehen keine Bedenken, die Errichtereigenschaft anzunehmen, wenn

- dem Steuerpflichtigen gegenüber die Leistungen der die Herstellung tatsächlich ausführenden Unternehmen aufgeschlüsselt werden und
- er das Risiko der Preissteigerung bei behördlichen Auflagen und Sonderwünschen hat.

508

Neben der Leistung von achtjährig gebundenen Beträgen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 können für die betreffende Wohnung auch Errichtungskosten gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 (zB Sonderwünsche durch beauftragte Professionisten) als Sonderausgaben abgesetzt werden (vgl. VfGH 28.9.1990, B 699/89).

7.6.3.3 Eigenheim

509

Ein Gebäude ist als Eigenheim im Sinne des § 18 EStG 1988 anzusehen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen.

- Objektive Eignung für ganzjährige Bewohnbarkeit. Dieses Erfordernis ist bei Badebungalows, Bootshäusern, Gartenhäusern und Jagdhütten, die nicht einmal bescheidene Wohnbedürfnisse erfüllen, nicht gegeben (vgl. VwGH 19.09.1989, 88/14/0179). Wird die Benützungsbewilligung nur auf einige Monate (zB Sommermonate) beschränkt erteilt, liegt kein Eigenheim vor (vgl. VwGH 24.01.1990, 88/13/0243).
- Baubehördliche Bewilligung. Kein Eigenheim liegt vor, wenn ein Eigenheim zB in einem Naturschutzgebiet entgegen einem Bauverbot errichtet wird (VwGH 22.01.1985, 84/14/0120).
- Verwendung von mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche für Wohnzwecke (siehe Rz 504).

Nutzung als Hauptwohnsitz für mindestens zwei Jahre nach Fertigstellung.

510

Der Sonderausgabenabzug steht nur zu, wenn ein Eigenheim errichtet, also Wohnraum geschaffen wird. Die Kosten der Anschaffung eines fertigen Eigenheimes von einem nicht nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 begünstigten Bauträger stellen keine Sonderausgaben dar. Erwirbt ein Steuerpflichtiger einen Rohbau und stellt das Eigenheim fertig, sind zwar nicht die Anschaffungskosten des Grundstücks und des Rohbaus, wohl aber die weiteren Errichtungskosten als Sonderausgaben begünstigt. Hinsichtlich einer eventuellen Darlehensübernahme siehe Rz 440. Die Errichtung des Eigenheimes ist mit der Erteilung einer Benützungsbewilligung (Erstattung der Baufertigstellungsanzeige und dgl.) beendet. Werden in der Benützungsbewilligung noch Auflagen erteilt (zB Verputz der Fassade), so sind die Aufwendungen für die Erfüllung dieser Auflagen Errichtungskosten. Wird später zusätzlicher Wohnraum geschaffen (zB durch Anbau, Zubau oder Ausbau), dann können dafür die Voraussetzungen für einen (neuerlichen) Sonderausgabenabzug vorliegen (siehe dazu Rz 505). Errichtungskosten im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 liegen auch dann vor, wenn trotz fehlender Auflagen in der Benützungsbewilligung Baumaßnahmen nach Erteilung der Benützungsbewilligung durchgeführt werden, die auf Grund des Einreichplanes vorgesehen sind (zB Verputz der Fassade, Einbau von geplanten, aber zunächst nicht errichteten Zwischenwänden und

Türen in Kellerräumen, Einbau von Fußböden samt Unterboden). Erfolgt eine Benützung bestimmter Teile des Eigenheimes auf Grund einfacher (provisorischer) Ausstattung, liegen bei Ersatz dieser einfachen (provisorischen) Ausstattung nicht Errichtungskosten, sondern bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen Sanierungsaufwendungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 vor (zB nachträgliches Verfliesen des bereits benützten Badezimmers, Ersatz eines Kohleofens durch eine Zentralheizung). Die Aufwendungen für eine nach der Erteilung der Benützungsbewilligung hergestellte Umfriedung sind nur dann Errichtungskosten, wenn eine diesbezügliche Auflage in der Benützungsbewilligung erteilt wurde.

511

Zu den Errichtungskosten gehören nur die Kosten der Baumaßnahmen, wozu auch Gebühren und zusätzliche Kosten für den Anschluss an öffentliche Versorgungseinrichtungen zählen. Aufschließungskosten und Kosten der Umfriedung sind ebenfalls begünstigt. Die Anschaffungskosten für Werkzeuge und Geräte (zB Mischmaschine) können - sofern sie 400 Euro übersteigen - nur analog zur Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

512

Nicht zu den Errichtungskosten zählen zB die Kosten für

- Wohnungseinrichtung, die nicht als unselbständiger Bestandteil des Gebäudes anzusehen ist; dazu zählen beispielsweise Einbaumöbel, Holzdecken und Wandvertäfelungen (vgl. VwGH 1.3.1983, 82/14/0156),
- Gartengestaltung, wozu auch ein Thujenzaun (ohne Zaungeflecht und Zaunsäulen) zählt,
- vom Eigenheim getrennte Bauten wie zB Garage, Sauna, Schwimmbad, Schutzraum außerhalb des Wohnraums,
- Grundstücksankauf, wenn das Gebäude ursprünglich als Superädifikat auf fremdem Grund und Boden errichtet worden ist (VwGH 13.9.1978, 0135/78).

513

Die Errichtungskosten sind begünstigt, wenn sie vom Eigentümer bzw. Miteigentümer des Grund und Bodens geleistet werden. Trägt ein Dritter, der nicht Grundstückseigentümer ist, Errichtungskosten und gehört dieser nicht zum begünstigten Personenkreis des § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988, so liegen bei ihm Sonderausgaben nur dann vor, wenn

- der Errichter durch Bauführung (Mit-)Eigentümer des Grund und Bodens wird (Eigentumserwerb durch Bauführung),
- die Bauführung unter Umständen erfolgt, die erkennen lassen, dass die Ausgaben auf die Errichtung eines im (Mit-)Eigentum des Errichters stehenden Eigenheimes abzielen (Eigentumserwerb auf Grundlage einer Vereinbarung) oder
- das errichtete Gebäude ein Superädifikat oder ein auf Grund eines Baurechtes errichtetes Gebäude darstellt.

7.6.3.3.1 Eigentumserwerb durch Bauführung

514

Gemäß § 418 ABGB erwirbt der redliche Bauführer eines selbständigen Gebäudes Eigentum am Gebäude sowie am "darunter" befindlichen Grund und Boden, wenn der Grundeigentümer von der Bauführung gewusst und sie nicht sogleich untersagt hat. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Errichter aus dem Bauplan und der Baubewilligung als Bauherr hervorgeht und ein selbständiges als Eigenheim zu qualifizierendes Gebäude errichtet.

Beispiel:

Der Sohn errichtet auf dem Grundstück des Vaters auf Grund einer gültigen Baubewilligung ein selbständiges Eigenheim. Bauplan und Baubewilligung lauten auf den Sohn. Die Errichtungskosten des Sohnes sind abzugsfähig.

515

Leistet der Bauführer eine Ersatzzahlung für den Wert des erworbenen Grund und Bodens an den Grundstückseigentümer, so stellen diese Zahlungen Ausgaben zum Erwerb eines Grundstücks im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 dar. Hinsichtlich des Grundstückserwerbes ist weiters zu prüfen, ob sich daraus Konsequenzen für den Bereich der Grunderwerbsteuer ergeben.

516

In Fällen von An-, Zu- oder Aufbauten auf bestehende Gebäude kommt ein originärer Eigentumserwerb gemäß § 418 ABGB nicht in Betracht. In derartigen Fällen sind Errichtungskosten nur begünstigt, wenn der Errichter auf Grund einer Vereinbarung Grundeigentum erwirbt.

7.6.3.3.2 Eigentumserwerb auf Grundlage einer Vereinbarung

517

Wird ein bestehendes Gebäude um einen An-, Zu- oder Aufbau erweitert, der kein selbständiges Eigenheim im Sinne des Gesetzes darstellt, sind die Errichtungskosten beim

Errichter dann Sonderausgaben, wenn angenommen werden kann, dass die Ausgaben auf die Erweiterung eines im künftigen (Mit-)Eigentum des Errichters stehenden Eigenheimes abzielen. Dies ist der Fall, wenn folgende Voraussetzungen (gemeinsam) vorliegen:

- Der Errichter muss in einem persönlichen Naheverhältnis zum Grundeigentümer stehen (zB Kind, Verwandter, Lebensgefährte).
- Zwischen dem Errichter und dem Grundeigentümer muss eine Vereinbarung bestehen, derzufolge dem Errichter Miteigentum an Grund und Boden mindestens im Umfang der Nutzfläche des von ihm errichteten Gebäudeteiles eingeräumt wird.
- Innerhalb angemessener Frist muss der Errichter auf Grund der Vereinbarung grundbücherliches (Mit-)Eigentum am Grundstück erwerben. Dieser Voraussetzung wird entsprochen, wenn die grundbücherliche Einverleibung spätestens bis zum Ablauf des siebenten Jahres nach Ablauf jenes Kalenderjahres erfolgt, für das erstmalig Errichtungskosten als Sonderausgaben geltend gemacht wurden. Zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 genügt es nicht, wenn ein Eigenheim einmal im Erbweg an den Steuerpflichtigen übertragen werden soll (VwGH 24.6.1999, 94/15/0213).

  Beispiel:

  Im Jahr 2002 erweitert der Sohn das Eigenheim des Vaters durch einen Zubau, der kein selbständiges Gebäude darstellt und macht die Errichtungskosten erstmalig als Sonderausgaben geltend. Die Nutzfläche des Zubaues beträgt 10% der Grundstücksfläche. Der Vater verpflichtet sich in einer Vereinbarung, dem Sohn einen Miteigentumsanteil am Grundstück im Ausmaß von 10% einzuräumen. Die Errichtungskosten des Sohnes sind abzugsfähig, sofern das Eigentumsrecht des Sohnes bis spätestens 31. Dezember 2009 im Grundbuch einverleibt ist.

518

Erfolgt der Erwerb grundbücherlichen (Mit-)Eigentums nicht fristgerecht, sind die als Sonderausgaben abgesetzten Beträge gemäß § 18 Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988 nachzuversteuern.

7.6.3.4 Eigentumswohnung

519

Eine Wohnung ist als Eigentumswohnung im Sinne des § 18 EStG 1988 anzusehen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Eigentumswohnung im Inland im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, BGBl. I Nr. 70/2002.
- Eine einer österreichischen Eigentumswohnung vergleichbare ausländische Wohnung.
- Mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche dienen eigenen Wohnzwecken.
- Nutzung als Hauptwohnsitz für mindestens zwei Jahre nach Fertigstellung.

520

Von der Errichtung einer Eigentumswohnung kann nur bei Vorliegen der Errichtereigenschaft ausgegangen werden. Liegt die Errichtereigenschaft nicht vor, dann können Zahlungen für die Erlangung der Eigentumswohnung nur als Sonderausgaben berücksichtigt werden, wenn sie mindestens acht Jahre gebunden sind (siehe Rz 497 ff).

521

Für den Sonderausgabenabzug ist es nicht erforderlich, dass bereits im Zeitpunkt der Aufwendungen die grundbücherliche Eintragung des Wohnungseigentümers durchgeführt wurde. Voraussetzung ist, dass im Zeitpunkt der Bezahlung bereits ein Anwartschaftsrecht auf die Eigentumswohnung besteht, der Steuerpflichtige in diesem Zeitpunkt zumindest außerbücherlicher Eigentümer des Grundanteiles ist (VwGH 17.6.1981, 3386/80, 3860/80) und der Vertrag über die Einräumung des Wohnungseigentums spätestens im Zeitpunkt der Erteilung der Benützungsbewilligung abgeschlossen wird (VwGH 25.9.1984, 83/14/0226).

7.6.4 Wohnraumsanierung

7.6.4.1 Begünstigter Wohnraum

522

Begünstigt sind nur Aufwendungen zur Sanierung bereits vorhandenen Wohnraumes. Die Aufwendungen für die Schaffung neuen Wohnraumes durch Dachbodenausbau, Umgestaltung von Kellerräumen, Verbau einer Loggia oder Dachterrasse usw. sind bei Eigenheimen und Eigentumswohnungen Aufwendungen zur Schaffung von Wohnraum.

523

Aufwendungen für Wohnraumsanierung sind unabhängig vom Rechtstitel, unter dem die Benützung des Wohnraums erfolgt (zB als Eigenheim, Eigentumswohnung, Mietwohnung, Genossenschaftswohnung, Prekarium, Wohnrecht) als Sonderausgaben abzugsfähig. Der Wohnungsbenutzer kann Sanierungsaufwendungen nur hinsichtlich des von ihm genutzten Wohnraumes geltend machen, während beim Eigentümer die unmittelbare Nutzung des Wohnraumes nicht erforderlich ist.

7.6.4.2 Sanierungsaufwand

524

Die Sanierung muss nach dem ab 1. Jänner 1996 geltenden Gesetzeswortlaut über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen vorgenommen werden. In einer Miete verrechneter Sanierungsaufwand (zB in der Miete enthaltene Beträge im Sinne des § 18 Mietrechtsgesetz 1981 (MRG), BGBl. Nr. 520/81, Erhaltungsbeiträge) ist nicht als Sonderausgabe absetzbar. Eine Sanierungsmaßnahme wird unmittelbar durch den Mieter bzw. eine Mietergemeinschaft vorgenommen, wenn der/die Mieter als Auftraggeber für die Sanierungsmaßnahmen auftritt/auftreten und in diesem Zusammenhang sämtliche mit dem Vorhaben verbundenen wirtschaftlichen Risiken übernimmt/übernehmen. Bei einer allfälligen Darlehensfinanzierung der Sanierungsmaßnahmen hat die Aufnahme und Bedienung des Darlehens durch den/die einzelnen Mieter direkt zu erfolgen. Eine Sanierung gilt keinesfalls als unmittelbar durch den/die Mieter selbst vorgenommen, wenn bei Verrechnung der Aufwendungen an den/die Mieter der begünstigte Umsatzsteuersatz von 10% gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, zur Anwendung kommt. Werden im Rahmen einer Generalsanierung eines Mietobjektes wesentliche Teile der Planung, der organisatorischen Abwicklung oder der Finanzierung des Bauvorhabens durch den Vermieter vorgenommen, ist nicht von einem unmittelbaren Auftrag der Wohnungsinhaber auszugehen. Ein Sonderausgabenabzug ist in diesen Fällen nicht möglich.

524a

Eine Wohnungseigentumsgemeinschaft wird immer nur in Vertretung der Wohnungseigentümer tätig. Es liegt daher ein unmittelbarer Auftrag für die Durchführung einer Sanierungsmaßnahme durch den Steuerpflichtigen als "Wohnungseigentümer" auch dann vor, wenn bei der Verrechnung der Aufwendungen an die Wohnungseigentümer der begünstigte Umsatzsteuersatz gemäß § 10 UStG 1994 in Anspruch genommen wird (anders bei einer Mietergemeinschaft, siehe Rz 524).

525

Werden an einem Eigentumswohnhaus energiesparende Maßnahmen vorgenommen und die Aufwendungen hiefür aus der Rücklage nach § 31 Wohnungseigentumsgesetz 2002, BGBl. I Nr. 70/2002, getragen, so liegt bei den Wohnungseigentümern im Zeitpunkt der Bezahlung aus der Rücklage anteilig abzugsfähiger Sanierungsaufwand vor.

526

Erhält ein Mieter seinen Sanierungsaufwand vom Nachmieter anlässlich der Beendigung des Bestandverhältnisses nach § 10 MRG, BGBl. Nr. 520/1981 idgF, ersetzt, ändert dies nichts an dem in den Vorjahren vorgenommenen Sonderausgabenabzug.

527

Übernimmt der Mieter begünstigte Darlehen, die der weichende Mieter oder der Eigentümer für die Sanierungsmaßnahmen aufgenommen hat, kann er die Darlehensrückzahlungen als Sonderausgaben absetzen. Hingegen sind mangels Abgrenzbarkeit vom Vormieter oder vom Eigentümer weiterverrechnete Eigenmittel nicht absetzbar.

528

Begünstigt sind Sanierungsmaßnahmen ab dem 1. Jänner 1989 sowie Darlehensrückzahlungen ab dem 1. Jänner 1989 auch für vorher erfolgte Sanierungsmaßnahmen. Als Nachweis für das Vorliegen eines Sanierungsaufwandes ist die Gewährung von Förderungen (zB nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, BGBl. Nr. 483/1984 idgF) ausreichend.

7.6.4.3 Umfang des Sanierungsaufwandes

529

Zur begünstigten Wohnraumsanierung zählen die Instandsetzung (einschließlich energiesparender Maßnahmen) sowie die Herstellung. Voraussetzung für einen begünstigten Aufwand ist das Vorliegen eines Verbesserungsbedarfes. Dieser liegt zB dann nicht vor, wenn zusätzlich zu einer bestehenden funktionsfähigen Heizungsanlage ein zweiter Kessel montiert oder ein Kachelofen installiert wird.

530

Bloße Instandhaltungsaufwendungen zählen nicht zur begünstigten Wohnraumsanierung. Darunter fallen Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen:

- Laufende Wartungsarbeiten,
- Reparaturen, auch wenn diese nicht jährlich anfallen (zB Reparatur der Fensterflügel und Türen),
- Erneuerung des Parkettbodens ohne Erneuerung des Unterbodens,
- Ausmalen und Tapezieren der Räume,
- Austausch beschädigter Fensterscheiben,

- Austausch von nicht wesentlichen Gebäudeteilen, wenn damit keine Verbesserung des Nutzungswertes gegeben ist (zB Austausch einzelner Fensterflügel ohne Verbesserung der Wärmedämmung oder des Schallschutzes, Austausch von Türschnallen oder Türschlössern usw.),
- Türensanierung durch Neubeschichtung vorhandener Türen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0234; VwGH 29.11.1994, 94/14/0095).

7.6.4.4. Instandsetzung

531

Instandsetzungsaufwand ist jener Aufwand, der

- die Nutzungsdauer des Wohnraumes wesentlich verlängert oder
- den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöht.

532

Die Nutzungsdauer von Wohnraum wird wesentlich verlängert, wenn unselbständige Bestandteile der Wohnung ausgetauscht werden, die einen wesentlichen Einfluss auf die Nutzungsdauer der Wohnung haben. Darunter fallen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Austausch aller Fenster samt Rahmen, aller Türen samt Türstock, des Daches oder Dachstuhls, von Zwischendecken, von Unterboden sowie die Erneuerung des Außenputzes. Keine wesentliche Erhöhung der Nutzungsdauer oder des Nutzungswertes liegt bei Reparaturen vor, auch wenn diese nicht jährlich anfallen (zB Übersteigen des Daches, Anfärbeln der Fassade ohne Erneuerungen des Außenverputzes, Ausbessern des Verputzes).

533

Der Nutzungswert von Wohnraum wird wesentlich erhöht, wenn unselbständige Bestandteile der Wohnung ausgetauscht werden und dadurch eine wesentliche Verbesserung des Wohnwertes eintritt. Eine Erhöhung des Nutzungswertes liegt insbesondere bei Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen vor:

- Austausch,
  - einzelner Fenster bei Verbesserung des Wärmeschutzes oder Lärmschutzes,
  - der Eingangstür bei Verbesserung des Wärmeschutzes oder Einbruchschutzes,

  - von Heizungsanlagen sowie Feuerungsanlagen zur Verbesserung der Heizleistung (Nutzungsgradverbesserung) bzw. der Bedienbarkeit (Umstellung von Kohleheizung auf Gasheizung usw.),
  - der Elektro-, Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationen,
- nachträglicher Einbau von
  - Wärmepumpen und Solaranlagen,
  - Wärmerückgewinnungs- und Gesamtenergieanlagen,
  - Photovoltaikanlagen,
- Erhöhung des Wärmeschutzes von Außenwänden, obersten Geschoßdecken, Kellerdecken und Feuermauern,
- Verminderung des Energieverbrauches oder Energieverlustes von Zentralheizungs- und Gebrauchswarmwasseranlagen,
- Umstellung auf Fernwärmeversorgung,
- nachträglicher Anschluss an Versorgungsnetze, wie an die Wasser-, Kanal- und Stromversorgung. Absetzbar sind die Aufwendungen für das Herstellen eines Anschlusses im Wohnraum, für die Zuleitung zum Versorgungsnetz sowie für Anschlussgebühren. Nicht abzugsfähig sind Gebühren, die mit der laufenden Benützung zusammenhängen sowie die Anschlussgebühr für Telefon, Kabelfernsehen bzw. allfällige sonstige Einrichtungsgegenstände.
- (nachträgliche) Errichtung einer an ein Eigenheim angeschlossenen biologischen Kleinkläranlage.

533a

Die Herstellungskosten der Gemeinde für eine Abwasserentsorgungsanlage, die nicht in der einmalig (bescheidmäßig) vorgeschriebenen Anschlussgebühr enthalten sind, führen nicht zu Sonderausgaben. Ebenso führen Fremdkapitalzinsen, die bei einem anderen als dem Steuerpflichtigen anfallen, also zB beim die Abwasserentsorgungsanlage errichtenden Träger (zB Gemeinde) nicht zu Sonderausgaben beim Steuerpflichtigen, und zwar auch dann nicht, wenn sie in den laufenden Benützungsgebühren enthalten sind. Dabei ist es unmaßgeblich, ob diese Zinsen unmittelbar der Abwasserentsorgungsanlage zugeordnet werden oder pauschal herausgerechnet werden. Dies ist insbesondere dadurch begründet, dass mit der Zahlung einer Anschlussgebühr alle mit dem Anschluss

verbundenen einmaligen Ansprüche des Errichters der Abwasserentsorgungsanlage abgedeckt sind und in der Folge nur mehr laufende – mit der Benützung des Anschlusses verbundene – Kosten vorliegen.

533b

Aufwendungen für die Installation von Alarmanlagen jeglicher Art (Rauchwarnmelder, Bewegungsmelder, Kameras, Sirenen usw.) stellen keinen Sanierungsaufwand dar, weil es sich um gegenüber dem Gebäude eigenständige Wirtschaftsgüter handelt.

7.6.4.5 Herstellung

534

Herstellungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn Veränderungen an der Bausubstanz des bereits vorhandenen Wohnraumes vorgenommen werden. Die Neuschaffung von Wohnraum (zB Dachbodenausbau) fällt nicht unter diese Begünstigung, sondern kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a und b EStG 1988 als Sonderausgabe abgesetzt werden.

535

Herstellungsaufwand sind insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen:

- Zusammenlegung von Wohnungen,
- Versetzen von Zwischenwänden,
- Versetzen von Türen und Fenstern,
- erstmaliger Einbau von Zentralheizungsanlagen,
- Einbau von Badezimmern und Toiletteanlagen,
- erstmaliger Einbau von Aufzugsanlagen.

536

Nicht begünstigt sind Herstellungsaufwendungen im Zusammenhang mit einer luxuriösen Ausstattung des Wohnraumes.

7.6.4.6 Energiesparende Maßnahmen

537

Im Anwendungsbereich des EStG 1988 bestehen hinsichtlich energiesparender Maßnahmen und Investitionen keine weiteren Voraussetzungen mehr. Die in der Verordnung vom 25. März 1980, BGBl. Nr. 135/1980, normierten Aufwendungen können aus dem Titel der Sanierung von Wohnraum ab 1989 begünstigt sein. Die näheren

Voraussetzungen (Einhalten bestimmter technischer Werte usw.) sind für den Sonderausgabenabzug aus dem Titel der Sanierung von Wohnraum nicht mehr maßgeblich. Darlehensrückzahlungen für Energiesparmaßnahmen, die vor dem 1. Jänner 1989 durchgeführt worden sind, können weiterhin als Sonderausgaben geltend gemacht werden (§ 112 Z 3a EStG 1988).

7.6.4.7 Befugter Unternehmer

538

Sanierungsaufwand ist nur dann begünstigt, wenn die Sanierungsmaßnahmen von einem dazu befugten Unternehmer durchgeführt wurden. Befugter Unternehmer ist, wer nach den maßgeblichen gewerberechtlichen Rechtsvorschriften Leistungen, die Sanierungsmaßnahmen im Sinne des § 18 EStG 1988 darstellen, selbständig erbringt. Dieses Erfordernis ist erfüllt, wenn auf Grund der Rechnung die Befugnis zur Durchführung der Sanierungsmaßnahmen anzunehmen ist. Die bloße Bezahlung von Material, das nicht von einem befugten Unternehmer verarbeitet wird, ist nicht absetzbar. Als befugter Unternehmer gilt auch ein Generalunternehmer.

539

Die nachträgliche Begutachtung selbst durchgeführter Sanierungen erfüllt dieses Erfordernis nicht. Eigenleistungen sind nur dann für den Sonderausgabenabzug unschädlich, wenn sie keine Preisminderungen bewirken.

7.6.5 Ausschluss des Sonderausgabenabzuges

540

Wurden Beträge bereits einmal als Sonderausgaben für die Wohnraumschaffung geltend gemacht, dann können diese Beträge aus einem anderen Rechtstitel nicht nochmals als Sonderausgaben abgesetzt werden (§ 18 Abs. 3 Z 3 lit. a EStG 1988). Wird zB ein achtjährig gebundener Betrag innerhalb der Bindungsfrist rückgezahlt und für die Errichtung einer Eigentumswohnung verwendet, so unterbleibt zwar die Nachversteuerung, aber nur die restlichen Errichtungskosten sind begünstigt. Nach Ablauf der Bindungsfrist hat die Ausschlussbestimmung keine Wirkung.

7.7 Genussscheine, junge Aktien, Wohnsparaktien (§ 18 Abs. 1 Z 4 EStG 1988)

7.7.1 Genussscheine

541

Ausgaben natürlicher Personen für die Anschaffung von Genussscheinen vor dem 01.01.2011 im Sinne des § 6 des Beteiligungsfondsgesetzes, BGBl. Nr. 111/1982 idgF, sind als Sonderausgaben innerhalb des allgemeinen Sonderausgabenhöchstbetrages absetzbar.

542

Begünstigt ist nicht nur der Ersterwerb, sondern auch jeder weitere Erwerb eines Genussscheines, soferne die 10-jährige Behaltefrist ab der Anschaffung eingehalten wird.

543

Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist die Hinterlegung der Genussscheine auf einem Depot.

7.7.2 Junge Aktien

7.7.2.1 Begünstigte junge Aktien

544

Begünstigte junge Aktien sind solche, die vor dem 01.01.2011 angeschafft und entweder anlässlich der Gründung oder anlässlich einer Kapitalerhöhung einer begünstigten AG über eine Bank erworben wurden, wenn für die erworbenen Aktien weder Garantien hinsichtlich des Wertes noch der Dividendenansprüche abgegeben worden sind. Begünstigt ist stets nur der Ersterwerb einer jungen Aktie von der ausgebenden Bank. Jeder weitere Erwerb, auch wenn er innerhalb der Frist von drei Monaten ab Eintragung der Gesellschaft bzw. der Kapitalerhöhung erfolgt, ist nicht begünstigt.

545

Bei Gründung einer begünstigten AG müssen die jungen Aktien im Rahmen der Gründung gegen sofortige Bareinzahlung mit sofortiger voller Leistung des Ausgabebetrages (Nennbetrag und allenfalls Aufgeld) bis zum Ablauf von drei Monaten ab der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch angeschafft werden.

546

Bei einer Kapitalerhöhung gegen Bareinzahlung müssen die jungen Aktien mit sofortiger voller Leistung des Ausgabebetrages (Nennbetrag und Aufgeld) und bei einer ordentlichen oder genehmigten Kapitalerhöhung bis zum Ablauf von drei Monaten ab der Eintragung der Durchführung der Kapitalerhöhung in das Firmenbuch angeschafft werden. Bei einer bedingten Kapitalerhöhung muss die Ausübung des unentziehbaren Bezugsrechtes erklärt werden; der Sonderausgabenabzug steht erst bei Inanspruchnahme des Bezugsrechtes zu. Jeder spätere Erwerb sowie jeder weitere Erwerb nach Verkauf der jungen Aktien sind nicht mehr begünstigt.

547

Erfolgt der Beschluss auf Kapitalerhöhung innerhalb von zwei Jahren nach der Eintragung des Beschlusses einer Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung von Teilen des Grundkapitals bzw. erfolgte eine solche Kapitalherabsetzung bei einer AG oder GmbH als Rechtsvorgänger der Aktien ausgebenden Aktiengesellschaft, dann besteht keine Begünstigung.

548

Die jungen Aktien müssen zur Gänze von einer oder mehreren Banken gemeinsam übernommen werden. Die für die Zeichnung aufgewendeten Mittel müssen der AG zusätzlich zugeflossen sein.

549

Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist die Hinterlegung der jungen Aktien auf einem Depot.

7.7.2.2 Begünstigte Aktiengesellschaft

550

Für die Ausgabe begünstigter junger Aktien kommen nur AG mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland in Frage, wenn die AG

- der Sektion Gewerbe oder Industrie einer Wirtschaftskammer angehört und
- der Unternehmensschwerpunkt nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung (bzw. nach den Vorbereitungshandlungen) nachweislich die industrielle Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter im Inland - ausgenommen die Herstellung von elektrischer Energie, Gas, Wärme oder Wohnbauten - ist und
- für den Fall der Insolvenz der AG keine allgemeinen Ausfallhaftungen übernommen worden sind.

551

Als junge Aktien begebende AG kommt unter den Voraussetzungen des § 18 Abs. 3 Z 4 lit. c EStG 1988 auch eine Holding-AG in Frage, wenn die Kapitalerhöhung nachweislich zur Übernahme einer Kapitalerhöhung bei einer begünstigten Tochter-AG dient.

7.7.2.3 Überprüfung der Voraussetzungen

552

Das Vorliegen der Voraussetzungen wird vom Finanzamt über Antrag der begebenden AG überprüft und bescheinigt.

553

Beantragt ein Steuerpflichtiger die Anerkennung eines Sonderausgabenabzuges für die Anschaffungskosten einer jungen Aktie, für die keine Bescheinigung besteht, so hat er das Vorliegen der Voraussetzungen für den Abzug nachzuweisen. Nicht begünstigt ist mangels Vorliegen der Voraussetzungen der Erwerb von "Altaktien" sowie der Erwerb von Aktien von Energieversorgungsunternehmen.

7.7.2.4 Wohnsparaktien

554

Die Bestimmungen des § 18 EStG 1988 betreffend junge Aktien und der einheitliche Höchstbetrag des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 gelten auch für die vor dem 01.01.2011 erfolgte Erstanschaffung junger Aktien, Wandelschuldverschreibungen und Partizipationsrechten im Sinne des Bankwesengesetzes (BWG), BGBl. Nr. 532/1993 idgF, zur Förderung des Wohnbaus (BG über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaus, BGBl. Nr. 253/1993 idF BGBl. Nr. 680/1994). Das Vorliegen der Voraussetzungen wird vom Finanzamt über Antrag der begebenden AG überprüft und bescheinigt.

7.7.3 Kein Sonderausgabenabzug

555

Nebenkosten, Zinsen für den Erwerb der jungen Aktien sowie Aufwendungen für den Erwerb von Bezugsrechten können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.

556

Anschaffungskosten für Genussscheine und junge Aktien sind dann nicht begünstigt, wenn von vornherein nicht die Anlage von Kapital, sondern bloß das Ausnützen der Sonderausgabenbegünstigung beabsichtigt ist (siehe AÖF Nr. 231/1986).

Beispiel:

Ein Genussschein oder eine junge Aktie wird jährlich innerhalb eines kurzen Zeitraums nach der Anschaffung weiterveräußert, um die einjährige Nachbeschaffungsfrist auszuschöpfen. Die Sonderausgabenbegünstigung ist nicht zu gewähren.

557

Für die Anschaffung junger Aktien oder Genussscheine innerhalb der einjährigen Nachbeschaffungsfrist steht der Sonderausgabenabzug nicht zu. Diese Anschaffung ist zwingend als Ersatzbeschaffung zu werten; erst bei Überschreiten des nachzuschaffenden Betrages steht der Sonderausgabenabzug für den übersteigenden Betrag zu.

7.8 Kirchenbeiträge (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988)

558

Als Sonderausgaben können sowohl Beiträge an nach österreichischen Gesetzen anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften abgezogen werden als auch Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, wenn es sich dabei um jene Kirchen und Religionsgesellschaften handelt, die in Österreich gesetzlich anerkannt sind (zB französische katholische Kirche, deutsche evangelische Kirche). Beiträge an religiöse Bekenntnisgemeinschaften, gemeinnützige Vereine mit religiösen Zielsetzungen und Sekten sind nicht absetzbar.

559

Gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften sind derzeit:

- Altkatholische Kirche (RGBl Nr. 99/1877)
- Armenisch-apostolische Kirche (BGBl. Nr. 5/1973; vgl. auch Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBl. I Nr. 20/2003)
- Evangelische Kirche Augsburgischen und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich (BGBl. Nr. 182/1961), bestehend aus den drei evangelischen Kirchen:
  - Evangelische Kirche Augsburgischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
  - Evangelische Kirche Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
  - Evangelische Kirche Augsburger und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
- Griechisch-orientalische Kirche (orthodoxe Kirche, BGBl. Nr. 229/1967), mit den nachfolgenden Kirchengemeinden:
  - Bulgarisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Iwan Rilski
  - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Dreifaltigkeit
  - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Georg

  - Rumänisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Auferstehung
  - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Nikolaus
  - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu Maria Schutz in Salzburg
  - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu Mariä Schutz in Graz
  - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu den hl. russischen Neumärtyrern und Bekennern in Linz
  - Serbisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Sava
- Evangelisch-methodistische Kirche in Österreich (EmK, BGBl. Nr. 74/1951 idF BGBl. II Nr. 190/2004)
- Freikirchen in Österreich (BGBl. II Nr. 250/2013):
  - Bund der Baptistengemeinden
  - Bund Evangelikaler Gemeinden
  - ELAIA Christengemeinden
  - Freie Christengemeinde – Pfingstgemeinde
  - Mennonitische Freikirche
- Islamische Alevitische Glaubensgemeinschaft (ALEVI) in Österreich (BGBl. II Nr. 133/2013)
- Islamische Glaubensgemeinschaft in Österreich (RGBl. Nr. 159/1912 idF BGBl. Nr. 466/1988)
- Israelitische Religionsgemeinschaft (RGBl. Nr. 57/1890 idF BGBl. Nr. 61/1984) mit den Kultusgemeinden
  - Graz (BGBl. Nr. 95/1956)
  - Innsbruck (BGBl. Nr. 39/1952)
  - Linz (BGBl. Nr. 123/1951)
  - Salzburg (BGBl. Nr. 184/1952)
  - Wien (BGBl. Nr. 60/1956)

- Jehovas Zeugen in Österreich (BGBl. II Nr. 139/2009)
- Katholische Kirche (BGBl. II Nr. 2/1934):
  - Armenisch-katholische Kirche
  - Griechisch-katholische Kirche
  - Römisch-katholische Kirche
- Kirche Jesu Christi der Heiligen der letzten Tage, österreichischer Distrikt (Mormonen, BGBl. Nr. 229/1955)
- Koptisch-orthodoxe Kirche in Österreich (Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBl. I Nr. 20/2003)
- Neuapostolische Kirche in Österreich (BGBl. Nr. 524/1975)
- Österreichische Buddhistische Religionsgesellschaft (BGBl. Nr. 72/1983)
- Syrisch-Orthodoxe Kirche in Österreich (BGBl. Nr. 129/1988, vgl. auch Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBl. I Nr. 20/2003)

560

Absetzbar sind nur Zahlungen, die auf Grund der Beitragspflicht nach der jeweiligen Kirchenbeitragsordnung geleistet werden. Andere Zahlungen (zB Spenden) sind nicht begünstigt. Gegen die betragliche Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Kirchenbeiträgen bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (VwGH 21.12.1992, 89/13/0135).

Die Verpflichtung des zu leistenden Kirchenbeitrages ergibt sich aus der jeweiligen Beitragsordnung, dh. die Verpflichtung muss dem Grunde nach, aber nicht der Höhe nach in der Beitragsordnung festgelegt sein. Lässt die Beitragsordnung zu, dass ein Teil des Kirchenbeitrages (zB 50%) zweckgewidmet an bestimmte Institutionen geleistet werden kann, wird durch die Wahrnehmung dieser Möglichkeit der Rechtscharakter der Zahlung nicht verändert. Die Beurteilung einer Zahlung als Beitrag an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 schließt eine Beurteilung derselben Zahlung als Zuwendung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in Verbindung mit § 4a EStG 1988 und umgekehrt aus (VwGH 20.09.2006, 2001/14/0190). Diese zweckgewidmeten Beitragszahlungen können daher - soweit sie als Kirchenbeitrag anzusehen sind - nicht als Spenden nach § 4a EStG 1988 bzw. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abgesetzt werden.

7.9 Steuerberatungskosten (§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988)

561

Steuerberatungskosten sind Sonderausgaben, wenn sie an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden (vgl. VwGH 24.10.2002, 98/15/0094). Zur Behandlung von Kosten für eine Selbstanzeige siehe EStR 2000 Rz 1621.

562

Bei selbständig Erwerbstätigen (§§ 21 bis 23 EStG 1988) bestehen keine Bedenken, Steuerberatungskosten, die auch Kosten der Gewinnermittlung umfassen, zur Gänze als Betriebsausgaben zu behandeln.

563

Werden Steuerberatungskosten an einen Wirtschaftstreuhänder geleistet, dessen Tätigkeit schwerpunktmäßig nicht die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern die Abfassung der Einkommensteuererklärung betrifft, liegen zur Gänze Sonderausgaben vor. Betrifft die Tätigkeit schwerpunktmäßig die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, bestehen keine Bedenken, die Steuerberatungskosten zur Gänze als Werbungskosten zu behandeln.

563a

Sind Steuerberatungskosten an sich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu qualifizieren (siehe EStR 2000 Rz 1646) und wird die Tätigkeit, mit der diese Kosten in Zusammenhang stehen, als Liebhaberei beurteilt, dann sind sie als Sonderausgaben abzugsfähig.

564

Kosten an steuerliche Vertreter, die nicht auf Grund berufsrechtlicher Vorschriften, sondern beispielsweise auf Grund § 83 Abs. 4 BAO oder § 321 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 107a Abs. 3 Z 3 bis Z 9 der Abgabenordnung, RGBl. I. Nr. 1480/1935, zur Vertretung zugelassen werden, sowie Kosten der Anlage- und Vermögensberatung sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

564a

Die zur selbständigen Ausübung der Bilanzbuchhaltungsberufe berechtigten Personen (Bilanzbuchhalter, Buchhalter oder Personalverrechner) sind zur Steuerberatung im Rahmen ihres Berechtigungsumfanges gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 Bilanzbuchhaltungsgesetz, befugt. Kosten für selbständige Bilanzbuchhalter, Buchhalter oder Personalverrechner stellen daher insoweit Sonderausgaben dar.

Beispiel:

Ein Personalverrechner übernimmt die Lohnverrechnung für eine private Hausangestellte. Die diesbezüglichen Kosten stellen Sonderausgaben dar.

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

565

Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen an Einrichtungen im Sinne des § 4a EStG 1988 sind insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen.

Die Eignung eines Spendenempfängers als Einrichtung nach § 4a EStG 1988 ergibt sich bei Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3, Abs. 4 lit. a bis c und Abs. 6 EStG 1988 aus dem Gesetz; bei Einrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 4 lit. d und Abs. 5 EStG 1988 erfolgt die Feststellung der Voraussetzungen durch einen Bescheid des für das gesamte Bundesgebiet zuständigen Finanzamtes Wien 1/23. Sämtliche Einrichtungen, deren Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis durch Bescheid festgestellt wurde, sind in der Spendenliste auf der Homepage des BMF eingetragen.

566

Begünstigte Einrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (explizit im Gesetz aufgezählt):

- 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 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 handelt, ist eine Anfrage an das BM für Wissenschaft und Forschung 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 Abs. 3 Z 1 EStG 1988;
- durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind. Dazu zählen insbesondere der durch das wiederverlautbarte Forschungs- und Technologieförderungsgesetz, BGBl. Nr. 434/1982 idgF, errichtete Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung und der durch dasselbe Gesetz errichtete Forschungsförderungsfonds für die gewerbliche Wirtschaft;
- die Österreichische Akademie der Wissenschaften.

566a

Begünstigte Einrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 (mit Bescheid festgestellt):

- 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 ist;

- juristische Personen, an denen entweder eine oder mehrere Gebietskörperschaften oder eine oder mehrere Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 EStG 1988 zumindest mehrheitlich beteiligt sind, und die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind;

- juristische Personen, die ausschließlich mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst und gemeinnützig im Sinne der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung sind.

Bei Zuwendungen zur Durchführung von Forschungs- und Lehraufgaben im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 ist das Vorliegen eines entsprechenden Grundlagenbescheides des FA Wien 1/23 Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug; dieser Bescheid muss vor Hingabe der Zuwendung erteilt worden sein (Bescheidwiderruf siehe EStR 2000 Rz 1344).

566b

Im Sinne des Urteils des EuGH vom 16.06.2011, Rs C-10/10, Kommission/Österreich muss § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 unionsrechtskonform ausgelegt werden. Dementsprechend kommen als begünstigte Spendenempfänger neben den in § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 genannten Einrichtungen jeweils auch diesen entsprechende

ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Staat der europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, in Betracht.

Voraussetzung ist aber, dass die Einrichtung dem im Allgemeininteresse liegenden Ziel der Förderung der österreichischen Wissenschaft und Erwachsenenbildung dient (siehe EStR 2000 Rz 1332a).

567

Begünstigte Einrichtungen nach § 4a Abs. 4 lit. a bis c EStG 1988 (explizit im Gesetz aufgezählt):

a) die Österreichische Nationalbibliothek, die Diplomatische Akademie, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung;

b) Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und Museen von anderen Rechtsträgern als Körperschaften öffentlichen Rechts, 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.

Ein Museum ist eine Einrichtung, die zur Wahrung des kulturellen oder naturkundlichen Erbes Zeugnisse der Vergangenheit und der Gegenwart dauerhaft zu erhalten und für die Zukunft zu sichern hat. Dabei sind die Sammlungen des Museums der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, zu dokumentieren und wissenschaftlich zu erforschen oder der wissenschaftlichen Forschung zugänglich zu machen.

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 Unterricht, Kunst 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 2013 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 keine Zuwendung.

c) das Bundesdenkmalamt und der Denkmalfonds gemäß § 33 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes.

567a

Einrichtungen nach § 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988 (mit Bescheid festgestellt):

Ab 1.1.2013 geleistete Zuwendungen an Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist, sind nur begünstigt, wenn diese Einrichtungen in der Spendenliste eingetragen sind. Derartige Verbände sind insbesondere:

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

568

Einrichtungen nach § 4a Abs. 5 EStG 1988 (mit Bescheid festgestellt):

Im Rahmen der Sonderausgaben werden ausschließlich Geldzuwendungen (und keine Sachzuwendungen) an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 5 EStG 1988 für mildtätige Zwecke, für die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern und zur Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen steuerlich anerkannt. Geldzuwendungen, die ab dem 1.1.2012 an die in § 4a Abs. 5 EStG 1988 genannten Empfänger erfolgen, sind auch für folgende Zwecke begünstigt:

- Durchführung von Maßnahmen zum Schutz der Umwelt mit dem Ziel der Erhaltung und der Pflege der natürlichen Lebensgrundlagen von Lebewesen oder der Behebung der durch den Menschen verursachten Beeinträchtigungen und Schäden der Umwelt (Umwelt-, Natur- und Artenschutz). Nicht begünstigt ist dagegen grundsätzlich der Tierschutz im Allgemeinen, bei dem das individuelle Tier (Haustier) um seiner selbst willen geschützt werden soll (Näheres siehe EStR 2000 Rz 1338a).

- Betreuung von Tieren in behördlich genehmigten Tierheimen im Sinne des Tierschutzgesetzes (inklusive der veterinärmedizinischen Betreuung) sowie bei vergleichbaren Einrichtungen im EU/EWR-Raum. (Näheres siehe EStR 2000 Rz 1338a)

Auch Zuwendungen an Spendensammelorganisationen für die oben genannten Zwecke sind als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988).

569

Einrichtungen nach § 4a Abs. 6 EStG 1988 (explizit im Gesetz aufgezählt):

Ab dem 1.1.2012 erfolgende Geldzuwendungen an freiwillige Feuerwehren und die Landesfeuerwehrverbände (§ 4a Abs. 6 EStG 1988) sind als Sonderausgaben abzugsfähig. Die Spenden müssen zur Erfüllung der in den Landesgesetzen zugewiesenen Aufgaben der Feuerpolizei, der örtlichen Gefahrenpolizei und des Katastrophenschutzes bestimmt sein. Eine Verwendung für andere Zwecke (zB Kameradschaftskasse, Ausbau von Anlagen eines Betriebs gewerblicher Art) ist nicht zulässig. Näheres siehe EStR 2000 Rz 1338c.

570

Spenden aus dem Privatvermögen können an Organisationen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4 EStG 1988 in Form von Geld- und Sachzuwendungen erfolgen. Spenden an Organisationen gemäß § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 5 und 6 EStG 1988 sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie in Form von Geldzuwendungen erfolgen.

Hinsichtlich des Höchstbetrages der Zuwendungen nach § 4a EStG 1988 siehe Rz 586.

571

Spenden, die ab dem 1.1.2017 getätigt werden, sind nur mehr dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie die empfangende Organisation der Finanzverwaltung im Wege der automatischen Datenübermittlung gemeldet hat (siehe Rz 630a). Das gilt nicht für Spenden an einen Spendenempfänger ohne feste örtliche Einrichtung im Inland.

Der Steuerpflichtige muss Spenden im Sinne des § 4a EStG 1988, die vor dem 1.1.2017 oder an ausländische Organisationen geleistet werden, in die Steuererklärung aufnehmen und auf Verlangen der Abgabenbehörde belegmäßig nachweisen. Grundsätzlich ist jeder Beleg, der die inhaltlichen Mindestvoraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 erfüllt, anzuerkennen (zB Zahlscheine). Ein solcher Beleg hat daher jedenfalls zu enthalten:

- Name der empfangenden Körperschaft

- Name des Zuwendenden
- Betrag und Datum der Zuwendung

Sollten Zweifel über den tatsächlichen Geldfluss bestehen, kann vom Finanzamt eine Spendenbestätigung oder der Kontoauszug abverlangt werden. Die Spendenorganisation hat auf Verlangen des Spenders eine Spendenbestätigung auszustellen. Die Spendenbestätigung hat neben den verpflichtenden Beleginhalten die Anschrift des Spenders und (falls vorhanden) auch die Registrierungsnummer der empfangenden Körperschaft anzuführen. Eine Sammelbestätigung der Spendenorganisation über die im Kalenderjahr geleisteten Beträge ist zulässig.

Zahlungen, die zu einer Gegenleistung eines Spendenempfängers an den Spender führen, Mitgliedsbeiträge, sowie "zweckgewidmete Kirchenbeiträge" (siehe Rz 560) sind nicht als begünstigte Spenden absetzbar. Als Spenden sind daher nur freiwillige Zuwendungen zu verstehen, die keinen Entgeltcharakter haben, sodass Leistungsvergütungen (zB an Feuerwehren) keinesfalls abzugsfähig sind.

Beispiel

Voraussetzung für den Abzug von Spenden an das Bundesdenkmalamt ist, dass die Zuwendung nicht im Hinblick auf zugesagte Subventionen zur Sanierung des eigenen denkmalgeschützten Objektes hingegeben wird.

Steht der Zuwendung eine Gegenleistung gegenüber, darf der gemeine Wert der Gegenleistung höchstens 50% der Zuwendung betragen. In diesem Fall ist nur der Teil der Zuwendung, der den gemeinen Wert der Gegenleistung überschreitet, abzugsfähig. Steht der Zuwendung jedoch eine Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert gegenüber, ist zur Gänze von einer Spende auszugehen (zB einem Spendenerlagschein angeschlossene Weihnachtskarten). Näheres siehe EStR 2000 Rz 1330a.

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 2013 Rz 514).

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.

572

Kommt die Zuwendung dem Spendenempfänger im Wege eines Treuhänders des Spenders zu, so ist die Zuwendung erst mit der Weitergabe durch den Treuhänder und nur in der Höhe der weitergegebenen Zuwendung als Sonderausgabe absetzbar. Es muss sichergestellt und dokumentiert sein, dass die gesammelten Spenden zu 100% an den begünstigten Verein weitergeleitet werden. Dem Spender ist durch den spendensammelnden Verein eine Bestätigung auszustellen, die neben dem unter Rz 571 angeführten Inhalt auch den Name und die Anschrift des Treuhänders enthält.

573

Kommt die Zuwendung dem Spendenempfänger im Wege eines Treuhänders des Spendenempfängers zu, so ist die Zuwendung ab dem Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder als Sonderausgabe absetzbar. Es muss sichergestellt und dokumentiert sein, dass die gesammelten Spenden zu 100% an den begünstigten Verein weitergeleitet werden. Dem Spender ist durch den spendensammelnden Verein eine Bestätigung auszustellen, die neben dem unter Rz 571 angeführten Inhalt auch den Namen und die Anschrift des Treuhänders enthält.

Randzahlen 573a bis 573g: *entfallen*

7.11 Persönliche Abzugsberechtigung (§ 18 Abs. 3 EStG 1988)

7.11.1 Allgemeines

574

Der Steuerpflichtige kann grundsätzlich nur jene Aufwendungen als Sonderausgaben geltend machen, zu deren Zahlung er selbst verpflichtet ist und die er selbst getragen hat.

575

Leistet der Steuerpflichtige die Ausgaben für Personen des begünstigten Personenkreises, also für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner im Sinne des § 106 Abs. 3 EStG 1988 (Rz 1248) und für Kinder, für die ihm oder seinem (Ehe-)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag oder für die ihm mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988; Rz 1246), kann er einen Sonderausgabenabzug nur bei folgenden Tatbeständen in Anspruch nehmen:

- Beiträge und Versicherungsprämien im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1a und 2 EStG 1988.
- Aufwendungen zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Der Sonderausgabenabzug steht auch dann zu, wenn innerhalb des begünstigten Personenkreises Geldgeber oder Darlehensschuldner einerseits und Errichter (Eigentümer) bzw. Wohnungswerber (Nutzungsberechtigter, Bestandnehmer) andererseits nicht identisch sind (§ 18 Abs. 3 Z 3 lit. b EStG 1988).

  Beispiel:

  Die Ehegattin ist Wohnungseigentümerin; der Ehegatte hat ein Darlehen für die Errichtung aufgenommen. Dem Ehegatten steht nach Maßgabe der Darlehensrückzahlung der Sonderausgabenabzug zu.

- Kirchenbeiträge im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988.

576

Der Steuerpflichtige kann die Aufwendungen gemäß Rz 575 unabhängig davon, ob er Anspruch auf den Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag hat oder nicht, als Sonderausgaben geltend machen. Leisten die Kinder entsprechende Ausgaben für ihre Eltern, so steht den Kindern der Sonderausgabenabzug nicht zu. Die Kinder gehören zum begünstigten Personenkreis der Eltern, die Eltern jedoch nicht zu jenem der Kinder.

577

Wurden Sonderausgaben vom Erblasser vor seinem Tod bezahlt, dann sind sie bei der Veranlagung des Erblassers zu berücksichtigen. Fallen Sonderausgaben erst nach dem Tod eines Steuerpflichtigen an (zB Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit der letzten Einkommensteuererklärung des Erblassers), sind diese bei den Erben nach Maßgabe der Verausgabung als Sonderausgaben abzugsfähig.

7.11.2 Sonderausgaben bei beschränkt Steuerpflichtigen

578

Beschränkt Steuerpflichtige können jene Sonderausgaben geltend machen, die sich auf das Inland beziehen. Darunter fallen:

- Rentenzahlungen mit Inlandsbezug (Rentenempfänger ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig oder es liegt eine Rente über eine Liegenschaft in Österreich vor),
- Versicherungsprämien an in Österreich zugelassene Versicherungsgesellschaften,
- Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen im Inland,
- Sanierung von Wohnraum im Inland,
- inländische Genussscheine, junge Aktien und Wohnsparaktien,
- Beiträge an in Österreich anerkannte inländische Kirchen und Religionsgesellschaften,
- Steuerberatungskosten an im Inland befugte Personen für die Erstellung der österreichischen Einkommensteuererklärung,
- Zuwendungen an inländische Empfänger im Sinne des § 4a EStG 1988.

7.12 Höhe des Sonderausgabenabzuges (§ 18 Abs. 2 EStG 1988)

7.12.1 Uneingeschränkter Sonderausgabenabzug

579

Als Sonderausgaben anzuerkennende Renten und dauernde Lasten sowie Steuerberatungskosten sind betraglich unbegrenzt in vollem Umfang abzugsfähig.

Auch die Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten (zB Schulzeiten) in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, sind unbefristet und betraglich unbegrenzt in vollem Umfang abzugsfähig. Besteht der Beitrag in einer einmaligen Leistung, kann der Erbringer dieser Leistung auf Antrag ein Zehntel des als Einmalprämie geleisteten Betrages durch zehn aufeinanderfolgende Jahre als Sonderausgaben in Anspruch nehmen. Ebenso sind Beträge für die freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung bei einer Geschäftsführertätigkeit unbegrenzt abzugsfähig (VwGH 22.11.2006, 2003/15/0046).

Der besondere Pensionsbeitrag gemäß § 236b Abs. 3 Beamtendienstrechtsgesetz (nachträglicher Erwerb von Beitragszeiten durch Beamte, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen) ist einem Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung gleichzustellen und somit ebenfalls betraglich

unbegrenzt (sowie ohne Anrechnung auf das Sonderausgabenpauschale) als Sonderausgabe abzugsfähig. Die daraus resultierenden Pensionseinkünfte sind zur Gänze steuerlich zu erfassen.

Im Rahmen der gesetzlichen Sozialversicherung oder an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen verpflichtend zu leistende Pensionsbeiträge sind ebenfalls, soweit diese Beiträge auf eine als Liebhaberei anzusehende Tätigkeit zurückzuführen sind, als freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung anzusehen (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038, vgl. EStR 2000 Rz 1239 und Rz 1244).

579a

Im Falle der Rückerstattung von Beiträgen für den Nachkauf von Versicherungszeiten 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).

7.12.2 Sonderausgaben mit Höchstbetragsbeschränkungen

7.12.2.1 Höchstbeträge für Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988

580

Ein gemeinsamer Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich besteht für Beiträge und Versicherungsprämien (ausgenommen Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen), Ausgaben für Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung sowie für Genussscheine und junge Aktien. Der Betrag erhöht sich um

- 2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder
- 2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6.000 Euro (siehe Rz 774) jährlich erzielt (ab der Veranlagung 2012).

Innerhalb dieses "Sonderausgabentopfes" kann der Steuerpflichtige frei disponieren.

581

Der Erhöhungsbetrag für mindestens drei Kinder steht bis 31.12.2015 nur dann zu,

- wenn nicht der (Ehe-)Partner, dem ein Kinderabsetzbetrag bzw. ein Unterhaltsverpflichteter, dem ein Unterhaltsabsetzbetrag gewährt wurde, für eines von den drei anspruchsvermittelnden Kindern bereits einen Erhöhungsbetrag in Anspruch genommen hat, weil ein Kind nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden kann und
- wenn keines der drei anspruchsvermittelnden Kinder selbst solche Sonderausgaben geltend gemacht hat. Dies gilt unabhängig von der Höhe der durch das Kind geltend gemachten Sonderausgaben und auch dann, wenn sich die Sonderausgaben des Kindes nicht in voller Höhe ausgewirkt haben. Wird jedoch bei eigenen Einkünften des Kindes nur das Sonderausgabenpauschale berücksichtigt, so schließt dies den Erhöhungsbetrag nicht aus.

Hat ein Ehepaar sechs oder mehr Kinder im obigen Sinne, steht der Erhöhungsbetrag bis 31.12.2015 insgesamt nur einmal zu.

582

Wurde für Kinder bereits der Erhöhungsbetrag von 1.460 Euro in Anspruch genommen, dann können die betreffenden Kinder selbst keine derartigen Sonderausgaben geltend machen.

583

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

584

Bis zur Veranlagung 2010 fallen Ausgaben für die Anschaffung von Genussscheinen und jungen Aktien zwar in den "Sonderausgabentopf", der Steuerpflichtige kann sie jedoch nur absetzen, wenn er die Genussscheine und jungen Aktien auf seinen Namen erworben hat (siehe Rz 574).

7.12.2.2 Höchstbetrag für Kirchenbeiträge

585

Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften, die ab 1. Jänner 2012 geleistet werden, können bis zu 400 Euro (bis 2008 100 Euro; von 2009 bis 2011 200 Euro) jährlich als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Eine Erhöhung des Höchstbetrages beim Alleinverdiener oder Alleinerzieher bzw. für Kinder ist nicht vorgesehen.

7.12.2.3 Höchstbetrag für Zuwendungen im Sinne der §§ 4a, 4b und 4c EStG 1988

586

Ab der Veranlagung 2013 sind als Sonderausgaben Zuwendungen an nach § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähig, wobei der Gesamtbetrag aller als Betriebsausgaben und Sonderausgaben abzugsfähiger Zuwendungen mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte (des jeweiligen Veranlagungsjahres) begrenzt ist. Der Gesamtbetrag der Einkünfte umfasst auch solche, für die Österreich nach einem DBA kein Besteuerungsrecht zusteht (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; BFG 30.6.2014, RV/4100587/2013).

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

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

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

Ab der Veranlagung 2016 sind als Sonderausgaben Zuwendungen an nach § 4b EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 abzugsfähig, wenn diese zum Zweck der Vermögensausstattung an eine privatrechtliche Stiftung oder an eine damit vergleichbare Vermögensmasse erbracht werden. Diese Zuwendungen dürfen zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der erstmaligen Zuwendung und den folgenden vier Kalenderjahren insgesamt den Betrag von 500.000 EUR nicht übersteigen. Zusätzlich sind Zuwendungen nur bis zu 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des jeweiligen Kalenderjahres als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Ab der Veranlagung 2017 sind als Sonderausgaben Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung (§ 1 Innovationsstiftung-Bildung-Gesetz, ISBG) sowie an deren Substiftungen (§ 4 Abs. 5 ISBG) zur Förderung ihrer Tätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 und 2 ISBG oder zum Zweck der ertragsbringenden Vermögensausstattung im Sinne des § 4c EStG 1988 gemäß § 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 abzugsfähig. Derartige Zuwendungen sind zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der Zuwendung grundsätzlich in Höhe von 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte abzugsfähig. Insoweit derartige Zuwendungen jedoch gemeinsam mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen weder den Betrag von 500.000 Euro noch den Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind sie jedenfalls als Sonderausgaben abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe ist daher wie folgt begrenzt:

- Abzugsfähig sind Zuwendungen - unter allfälliger Berücksichtigung von Zuwendungen, die als Betriebsausgaben nach § 4c EStG 1988 berücksichtigt wurden - in Höhe von höchstens 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte.
- Übersteigen die Zuwendungen, die Grenze von 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte, sind sie bis zur Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte abzugsfähig, wobei die insgesamt berücksichtigten Zuwendungen den Betrag von 500.000 Euro nicht übersteigen dürfen.

Beispiel 3:

- *Gewinn (vor Gewinnfreibetrag): 100.000 Euro*
- *Zuwendung aus dem Betriebsvermögen: 160.000 Euro*
- *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 30.000 Euro*

Als Betriebsausgabe sind gemäß § 4c EStG 1988 100.000 Euro abziehbar; der Gewinn beträgt demnach 0, der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 30.000, die 10%-Grenze

beträgt 3.000 Euro. Von der noch nicht als Betriebsausgabe berücksichtigten Zuwendung (60.000 Euro) ist der Betrag von 30.000 Euro als Sonderausgabe abziehbar.

Beispiel 4:

- *Gewinn (vor Gewinnfreibetrag): 100.000 Euro*
- *Zuwendung aus dem Betriebsvermögen: 120.000 Euro*
- *Zuwendungen aus dem Privatvermögen: 500.000 Euro*
- *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 800.000 Euro*

Als Betriebsausgabe sind gemäß § 4c EStG 1988 100.000 Euro abziehbar; der Gewinn beträgt demnach 0, der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 800.000, die 10%-Grenze beträgt 80.000 Euro. Von dem für die Berücksichtigung als Sonderausgabe in Betracht kommenden Betrag der Zuwendung (20.000 Euro + 500.000 Euro = 520.000 Euro) ist der Betrag von 380.000 Euro als Sonderausgabe abziehbar, sodass insgesamt 500.000 Euro berücksichtigt werden.

587

Wird bis zur Veranlagung 2011 im betrieblichen Bereich eine Geldspende geleistet, die 10% des Vorjahresgewinnes übersteigt, so liegt insoweit eine Entnahme vor, die als Sonderausgabe absetzbar sein kann. War der Gesamtbetrag der Einkünfte des Vorjahres negativ, dann kann kein Sonderausgabenabzug erfolgen.

Beispiel 1:

Ein Steuerpflichtiger leistet 2002 aus seinem Betriebsvermögen eine Geldspende von 10.000 Euro. Auf Grund der Bilanzerstellung 2001 ergibt sich ein Vorjahresgewinn von nur 50.000 Euro. 2002 sind als Betriebsausgabe nur 5.000 Euro abzugsfähig; hinsichtlich der weiteren 5.000 Euro liegt eine Entnahme vor. Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte 2001 mindestens 100.000 Euro, so sind diese weiteren 5.000 Euro als Sonderausgabe absetzbar (insgesamt maximal 10.000 Euro).

Beispiel 2:

Angaben wie Beispiel 1. Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2001 beträgt nur 80.000 Euro. Als Sonderausgabe absetzbar sind nur noch 3.000 Euro.

Beispiel 3:

Der Vorjahresgewinn beträgt 100.000 Euro. Daneben wurde ein Verlust aus VuV in Höhe von 50.000 Euro erwirtschaftet. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 50.000 Euro. Die Deckelung des Betriebsausgabenabzuges für Zuwendungen nach § 4a EStG 1988 knüpft an den Vorjahresgewinn an. Der geringere Gesamtbetrag der Einkünfte ist daher unbeachtlich. Es können Zuwendungen in Höhe von 10.000 Euro als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ein Abzug von Zuwendungen als Sonderausgaben kommt nicht in Betracht.

588

Werden bis zur Veranlagung 2011 Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen gespendet, so ist der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter und nicht ihr Buchwert für die 10%-Grenze maßgebend. Soweit der gemeine Wert über 10% des Vorjahresgewinnes liegt, kommt eine Sonderausgabe in Betracht.

Beispiel 1:

Der Buchwert eines gespendeten Wirtschaftsgutes beträgt 1.000 Euro, der gemeine Wert 12.000 Euro. Der Vorjahresgewinn beträgt 50.000 Euro und der Gesamtbetrag der Vorjahreseinkünfte 150.000 Euro.

Es fällt kein Entnahmegewinn an.

Betriebsausgabe der Zuwendung (maximal 10% des Vorjahresgewinnes) in Höhe von 5.000 Euro.

Der Buchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe absetzbar.

Da die Zuwendung von 12.000 Euro 10% der Vorjahreseinkünfte nicht übersteigt, ist die gesamte Differenz zwischen 12.000 Euro und 5.000 Euro (das sind 7.000 Euro) als Sonderausgabe abzugsfähig.

Beispiel 2:

Der Buchwert eines gespendeten Wirtschaftsgutes beträgt 5.000 Euro, der gemeine Wert 12.000 Euro. Der Vorjahresgewinn beträgt 20.000 Euro und der Gesamtbetrag der Vorjahreseinkünfte 80.000 Euro.

Es fällt kein Entnahmegewinn an.

Betriebsausgabe für Zuwendung (maximal 10% des Vorjahresgewinnes) in Höhe von 2.000 Euro.

Der Buchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe absetzbar.

Die Zuwendung in Höhe von 12.000 Euro übersteigt 10% der Vorjahreseinkünfte (das sind 8.000 Euro). Es kann daher nur die Differenz zwischen 8.000 Euro und 2.000 Euro (das sind 6.000 Euro) als Sonderausgabe abgesetzt werden.

Beispiel 3:

Ein Künstler spendet ein selbst hergestelltes Kunstwerk einer begünstigten Einrichtung. Der gemeine Wert beträgt 50.000 Euro, die Herstellungskosten (Buchwert) betragen 1.000 Euro. Der Vorjahresgewinn beträgt 100.000 Euro und die Vorjahreseinkünfte 110.000 Euro.

Es fällt kein Entnahmegewinn an.

Betriebsausgabe für Zuwendung (maximal 10% des Vorjahresgewinnes) in Höhe von 10.000 Euro.

Der Buchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe absetzbar.

Die Zuwendung in Höhe von 50.000 Euro übersteigt 10% der Vorjahreseinkünfte (das sind 11.000 Euro). Es kann daher nur die Differenz zwischen 11.000 Euro und 10.000 Euro (das sind 1.000 Euro) als Sonderausgabe abgesetzt werden.

7.12.3 Steuerwirksamkeit der unter den Höchstbetrag fallenden Sonderausgaben

7.12.3.1 Viertelung

589

Steuerwirksam ist ab 1. Jänner 1996 höchstens ein Viertel der zu berücksichtigenden Beträge, also entweder ein Viertel der tatsächlich aufgewendeten Beträge oder bei Übersteigen des Höchstbetrages ein Viertel des Höchstbetrages.

590

Sind die geltend gemachten Ausgaben niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist höchstens ein Viertel der Ausgaben als Sonderausgaben abzusetzen.

Beispiel:

Ein alleinverdienender Steuerpflichtiger (Gesamtbetrag der Einkünfte 30.000 Euro) mit zwei Kindern leistet 2.000 Euro für eine Ablebensversicherung, 1.500 Euro für Wohnraumsanierung und 2.000 Euro für die Anschaffung von Genussscheinen. Sein Höchstbetrag für diese Sonderausgaben beträgt 5.840 Euro (2.920 Euro + 2.920 Euro). Da der Gesamtbetrag der Sonderausgaben (5.500 Euro) niedriger ist als der Höchstbetrag, ist nur ein Viertel in Höhe von 1.375 Euro abzugsfähig.

591

Sind die geltend gemachten Ausgaben gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgabe abzusetzen.

Beispiel:

Angaben wie oben; jedoch betragen die Aufwendungen für Wohnraumsanierung 5.000 Euro. Da der Gesamtbetrag der Sonderausgaben (8.500 Euro) den Höchstbetrag übersteigt, ist ein Viertel des Höchstbetrages (1.460 Euro) abzugsfähig.

7.12.3.2 Einkünfteabhängige Reduzierung

592

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

593

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte (also vor Abzug der Sonderausgaben und allfälliger außergewöhnlicher Belastungen) bis einschließlich 36.400 Euro werden zB die in der Rz 591 ermittelten Sonderausgaben von 1.460 Euro in dieser Höhe berücksichtigt.

594

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

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

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

(60.000 - 48.200) = 11.800 × (1.460 – 60) = 16.520.000 : 23.600 = 700 Euro + 60 Euro = 760 Euro.

Siehe auch EStR 2000 Rz 7598.

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.

7.13 Sonderausgabenpauschale

596

Für Sonderausgaben, die gemäß Rz 580 ff in den "Sonderausgabentopf" fallen, ist bis 31.12.2020 ohne besonderen Nachweis ein Sonderausgabenpauschale von jährlich 60 Euro abzusetzen. Ein höherer Betrag wird nur berücksichtigt, wenn die Sonderausgabenzahlungen mehr als 240 Euro betragen.

Beispiel 1:

Ein allein stehender Steuerpflichtiger macht 200 Euro für die Versicherungsprämien als Sonderausgaben geltend. Da das abzusetzende Viertel dieser Ausgaben (das sind 50 Euro) das Sonderausgabenpauschale nicht übersteigt, sind 60 Euro zu berücksichtigen.

Beispiel 2:

Ein allein stehender Steuerpflichtiger macht 2.000 Euro für die Wohnraumsanierung als Sonderausgaben geltend. Da das abzusetzende Viertel dieser Ausgaben (das sind 500 Euro) das Sonderausgabenpauschale übersteigt, sind 500 Euro zu berücksichtigen.

597

Sonderausgaben, die nicht in den "Sonderausgabentopf" fallen, sind zusätzlich zum Sonderausgabenpauschale zu berücksichtigen.

Beispiel:

Ein allein stehender Steuerpflichtiger macht 1.000 Euro für Steuerberatungskosten und 100 Euro für Kirchenbeiträge als Sonderausgaben geltend. Insgesamt sind daher 1.000 Euro plus 100 Euro plus 60 Euro zu berücksichtigen.

598

Im Freibetragsbescheid werden die Sonderausgaben um den Pauschalbetrag gekürzt ausgewiesen, weil dieser im Lohnsteuertarif (Lohnsteuertabelle) bereits berücksichtigt ist.

Beispiel:

Angaben wie Beispiel 2 zu Rz 596.

Der Freibetragsbescheid weist nicht 500 Euro, sondern 440 Euro (das sind 500 Euro abzüglich 60 Euro) aus.

599

Die Reduktion der Sonderausgaben (bzw. des Sonderausgabenpauschales bis zur Veranlagung 2009) im Rahmen der Einschleifregelung nach § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 wird nicht vom Arbeitgeber bei der Lohnsteuerberechnung, sondern nur vom FA bei der Veranlagung zur Einkommensteuer angewendet. Die Berücksichtigung des vollen Sonderausgabenpauschales bei der laufenden Lohnverrechnung bei Einkünften, die den Betrag von 36.400 Euro übersteigen, führt für sich alleine zu keiner Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988.

7.14 Nachversteuerung (§ 18 Abs. 4 EStG 1988)

7.14.1 Allgemeines

600

Gemäß § 18 Abs. 4 EStG 1988 kann es bei folgenden Sonderausgabentatbeständen zu einer Nachversteuerung kommen:

- Versicherungsprämien (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988),
- Ausgaben zur Wohnraumschaffung (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a, b und d EStG 1988),
- Ausgaben zur Anschaffung von Genussscheinen und jungen Aktien (§ 18 Abs. 1 Z 4 EStG 1988).

601

Eine Nachversteuerung hat immer dann zu erfolgen, wenn

- die gesetzlichen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug im Zeitpunkt der Zahlung vorgelegen sind und
- in einem späteren Jahr ein Nachversteuerungstatbestand erfüllt wird.

602

Der Nachversteuerung unterliegen nur jene Beträge, die der Steuerpflichtige tatsächlich als Sonderausgaben abgesetzt hat. Sind für ein Kalenderjahr die gesamten geltend gemachten Sonderausgaben nachzuversteuern, dann ist vorher das Sonderausgabenpauschale abzuziehen. Hat sich die Geltendmachung von Sonderausgaben steuerlich nicht ausgewirkt, ist nicht nachzuversteuern.

603

Hat der Steuerpflichtige mehr Sonderausgaben bezahlt als seinem Höchstbetrag samt Erhöhungsbeträgen entspricht, so ist bei einer Nachversteuerung davon auszugehen, dass die nachzuversteuernden Sonderausgaben - so weit möglich - über dem maßgebenden Höchstbetrag gelegen sind.

***Beispiel 1**:*

Ein Steuerpflichtiger ohne Alleinverdienerabsetzbetrag und ohne Kinder sowie mit Jahreseinkünften unter 36.400 Euro hat 2002 folgende Sonderausgaben bezahlt:

2.000 Euro für Wohnraumschaffung,

1.000 Euro für Versicherungsprämien aus einem 1991 abgeschlossenen Vertrag und

1.000 Euro für junge Aktien.

Im Jahre 2003 werden die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag abgetreten.

Da die Summe dieser Sonderausgaben (4.000 Euro) den Höchstbetrag von 2.920 Euro übersteigt, konnte 2002 nur ein Viertel des Höchstbetrages (730 Euro) abgesetzt werden. Für das Jahr 2002 erfolgt trotz der Abtretung keine Nachversteuerung, weil die Versicherungsprämien zur Gänze über dem Höchstbetrag von 2.920 Euro gelegen sind.

***Beispiel 2**:*

Angaben wie bei Beispiel 1; die Ausgaben für Wohnraumschaffung betragen jedoch nur 1.200 Euro.

Da die Summe dieser Sonderausgaben (3.200 Euro) den Höchstbetrag von 2.920 Euro übersteigt, konnte 2002 nur ein Viertel des Höchstbetrages (730 Euro) abgesetzt werden. Für das Jahr 2002 erfolgt insoweit eine Nachversteuerung, als die Versicherungsprämien innerhalb des Höchstbetrages gelegen sind und in Höhe eines Viertels als Sonderausgaben abgesetzt wurden:

Höchstbetrag	*2.920 Euro*
Wohnraumschaffung und junge Aktien	*- 2.200 Euro*
Anteil für Versicherungsprämien	*720 Euro*
davon ein Viertel	*180 Euro*
2003 nachzuversteuern	*180 Euro*

***Beispiel 3**:*

Angaben wie bei Beispiel 1, alle als Sonderausgaben geltend gemachten Beträge sind nachzuversteuern.

Höchstbetrag	*2.920 Euro*
davon ein Viertel	*730 Euro*
abzüglich Sonderausgabenpauschale	*- 60 Euro*
2002 nachzuversteuern	*670 Euro*

604

Haben die bezahlten Sonderausgaben den Höchstbetrag nicht überstiegen, so ist von 1989 bis einschließlich 1995 die Hälfte, ab 1996 höchstens ein Viertel der entrichteten Sonderausgaben, hinsichtlich deren ein Nachversteuerungstatbestand gesetzt wurde, nachzuversteuern.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger ohne Alleinverdienerabsetzbetrag und ohne Kinder hat 2002 folgende Sonderausgaben bezahlt:

1.400 Euro für Wohnraumschaffung,

1.000 Euro für Versicherungsprämien.

Im Jahre 2003 werden die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag verpfändet.

2002 konnte er diese Sonderausgaben zu einem Viertel (600 Euro) absetzen. Für das Jahr 2002 sind die auf die Versicherungsprämien entfallenden Sonderausgaben (250 Euro) nachzuversteuern.

605

Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug von vornherein nicht vor, sind geltend gemachte Beträge bei der Veranlagung nicht zu berücksichtigen. Dies gilt auch für den Fall, dass der Nachversteuerungstatbestand bereits im Jahr der Bezahlung gesetzt wird. Wurden die Beträge in einem bereits endgültig rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid berücksichtigt, kann eine Änderung nur im Wege einer Bescheidberichtigung nach § 293 lit. b BAO, einer Bescheidaufhebung nach § 299 BAO oder im Wege einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO vorgenommen werden.

7.14.2 Nachversteuerungstatbestände

7.14.2.1 Versicherungsprämien

606

Eine Nachversteuerung von Versicherungsprämien hat zu erfolgen, wenn

- die Ansprüche aus einer Kapitalversicherung auf den Erlebensfall innerhalb der jeweiligen (vom Versicherungsbeginn und dem Alter des Versicherten abhängigen) Mindestbindungsfrist ganz oder teilweise abgetreten oder rückgekauft werden; dies gilt auch für Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag, der vor dem 1. Jänner 1989 abgeschlossen wurde;
- innerhalb von zehn Jahren seit Vertragsabschluss eine Vorauszahlung oder Verpfändung der Ansprüche aus einem Kapitalversicherungsvertrag erfolgt; dies gilt auch für Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag, der vor dem 1. Jänner 1989 abgeschlossen wurde;
- die Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag, der nach dem 31. Dezember 1988 abgeschlossen worden ist, ganz oder teilweise abgetreten oder rückgekauft werden;
- die Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag, der nach dem 31. Dezember 1988 abgeschlossen worden ist, vor oder nach Beginn der Rentenzahlungen ganz oder teilweise durch eine Kapitalzahlung abgegolten werden.

607

Eine Nachversteuerung hat auch dann zu erfolgen, wenn gleichzeitig

- eine Rückvergütung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 letzter Satz gegeben ist (siehe Rz 490 ff) oder
- eine der oben angeführten steuerschädlichen Handlungen (zB ein (Teil-)Rückkauf von Versicherungsansprüchen) rückgängig gemacht wurde (Rz 629).

608

Die Einräumung eines unwiderruflichen Bezugsrechtes gilt als Abtretung und führt zur Nachversteuerung.

609

Erfolgt ein Rückkauf, eine Abtretung, eine Vorauszahlung oder Verpfändung nur teilweise, so wird dennoch der gesamte abgesetzte Betrag nachversteuert (VwGH 13.4.1988, 86/13/0105).

610

Eine Nachversteuerung unterbleibt auf Grund des § 18 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, wenn

- die Ansprüche aus einer kurzen Ablebensversicherung (zB reine Risikoversicherung zwecks Absicherung einer Darlehensverbindlichkeit) abgetreten oder verpfändet werden,
- die Nachversteuerung bei den Erben vorzunehmen wäre oder

- der Steuerpflichtige nachweist, dass die angeführten Tatsachen durch wirtschaftliche Notlage (zwangsweise Abdeckung von außergewöhnlichen Belastungen usw. durch den Rückkauf) verursacht sind (vgl. dazu VwGH 12.11.1985, 85/14/0075),
- rückgezahlte Pensionskassenbeiträge in eine andere Pensionskasse übertragen werden.

610a

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

611

Keine Nachversteuerung erfolgt weiters, wenn die Ansprüche aus einem Versicherungsvertrag nur vinkuliert werden und dabei dem Gläubiger kein dingliches Recht auf die Versicherungsleistung eingeräumt wird. Bei der Vinkulierung besteht nur eine Sperre des Versicherungsvertrages zu Gunsten des Gläubigers des Versicherten mit der Maßgabe, dass eine Auszahlung der Versicherungssumme an die Zustimmung des Gläubigers gebunden ist. Werden Lebensversicherungen entsprechend dem im AÖF Nr. 175/1996 abgedruckten Muster einer Vinkulierungserklärung vinkuliert, liegt keine steuerschädliche Verpfändung vor.

612

Wird eine Verpfändung des Anspruches zurückgenommen, bleibt es zwar bei der Nachversteuerung der früheren Versicherungsbeiträge, jedoch sind weitere Prämienzahlungen ab dem Wegfall der Verpfändung folgenden Kalenderjahr wieder sonderausgabenbegünstigt. Erfolgt die Verpfändung nach Ablauf von zehn Jahren, kommt es zu keiner Nachversteuerung und sind Prämienzahlungen weiterhin als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

613

Die Umstände, die zu einer Nachversteuerung führen, haben die in- oder ausländischen Versicherungsunternehmen im Falle des Rückkaufes, der Abgeltung der Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag sowie einer Vorauszahlung oder einer Verpfändung innerhalb eines Monats dem Wohnsitzfinanzamt mitzuteilen. Diese Mitteilung hat Name, Adresse und Geburtsdatum des Versicherungsnehmers sowie Art der Versicherung, Polizzennummer und Abschlussdatum sowie den Nachversteuerungsgrund zu enthalten.

7.14.2.2 Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung

614

Eine Nachversteuerung ist nur bei Aufwendungen zur Wohnraumschaffung (achtjährig gebundene Beträge, Errichtung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen,

Darlehensrückzahlungen), nicht jedoch bei aus Eigenmitteln bezahlten Aufwendungen zur Wohnraumsanierung vorgesehen.

7.14.2.2.1 Nachversteuerung von achtjährig gebundenen Beträgen

615

Eine Nachversteuerung von achtjährig gebundenen Beträgen hat insoweit zu erfolgen, als vor Ablauf von acht Jahren seit Vertragsabschluss die geleisteten Beträge rückgezahlt werden. Wird ein achtjährig gebundener Betrag nur anteilig rückgezahlt (zB bei Konkurs des Bauträgers), so erstreckt sich die Nachversteuerung anders als bei den Versicherungsprämien nur auf den tatsächlich rückbezahlten Betrag.

616

Eine Nachversteuerung tritt bei so genannten Wohnsparverträgen nur insoweit ein, als achtjährig gebundene Beträge tatsächlich rückgezahlt werden. Die Anmeldung im Konkursverfahren allein löst noch keine Nachversteuerung aus. Als vorrangig rückbezahlt sind jene Beträge anzusehen, die als Erstes (unter Umständen außerhalb der Nachversteuerungsfrist) einbezahlt worden sind.

617

Keine Nachversteuerung erfolgt,

- wenn die Wohnung dem Wohnungswerber ins Eigentum (Eigenheim, Eigentumswohnung) übertragen und sodann innerhalb der Bindungsfrist veräußert worden ist,
- wenn der Vertrag mit dem Bauträger durch den Tod des Wohnungswerbers aufgelöst wird, unabhängig davon, ob der Wohnungswerber oder eine Person des begünstigten Personenkreises die Sonderausgaben abgesetzt hat,
- so weit die rückgezahlten Beträge wieder für Zwecke der Wohnraumschaffung oder der Wohnraumsanierung vom Wohnungswerber oder einer anderen Person des begünstigten Personenkreises verwendet werden. Der Steuerpflichtige muss den Nachweis erbringen, dass die rückgezahlten Beträge unmittelbar zB für die Errichtung eines Eigenheimes oder für eine Rückzahlung begünstigter Darlehen verwendet wurden.

7.14.2.2.2 Nachversteuerung von Ausgaben zur Wohnraumschaffung

618

Ausgaben zum Erwerb von Grundstücken sind dann nachzuversteuern, wenn nicht innerhalb von fünf Jahren Maßnahmen gesetzt werden, aus denen die Verwendung des Grundstückes zur Errichtung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung erkennbar ist. Die Frist

beginnt bereits mit Erwerb des außerbücherlichen Eigentums. Als derartige Maßnahmen sind zB der Beginn der tatsächlichen Bauausführung (Erdaushub, Errichtung des Kellers usw.), die Einholung einer Baubewilligung oder ausnahmsweise Aufschließungsarbeiten verbunden mit dem Vorliegen eines noch nicht genehmigten Bauplans anzusehen, soferne innerhalb angemessener Zeit, wenn auch außerhalb der Fünfjahresfrist, mit der tatsächlichen Bauausführung begonnen wird (vgl. dazu VwGH 13.11.1973, 0109/73; VwGH 4.4.1989, 89/14/0060). Wurde zwar zunächst eine Maßnahme gesetzt (Aushub der Baugrube), die auf die Errichtung eines Eigenheimes abgezielt hat, diese Maßnahme aber in der Folge wieder rückgängig gemacht (Zuschüttung der Baugrube), hat eine Nachversteuerung zu erfolgen (VwGH 25.1.2000, 94/14/0079). Die Errichtung von Kanal-, Wasser- und Stromanschlüssen allein lässt hingegen keinen Schluss auf eine Eigenheimerrichtung zu (vgl. dazu VwGH 20.11.1990, 90/14/0177). Wird die Baubewilligung auf Grund geänderter Verhältnisse (zwischenzeitige Umwidmung des Grundstückes usw.) nicht erteilt, so führt dies nicht zur Nachversteuerung. Zu einer Nachversteuerung der Aufwendungen zum Erwerb des Grundstückes bzw. der berücksichtigten Errichtungskosten kommt es jedenfalls, wenn feststeht, dass kein begünstigtes Eigenheim oder keine begünstigte Eigentumswohnung errichtet wurde (zB Verkauf des Grundstückes ohne Errichtung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung, auch wenn innerhalb von fünf Jahren Maßnahmen im obigen Sinne gesetzt wurden).

619

Ausgaben zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen sind nachzuversteuern, wenn die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 nachträglich nicht vorliegen. Dies ist zB dann der Fall, wenn bei einem Gebäude mit mehr als zwei Wohnungen bis zur Benützungsbewilligung kein Wohnungseigentum begründet worden ist oder bei Errichtung eines Eigenheims oder einer Eigentumswohnung, die zu weniger als zwei Dritteln eigenen Wohnzwecken dienen. Eine Nachversteuerung erfolgt nicht, wenn der Steuerpflichtige inzwischen verstorben ist.

7.14.2.2.3 Nachversteuerung von Darlehensrückzahlungen

620

Darlehensrückzahlungen sind nachzuversteuern, wenn festgestellt wird, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung des Grundtatbestandes nicht erfüllt sind (zB Darlehensrückzahlung für einen Grundankauf, bei dem keine Baumaßnahmen gesetzt worden sind). Eine Nachversteuerung erfolgt nicht, wenn der Steuerpflichtige inzwischen verstorben ist.

7.14.2.3 Nachversteuerung von Genussscheinen und jungen Aktien

621

Eine Nachversteuerung von Ausgaben zur Anschaffung von Genussscheinen und jungen Aktien hat zu erfolgen, wenn

- die Genussscheine oder jungen Aktien innerhalb von zehn Jahren ab dem Zeitpunkt der Hinterlegung aus dem Depot ausscheiden oder entnommen, entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder einem Betriebsvermögen zugeführt werden; dies trifft auch bei der Übertragung des gesamten Depots an einen anderen Steuerpflichtigen zu. Der Umtausch von Aktien gemäß den § 67 AktG, § 179 AktG, § 226 Abs. 7 AktG und § 233 AktG, BGBl. Nr. 98/1965, und gemäß § 1 Abs. 2 des BG über die Spaltung von Kapitalgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, gilt insoweit nicht als Entnahme aus dem Depot, als nicht bare Zuzahlungen geleistet werden. Gleiches gilt für die Ausübung des in der Wandelschuldverschreibung eingeräumten Umtauschrechts (BG über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaus, BGBl. Nr. 253/1993 idF BGBl. Nr. 680/1994);
- eine Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung der Einlagen oder eine Auflösung des Genussscheinfonds bzw. eine Liquidation der Aktiengesellschaft innerhalb der Frist von zehn Jahren erfolgt.

622

Bei Entnahme der Genussscheine und jungen Aktien erfolgt die Nachversteuerung in Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten, höchstens aber in Höhe der als Sonderausgaben abgesetzten Beträge.

623

Im Falle der Auflösung eines Beteiligungsfonds oder der Liquidation der Aktiengesellschaft erfolgt die Nachversteuerung höchstens in Höhe des Liquidationserlöses bzw. bei Kapitalherabsetzung höchstens in Höhe des rückbezahlten Betrages.

624

Im Falle eines Depotwechsels oder der Drittverwahrung unterbleibt die Nachversteuerung, wenn die übernehmende Bank die Verpflichtungen (zB Meldepflicht) übernimmt und die übertragende Bank davon verständigt.

625

Die Nachversteuerung erfolgt nicht, so weit

- die Genussscheine und jungen Aktien bei einem Eigentumswechsel von Todes wegen oder im Zuge einer Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe weiterhin bei

der Bank hinterlegt bleiben; diesfalls geht die Nachversteuerungspflicht auf den Rechtsnachfolger über;

- innerhalb eines Jahres nach Entnahme usw. Genussscheine oder im Wege der Erstanschaffung junge Aktien (junge Aktien, Wandelschuldverschreibungen und Partizipationsrechte im Sinne der Rz 554) nachgekauft werden;
- nach Ablauf von neun Jahren steuerbegünstigt angeschaffte Wertpapiere entnommen usw. und keine Ersatzbeschaffung vorgenommen wird, weil der letzte Tag der einjährigen Ersatzbeschaffungsfrist bereits außerhalb der Zehnjahresfrist liegt.

626

Werden innerhalb des Nachbeschaffungszeitraums von einem Jahr nach Verkauf junger Aktien oder Genussscheine wieder neue junge Aktien oder Genussscheine zumindest in Höhe des seinerzeitigen Sonderausgabenabzuges (Ausgabepreis der jungen Aktien oder Genussscheine) erworben, so unterbleibt insoweit die Nachversteuerung. Auch ein wechselseitiges Umsteigen (zB an Stelle junger Aktien werden Genussscheine erworben) ist möglich. Die Anschaffungskosten dieser Genussscheine oder jungen Aktien können nicht als Sonderausgaben abgesetzt werden. Die Nachbeschaffung von Genussscheinen und jungen Aktien muss nicht bei der bisherigen Depotbank erfolgen. Werden die Wertpapiere bei einer anderen Bank nachbeschafft, so unterbleibt die Nachversteuerung, wenn die unter Rz 624 dargestellten Voraussetzungen vorliegen.

627

Die nachbeschafften Genussscheine und jungen Aktien sind bis zum Ablauf der Frist von zehn Jahren im Depot zu belassen. Die Frist läuft ab dem Zeitpunkt der Hinterlegung der ursprünglich angeschafften und als Sonderausgaben abgesetzten Genussscheine oder jungen Aktien.

7.14.3 Entstehung des Abgabenanspruchs

628

Die kraft Nachversteuerung anzufordernde Einkommensteuer ist weder eine Vorauszahlung, noch eine zu veranlagende Abgabe, noch ein Steuerabzugsbetrag. Der Anspruch auf Nachforderung der Einkommensteuer entsteht, wenn der Nachversteuerungstatbestand verwirklicht ist (§ 4 Abs. 1 BAO).

629

Wird ein Nachversteuerungstatbestand verwirklicht, so führt dies zu einem Abgabenanspruch, der durch nachfolgende privatrechtliche Vereinbarungen der Parteien nicht mehr beseitigt werden kann (vgl. VwGH 17.10.1989, 88/14/0200). So sind zB trotz

Rückgängigmachung eines Rückkaufes oder Teilrückkaufes von Versicherungsansprüchen die Versicherungsprämien nachzuversteuern. Die Nachversteuerung ist für alle Jahre durchzuführen, in denen entsprechende Sonderausgaben abgesetzt wurden.

7.14.4 Nachversteuerungssatz

630

Die Nachversteuerung hat einheitlich mit einem Steuersatz von 30% zu erfolgen. Dies gilt auch für die Nachversteuerung von Sonderausgaben, die vor dem 1. Jänner 1989 abgesetzt worden sind und bei denen früher unterschiedliche Nachversteuerungssätze bestanden haben (§ 117 Abs. 5 EStG 1988).

7.15 Sonderausgaben Datenübermittlung (§ 18 Abs. 8 EStG 1988)

630a

Für ab 1. Jänner 2017 geleistete

- Spenden
- verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften
- Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung
- Zuwendungen zur Vermögensausstattung einer gemeinnützigen Stiftung
- Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung

ist die „Information des BMF zur Datenübermittlung betreffend Sonderausgaben" (BMF-010203/0394-IV/6/2017) anzuwenden.

8 ZEITLICHE ZUORDNUNG VON EINNAHMEN UND AUSGABEN (§ 19 EStG 1988)

8.1 Zufließen von Einnahmen

8.1.1 Allgemeines

631

Ein Zufluss von Einnahmen im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 erfolgt in jenem Jahr, in dem der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht über die Einnahmen erhält (vgl. VwGH 05.03.1986, 85/13/0085). Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen sind unter anderem Bezüge aus einem laufenden Dienstverhältnis, das Krankengeld gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 sowie das Wochengeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 (UFS 11.02.2008, RV/0784-K/07).

Werden laufende oder sonstige Bezüge für das Vorjahr bis zum 15. Februar ausbezahlt, gelten diese als im Vorjahr zugeflossen.

Ein auf ein Bankkonto des Zahlungsempfängers eingezahlter Betrag ist dem Empfänger mit dem Zeitpunkt der Gutschrift durch die Bank und nicht erst im Zeitpunkt der Verständigung von dieser Gutschrift zugeflossen (VwGH 7.12.1982, 82/14/0088; VwGH 8.4.1986, 85/14/0160; VwGH 10.11.1987, 86/14/0201). Der Tatbestand des Zufließens ist weiters dann erfüllt, wenn der Betrag einer im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt worden ist. Ein Zufluss ist somit auch dann erfolgt, wenn die Auszahlung von Arbeitslohn (Teil des Arbeitslohnes) deswegen unterbleibt, weil diese Mittel unmittelbar zur Abdeckung bereits bestehender Verpflichtungen des Arbeitnehmers verwendet werden (VwGH 30.5.1989, 86/14/0062). Das weitere Schicksal, das die einmal zugeflossenen Beträge beim Empfänger haben, hat auf die Tatsache des Zufließens keinen Einfluss (VwGH 15.9.1967, 0618/67; VwGH 24.11.1970, 1573/68).

Auch der Verzicht auf die Rückzahlung eines Arbeitgeberdarlehens führt zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, und zwar in jenem Zeitpunkt, in dem der Arbeitnehmer von diesem Verzicht Kenntnis erlangt. Eine einseitige Willenserklärung des Arbeitgebers, von der der Arbeitnehmer nichts weiß, ist nicht ausreichend (VwGH 7.10.2003, 99/15/0257; siehe auch Rz 647).

Zur Beurteilung des Zuflusses bei Lohnumwandlung und Lohnreduktion siehe Rz 646a.

8.1.2 Nachzahlungen von bescheidmäßig zugestandenen Pensionen gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988

631a

Nachzahlungen von Pensionen gelten in den Kalendermonaten als zugeflossen, für die der Anspruch besteht. Diese Vorschrift ist auch bei der Veranlagung von Nachzahlungen entsprechender ausländischer Pensionen, für die Österreich das Besteuerungsrecht hat, sowie bei Berechnung des Progressionsvorbehaltes anzuwenden. Sonstige verspätete Auszahlungen bzw. die Nachzahlung von Ansprüchen, über die nicht gesondert bescheidmäßig abgesprochen wurde (zB Pensionen von der Ärztekammer) sind weiterhin nach dem Zuflussprinzip (Rz 631 ff) zu erfassen; bei regelmäßigen Bezügen sind Rz 642 ff anzuwenden.

Die Berechnung der Lohnsteuer erfolgt nach den Vorschriften und Tarifbestimmungen jener Lohnzahlungszeiträume, für die die Nachzahlungen geleistet werden. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Werden Nachzahlungen für Lohnzahlungszeiträume geleistet, in denen von diesem Versicherungsträger bereits laufende Bezüge (auch Akontozahlungen) und sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ausgezahlt wurden, sind die Nachzahlungen in die Lohnsteuerberechung einzubeziehen. Bezüge, die mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 idF bis zum 31. Dezember 2000 versteuert wurden, sind nicht in die Neuberechnung der Lohnsteuer einzubeziehen. Werden sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (13. und 14. Bezug) nachgezahlt, ist für Zwecke der Sechstelberechnung ebenfalls der Anspruchszeitraum maßgebend.

631b

Für das abgelaufene Kalenderjahr, für das die Nachzahlung erfolgte, ist ein Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 unter Berücksichtigung der Nachzahlung sowie allfälliger bereits für diese Lohnzahlungszeiträume ausgezahlter Bezüge und einbehaltener Lohnsteuer an das FA zu übermitteln. Der auf Grund der Nachzahlung ausgestellte Lohnzettel tritt an die Stelle eines für dieses Kalenderjahr vom Versicherungsträger bereits ausgestellten Lohnzettels. Die Übermittlung hat in dem der Nachzahlung folgenden Kalendermonat mittels Datenleitung oder Datenträger zu erfolgen.

Die Übermittlung eines (neuen) Lohnzettels für die Nachzahlung führt zu einer Bescheidänderung gemäß § 295a BAO eines bereits ergangenen Einkommensteuerbescheides. Ist ein Einkommensteuerbescheid für das entsprechende Jahr noch nicht ergangen, ist bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 oder 2 EStG 1988 vorzunehmen. Zur rückwirkenden

Pensionszuerkennung im Zusammenhang mit dem Alleinverdienerabsetzbetrag siehe Rz 773b.

Randzahl 631c: *entfällt*

631d

Rückzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten in dem Kalenderjahr als abgeflossen, in dem die Rückzahlung geleistet wurde (BFG vom 03.01.2017, RV/7102078/2016).

8.1.3 Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gemäß § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988

631e

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 161/2005 wurde der § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 dahingehend geändert, dass Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren – wie bisher nur für Pensionsnachzahlungen – dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entstanden ist. Die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren werden daher im Fall von Konkursen, die nach dem 31.12.2005 eröffnet werden, dem Kalendermonat zugeordnet, in dem der Anspruch entstanden ist. Zur Ausstellung von Lohnzetteln im Insolvenzverfahren siehe Rz 1177a. Zur zeitlichen Zuordnung von Kündigungsentschädigungen bzw. Urlaubsersatzleistungen im Insolvenzverfahren siehe VwGH 19.09.2013, 2011/15/0185 bzw. BFG 26.03.2014, RV/6100510/2013.

8.1.4 Regelung des Zuflusses in besonderen Fällen

632

Vorschüsse und Vorauszahlungen von Arbeitslohn, die nicht den wirtschaftlichen Charakter eines Darlehens haben, sind gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 dem Lohnzahlungszeitraum des Zufließens zeitlich zuzuordnen. Kann über Arbeitslohn verfügt werden, kommt dem Moment seiner Fälligkeit keine Bedeutung zu (VwGH 10.11.1987, 86/14/0201).

633

Ein Vorschuss gilt dann als Zufluss von Arbeitslohn, wenn der Vorschuss zu den seiner Hingabe unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkten zur Gänze zurückzuzahlen ist. Ist dies nicht der Fall (der Vorschuss wird erst mit weiter in der Zukunft liegenden Lohnansprüchen verrechnet), kommt dem Vorschuss in Wahrheit der Charakter eines Darlehens zu. Die Versteuerung als Arbeitslohn erfolgt dann zu jenem Zeitpunkt, zu dem Anspruch auf den entsprechenden Teil des Arbeitslohnes besteht (VwGH 20.11.1996, 95/15/0202). Soweit Vorschüsse nicht bereits im Zeitpunkt des Zufließens als Arbeitslohn zu erfassen sind, liegt dem Grunde nach ein Gehaltsvorschuss oder Arbeitgeberdarlehen im

Sinne der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge vor (siehe Rz 204 ff).

634

Bei bloß gutgeschriebenen Umsatzprovisionen ist zu prüfen, ob wirtschaftliche Gründe vorgelegen sind, die es dem Arbeitgeber nicht ermöglichen, die Auszahlung der Provisionen vorzunehmen. Nur so kann geklärt werden, ob der Arbeitnehmer durch die Gutschrift der Umsatzprovisionen die Verfügungsgewalt über diese tatsächlich erlangt hat (VwGH 25.2.1964, 1906/63). Bloße Gutschriften in den Büchern des Arbeitgebers können dann als Zahlung von Arbeitslohn angesehen werden, wenn der Arbeitnehmer tatsächlich über den gutgeschriebenen Betrag verfügen kann (zB durch Aushändigung einer Auszahlungsverfügung zur Behebung von Lohn bei der Betriebskasse) oder kraft freier Entschließung den Arbeitslohn beim Arbeitgeber stehen lässt (VwGH 25.6.1962, 0926/59; VwGH 20.9.1988, 88/14/0114). Es ist nicht möglich, den Zeitpunkt des Zufließens und damit den Eintritt der Steuerpflicht dadurch hinauszuschieben, dass keine Verfügung über den gutgeschriebenen Betrag getroffen wird (VwGH 29.1.1965, 0300/63).

635

Ein Geschäftsführer einer GmbH erwirbt auf Grund seiner Eigenschaft bereits in dem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über den ihm zustehenden Geschäftsführerbezug, in dem ihm dieser Bezug gutgeschrieben wird (VwGH 20.6.1990, 89/13/0202). Ein Zufluss tritt in diesem Zeitraum ausnahmsweise nicht ein, wenn die Kapitalgesellschaft zahlungsunfähig ist (VwGH 29.7.1997, 95/14/0014).

Siehe auch Beispiel Rz 10635.

636

Trifft ein Anspruchsberechtigter eine Vorausverfügung über einen bestimmten Betrag (zB Zuführung des Betrages zu einem gemeinnützigen Zweck), liegt eine Einkommensverwendung vor; die Einnahmen gelten als dem Anspruchsberechtigten zugeflossen (VwGH 17.3.1994, 91/14/0076). Hinsichtlich des Zuflusses von Bezüge im Rahmen von Gehaltsumwandlungen siehe Rz 759 ff. Wird die Auszahlung eines fälligen Betrages auf Wunsch des Empfängers verschoben (gestundet), obwohl der Schuldner zahlungswillig ist, dann verfügt der Empfänger damit bereits im Zeitpunkt der Stundung über diesen Betrag (VwGH 9.9.1998, 95/14/0160).

637

Wird auf Einnahmen ohne jegliche Verwendungswidmung verzichtet, liegt kein Zufluss im Sinne des § 19 EStG 1988 vor. Daher kann zB ein Verzicht auf eine vom Gemeinderat bereits beschlossene Aufwandsentschädigung dann nicht zu einem Zufluss im Sinne des

§ 19 EStG 1988 führen, wenn der Verzicht weder dem Gemeinderatsmitglied anderweitig abgegolten wird, noch auf Grund einer Abmachung oder einer Verfügung des Gemeinderatsmitgliedes Dritten zugute kommt.

638

Auf bereits zugeflossene Bezüge kann im Nachhinein nicht verzichtet werden. Allenfalls kommt die Bestimmung des § 16 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung.

639

Sachbezüge gelten dann als zugeflossen, wenn der Steuerpflichtige die rechtliche Möglichkeit erlangt, darüber frei zu verfügen. Bei der Überlassung einer Dienstwohnung bzw. eines firmeneigenen Kraftfahrzeuges zur Benutzung für Privatfahrten erfolgt der Zufluss in jenem Zeitpunkt, zu dem die Verfügungsmacht übertragen wird und nicht etwa in dem Zeitpunkt, in dem das Wirtschaftsgut benutzt wird.

639a

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

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

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

8.2 Abfließen von Ausgaben

640

Für Werbungskosten gilt die im § 19 Abs. 2 EStG 1988 aufgestellte Regel, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet werden. Darauf, welches Kalenderjahr die Ausgaben wirtschaftlich treffen, kommt es nicht an (VwGH 18.5.1960, 1843/59). Eine Ausgabe liegt jedoch nur dann vor, wenn der geleistete Geldbetrag aus dem Vermögen des

Steuerpflichtigen ausgeschieden ist und er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über dieses Geld verloren hat. Solange es sich aber bei einem Erlag um ein bloßes Depot handelt, bei welchem der Erleger auch noch weiterhin über den erlegten Betrag verfügen kann, liegt keine Ausgabe vor (VwGH 19.10.1962, 2300/61).

641

Als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Aufwendungen sind grundsätzlich in jenem Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem die Ausgabe nach den Grundsätzen des § 19 Abs. 2 EStG 1988 getätigt wurde (VwGH 14.6.1977, 1190/76). Zum Abfluss von außergewöhnlichen Belastungen, die durch aufgenommene Fremdmittel abgedeckt werden, siehe Rz 817.

8.3 Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben zum wirtschaftlichen Bezugsjahr

642

Als "kurze Zeit" im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 kann im Hinblick auf die Bestimmung des § 79 Abs. 1 EStG 1988 von einem Zeitraum von bis zu 15 Tagen ausgegangen werden.

643

Aus § 19 Abs. 1 EStG 1988 zweiter Satz folgt, dass das Jännergehalt, das regelmäßig in den letzten Tagen des ablaufenden Kalenderjahres ausgezahlt wird, dem nächsten Kalenderjahr zuzurechnen ist (vgl. VwGH 8.3.1963, 0025/62).

644

Die Ausnahmeregel des zweiten Satzes des § 19 Abs. 2 EStG 1988 - wonach regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die der Steuerpflichtige kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, geleistet hat, als in diesem Kalenderjahr geleistet gelten - ist auch bei den Sonderausgaben anzuwenden (VwGH 8.4.1986, 85/14/0160).

9 EINKÜNFTE AUS NICHTSELBSTÄNDIGER ARBEIT (§ 25 EStG 1988)

9.1 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988)

9.1.1 Allgemeines

645

Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 ist ein bestehendes oder früheres Dienstverhältnis. Zum Dienstverhältnis siehe Rz 930 ff.

646

Unter § 25 Abs. 1 Z 1 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.

646a

Arbeitslohn gilt gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen, wenn der Arbeitnehmer rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht erhält. Verfügungen des Dienstnehmers über arbeitsrechtlich zustehenden Arbeitslohn stellen jedenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 dar und sind daher als Einkommensverwendung anzusehen.

Dies gilt auch für den Fall, dass auf laufende Bezüge gegen Gewährung einer Zukunftsvorsorgemaßnahme verzichtet wird. Aufgrund einer Gehaltsumwandlung zugeflossene Einnahmen sind daher grundsätzlich steuerpflichtig. Treffen allerdings die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 zu, sind diese Zuwendungen steuerfrei, sofern diese Zuwendungen für den einzelnen Arbeitnehmer 300 Euro jährlich nicht übersteigen. Arbeitslohn liegt daher im Ergebnis vor, wenn an Stelle des zu zahlenden Arbeitslohnes oder von Lohnerhöhungen, auf die ein Anspruch besteht, andere Vorteile zukommen, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 sieht dies vor.

Anders ist der Sachverhalt dann zu beurteilen, wenn zu Beginn des Dienstverhältnisses eine Lohnvereinbarung in der Art getroffen wird, wonach ein Teil des Entgelts als laufender Bezug und ein weiterer Teil bei Beendigung des Dienstverhältnisses in Form einer freiwilligen Abfertigung oder durch Übertragung einer Lebensversicherung ausgezahlt wird, sofern die laufenden Prämienzahlungen nicht einen unwiderruflichen Anspruch begründen. In diesem Fall liegt keine Umwandlung eines bereits bestehenden Gehaltsanspruchs vor, sondern es wird von vornherein ein geringerer laufender Bezug vereinbart.

647

Der Begriff "Bezüge und Vorteile" umfasst alle Einnahmen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses wiederkehrend oder einmalig (mehrmalig) zufließen. Dazu gehören auch Bezüge und Vorteile, die im Hinblick auf ein zukünftiges Dienstverhältnis gewährt werden. Trifft dies zu, so fallen unter den Begriff Bezüge und Vorteile sowohl solche, die dem Arbeitnehmer unmittelbar zufließen als auch Bezüge und Vorteile, die dem Arbeitnehmer nur mittelbar von dritter Seite zukommen (VwGH 11.3.1958, 0142/57). Gibt der Arbeitgeber an den Arbeitnehmer und dessen nicht im gleichen Betrieb beschäftigte Ehegattin ein Grundstück verbilligt ab, liegt das Motiv des Arbeitgebers in der festeren Bindung des Arbeitnehmers an den Betrieb. Dass die Ehefrau an dem

Rechtsgeschäft beteiligt ist, ändert nichts an einem insgesamten Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Entscheidend ist, ob der Vorteil seine Wurzel im Dienstverhältnis hat (VwGH 8.11.1983, 83/14/0108; VwGH 21.11.1991, 91/13/0183).

Zu den Bezügen und Vorteilen zählen auch die Zinsersparnis bei einem vom Arbeitgeber gewährten zinsenfreien Darlehen sowie der Verzicht des Arbeitgebers auf die Rückzahlung eines Arbeitgeberdarlehens (VwGH 7.10.2003, 99/15/0257). Zum Zeitpunkt des Zuflusses beim Darlehensverzicht siehe Rz 631.

648

Zu den Bezügen und Vorteilen aus einem Dienstverhältnis gehört ua. auch die vom Arbeitgeber übernommene Lohnsteuer. Dies gilt nicht für Lohnsteuernachforderungen im Sinne des § 86 Abs. 3 EStG 1988. Übernimmt der Arbeitgeber den Arbeitnehmeranteil aus der Sozialversicherung, stehen dem Vorteil aus dem Dienstverhältnis im selben Ausmaß Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 gegenüber (VwGH 29.5.1985, 83/13/0201).

Vorteile aus dem Dienstverhältnis liegen auch vor, wenn sich der Arbeitnehmer diese Vorteile ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet. Derartige Vorteile unterliegen nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, sondern sind im Wege der Veranlagung zu erfassen (VwGH 15.11.1995, 92/13/0274; VwGH 25.2.1997, 95/14/0112; VwGH 28.5.1998, 96/15/0114, VwGH 26.11.2002, 99/15/0154).

9.1.2 Pensionszusagen (Pensionsvereinbarungen)

648a

Pensionszahlungen des (ehemaligen) Arbeitgebers auf Grund von direkten Leistungszusagen stellen im Zeitpunkt der Pensionsauszahlung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 dar.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen aber auch bereits Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise an Stelle

- des bisher gezahlten Arbeitslohns oder
- der Lohnerhöhungen,

auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden.

Eine Pensionszusage liegt vor, wenn die zugesagte Pension durch den Arbeitgeber selbst oder durch eine Versicherung, für die der Arbeitgeber Prämien erbringt, ausbezahlt wird.

Als bisher gezahlter Arbeitslohn oder Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht (Erfassung der Pensionszusage als Arbeitslohn), sind folgende Bezüge anzusehen:

- Bisher gezahlte laufende und sonstige Bezüge, auf die ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht.
- Lohnerhöhungen, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Soll- oder Ist-Lohnerhöhung laut Kollektivvertrag, Lohnerhöhung laut Dienstvertrag).
- Einmalige Bezüge, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Abfertigungen).

Kein Anspruch auf Lohn bzw. Lohnerhöhung (Erfassung erst im Zeitpunkt der Pensionsauszahlung) liegt vor bei:

- Lohnerhöhungen, die zusätzlich zum Kollektivvertrag gewährt werden.
- Bisher ohne arbeitsrechtlichen Anspruch gewährte Bezüge (zB freiwillige Belohnungen, Boni).
- Bisher freiwillig gewährte Sozialleistungen.

Keine Einkünfte liegen vor, wenn eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vorsieht, dass Pensionszusagen ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder von Lohnerhöhungen eingeräumt werden.

Diese Bezugsumwandlung stellt noch keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Dies gilt auch dann, wenn in der lohngestaltenden Vorschrift vorgesehen ist, dass Arbeitnehmer zwischen Bezugsumwandlung und Bezugsauszahlung wählen können.

Ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis liegt in der Höhe vor, in der ein bisher bezahlter Bezug oder eine Lohnerhöhung (auf die jeweils ein Anspruch besteht), in eine neue oder erweiterte Pensionszusage des Arbeitgebers umgewandelt wird. Der umgewandelte Bezug ist als laufender oder sonstiger Bezug zu erfassen. Als Zeitpunkt des Zuflusses gilt der Zeitpunkt, in dem der umgewandelte Bezug zugeflossen wäre.

Für Eigenleistungen der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber sowie für versteuerte Bezugsumwandlungen stehen weder die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988, noch Werbungskosten, noch Sonderausgaben, noch die Prämie gemäß § 108a EStG 1988 zu.

Stellt bereits die Pensionszusage einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, kommt es bei der Auszahlung der Pension erst in dem Ausmaß und zu dem Zeitpunkt zu einem steuerpflichtigen Arbeitslohn, in dem die auf Grund des Lohnverzichtes bereits versteuerten Beträge überschritten werden. Dies gilt auch dann, wenn die Pension nur zum Teil aus einer

Bezugsumwandlung resultiert. Wird die Pension abgefunden, ist sinngemäß vorzugehen. Für den steuerpflichtigen Teil ist § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 in Verbindung mit § 124b Z 53 EStG 1988 zu beachten.

Hinsichtlich der Beiträge an Pensionskassen siehe § 26 Z 7 EStG 1988, Rz 756 ff.

Siehe auch Beispiele Rz 10648a.

9.1.3 Einzelfälle

9.1.3.1 Abfertigungen

649

Abfertigungen, die anlässlich der Auflösung eines Dienstverhältnisses anfallen, sind Arbeitslohn und gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Siehe Rz 1070 ff.

9.1.3.2 Abfindungen

650

Abfindungen, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses anfallen, sind Arbeitslohn. Darunter fallen zB Zahlungen für nicht verbrauchten Urlaub, für Mehrarbeit oder besondere Leistungen. Siehe Rz 1084 ff.

9.1.3.3 Aufsichtsratsvergütungen

651

Aufsichtsratsvergütungen sind gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

9.1.3.4 Aufwandsentschädigungen

652

Aufwandsentschädigungen sind grundsätzlich zur Gänze steuerpflichtig, und zwar auch dann, wenn sie aus öffentlichen Kassen anfallen. Sofern diese Beträge dem Grunde nach Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulagen darstellen, sind sie gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 im Rahmen des vorgesehenen Höchstbetrages steuerfrei (siehe Rz 1127 f). Durchlaufende Gelder, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben, sowie Auslagenersätze, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden, gehören gemäß § 26 Z 2 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (siehe Rz 691 ff).

9.1.3.5 Ausbildungskosten

653

Beträge, die vom Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für die Ausbildung oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufgewendet werden, gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (siehe Rz 696 ff). Zuwendungen anderer Art an einen in Aus- oder

Fortbildung befindlichen Arbeitnehmer (zB Taschengeld, Lehrlingsentschädigung) stellen hingegen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

9.1.3.6 Belohnungen

654

Belohnungen jeglicher Art bzw. Prämien für besondere Leistungen usw. sind steuerpflichtiger Arbeitslohn.

9.1.3.7 Betriebsratsfonds

655

Zahlungen sowie der geldwerte Vorteil von Leistungen aus dem Betriebsratsfonds gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Sie sind im Wege der Veranlagung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen, sofern sie nicht gemäß § 3 EStG 1988 steuerfrei sind (Rz 91).

9.1.3.8 Bezugsfortzahlung

655a

Gemäß § 6 Bundesbezügegesetz (Bezügebegrenzungsgesetz, BGBl. I Nr. 64/1997) gebührt Organen bei Beendigung ihrer Funktionsausübung eine Fortzahlung der vollen monatlichen Bezüge für bestimmte Zeiträume. Nach § 6 Abs. 2 Bundesbezügegesetz besteht der Anspruch auf Bezugsfortzahlung nur so lange, als kein Anspruch auf Geldleistungen auf Grund einer anderen Funktion nach dem Bezügegesetz oder auf Grund einer sonstigen Erwerbstätigkeit oder aus einer Pension besteht. Die Bezugsfortzahlung stellt einen laufenden Bezug und keinen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 3 oder 6 EStG 1988 dar.

9.1.3.8a Dienstleistungsscheck

655b

Das Dienstleistungsscheckgesetz (DLSG) regelt die Ansprüche und Verpflichtungen aus

- Dienstverhältnissen, die
- von arbeitsberechtigten Arbeitnehmern
- mit natürlichen Personen
- zur Erbringung von einfachen haushaltstypischen Dienstleistungen in deren Privathaushalten (zB Reinigung der Wohnung oder des Eigenheims, Beaufsichtigung von Klein- oder Schulkindern, einfache Gartenarbeiten)
- auf längstens einen Monat befristet für die Dauer des jeweiligen Arbeitseinsatzes abgeschlossen werden,

- soweit in einem Kalendermonat die Entgeltgrenze in Höhe der monatlichen Geringfügigkeitsgrenze mit einem bestimmten Arbeitgeber nicht überschritten und
- die Entlohnung mit Dienstleistungsscheck vereinbart wird (§ 1 Abs. 1 DLSG).

Arbeitsberechtigt ist, wer zur Aufnahme einer Beschäftigung im Bundesgebiet oder im jeweiligen Bundesland ohne Erteilung einer Beschäftigungsbewilligung berechtigt ist. Davon hat sich der Arbeitgeber vor Abschluss des Arbeitsverhältnisses, jedenfalls vor Aufnahme der Beschäftigung des Arbeitnehmers, zu überzeugen. Die Beschäftigung eines Arbeitnehmers im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses nach § 1 DLSG, der nicht arbeitsberechtigt ist, stellt einen eigenen (von § 28 AuslBG abweichenden) Verwaltungsstraftatbestand dar (§ 10 DLSG).

Befristete Dienstverhältnisse iSd § 1 Abs. 1 DLSG können ohne zahlenmäßige Begrenzung und auch unmittelbar hintereinander abgeschlossen werden, ohne dass dadurch ein Dienstverhältnis auf unbestimmte Zeit entsteht.

Die Bezahlung des Arbeitnehmers erfolgt unmittelbar nach Beendigung der Beschäftigung am jeweiligen Arbeitstag mit Dienstleistungsscheck. Die vereinbarten (Stunden-)Löhne müssen den festgesetzten Mindestlohntarifen entsprechen.

Der Arbeitnehmer hat die in einem Kalendermonat erhaltenen Dienstleistungsschecks spätestens bis zum Ablauf des nächsten Kalendermonats der nach seinem Wohnort zuständigen Gebietskrankenkasse zu übermitteln, die dem Arbeitnehmer auch das zustehende Entgelt zu überweisen hat.

9.1.3.9 Dienstreisen

656

So weit Reisekostenersätze die im § 26 Z 4 EStG 1988 angeführten Sätze übersteigen, sind sie steuerpflichtiger Arbeitslohn und als laufender Bezug zu versteuern. Nach dem Kollektivvertrag ist grundsätzlich der Überlasser zum Ersatz von Reisekosten verpflichtet. Werden Reisekostenersätze im Falle der Arbeitskräfteüberlassung (Personalbereitstellung) nicht durch den Überlasser, sondern durch den Beschäftiger ausbezahlt, gilt dies als Verkürzung des Zahlungsweges. Der Beschäftiger hat den Überlasser davon zu verständigen. Eine eventuelle Versteuerung von steuerpflichtigen Reisekosten hat daher nicht im Wege der Veranlagung, sondern als steuerpflichtiger Arbeitslohn durch den Überlasser zu erfolgen. Ebenso handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn Tagesgelder nicht einen tatsächlich angefallenen Verpflegungsmehraufwand abgelten. Bei einer Dienstreise an einen bestimmten Ort sind daher, wenn dieser Ort einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, die ausbezahlten Tagesgelder als steuerpflichtiger Arbeitslohn anzusehen (VwGH

22.2.2000, 99/14/0082). Bei Dienstreisen auf Grund lohngestaltender Vorschriften siehe Rz 734 ff. Im Übrigen siehe hiezu Rz 699 ff.

9.1.3.9a 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 Urlaubes 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, stellt nur der Ersatz für den eingetretenen Vermögensschaden eine steuerpflichtige Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit dar. Der als Entschädigung für die erlittene persönliche Beeinträchtigung zu leistende Betrag ist als immaterieller Schadenersatz nicht steuerbar. Wurde ein Gesamtbetrag zugesprochen, ist dieser – mangels Unzulässigkeit der Aufteilung im Schätzungswege – zur Gänze den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen.

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

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

9.1.3.9c Entschädigungen für Verdienstentgang

656c

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

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

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

Verdienstentgangsentschädigungen gelten als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 und stellen somit

Arbeitslohn dar. Wird ein solcher Bezug von dritter Seite gewährt, entfällt dadurch lediglich die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug.

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

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

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

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

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

9.1.3.10 Fahrtkostenersätze

657

Fahrtkostenersätze des Arbeitgebers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit solchen Fahrten verbundene Aufwendungen werden durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie das Pendlerpauschale berücksichtigt. Fahrtkostenersätze im Zusammenhang mit Dienstreisen sind insoweit steuerpflichtig, als sie die im § 26 Z 4 EStG 1988 angeführten Sätze übersteigen. Die Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr stellt keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar.

9.1.3.11 Familienbeihilfen

658

Familienbeihilfen, die nach dem FLAG gewährt werden, zählen nicht zum Arbeitslohn.

9.1.3.12 Geldstrafen

659

Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer jene Beträge, die letzterer für Geldstrafen aufzuwenden hatte, die über ihn wegen in Ausübung des Dienstes begangener Verwaltungsübertretungen (Überladung von Kraftfahrzeugen) verhängt wurden, handelt es sich weder um durchlaufende Gelder noch um einen Auslagenersatz. Solche Beträge sind in die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer und für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einzubeziehen (VwGH 23.5.1984, 83/13/0092; VwGH 3.7.1990, 90/14/0069; VwGH 25.2.1997, 96/14/0022). Bezüglich des Vorliegens von Werbungskosten siehe "Strafen" Rz 387.

9.1.3.12a Häusliche Betreuung

659a

Eine häusliche Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit) ist eine solche, die im Wohnungsverband des zu Betreuenden (Gepflegten) oder im Wohnungsverband des Betreuers (Pflegenden) erfolgt sowie die unterstützende Betreuung kranker Personen innerhalb oder außerhalb des Wohnungsverbandes.

Erfolgt die Betreuung (Pflegetätigkeit) im Familienverband durch nahe Angehörige (zB Eltern, Kinder, Enkelkinder, Schwiegerkinder, Lebensgefährte/gefährtin), ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die persönliche Nahebeziehung sowie sittliche Verpflichtung die Betreuung (Pflegetätigkeit) veranlasst. Eine Betreuung (Pflegetätigkeit) durch nahe stehende Personen ist daher als Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, anzusehen (siehe EStR 2000 Rz 1616).

Erfolgt die Betreuung (Pflegetätigkeit) im Privathaushalt der betreuungsbedürftigen Person durch Dritte (kein im Familienverband lebender Angehöriger) kann diese Betreuung nach dem Hausbetreuungsgesetz im Rahmen einer selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit erfolgen. Es bestehen grundsätzlich keine Bedenken von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen, ausgenommen es wird nachweislich ein Dienstvertrag abgeschlossen.

9.1.3.13 Klasse- oder Sondergebühren

660

Übt eine medizinisch-technische Assistentin ihre berufliche Tätigkeit in einem Dienstverhältnis aus, wofür sie von ihrem Arbeitgeber (Bund) Arbeitslohn und vom Institutsvorstand (Primararzt) einen Anteil an den Klassen- oder Sondergebühren erhält, dann zählen auch die vom Institutsvorstand (Primararzt) geleisteten Beträge zu den

Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 28.4.1980, 2257/77; VwGH 27.1.1982, 3831/80; VwGH 8.11.1983, 83/14/0108), die im Veranlagungswege zu erfassen sind.

Siehe dazu auch "Ärzte" Rz 968 ff.

9.1.3.14 Krankengelder

660a

Siehe Rz 671 ff.

9.1.3.15 Kündigungsentschädigung

660b

Siehe Rz 1100 ff.

9.1.3.16 Mitarbeiterbeteiligung

660c

Siehe Rz 215 ff.

9.1.3.17 Pensionsabfindungen

660d

Siehe Rz 1109 ff.

9.1.3.18 Pensionszahlungen

661

Siehe "Pensionszusagen" Rz 648a und "Pensionen" Rz 679 ff.

9.1.3.19 Personalrabatte

661a

Siehe Rz 221f.

9.1.3.20 Personenkraftwagen

662

Die private Nutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges durch den Arbeitnehmer stellt einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis (Sachbezug) dar. Hinsichtlich der Bewertung siehe Rz 168 ff.

Ersatzleistungen des Arbeitgebers für Reparaturen am Fahrzeug des Arbeitnehmers, das auf einer Dienstreise beschädigt wurde, oder aus Anlass eines Diebstahls des Fahrzeuges sind steuerpflichtiger Arbeitslohn (VwGH 16.3.1993, 90/14/0263; VwGH 16.12.1999,

97/15/0121); die Reparaturkosten können Werbungskosten des Arbeitnehmers sein (siehe Rz 373).

9.1.3.21 Pflegegeld und Pflegetätigkeit

662a

Bundes- und Landespflegegeld fallen nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988, sondern sind eine nicht steuerbare Transferleistung (siehe Rz 31).

Entgelte für eine Pflegetätigkeit pflegebedürftiger (behinderter) Personen durch nahe Angehörige (zB Eltern, Kinder, Enkelkinder, Schwiegerkinder, LebensgefährtIn) führen bei diesen zu keinen Einkünften. Eine Pflegetätigkeit durch nahe stehende Personen ist als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, anzusehen.

Erfolgt die Pflegetätigkeit durch dritte Personen, die nicht dem Familienverband der pflegebedürftigen Person angehören ist, sofern nicht ein Dienstverhältnis vorliegt, grundsätzlich von einer gewerblichen Betätigung der Pflegepersonen auszugehen. Bei der pflegenden Person liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (siehe EStR 2000 Rz 1616).

Erfolgt die Pflegetätigkeit auf Grund eines Dienstvertrages mit der pflegebedürftigen Person, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.

Leistungen, die Pflegeeltern zur Erleichterung der mit der Pflege eines Kindes verbundenen(Unterhalts-) Lasten (beispielsweise Pflegegeld und damit in Zusammenhang stehende Sonderzahlungen, Ausstattungsbeiträge, Bekleidungsbeiträge) nach den einzelnen Jugendwohlfahrtsregelungen gewährt werden, sind nicht als Entlohnung für die Pflegeleistung (vgl. VwGH 14.6.1995, 93/12/0189), sondern als weiterverrechneter Unterhalt anzusehen und daher steuerfrei (siehe EStR 2000 Rz 6606).

9.1.3.22 Prämien für Personenversicherungen

663

Vom Arbeitgeber bezahlte Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen sind grundsätzlich nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn der Arbeitnehmer über die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag verfügen kann.

Es müssen ihm also die Ansprüche aus dem Versicherungsverhältnis zustehen (vgl. VwGH 05.08.1993, 93/14/0046). Davon kann gesprochen werden, wenn der Arbeitnehmer im Versicherungsvertrag eine solche Stellung hat, dass ihm die Ansprüche aus der Versicherung zuzurechnen sind. Das ist dann der Fall, wenn er (oder ein Angehöriger des Arbeitnehmers) der unwiderruflich Begünstigte aus dem Versicherungsvertrag ist. Die Unwiderruflichkeit der

Begünstigung muss ausdrücklich vereinbart werden. § 166 Abs. 1 Versicherungsvertragsgesetz 1958, BGBl. Nr. 2/1959, bestimmt, dass bei einer Kapitalversicherung im Zweifel (sofern nichts anderes vereinbart ist) dem Versicherungsnehmer vorbehalten bleibt, ohne Zustimmung des Versicherers jederzeit einen beliebigen Dritten als Bezugsberechtigten zu bezeichnen. Diese Befugnis steht dem Versicherungsnehmer im Zweifel auch dann zu, wenn die Bezeichnung des bezugsberechtigten Dritten im Vertrag erfolgt ist.

Eine schlichte, jederzeit widerrufliche Begünstigung des versicherten Arbeitnehmers hat im Allgemeinen noch nicht die Übertragung der Ansprüche auf den Arbeitnehmer zur Folge (VwGH 30.04.2003, 99/13/0224).

Bei reinen Risikoversicherungen und bei Versicherungen, auf die § 12 BPG anzuwenden ist, sowie bei sämtlichen Versicherungen, bei denen der Arbeitnehmer Versicherungsnehmer und versicherte Person ist (Direktversicherungen), muss kein unwiderrufliches Bezugsrecht eingeräumt werden.

Wurde bei Vertragsabschlüssen bis 31. Dezember 2003 mit der Prämienzahlung ein Zufluss angenommen und eine Versteuerung oder eine Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 vorgenommen, obwohl eine ausdrückliche unwiderrufliche Begünstigung im Sinne des angeführten VwGH-Erkenntnisses nicht gegeben war, führt weder ein Eintritt der Unwiderruflichkeit noch eine Auszahlung der Versicherungssumme zu einer (neuerlichen) Besteuerung.

Sind infolge unwiderruflicher Begünstigung bereits die vom Arbeitgeber gezahlten Prämien als Vorteil des Arbeitnehmers anzusehen, stellen die Leistungen aus dem Versicherungsvertrag keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Hinsichtlich der Steuerbefreiung siehe Rz 81 ff.

Ist der Arbeitgeber aus dem Versicherungsvertrag begünstigt (zB im Falle von Rückdeckungsversicherungen) oder ist noch kein Zufluss eines Vorteiles erfolgt, zählen die bezahlten Prämien noch nicht als Arbeitslohn. Diesfalls führen erst die Leistungen im Versicherungsfall an den Arbeitnehmer zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis.

Gemäß § 166 Abs. 2 Versicherungsvertragsgesetz 1958, BGBl. Nr. 2/1959, erwirbt bei einer Kapitalversicherung ein als bezugsberechtigt bezeichneter Dritter, wenn der Versicherungsnehmer nichts Abweichendes bestimmt, das Recht auf die Leistung des Versicherers erst mit dem Eintritt des Versicherungsfalles.

Wird der Versicherungsvertrag dahingehend geändert, dass der Arbeitnehmer unwiderruflich Begünstigter des Versicherungsvertrages wird, liegt beim Arbeitnehmer ein Zufluss in Höhe des Barwertes im Zeitpunkt der Vertragsänderung (Vertragsverlängerung) vor.

Ferner kann sich auch aus einer Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber ein Anspruch auf die Leistungen aus dem Versicherungsvertrag und bereits die Steuerpflicht der vom Arbeitgeber bezahlten Prämien ergeben. Eine solche Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bedarf keiner ausdrücklichen Unwiderrufbarkeit, um auf Dauer verbindlich zu sein (vgl. VwGH 28.10.2014, 2012/13/0118). Dies gilt für alle Vertragsabschlüsse oder Prämienzahlungen ab 1.1.2016.

Die Verpfändung einer Rückdeckungsversicherung zu einer Pensionszusage an den Arbeitnehmer stellt für sich alleine noch keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar (vgl. UFS 02.04.2007, RV/0539-K/06).

Siehe auch Beispiele Rz 10663.

9.1.3.23 Prämien für KFZ-Versicherungen

664

Bezahlt der Arbeitgeber Prämien zu einer KFZ-Haftpflichtversicherung für ein arbeitnehmereigenes KFZ, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Vom Arbeitgeber bezahlte Prämien für eine KFZ-Kaskoversicherung stellen dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, wenn aus dem Versicherungsvertrag der Arbeitnehmer begünstigt ist. Ist jedoch der Arbeitgeber aus dem Versicherungsvertrag begünstigt, zählen die Prämienzahlungen nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Steuerpflicht entsteht in derartigen Fällen erst dann, wenn im Schadensfall Ersätze aus dieser Versicherung geleistet werden.

9.1.3.24 Provisionen

665

Provisionen sind dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie im Rahmen des Dienstverhältnisses anfallen (siehe Rz 963 ff). Provisionen und Folgeprovisionen, die ein im Innendienst tätiger Versicherungsangestellter dafür erhält, dass er während der Arbeitszeit in den Arbeitsräumen des Arbeitgebers und in dessen Interesse Versicherungsverträge abschließt, sind infolge der engen Verbindung dieser Tätigkeit mit dem Dienstverhältnis lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 26.2.1965, 1879/64). Führt ein Arbeitnehmer eine Vertretertätigkeit außerhalb seiner Dienstzeit aus und ist er hiezu von seinem Arbeitgeber vertraglich auch nicht verpflichtet, ist diese Vertretertätigkeit nicht dem vertraglichen Arbeitsbereich eines Angestellten im Innendienst zuzurechnen. Es liegen daher diesbezüglich keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vor

(VwGH 9.3.1967, 0499/66). Zur Annahme eines Dienstverhältnisses bei Vertretern siehe auch "Vertreter", Rz 1017. Bei Folgeprovisionen aus Versicherungsabschlüssen während der aktiven Dienstzeit handelt es sich um lohnsteuerpflichtiges Entgelt, das als laufender Arbeitslohn zu erfassen ist (VwGH 8.10.1969, 0847/68; VwGH 22.10.1969, 1634/68). Stockablösen eines Versicherungsvertreters (Ablöse künftiger Folgeprovisionen) sind sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988.

Siehe auch Beispiel Rz 10665.

9.1.3.25 Sachbezüge (Sachleistungen)

666

Sachbezüge (zB Dienstwohnung Rz 149 ff, Dienstwagen Rz 168 ff, Arbeitgeberdarlehen und Gehaltsvorschüsse Rz 204 ff) sind steuerpflichtiger Arbeitslohn, soweit nicht eine entsprechende Steuerbefreiung gemäß § 3 EStG 1988 (zB Verpflegung am Arbeitsplatz Rz 93 ff) vorgesehen ist. Zur Bewertung von Sachbezügen siehe Rz 138 ff.

9.1.3.26 Sozialleistungen

667

Freiwillige Sozialleistungen des Arbeitgebers, wie zB unentgeltliche oder verbilligte Benützung von Bade- und Saunaanlagen, Betriebskindergärten, Büchereien, die unentgeltliche Teilnahme an kulturellen Veranstaltungen oder an Betriebsausflügen, Geschenke zu besonderen Anlässen, wie zB Geburtstag, Namenstag, Weihnachten, Geburt eines Kindes sind an sich steuerpflichtiger Arbeitslohn (VwGH 29.5.1985, 83/13/0201). Zur Steuerfreiheit dieser Vorteile aus dem Dienstverhältnis siehe Rz 75 ff.

9.1.3.27 Sozialversicherungsbeiträge

668

Vom Arbeitgeber übernommene Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung sind Arbeitslohn, beim Arbeitnehmer allerdings Werbungskosten. Arbeitgeberbeiträge stellen für den Arbeitnehmer ebenso wie andere den Arbeitgeber treffende Lohnnebenkosten (zB Dienstgeberbeitrag, Kommunalsteuer) keinen Arbeitslohn dar.

9.1.3.28 Trinkgelder

669

Ortsübliche Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von dritter Seite freiwillig (d.h. ohne Rechtsanspruch) zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist, sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 steuerfrei (siehe dazu die Rz 92a bis 92i).

Soweit die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Trinkgelder nicht vorliegen, sind sie als Vorteil aus dem Dienstverhältnis steuerpflichtig. Steuerpflichtige Beträge, die die Arbeitnehmer direkt von den Gästen erhalten, sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei den Arbeitnehmern im Veranlagungswege zur Einkommensteuer heranzuziehen (VwGH 25.1.1980, 1361, 1806/78). Steuerpflichtige Beträge, die Arbeitnehmer nicht direkt von den Gästen erhalten, sondern die ihnen der Arbeitgeber auszahlt, unterliegen dem Steuerabzug vom Arbeitslohn.

9.1.3.29 Unfallrenten

669a

Siehe Rz 678.

9.1.3.30 Verzugszinsen

669b

Verzugszinsen, die im Zusammenhang mit nichtselbständigen Einkünften zufließen (zB Verzugszinsen für Lohnnachzahlungen, Verzugszinsen bei Vergleichssummen), zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Zu Verzugszinsen, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zufließen siehe EStR 2000 Rz 6121.

9.1.3.31 Rehabilitationsgeld und Wiedereingliederungsgeld

669c

Das Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG und das Wiedereingliederungsgeld gemäß § 143d ASVG stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Zum Lohnsteuerabzug nach § 69 Abs. 2 EStG 1988 siehe Rz 1171 f.

9.2 Gesellschafter-Geschäftsführer (§ 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988)

670

Ist der Gesellschafter-Geschäftsführer an der Kapitalgesellschaft wesentlich (mehr als 25%) beteiligt, sind auch bei Vorliegen der entsprechenden Merkmale gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 zweiter Teilstrich, gegeben. Bei einer geringeren Beteiligung liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 vor, wenn die allgemeinen Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt sind (siehe Rz 984). Die Vereinbarung einer so genannten Sperrminorität steht einem Dienstverhältnis nicht entgegen. Diesfalls liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988 vor. Bei Bezügen aus einer Firmenpension für die ehemalige Geschäftsführertätigkeit ist § 22 Z 2 EStG 1988 zu beachten (siehe EStR 2000 Rz 5276 und 5277).

Siehe auch Beispiel Rz 10670.

9.3 Kranken- und Unfallgelder (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. c, d und e EStG 1988)

9.3.1 Steuerliche Erfassung von Leistungen aus einer gesetzlichen Krankenversorgung

9.3.1.1 Abgrenzung der steuerfreien von den steuerpflichtigen Leistungen

671

Steuerfrei sind die folgenden Bezüge bzw. Bezugsbestandteile aus einer gesetzlichen Krankenversorgung:

- Bezüge, die wegen Hilfsbedürftigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988) gewährt werden. Im Besonderen trifft dies auf folgende Leistungen zu:
  - Zuschuss zu den Bestattungskosten gemäß § 116 Abs. 5 ASVG,
  - Leistungen aus dem Unterstützungsfonds,
  - Leistungen an bedürftige Angehörige bei Versagung des Krankengeldes gemäß § 142 Abs. 2 ASVG,
  - das Wochengeld und vergleichbare Bezüge (zB dem Wochengeld vergleichbare Leistungen an selbständig Erwerbstätige). Darunter fällt auch das Krankengeld (Familien- und Taggeld), das während des Ruhens des Wochengeldanspruches bezogen wird.
- Erstattungsbeträge gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. b EStG 1988. Darunter fallen ua.:
  - Kostenersätze für Fahrtkosten, Heilbehandlungen, Heilmittel, Prothesen usw.,
  - Erstattungen von Kosten der Krankenbehandlung gemäß § 131 ASVG,
  - Kostenerstattungen bei Fehlen vertraglicher Regelungen mit Ärzten (Dentisten) gemäß § 131a ASVG,
  - bare Leistungen an Stelle von Sachleistungen gemäß § 132 ASVG,
  - Maßnahmen der Krankenversicherungsträger zur Festigung der Gesundheit gemäß § 155 Abs. 4 ASVG,
  - das an Stelle des versicherungsmäßigen Arbeitslosengeldes oder der Notstandshilfe bezogene Krankengeld (Familien- und Taggeld). Dieser Bezug ist steuerlich so zu

behandeln wie das Arbeitslosengeld bzw. die Notstandshilfe. Seitens der Krankenversicherungsträger sind die gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 erforderlichen Mitteilungen dem Wohnsitzfinanzamt des Bezugsempfängers zu übersenden bzw. im Wege des Datenträgeraustausches zu übermitteln.

- Das an Stelle von Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz bezogene Krankengeld (Familien- und Taggeld).

671a

Steuerpflichtig sind die folgenden Bezüge bzw. Bezugsbestandteile aus einer gesetzlichen Krankenversorgung:

- Krankengeld (§ 138 bis § 143 ASVG),
- Familien- und Taggeld im Rahmen der § 155 und § 307e Abs. 2 ASVG.

672

Leistungen auf Grund einer freiwilligen Krankenversicherung bleiben weiterhin steuerfrei, wenn die entsprechenden Beiträge nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend gemacht wurden.

9.3.1.2 Zuordnung zu den Einkunftsarten

673

Gemäß § 25 Abs. 1 EStG 1988 sind Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen unterliegen diese Bezüge der Regelung des § 32 Z 1 EStG 1988. Die Bezüge werden daher im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit bzw. aus Gewerbebetrieb oder als sonstige Einkünfte erfasst. Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sind derartige Bezüge durch die Pauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 nicht abgegolten und daher gesondert zu versteuern.

9.3.1.3 Erfassung im Wege der Veranlagung

674

In allen Fällen, in denen keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vorliegen, werden die Bezüge im Wege der Veranlagung erfasst. Die auszahlende Stelle hat dem Empfänger der Bezüge eine Kalenderjahres-Bestätigung über die Höhe dieser Bezüge auszustellen. Darin ist zu vermerken, auf Grund welcher Tätigkeit die Bezüge geleistet werden. An Hand dieser Bestätigung werden die Bezüge der betreffenden Einkunftsart zugeordnet.

9.3.1.4 Erfassung im Wege des Lohnsteuerabzuges

675

Krankengelder, die auf Grund des Entgeltfortzahlungsgesetzes durch den Arbeitgeber ausgezahlt werden, sowie Krankengeldzuschüsse des Arbeitgebers sind vom Arbeitgeber dem Lohnsteuerabzug zu unterziehen. Ein Lohnsteuerabzug gemäß § 66 EStG 1988 ist vom Arbeitgeber auch dann vorzunehmen, wenn auf Grund anderer Regelungen oder Vereinbarungen die Auszahlung des Krankengeldes durch den Arbeitgeber erfolgt. In diesen Fällen ist keine Mitteilung gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 an das Wohnsitzfinanzamt zu übermitteln. Gemäß § 84 EStG 1988 sind derartige Bezüge in den Lohnzettel aufzunehmen.

676

Liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, ist Lohnsteuer gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 auch bei Auszahlung der Krankengelder und bei Auszahlung von Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG durch den Krankenversicherungsträger einzubehalten. Seitens der auszahlenden Stelle ist dabei den Meldeverpflichtungen gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 nachzukommen. Werden von einem Versicherungsträger aufgrund verschiedener Versicherungsfälle mehrere Bezüge an einen Bezugsberechtigten geleistet, dann ist eine gemeinsame Versteuerung nur dann vorzunehmen, wenn die Leistungen steuerlich gleich zu behandeln sind. Diese Voraussetzung liegt vor, wenn die Leistungen entweder einheitlich gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 oder einheitlich gemäß § 66 EStG 1988 zu versteuern sind. Leistungen aus einer gesetzlichen Krankenversorgung, die Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen sind, gelten immer als vorübergehende Bezüge im Sinne des § 69 Abs. 2 EStG 1988. Der im § 69 Abs. 2 EStG 1988 vorgesehene Freibetrag von 30 Euro (bis zum 31.12.2013 20 Euro) steht pro Tag zu. Erfolgt eine monatliche Abrechnung, so kann der Kalendermonat mit 30 Tagen angenommen werden; daraus ergibt sich ein monatlicher Freibetrag von 900 Euro (bis zum 31.12.2013 600 Euro). Werden vorübergehende Bezüge von mehreren Versicherungsträgern gezahlt, dann hat jeder dieser Versicherungsträger diesen Freibetrag zu berücksichtigen (siehe dazu auch Rz 1171 f). Die endgültige Besteuerung erfolgt im Zuge einer Pflichtveranlagung.

9.3.1.5 Rückzahlung von Krankengeld

677

Werden Beträge für zu viel gezahltes Krankengeld (Überbezüge) rückerstattet, so stellen sie nur insoweit Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 oder Betriebsausgaben dar, als sie steuerpflichtige Bezüge betreffen.

9.3.2 Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung

678

Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind zwar als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit steuerbar, aber gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 steuerbefreit.

9.3.3 Insolvenz-Entgelt

678a

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 zählt das Insolvenz-Entgelt, das durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds ausgezahlt wird, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Daher beziehen auch freie Dienstnehmer, an die Insolvenz-Entgelt durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds ausgezahlt wird, diesbezüglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

9.4 Pensionen (§ 25 Abs. 1 Z 2 und 3 EStG 1988)

9.4.1 Firmenpensionen

679

Pensionen, die der frühere Arbeitgeber an den Arbeitnehmer auf Grund einer Pensionszusage direkt ausbezahlt, fallen unter den Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (siehe Rz 648a).

9.4.2 Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen

680

Bezüge und Vorteile aus Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen sind grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988). Soweit diese Bezüge und Vorteile nicht zur Gänze steuerbefreit sind – siehe Rz 680a - ist zu unterscheiden, ob Leistungen aus Arbeitgeberbeiträgen oder Leistungen aus Arbeitnehmerbeiträgen vorliegen. Soweit die Leistungen der Pensionskasse bzw. der betrieblichen Kollektivversicherung auf Arbeitgeberbeiträge entfallen (§ 26 Z 7 EStG 1988), liegt zur Gänze steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Jener Teil der Leistungen, der aus den Arbeitnehmerbeiträgen resultiert, ist nur mit 25% steuerlich zu erfassen, die restlichen 75% bleiben steuerfrei. Dies gilt unabhängig davon, ob und in welchem Umfang die Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt wurden.

Siehe auch Beispiel Rz 10680.

680a

Laufende Bezüge von Pensionskassen und von betrieblichen Kollektivversicherungen (nicht Pensionsabfindungen – dazu siehe Rz 680b), die auf Beträge entfallen,

- die aus Betrieblichen Vorsorgekassen an eine Pensionskasse oder eine betriebliche Kollektivversicherung übertragen wurden (§ 67 Abs. 3 EStG 1988, Rz 1079a) oder
- für die eine Prämie nach § 108a EStG 1988 gewährt wurde oder
- für die vor der Übertragung an eine Pensionskasse oder an eine betriebliche Kollektivversicherung eine Prämie nach § 108g EStG 1988 gewährt wurde,

sind zur Gänze steuerfrei.

680b

Abfindungen von Pensionskassenleistungen oder von Leistungen einer betrieblichen Kollektivversicherung, die auf Arbeitgeberbeiträge entfallen, sind voll zu erfassen. Abfindungen, die auf Arbeitnehmerbeiträge entfallen, sind im Ausmaß von 25% zu erfassen.

Der steuerlich zu erfassende Teil von Pensionsabfindungen ist mit dem Steuersatz des § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 zu versteuern, wenn der Barwert der gesamten Abfindung den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz nicht übersteigt (siehe hiezu auch Rz 1109 ff).

Der steuerlich zu erfassende Teil von Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz übersteigt, ist gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen oder von betrieblichen Kollektivversicherungen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen (zB Abfindungen ausländischer Pensionskassen an Hinterbliebene, Abfindungen an Grenzgänger von ausländischen Pensionskassen – vgl. Rz 682) sind nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen (§ 124b Z 53 EStG 1988).

Abfindungen, die auf Beträge entfallen, die aus Betrieblichen Vorsorgekassen an die Pensionskasse oder betriebliche Kollektivversicherung übertragen wurden, sind mit 6% zu versteuern (§ 67 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988, siehe Rz 1079a).

Abfindungen, die auf Beträge entfallen, für die eine Prämie nach §108a EStG 1988 gewährt wurde, sind steuerfrei, allerdings sind gemäß § 108a Abs. 5 EStG 1988 die dafür erhaltenen Erstattungsbeträge (Prämien) zurückzuzahlen.

680c

Im 1. Stabilitätsgesetz 2012 ist im § 48b Pensionskassengesetz die Möglichkeit vorgesehen, dass bei Vorliegen von bestimmten Voraussetzungen, die bei der Pensionskasse zum Stichtag 31. Dezember 2011 für einen (künftigen) Pensionisten ausgewiesene, aus Arbeitgeberbeiträgen stammende Deckungsrückstellung auf Antrag vorweg pauschal mit 25% Einkommensteuer besteuert werden kann.

Bei geringeren Pensionen bis zu 300 Euro brutto monatlich beträgt die pauschale Einkommensteuer nur 20%.

Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht (und eine entsprechende Erklärung bis zum 31. Oktober 2012 bei der Pensionskasse abgegeben), wird das zum 31. Dezember 2011 vorhandene Deckungskapital aus Arbeitgeberbeiträgen pauschal mit 25% bzw. 20% Einkommensteuer belastet. Durch die Abfuhr der pauschalen Einkommensteuer wird die zum 31. Dezember 2011 ausgewiesene Deckungsrückstellung aus Arbeitgeberbeiträgen nach Abzug der pauschalen Einkommensteuer in eine Deckungsrückstellung aus Arbeitnehmerbeiträgen umgewandelt.

Aus dieser wird eine neue Rente berechnet, die nach den gleichen Regeln wie eine Rente aus Arbeitnehmerbeiträgen besteuert wird (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988). Diese Beträge werden bei Auszahlung aus der Pensionskasse daher ab 1. Jänner 2013 steuerlich nur zu 25% erfasst.

681

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 können auch Arbeitgeber als natürliche Personen in den Kreis der Anspruchsberechtigten von Pensionskassenleistungen oder von Leistungen einer betrieblichen Kollektivversicherung einbezogen werden. Die entsprechenden Leistungen an Arbeitgeber werden ebenfalls nur mit 25% erfasst, weil die Beitragsleistungen des Arbeitgebers für sich selbst nur beschränkt als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

9.4.3 Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen

682

Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen sind grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Soweit die Bezüge und Vorteile auf Beiträgen des Arbeitnehmers beruhen, die die steuerpflichtigen Einkünfte (im In- oder Ausland) bzw. das steuerpflichtige Einkommen (im Ausland) nicht vermindert haben, sind diese Bezüge und Vorteile nur zu 25% zu erfassen (vgl. auch UFS 18.01.2011, RV/0207-F/09, wonach nichtobligatorische Bezüge einer ausländischen Pensionskasse nur zu einem Viertel zu erfassen sind, und zwar auch dann,

wenn die entsprechenden Beitragszahlungen zu Unrecht als Werbungskosten berücksichtigt wurden).

Soweit die Bezüge und Vorteile auf Beiträgen des Arbeitgebers beruhen, die als Vorteil aus dem Dienstverhältnis versteuert wurden, sind sie ebenfalls nur zu 25% zu erfassen, wenn sie die steuerpflichtigen Einkünfte (im In- oder Ausland) bzw. das steuerpflichtige Einkommen (im Ausland) nicht vermindert haben.

Soweit die Bezüge und Vorteile auf Beiträgen des Arbeitgebers beruhen, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 steuerfrei behandelt wurden, sind sie ebenfalls nur mit 25% zu erfassen.

<table>
<tr><th></th><th colspan="4">Pensionskassenbeiträge
(Beiträge an Pensionskassen iSd PKG, an ausländische Einrichtungen iSd § 5 Z 4 PKG und an betriebliche Kollektivversicherungen iSd 93 VAG 2016)</th></tr>
<tr><th></th><th colspan="2">inländisch</th><th colspan="2">ausländisch</th></tr>
<tr><th></th><th>AG-Beiträge</th><th>AN-Beiträge</th><th>AG-Beiträge</th><th>AN-Beiträge</th></tr>
<tr><td>Behandlung der Beiträge</td><td>Steuerfrei</td><td>Sonderausgaben oder Prämie § 108a EStG 1988 oder steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988</td><td>Steuerfrei, soweit eine gesetzliche Verpflichtung (§ 26 Z 7 EStG1988), sonst steuerpflichtiger Arbeitslohn (Sonderausgaben möglich)</td><td>Werbungskosten, soweit eine gesetzliche Verpflichtung besteht, sonst Sonderausgaben</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Behandlung der Pensionsleistung</td><td rowspan="2">Zur Gänze steuerpflichtig</td><td>Erfassung zu 25%, soweit Sonderausgaben oder steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988</td><td>Zur Gänze steuerpflichtig, wenn die Beiträge nicht versteuert wurden</td><td rowspan="2">Zur Gänze steuerpflichtig, soweit Beiträge die steuerpflichtigen Einkünfte (im In- oder Ausland) bzw. das steuerpflichtige Einkommen (im Ausland) vermindert haben, sonst 25%</td></tr>
<tr><td>Steuerfrei, soweit Prämie nach § 108a EStG 1988</td><td>Wenn steuerpflichtiger Arbeitslohn, Erfassung zu 25%</td></tr>
</table>

9.4.4 Bezüge aus Arbeitnehmerstiftungen, Unterstützungskassen und Betrieblichen Vorsorgekassen

683

Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 EStG 1988 ("Arbeitnehmerförderungsstiftungen"), soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anzusehen sind, sowie Bezüge und Vorteile aus Unterstützungs- und Betriebliche Vorsorgekassen stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar (siehe auch § 26 Z 8 EStG 1988, Rz 90a).

9.4.5 Gesetzliche Pensionen

684

Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung sind ungeachtet der früheren Tätigkeit des Pensionisten gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 immer Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit. Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% steuerlich zu erfassen, die restlichen 75% bleiben steuerfrei. Dies gilt unabhängig davon, ob und in welchem Umfang die Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt wurden. Leistungen auf Grund einer freiwilligen Weiterversicherung stellen in vollem Ausmaß Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

685

Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung, so weit sie auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren, sind bei Anfall der Pension zur Gänze zu erfassen. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung, die auf Pflichtbeiträgen beruhen, sind weiterhin nur mit 25% zu erfassen, wenn der Pensionsanfall vor dem 1. Jänner 1999 liegt.

685a

Die getrennte Auszahlung eines Teiles der Nettopension an die (den) Ehegattin (Ehegatten) gemäß § 71 Abs. 4 Bauernsozialversicherungsgesetz idF BGBl. Nr. 751/1988 ist als eine steuerlich unbeachtliche gesetzlich vorweggenommene Maßnahme der Einkommensverwendung zu sehen. Sowohl hinsichtlich des Lohnsteuerabzuges als auch hinsichtlich der einkommensteuerlichen Behandlung ist die gesamte Pension dem Anspruchsberechtigten zuzurechnen (VwGH 19.11.1998, 96/15/0182).

685b

Vorschusszahlungen sind als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 (isoliert) zu versteuern.

Erfolgt eine gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen gemäß § 47 Abs. 3 oder 4 EStG 1988 durch den früheren Arbeitgeber und wird dabei die für die ASVG-Pension anfallende Lohnsteuer zusammen mit jener für den Ruhe- oder Versorgungsbezug im Vorhinein vom früheren Arbeitgeber berechnet und einbehalten, bestehen keine Bedenken, wenn die für die Vorschusszahlung anfallende Lohnsteuer nach den Vorschriften des § 122 Abs. 4 EStG 1988 berechnet wird, aber erst im Kalendermonat der letztmaligen gemeinsamen Besteuerung dieser Bezüge einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird.

9.4.6 Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen

686

Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung

gleichartig sind. Dies ist dann der Fall, wenn sie laufend und regelmäßig gezahlt werden und auf laufenden Pflichtbeiträgen beruhen. Außergewöhnliche bzw. einmalige Leistungen sind, soweit die entsprechenden Beiträge als Betriebsausgaben abzugsfähig waren, gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 zu erfassen. Siehe dazu auch EStR 2000 Rz 5297 bis 5303.

Werden Ansprüche gegenüber einer Pensionskasse an eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung einer Kammer der selbständig Erwerbstätigen übertragen, bleiben die Steuerbegünstigungen für Arbeitnehmerbeiträge und prämienbegünstigte Beiträge gemäß § 108a EStG 1988 erhalten. Soweit daher Pensionszahlungen auf derartigen Beiträgen beruhen, werden sie auch bei Auszahlung durch die Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung nur zu 25% steuerlich erfasst (Arbeitnehmerbeiträge) oder bleiben steuerfrei (prämienbegünstigte Beiträge gemäß § 108a EStG 1988). Soweit Pensionszahlungen auf Arbeitgeberbeiträgen beruhen, bleiben sie wie bei Auszahlung durch die Pensionskasse voll steuerpflichtig.

9.4.7 Auslandspensionen

687

Firmenpensionen, die ein Arbeitnehmer von seinem ehemaligen ausländischen Arbeitgeber erhält, fallen unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988. Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie Pensionen aus einer gesetzlichen (inländischen) Sozialversicherung entsprechen. Bei der Besteuerung dieser Pensionen sind bestehende Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten.

9.4.8 Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen

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).

9.5 Bezüge von politischen Funktionären (Mandataren) und Bezüge aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 Beamtendienstrechtsgesetzes 1979 und vergleichbarer Regelungen (§ 25 Abs. 1 Z 4 EStG 1988)

688a

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG 1988 idF des StRefG 2000 zählen auch jene Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)bezüge von Mitgliedern einer Stadt-, Bezirks-, Gemeinde- oder Ortsvertretung, die nicht bereits bisher als Bürgermeister, Vizebürgermeister, Stadträte oder amtsführende Gemeinderäte lohnsteuerpflichtig waren.

Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften fallen unter § 29 Z 4 EStG 1988, soweit sie nicht unter § 25 EStG 1988 fallen (gesetzliche Klarstellung der Subsidiarität). Siehe dazu auch EStR 2000 Rz 6613 ff.

Werden Gemeindemandatare zu Körperschaften öffentlichen Rechts entsendet (zB Abwasserverband) und erhalten sie für ihre Tätigkeit bei der Körperschaft öffentlichen Rechts Bezüge oder Entschädigungen, sind diese Bezüge oder Entschädigungen keine Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, sondern Einkünfte gemäß § 29 Z 4 EStG 1988.

688b

Weiters werden die Bezüge von öffentlich-rechtlich Bediensteten (Beamten) des Bundes aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 und vertraglich Bediensteten des Bundes aus vergleichbaren Tätigkeiten sowie öffentlich Bediensteten anderer Gebietskörperschaften auf Grund vergleichbarer gesetzlicher Regelungen gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 in die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen.

Werden diese Bezüge vom Bund ausgezahlt, bestehen keine Bedenken, wenn sie bei Auszahlung von mehreren öffentlichen Kassen gemäß § 85 EStG 1988 bei der Lohnsteuerberechnung zusammengefasst werden. Werden auf Grund der Nebentätigkeit zusätzliche Entgelte oder Bezüge (Sitzungsgelder, Fahrtkostenersätze) durch Dritte gezahlt, liegen ebenfalls lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. In diesem Fall ist für diese Bezüge von der auszahlenden Stelle ein Lohnzettel auszustellen.

Eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 1 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 liegt vor, wenn einem Beamten ohne unmittelbaren Zusammenhang mit den dienstlichen Aufgaben, die ihm gemäß § 36 Abs. 1 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 obliegen (das sind jene, die in der Geschäftseinteilung der Dienststelle des Beamten festgelegt sind), noch weitere Tätigkeiten für den Bund in einem anderen Wirkungsbereich (gegen eine Entlohnung durch den Bund) übertragen werden. Eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 2 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 liegt vor, wenn der Beamte auf Veranlassung seiner Dienstbehörde eine Funktion in Organen einer juristischen Person des privaten Rechts ausübt, deren Anteile ganz oder teilweise im Eigentum des Bundes stehen. Dabei ist es unmaßgeblich, ob die Entlohnung gemäß § 25 Abs. 1 Gehaltsgesetz 1956 auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung (freier Dienstvertrag oder Werkvertrag) erfolgt oder der Bedienstete eine Nebentätigkeitsvergütung bezieht. Im Sinne einer Gleichbehandlung ist die Regelung auch für Vertragsbedienstete und vergleichbare Regelungen anderer öffentlich Bediensteter (Landes- oder Gemeindebedienstete) maßgeblich.

Da eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 1 und Abs. 2 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 eine Haupttätigkeit für den Bund voraussetzt, können karenzierte Beamte und Beamte des Ruhestandes keiner Nebentätigkeit nachkommen, da in diesen Fälle keine Haupttätigkeit mehr vorliegt. § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 ist auf diese Personengruppe daher nicht anwendbar.

Werden Lehrbeauftragte oder Beamte für Institute einer Universität oder Einrichtungen im Rahmen der Teilrechtsfähigkeit tätig, liegt gemäß § 155 Abs. 4 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 in Verbindung mit § 37 Abs. 1 Beamtendienstrechtsgesetz 1979 eine Nebentätigkeit vor. Das diesbezügliche Entgelt ist daher vom Arbeitgeber (der auszahlenden Stelle) als lohnsteuerpflichtiger Bezug gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 zu behandeln.

688c

Nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gehören Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung

vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Siehe dazu Rz 992 ff.

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

10.1 Allgemeines

689

Die im § 26 EStG 1988 taxativ angeführten Leistungen des Arbeitgebers gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und sind daher überall dort außer Betracht zu lassen, wo im Einkommensteuergesetz von steuerpflichtigen oder steuerfreien Bezügen (Einkünften) die Rede ist, wie zB in den § 33 EStG 1988, § 34 EStG 1988, § 41 EStG 1988, § 67 EStG 1988.

10.2 Überlassung von Arbeitskleidung (§ 26 Z 1 EStG 1988)

690

Bei der unentgeltlich überlassenen Arbeitskleidung muss es sich um eine typische Berufskleidung handeln, wie zB Schlosseranzüge, Arbeitsmäntel, Uniformen, Arbeitsschutzkleidung (siehe auch § 16 EStG 1988 - ABC "Arbeitskleidung", Rz 322). Der gleiche Begriff findet sich unter der demonstrativen Aufzählung der Arbeitsmittel im § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, dessen Ausführungen auch zur Auslegung des § 26 Z 1 EStG 1988 heranzuziehen sind.

Die Hingabe von Barbeträgen an den Arbeitnehmer zur Anschaffung von typischer Berufskleidung, zur Reinigung bzw. zur Reparatur derselben fällt nicht unter diese Befreiungsbestimmung (VwGH 26.2.1971, 0783/69; VwGH 17.1.1995, 90/14/0203), wohl aber können die getätigten Aufwendungen Werbungskosten sein (siehe hiezu § 16 EStG 1988). Es ist gleichgültig, ob die unentgeltliche Überlassung nur zum beruflichen Gebrauch führt oder ob die beigestellte typische Berufskleidung in das Eigentum des Arbeitnehmers übergeht.

10.3 Durchlaufende Gelder, Auslagenersatz (§ 26 Z 2 EStG 1988)

691

Durchlaufende Gelder liegen vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Geldbetrag überlässt, damit der Arbeitnehmer diesen für den Arbeitgeber ausgibt. Der Arbeitnehmer handelt hiebei im Auftrag und für Rechnung des Arbeitgebers. Die Leistung durchlaufender

Gelder darf jedoch nicht dazu führen, dass hierdurch eine Abgeltung von Aufwendungen entsteht, die nicht den Arbeitgeber selbst, sondern den Arbeitnehmer berühren.

692

Unter Auslagenersatz sind Beträge zu verstehen, durch die Auslagen des Arbeitnehmers, die dieser für den Arbeitgeber geleistet hat, ersetzt werden. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer von vornherein für Rechnung des Arbeitgebers tätig wird. Die vom Arbeitnehmer erbrachte Leistung muss daher letztlich in Stellvertretung des Arbeitgebers erfolgen. Auslagenersätze dürfen nicht eigene Aufwendungen des Arbeitnehmers decken, und zwar auch dann nicht, wenn diese Aufwendungen mittelbar im Interesse des Arbeitgebers liegen. Besteht auch ein eigenes, wenngleich auch nur ganz unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers an den Aufwendungen, kann von einem Auslagenersatz nicht die Rede sein. Der bloße Ersatz von Werbungskosten genügt daher nicht (VwGH 18.6.1963, 0554/62).

693

Pauschale Auslagenersätze sind grundsätzlich steuerpflichtig, können aber bei entsprechendem Nachweis zu Werbungskosten führen (vgl. VwGH 16.1.1985, 83/13/0227; VwGH 21.11.1990, 87/13/0183, betr. Telefonpauschale).

694

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

695

Vertretungskosten der Hausbesorger sind analog zu § 26 Z 2 EStG 1988 zu behandeln, wenn der Hausbesorger den Zeitraum seines Erholungsurlaubes bzw. des Krankenstandes dem Hauseigentümer usw. bekannt gibt und dieser die Überweisung des Entgeltes direkt an den Vertreter vornimmt. In allen übrigen Fällen, zB Einsatz eines Vertreters für bestimmte Arbeiten wie Rasenmähen, Reinigungsarbeiten, stellen die zugeflossenen Gelder beim Hausbesorger steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. In der weitergegebenen Höhe können Werbungskosten im Wege der Veranlagung geltend gemacht werden.

10.4 Ausbildungs- und Fortbildungskosten (§ 26 Z 3 EStG 1988)

696

Nach § 26 Z 3 EStG 1988 gehören sowohl Ausbildungs- als auch Fortbildungskosten dann nicht zum Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber diese Kosten selbst trägt, unter der Voraussetzung, dass ein überwiegend betriebliches Interesse nachgewiesen wird. Aufwendungen des Arbeitgebers im primären Interesse des Arbeitnehmers (zB Führerschein der Gruppen A und B) stellen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die auf die Erlangung des Führerscheines der Gruppe C entfallenden Kosten sind hingegen steuerfrei. Bei gleichzeitigem Erwerb der Führerscheingruppen A bis C sind die auf die Gruppe C entfallenden Mehrkosten begünstigt.

Siehe auch Beispiele Rz 10696.

697

Zu den Ausbildungskosten zählen nicht die Aufwendungen für die Lehr- und Anlernausbildung (die an Lehrlinge und Anzulernende gezahlten Arbeitslöhne), wohl aber Beiträge des Lehrherrn zu den Kosten der Unterbringung seines Lehrlings in einem Berufsschulinternat.

698

Übernimmt der Arbeitgeber aus dem Titel der Aus- und Fortbildung auch die Verpflegungskosten (zB bei Schulungen, Seminaren), so ist eine Kürzung der Tagesgelder wie bei den vom Arbeitgeber bezahlten Arbeitsessen (siehe Rz 724 und 729) vorzunehmen.

10.5 Dienstreise (§ 26 Z 4 EStG 1988 und § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988)

10.5.1 Dienstreise gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 (ehemals „Legaldefinition")

10.5.1.1 Begriff der Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 (1. und 2. Tatbestand)

Randzahl 699: *derzeit frei*

700

Eine Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 liegt dann vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt (1. Tatbestand) oder
- ein Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand).

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt eine Dienstreise jedoch nur bis zur Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit vor (siehe Rz 718 bis Rz 721).

Gehört es zum Aufgabenbereich des Arbeitnehmers eines Unternehmens, dass er an verschiedenen Standorten des Unternehmens tätig werden muss, und steht diesem Arbeitnehmer an den verschiedenen Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung, liegt bei Fahrten zu und zwischen diesen Standorten hinsichtlich Tages- und Nächtigungsgelder keine Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 vor. Die Fahrtkosten zwischen zwei Dienstorten können hingegen nicht steuerbar ersetzt werden. Ob an diesen weiteren Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist nicht von der konkreten Ausgestaltung des Arbeitsplatzes (zB eigenes Büro) abhängig, sondern aus funktionaler Sicht (organisatorische Eingliederung in dieser Arbeitsstätte) zu beurteilen. Tagesgelder sind ab dem ersten Tag steuerpflichtig.

Beispiel 1:

Der Mitarbeiter einer Lebensmittelkette ist Filialleiter an drei verschiedenen Standorten. Er verfügt nur in einer Filiale über ein eigenes Büro. Ausbezahlte Tagesgelder sind steuerpflichtig, unabhängig davon, wie oft er in den jeweiligen Filialen tätig wird.

Bespiel 2:

Ein Gebietsleiter, der einzelnen Filialleitern übergeordnet ist, aber in den einzelnen Filialen nicht unmittelbar organisatorisch eingegliedert ist, hat in den einzelnen Filialen keinen funktionalen Arbeitsplatz.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner ständigen Rechtsprechung (zB VwGH 20.02.2008, 2008/15/0015) die Tätigkeit als Personalvertreter oder Betriebsratsmitglied als ein unbesoldetes Ehrenamt eingestuft und damit die Trennung von den Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis bekräftigt. Wenn ein Arbeitnehmer für diese Tätigkeit von der Arbeitsleistung (teilweise) freigestellt wurde, ist es daher schon aus begrifflicher Sicht denkunmöglich, dass dieser über Auftrag des Arbeitgebers Dienstreisen unternimmt. Gewährt der Arbeitgeber dennoch Vergütungen für Reisen als Belegschaftsvertreter, fallen diese nicht unter § 26 Z 4 EStG 1988. § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sieht jedoch eine Steuerbefreiung für Reiseaufwandsentschädigungen (Tages- und Nächtigungsgelder sowie Fahrtkostenersätze) vor, die Mitgliedern des Betriebsrates oder Organen der Personalvertretung im Sinne des Bundes-Personalvertretungsgesetzes oder ähnlicher bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften (zB Postbetriebsverfassungsgesetz) für ihre Tätigkeit gewährt werden, soweit sie die betraglichen Grenzen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht übersteigen.

Siehe auch Beispiel Rz 10700.

701

Unter Dienstort ist der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlich dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers anzusehen. Meist wird der Dienstort eines Arbeitnehmers mit dem Betriebsort des Unternehmens, bei dem der Arbeitnehmer beschäftigt ist, zusammenfallen. Wird jedoch der Arbeitnehmer an diesem Betriebsort dienstlich nicht tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstätte außerhalb des Betriebsortes liegt, dann ist jene regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen.

Wird ein Arbeitnehmer an verschiedenen Betriebsstandorten/Betriebsstätten (nicht aber für Baustellen- oder Montagetätigkeit) des Arbeitgebers tätig und steht an diesen Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung, liegt steuerrechtlich weder eine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 noch eine vorübergehende Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (Rz 700).

Erfolgt aus beruflichen Gründen eine Nächtigung an einem dieser Standorte, können die tatsächlichen Nächtigungskosten vom Arbeitgeber nicht steuerbar ersetzt werden. Zur Berücksichtigung von Fahrtkosten zwischen zwei Mittelpunkten der Tätigkeit (zwischen zwei Standorten) siehe Rz 710a.

702

Für beide Tatbestände der Dienstreise ist ein dienstlicher Auftrag erforderlich (VwGH 19.02.1992, 91/14/0212). Wählt ein Arbeitnehmer aus privaten Gründen seinen Arbeitsplatz außerhalb der üblichen Entfernung von seinem ständigen Wohnort oder seinen Wohnort außerhalb des ständigen Arbeitsplatzes, liegt keine Dienstreise vor.

703

Das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, enthält keinen eigenständigen Begriff einer Dienstreise. Im § 5 Abs. 2 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, wird nur der Begriff des Beschäftigungsortes definiert und dabei auf § 30 ASVG verwiesen, worin die örtliche Zuständigkeit für die Überweisung der Krankenkassenbeiträge geregelt wird. § 3 Abs. 2 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, stellt aber auf einen Dienstauftrag ab, da der Überlasser derjenige ist, der Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung an Dritte (Beschäftiger) im Rahmen des Dienstvertrages verpflichtet.

Im Falle einer Arbeitskräfteüberlassung (Personalleasing) werden die anfallenden Reisekosten durch den Überlasser ausbezahlt. Werden in Ausnahmefällen Reisekosten durch den Beschäftigter direkt an den überlassenen Arbeitnehmer ausbezahlt gilt dies als Verkürzung des Zahlungsweges. Der Beschäftiger hat den Überlasser davon zu verständigen. Eine eventuelle Versteuerung von steuerpflichtigen Reisekosten hat daher nicht im Wege der Veranlagung sondern als steuerpflichtiger Arbeitslohn durch den Überlasser zu erfolgen.

703a

Bei Teleworkern, die ihre Arbeit ausschließlich zu Hause verrichten und beim Arbeitgeber über keinen Arbeitsplatz verfügen, ist die Arbeitsstätte die Wohnung des Arbeitnehmers. Somit stellen Fahrten zum Sitz der Firma grundsätzlich Dienstreisen dar. Tagesgelder, Fahrtkostenersätze und Nächtigungsgelder können - sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind - gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar ersetzt werden.

Siehe auch Beispiel Rz 10703a.

704

Die Dienstreise nach dem 1. Tatbestand umfasst Reisen im Nahbereich des Dienstortes. Dieser Nahbereich wird dann anzunehmen sein, wenn dem Arbeitnehmer die tägliche Rückkehr zu seinem Wohnort zugemutet werden kann (VwGH 25.06.1985, 85/14/0028). Kehrt der Arbeitnehmer täglich von der Arbeitsstätte an seinen ständigen Wohnort zurück, so stellt sich die Frage der Zumutbarkeit nicht, weil das Gesetz die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr vom Dienstort zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nur releviert, wenn der Arbeitnehmer am Dienstort verbleibt und wegen der damit verbundenen Mehraufwendungen eine Vergütung erhält (VwGH 10.04.1997, 94/15/0218). Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr (Dienstreise nach dem 2. Tatbestand) ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein.

704a

Laut Rechtsprechung des OGH 14.03.2001, 9 ObA 310/00d verlassen Reisende oder Vertreter den Dienstort nicht nur vorübergehend, sondern ständig. Wenn der Dienstreisebegriff auf das vorübergehende Verlassen des Dienstortes abstellt, liegt demnach für Reisende oder Vertretende überhaupt keine Dienstreise vor.

Die OGH-Rechtsprechung zum Handelskollektivvertrag ist grundsätzlich auch auf andere derartige Kollektivverträge anzuwenden. Für Reisende oder Vertreter, die anderen Kollektivverträgen unterliegen, die in Zusammenhang mit Dienstreiseregelungen für Reisende oder Vertreter noch den Passus "vorübergehend" enthalten, wird jedoch bis 31. Dezember 2009 die bisherige Verwaltungspraxis beibehalten, um diese Kollektivverträge abändern zu können. Ab 1. Jänner 2010 wird der Rechtsprechung des OGH gefolgt werden.

704b

Mit Urteil vom 13. Mai 2005, Zl. 7 Ra 65/05p, hat das Oberlandesgericht Wien im Zusammenhang mit dem Kollektivvertrag für das Kleintransportgewerbe entschieden, dass in jenen Fällen, in denen eine kollektivvertragliche Reisekostenregelung Tagesgelder für

Dienstleistungen außerhalb des Dienstortes vorsieht ohne jedoch diesen näher zu definieren, als Dienstort nicht der Ort der Betriebsstätte, sondern der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers zu verstehen ist. Demnach liegt bei einem Dienstnehmer, der am Ort der Betriebsstätte dienstlich nicht tätig wird, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstätte außerhalb des Betriebsortes liegt, eine Dienstreise nur dann vor, wenn eine Reisebewegung über das dem Arbeitnehmer fest zugewiesene Gebiet hinaus erfolgt.

Die zum Kollektivvertrag für das Kleintransportgewerbe ergangene OLG-Entscheidung ist grundsätzlich auf alle Fälle anzuwenden, in denen der Kollektivvertrag zwar eine Reisekostenregelung vorsieht, den Dienstort aber nicht näher definiert. Bis 31. Dezember 2009 wird jedoch die bisherige Verwaltungspraxis, die von einer verpflichtenden Zahlung - somit gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbaren Tagesgeldern ausgeht -, beibehalten.

10.5.1.2 Reisevergütungen – Fahrtkosten

10.5.1.2.1 Abgrenzung Dienstreisen - Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

705

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

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

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

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

Siehe auch Beispiele Rz 10705.

706

Verlagert sich das regelmäßige Tätigwerden zu einer neuen Arbeitsstätte (Dienstort), sind für die steuerliche Beurteilung der Fahrten vom Wohnort zu dieser Arbeitsstätte (Dienstort) die Ausführungen in den nachfolgenden Randzahlen (Rz 706a bis Rz 706c) maßgeblich.

706a

Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte auf Dauer versetzt, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Versetzung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dar.

Beispiel:

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

706b

Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte vorübergehend dienstzugeteilt oder entsendet, können gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 bis zum Ende des Kalendermonats, in dem diese Fahrten erstmals überwiegend zurückgelegt werden, nicht steuerbare Fahrtkostenersätze (zB Kilometergelder) hiefür ausgezahlt werden. Ab dem Folgemonat stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar, die mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale sowie dem Pendlereuro abgegolten sind. Vom Arbeitgeber für diesen Zeitraum gezahlte Fahrtkostenersätze sind steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Beispiel 1:

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

Für die Fahrten vom 23. Februar bis 31. März ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) steuerfrei. Im April ist der Kilometergeldersatz steuerpflichtig. Für den Monat Februar steht gegebenenfalls (weiterhin) das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zu seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu. Im März steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) bzw. für Fahrten zwischen

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

Beispiel 2:

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

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

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

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

Beispiel 3:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 04. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 5. April wird er wieder in seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.

Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) steuerfrei. Im März und im April ist der Kilometergeldersatz steuerpflichtig. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu. Für den Monat April steht ihm gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zur ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) bzw. für Fahrten von der Wohnung zur Bankfiliale zu. Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).

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) bzw. für Fahrten von der Wohnung zur Bankfiliale zu. Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).

706d

Fahrtkostenersätze sind nur insoweit nicht steuerbar, als dies den tatsächlichen Kosten gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 entspricht. Dies gilt auch dann, wenn auf Grund arbeitsrechtlicher Vorschriften (zB RGV) die Kosten des Massenbeförderungsmittels für die Strecke zwischen Dienstort (Arbeitsstätte) und Einsatzort ersetzt werden, tatsächlich aber vom Arbeitnehmer die Dienstreise nicht vom Dienstort (Arbeitsstätte) angetreten wird, sondern nur die kürzere Strecke zwischen Wohnung und Einsatzort zurückgelegt wird. Wird vom Arbeitnehmer für die Zurücklegung dieser Strecke der eigene PKW verwendet, können als Fahrtkosten Kilometergelder für diese Strecke nicht steuerbar verrechnet werden.

707

Als Arbeitsstätte/Einsatzort gilt ein Büro, eine Betriebsstätte, ein Werksgelände, ein Lager und ähnliches. Eine Arbeitsstätte im obigen Sinne liegt auch dann vor, wenn das dauernde Tätigwerden in Räumlichkeiten eines Kunden oder an einem Fortbildungsinstitut (zB Entsendung zu einer mehrmonatigen Berufsfortbildung) erfolgt.

Für Fahrten von der Dienststelle zu einem Einsatzort und zurück zur Dienststelle können Fahrtkostenersätze zeitlich unbegrenzt nicht steuerbar ausgezahlt werden.

708

Liegen hinsichtlich der Fahrten zu einem Einsatzort auf Grund der Dauer des Einsatzes zum 1. Jänner 2008 bereits Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 vor, kommt es durch das In-Kraft-Treten der Reisekosten-Novelle 2007 zum 1. Jänner 2008 zu keiner Neubeurteilung.

Beispiel:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird zu einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt und erhält für Fahrten vom Wohnort zum vorübergehenden Einsatzort vom 2. November 2007 bis 31. Jänner 2008 Kilometergeld auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift. In den Monaten November und Dezember 2007 bleibt das Kilometergeld steuerfrei (lohngestaltende Vorschrift in Verbindung mit der Reisekostenverordnung). Das für diese Fahrten im Kalendermonat Jänner 2008 ausgezahlte Kilometergeld ist steuerpflichtig. Für die Monate November und Dezember 2007 steht kein Pendlerpauschale zu, für Jänner 2008 hingegen gegebenenfalls schon.

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.

709a

Wird für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montagetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung aus angetreten werden, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug verwendet, ist dafür kein steuerpflichtiger Sachbezug anzusetzen, da diese Fahrten nicht als Privatfahrten zu qualifizieren sind.

Beispiel:

Ein in St. Pölten wohnhafter Monteur fährt mit dem Firmenfahrzeug des Arbeitgebers mit Betriebssitz in Melk unmittelbar von der Wohnung auf eine Baustelle nach Ybbs.

Da diese Fahrten nicht als Privatfahrten zu qualifizieren sind (siehe Rz 266), ist für die Nutzung des arbeitgebereigenen Pkw – auch für die Strecke St. Pölten – Melk (Wohnung – Arbeitsstätte) kein Sachbezugswert anzusetzen.

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.

10.5.1.2.3 Fahrtkosten bei Vorliegen eines weiteren Tätigkeitsmittelpunktes

710

Beruflich veranlasste Fahrtkosten stellen nach der Rechtsprechung des VwGH keine spezifischen Reisekosten dar, sondern sind Werbungskosten allgemeiner Art. Fahrtkostenersätze können daher unabhängig davon, ob Tagesgelder zustehen bzw. wie diese steuerlich zu behandeln sind, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nicht steuerbar ausbezahlt werden. So können auch Fahrtkosten bei Fahrtätigkeit mit einem arbeitnehmereigenen KFZ sowie für Fahrten in einem Einsatzgebiet nicht steuerbar ersetzt werden.

Siehe auch Beispiel Rz 10710.

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).

10.5.1.2.4 Kilometergelder

711

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

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

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

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

Wird vom Arbeitgeber für die Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges als Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 das amtliche Kilometergeld verrechnet, können zur Vermeidung zusätzlicher Administrationskosten bei der Lohnverrechnung die bis 30. Juni 2008 geltenden Beträge gemäß § 10 Abs. 3 und 4 der Reisegebührenvorschrift auf volle Cent aufgerundet werden. Das Kilometergeld für PKW kann daher bis 30. Juni 2008 iHv 0,38 Euro ersetzt werden. Ab 1. Juli 2008 beträgt das amtliche Kilometergeld für PKW 0,42 Euro.

712

Wird vom Arbeitgeber ein geringeres Kilometergeld ausgezahlt, kann ein nicht steuerbarer Kostenersatz bis zum Betrag von 30.000 km multipliziert mit dem amtlichen Kilometergeld geleistet werden. Ab dem Zeitpunkt des Überschreitens dieses Betrages im Kalenderjahr sind Kilometergelder für dieses Kalenderjahr steuerpflichtig.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erhält pro Kilometer einen Ersatz in Höhe von 0,30 Euro. Er fährt im Kalenderjahr 2007 36.000 Kilometer. Der jährliche Ersatz hiefür beträgt 10.800 Euro. Bei einem amtlichen Kilometergeld von 0,38 Euro ergibt sich ein nicht steuerbarer Höchstbetrag von 11.400 Euro (30.000 km mal 0,38 Euro), sodass der erhaltene Ersatz von 10.800 Euro insgesamt nicht steuerbar ausgezahlt werden kann.

Ein Arbeitnehmer hat von Jänner bis Oktober 2007 ein nicht steuerbares Kilometergeld in Höhe von 10.800 Euro erhalten (36.000 km zu 0,30 Euro). Für November 2007 weist er Fahrten im Ausmaß von 4.000 Kilometer nach und erhält dafür Kilometergeld in Höhe von 1.200 Euro. Von diesem Betrag sind 600 Euro steuerfrei, der Rest, der den Betrag von 11.400 Euro überschreitet (amtliches Kilometergeld 0,38 Euro mal 30.000 km) ist steuerpflichtig. Ebenso ist das für den Monat Dezember 2007 ausgezahlte Kilometergeld steuerpflichtig.

Für das Kalenderjahr 2008 beträgt der Höchstbetrag 12.000 Euro (0,38 Euro für 6 Monate und 0,42 Euro für 6 Monate), für das Kalenderjahr 2009 beträgt der Höchstbetrag 12.600 Euro (30.000 km mal 0,42 Euro).

712a

Werden vom Arbeitgeber "limitierte Kilometergelder" bezahlt, die als Vorauszahlung für durchzuführende Dienstreisen anzusehen sind, handelt es sich um keine steuerlich unzulässige Pauschalierung der Kilometergelder, wenn der Arbeitgeber eine Jahresabrechnung vornimmt und eine Rückzahlung in Höhe des nicht ausgeschöpften Jahresbetrages verlangt. Weitere Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer die Berechnungsgrundlagen in Form eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches vorlegt, aus dem die konkreten Dienstfahrten einwandfrei ersichtlich sind. Pauschalierte Vorauszahlungen sind allerdings dann steuerpflichtig, wenn nicht mindestens einmal jährlich eine exakte Abrechnung erfolgt.

712b

Lohngestaltende Vorschriften haben für den Bereich des § 26 Z 4 EStG 1988 keine Bedeutung. Sieht daher der anzuwendende Kollektivvertrag vor, dass Fahrtkosten im Zusammenhang mit einer Dienstreise nur in Höhe der Kosten für ein öffentliches Verkehrsmittel abgegolten werden, kann der Arbeitgeber dennoch für die dienstlich gefahrenen Kilometer das amtliche Kilometergeld nicht steuerbar auszahlen, wenn der Arbeitnehmer für diese Strecken tatsächlich das eigene Kraftfahrzeug verwendet hat.

712c

Fallen im Zuge einer Dienstreise sowohl Kilometergelder als auch Parkgebühren an und sind die Parkgebühren höher als das zustehende Kilometergeld, kann der Arbeitgeber diese höheren Parkgebühren an Stelle des Kilometergeldes auszahlen. Diese Verrechnungsmethode hat aber für einen längeren Zeitraum (Kalenderjahr) zu erfolgen. Ein Wechsel zwischen Kilometergeldersatz und dem Ersatz von tatsächlichen Kosten je einzelner Dienstreise ist nicht zulässig.

10.5.1.2.5 Vergütungen für ein öffentliches Verkehrsmittel

713

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

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

10.5.1.2.6 Vergütungen für Fahrten an arbeitsfreien Tagen zum Familienwohnsitz

714

Fahrtkostenvergütungen (zB Kilometergelder, Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird.

Wird der Arbeitnehmer im Rahmen einer Dienstreise zur Dienstverrichtung an einen Einsatzort entsendet, der so weit von seinem ständigen Wohnort entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann (das wird in der Regel bei einer Entfernung ab 120 Kilometer der Fall sein), können Fahrtkostenersätze für Fahrten vom Einsatzort zum ständigen Wohnort und zurück für den Aufenthalt am ständigen Wohnort während arbeitsfreier Tage nicht steuerbar ausgezahlt werden. Diese Fahrtkosten dürfen höchstens wöchentlich (für das arbeitsfreie Wochenende) gezahlt werden. Dies gilt auch für jene Fälle, in denen in einem anderen als einem wöchentlichen Turnus (zB Dekadensystem) gearbeitet wird.

Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Vergütungen für Fahrtkosten von der Wohnung oder der Schlafstelle in der Nähe des Arbeitsortes zu seinem Familienwohnsitz und befindet sich der Arbeitnehmer nicht auf Dienstreise, liegt somit ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor. Die Kosten für diese Familienheimfahrten sind bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen unter Beachtung der Begrenzung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 als Werbungskosten (Kosten der doppelten Haushaltsführung) zu berücksichtigen.

Werden im Rahmen von Dienstreisen Fahrtkosten im Sinne des § 26 Z 4 lit. a zweiter Satz EStG 1988 für einen längeren Zeitraum als sechs Monate ersetzt, ist der Prüfung des Umstandes der vorübergehenden Tätigkeit am Einsatzort besondere Beachtung beizumessen. Eine vorübergehende Tätigkeit ist grundsätzlich bei Außendiensttätigkeit, bei Fahrttätigkeit, bei Baustellen- und Montagetätigkeit oder bei Arbeitskräfteüberlassung anzunehmen.

714a

Voraussetzung für den nichtsteuerbaren Kostenersatz ist die tatsächliche Fahrt vom Einsatzort zum Wohnort und zurück. Der Kostenersatz darf nur in Höhe der tatsächlichen Kosten (Kosten des verwendeten öffentlichen Verkehrsmittels oder Kilometergeld für das arbeitnehmereigene Kraftfahrzeug) geleistet werden. Ein entsprechender Nachweis (Bahnkarte, Fahrtenbuch) ist dem Arbeitgeber vorzulegen. Für einen derartigen Fahrtkostenersatz gilt nicht die Begrenzung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 (Familienheimfahrten als Werbungskosten).

Wird für die arbeitsfreien Tage steuerfreies Tagesgeld gezahlt (Durchzahlerregelung), sind zusätzlich geleistete Fahrtkostenersätze für arbeitsfreie Tage zum Familienwohnsitz und zurück steuerpflichtig.

Die einmal in der Woche zurückgelegten Fahrten zum Wohnort mit dem Firmen PKW zählen nicht zur KM-Grenze, die für den Sachbezug maßgebend ist.

10.5.1.3 Tages- und Nächtigungsgelder nach § 26 Z 4 EStG 1988

10.5.1.3.1 Mittelpunkt der Tätigkeit bei Dienstreisen nach dem ersten Tatbestand

715

Zu § 26 Z 4 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof Stellung genommen und dabei immer die Prüfung der Frage betont, dass der Einsatz in einem zusammenhängenden Zeitraum zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit führt (VwGH 02.08.1995, 93/13/0099; VwGH 20.09.1995, 94/13/0253, 94/13/0254; VwGH 18.10.1995, 94/13/0101; VwGH 28.05.1997, 96/13/0132).

Siehe auch Beispiel Rz 10715.

716

Bei Dienstreisen zu wechselnden Einsatzorten im Nahbereich (1. Tatbestand) können Tagesgelder nur dann (bzw. solange) nicht steuerbar gewährt werden, wenn (als) kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Die Beurteilung eines Ortes als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit ist hinsichtlich der vom Arbeitgeber geleisteten Beträge nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen, die von der Judikatur für die Beurteilung von Tagesgeldern als Werbungskosten entwickelt wurden (VwGH 20.09.1995, 94/13/0253, 94/13/0254).

Unabhängig vom Vorliegen eines Mittelpunkt der Tätigkeit nach § 26 Z 4 EStG 1988 können Tagesgelder nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 bei Vorliegen der dort angeführten Voraussetzungen steuerfrei ausgezahlt werden (siehe Rz 735 ff).

717

In folgenden Fällen ist hinsichtlich der Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 von einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit auszugehen:

10.5.1.3.1.1 Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort

718

Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Als Einsatzort gilt grundsätzlich die politische Gemeinde (gleichzusetzen mit der Gemeindekennziffer). Auch für Reisen innerhalb Wiens gilt das gesamte Wiener Gemeindegebiet als Einsatzort (eine politische Gemeinde).

Von einem längeren Zeitraum ist in folgenden Fällen auszugehen:

- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz

an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.

- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich; vgl. VwGH 02.08.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu.

Tagesgelder können daher nur für die Anfangsphase von fünf bzw. 15 Tagen steuerfrei gewährt werden.

10.5.1.3.1.2 Mittelpunkt der Tätigkeit in einem Einsatzgebiet (Zielgebiet)

719

Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein ihnen konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (vgl. VwGH 28.05.1997, 96/13/0132). Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen politischen Bezirk und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken. Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten die Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort (siehe Rz 718).

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

10.5.1.3.1.3 Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit

720

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

- die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich (zB ständige Fahrten für ein Bezirksauslieferungslager),
- die Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleich bleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr erfolgt (zB Zustelldienst, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren werden),

- die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber ständig befahrenen Liniennetzes oder Schienennetzes erfolgt.

Bei einer auf Dauer angelegten Fahrtätigkeit kann die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes allerdings nicht allein mit der Begründung versagt werden, dass "im Fahrzeug" (zB LKW) ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (VwGH 25.09.2002, 99/13/0034).

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

10.5.1.3.2 Mittelpunkt der Tätigkeit bei Dienstreisen nach dem zweiten Tatbestand

721

Bei einer Dienstreise, bei der der Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand), ist davon auszugehen, dass der Arbeitsort (Einsatzort) erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten analog zu § 26 Abs. 2 BAO zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird.

Ab dem siebenten Monat gezahlte Tages- und pauschale Nächtigungsgelder sind steuerpflichtig. Bei einem Wechsel des Arbeitsortes beginnt eine neue Sechsmonatsfrist zu laufen. Ein solcher liegt nur vor, wenn ein Wechsel in eine andere politische Gemeinde vorgenommen wird. Kehrt der Arbeitnehmer innerhalb von sechs Monaten an den seinerzeitigen Arbeitsort zurück, kann unter Einrechnung der dort bereits verbrachten Arbeitszeiten nur die restliche, auf die Sechsmonatsfrist entfallende Zeitspanne als Dienstreise gewertet werden.

Die Tage des Aufenthaltes am Einsatzort (soweit keine länger als sechs Kalendermonate dauernde Unterbrechung vorliegt) sind zusammenzurechnen, bis ein Zeitraum von sechs Monaten (das sind 183 Tage) erreicht ist. Maßgebend ist also der tatsächliche Aufenthalt am Einsatzort (inkl. An- und Abreisetag), sodass bei Unterbrechungen eine tageweise Berechnung zu erfolgen hat, bis 183 Tage erreicht sind. Für die Beurteilung, ob der Zeitraum von 6 Monaten bzw. 183 Tagen erreicht ist, sind die Verhältnisse der letzten 24 Monate vor Beginn der Dienstreise maßgeblich. Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038g.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer ist/war zu folgenden Zeiten am selben Einsatzort (Dienstreise nach dem 2. Tatbestand) tätig:

12.11.2006 – 17.12.2006	*36 Tage*
13.04.2007 – 29.06.2007	*78 Tage (unbeachtlich, weil danach 6 Monate Unterbrechung)*
06.02.2008 – 19.04.2008	*74 Tage*

Die für die Monate Februar bis April 2008 ausbezahlten Tagesgelder können nicht steuerbar ausbezahlt werden, weil seit dem letzten Einsatz am selben Ort mehr als 6 Monate vergangen sind (24-Monate Beobachtungszeitraum nicht erforderlich).

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer ist/war zu folgenden Zeiten am selben Einsatzort (Dienstreise nach dem 2. Tatbestand) tätig:

17.09.2005 - 21.10.2005 (unbeachtlich, weil danach 6 Monate Unterbrechung)

12.11.2006 - 17.12.2006	*36 Tage*
13.04.2007 - 29.06.2007	*78 Tage*
11.10.2007 - 15.12.2007	*66 Tage*
06.02.2008 - 19.04.2008	

Von den Tagesgeldern für die letzte Dienstreise können Tagesgelder nur mehr für 3 Tage nicht steuerbar ausbezahlt werden, weil im 24 Monate umfassende Beobachtungszeitraum bereits 180 Tagesdiäten nicht steuerbar ausbezahlt wurden.

Siehe auch Beispiel Rz 10721.

10.5.1.3.2.1. Tagesgelder bei Inlandsreisen (gemäß § 26 Z 4 EStG 1988)

722

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu und darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Höhere Beträge sind auch bei Nachweis von tatsächlichen Kosten steuerpflichtig, selbst wenn ein arbeitsrechtlicher Anspruch darauf besteht. Über den Tagessatz hinaus bezahlte Tagesgelder bzw. pauschale Reisekostenabgeltungen sind als laufende Bezüge steuerpflichtig (VwGH 28.09.1994, 91/13/0081, 91/13/0082).

723

Grundsätzlich steht das Tagesgeld für Inlandsreisen nach der 24-Stundenregelung zu. Nur dann wenn eine arbeitsrechtliche Vorschrift die Berechnung (Anspruchsermittlung) nach Kalendertagen vorsieht oder der Arbeitgeber mangels Vorliegens einer arbeitsrechtlichen

Vorschrift nach Kalendertagen abrechnet, ist diese Abrechnungsmethode auch steuerrechtlich maßgeblich.

Wechselt der Arbeitgeber die Abrechnungsmethode, darf dies nicht dazu führen, dass für einen Kalendertag mehr als 26,40 Euro steuerfrei belassen werden.

Beispiel:

Beginn der Dienstreise am Montag 14 Uhr, Ende am darauf folgenden Dienstag 15 Uhr.

Bei Abrechnung nach der 24-Stundenregel steht für die gesamte Reise ein Tagesgeld von 28,60 Euro (12/12 + 1/12) zu.

Bei kalendertagsmäßiger Abrechnung steht für den ersten Tag ein Tagesgeld von 10/12, somit 22 Euro zu, für den zweiten Tag ein Tagesgeld von 26,40 Euro. Diese Abrechnung ist aber nur zulässig, wenn tatsächlich eine kalendertagsmäßige Auszahlung erfolgt.

724

Dient ein vom Arbeitgeber gezahltes Arbeitsessen weitaus überwiegend der Werbung, stellt dieses für den Arbeitnehmer keinen Lohnvorteil dar. Die Tagesgelder sind pro bezahltem Mittagessen bzw. Abendessen um 13,20 Euro zu kürzen. Zahlt der Arbeitgeber als Tagesgeld weniger als 26,40 Euro, so ist für die Kürzung bei bezahltem Arbeitsessen nicht vom halben tatsächlich bezahlten Tagesgeld auszugehen, sondern die Kürzung hat dennoch um 13,20 Euro zu erfolgen. Eine Kürzung unter Null ist nicht vorzunehmen.

10.5.1.3.2.2. Aliquotierung der Tagesgelder bei Auslandsdienstreisen

725

Kostenersätze für die Verpflegung sind für alle Arbeitnehmer bis zum höchsten Auslandsreisesatz für Bundesbedienstete nach der Reisegebührenvorschrift (siehe Rz 1405) nicht steuerbar. Dauert eine Dienstreise im Ausland länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde der Auslandsreise ein Zwölftel des Auslandstagsatzes gerechnet werden.

Grundsätzlich steht das Tagesgeld für Auslandsreisen nach der 24-Stundenregelung zu. Nur dann wenn eine arbeitsrechtliche Vorschrift die Berechnung (Anspruchsermittlung) nach Kalendertagen vorsieht oder der Arbeitgeber mangels Vorliegens einer arbeitsrechtlichen Vorschrift nach Kalendertagen abrechnet, ist diese Abrechnungsmethode auch steuerrechtlich maßgeblich.

Wechselt der Arbeitgeber die Abrechnungsmethode, darf dies nicht dazu führen, dass für einen Kalendertag mehr als die in der Reisegebührenvorschrift vorgesehenen Beträge nicht steuerbar belassen werden.

726

Wird eine Dienstreise ins Ausland unternommen, so ist für die Frage, ob neben den höchsten Auslandsreisesätzen der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten zusätzlich anteilige inländische Tagesgelder nach § 26 Z 4 EStG 1988 anfallen, eine einheitliche Dienstreise anzunehmen. Für die Gesamtreisezeit abzüglich der durch die Auslandsreisesätze erfassten Reisezeiten steht das Inlandstagesgeld zu.

Ab dem Grenzübertritt stehen die Tagesgelder im Ausmaß der (aliquoten) Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten nur dann zu, wenn der Auslandsaufenthalt länger als drei Stunden dauert. Für eine kürzere Verweildauer im Ausland steht der Satz für eine Inlandsreise zu, wenn die Reise insgesamt länger als drei Stunden dauert.

Beispiel:

Die Reise Wien-Frankfurt erfolgt mit dem Pkw bzw. mit der Bahn. Beginn der Reise 7 Uhr, Grenzübertritt Passau 11:15 Uhr, Grenzübertritt bei Rückfahrt 15 Uhr nächster Tag, Ende der Reise 18:10 Uhr.

Berechnung nach der 24-Stundenregel:

Die Reise dauert insgesamt 35 Stunden 10 Minuten, es stehen insgesamt zwei Tagessätze (24/12) zu. Der Auslandsanteil (11:15 bis 15:00 Uhr nächster Tag) beträgt 16/12, damit verbleibender Inlandsanteil somit 8/12.

Berechnung nach der Kalendertagsregel:

Die Reise dauert insgesamt 2 Kalendertage mit jeweils mehr als 12 Stunden.

Auslandsanteil:

1. Reisetag (11:15 Uhr bis 24:00 Uhr) 12/12

2. Reisetag (00:00 Uhr bis 15:00 Uhr) 12/12

Inlandsanteil: Es kann kein steuerfreies Tagesgeld ausgezahlt werden, da der Gesamtanspruch durch den Auslandsanteil ausgeschöpft wurde.

727

Werden Reisen im Inland unternommen, wobei wegen der leichteren Erreichbarkeit auch ausländische Strecken befahren werden (zB Korridor Salzburg-Rosenheim-Kufstein), liegen insgesamt Inlandsdienstreisen vor.

Berührt ein Arbeitnehmer bei Durchführung einer Dienstreise mehrere ausländische Staaten, besteht der Anspruch auf Tagesgebühren für jenes Land in das die Dienstreise führt. Davon ausgenommen sind jene Fälle in denen der Arbeitnehmer in jedem dieser Staaten tätig wird.

728

Bei Flugreisen ins Ausland beginnt die Auslandsreise nach den hiefür maßgeblichen Vorschriften der Reisegebührenvorschrift mit dem Abflug und endet mit der Ankunft am inländischen Flughafen.

Beispiel:

Flugreise Wien-Frankfurt: Abfahrt zum Flughafen 5 Uhr, Abflug Wien 8 Uhr, Ankunft Flughafen Wien 15 Uhr, Ende der Reise 16:30 Uhr.

Berechnung nach der 24-Stundenregel:

Die Reise dauert insgesamt 11 Stunden 30 Minuten, es steht ein Tagessatz zu.

Auslandsanteil (08:00 Uhr bis 15:00 Uhr) 7/12

Inlandsanteil 5/12

Berechnung nach der Kalendertagsregel:

Führt zu keinem anderen Ergebnis als bei der 24-Stundenregel, da die Dienstreise nur innerhalb eines Kalendertages stattfindet.

729

Bezahlt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auslandsdienstreise ein Geschäftsessen pro Tag, kommt es in Anlehnung an die bisherige Vorgangsweise nach der RGV zu keiner Kürzung des entsprechenden nicht steuerbaren Auslandsreisesatzes. Trägt der Arbeitgeber die Kosten für zwei Geschäftsessen pro Tag oder übernimmt er die Kosten der vollen Verpflegung, steht nur ein Drittel des entsprechenden Auslandsreiseersatzes nicht steuerbar zu. Steht der Auslandsreisesatz für 24 Stunden zu, sind die während des 24-Stundenzeitraumes bezahlten Geschäftsessen zu berücksichtigen, wird nach Kalendertagen abgerechnet, sind die während des jeweiligen Kalendertages bezahlten Geschäftsessen für die Kürzung maßgeblich.

Randzahl 729a: *entfällt*

10.5.1.4 Nächtigungsgelder

730

Nächtigungsgeld steht nur dann nicht steuerbar zu, wenn tatsächlich genächtigt wird (siehe auch Rz 732). Der Umstand der Nächtigung ist grundsätzlich nachzuweisen. Bei Entfernungen von mindestens 120 Kilometer zwischen Einsatzort und Wohnort kann von einer Nächtigung ausgegangen werden. In diesen Fällen hat der Arbeitgeber nicht zu prüfen, ob der Arbeitnehmer tatsächlich genächtigt hat.

731

Kostenersätze für die Nächtigung und Frühstück sind im nachgewiesenen höheren Ausmaß zu berücksichtigen. Bei Nachweis der tatsächlichen Kosten ist weder für die Nächtigung noch

für das Frühstück eine Haushaltsersparnis anzusetzen. Ohne Nachweis der Höhe der Nächtigungskosten sind 15 Euro (Nächtigungsaufwand einschließlich Frühstück) nicht steuerbar. Bei Auslandreisen ist es möglich, die Auslandsreisesätze für die Nächtigung nach der Höchststufe (RGV) zu verrechnen. Das pauschale Nächtigungsgeld für einen bestimmten Einsatzort kann bei Vorliegen von tatsächlichen Nächtigungen nur für einen Zeitraum von maximal 6 Monaten (Dienstreise – 2. Tatbestand) gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar ausbezahlt werden. Bei einem längeren Zeitraum kann eine Auszahlung gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 erfolgen (siehe Rz 741). Die Regelung laut Rz 721 ist sinngemäß anzuwenden.

Beispiel:

Eine Dienstreise beginnt um 8 Uhr des ersten Tages und endet um 15:30 Uhr des zweiten Tages. Neben dem Tagesgeld von 26,40 Euro für 24 Stunden und von 17,60 Euro (= 8/12 von 26,40 Euro) bleibt ein nachgewiesener Nächtigungsaufwand einschließlich Frühstück nicht steuerbar. Wird der Nächtigungsaufwand nicht nachgewiesen, so sind 15 Euro nicht steuerbar.

732

Der nichtsteuerbare Ersatz der tatsächlichen Nächtigungskosten (inkl. Frühstück) ist grundsätzlich zeitlich nicht begrenzt. Werden tatsächliche Nächtigungskosten für einen längeren Zeitraum als sechs Monate ersetzt, ist der Prüfung des Umstandes der vorübergehenden Tätigkeit am Einsatzort besondere Beachtung beizumessen. Eine vorübergehende Tätigkeit ist grundsätzlich bei Außendiensttätigkeit, bei Fahrttätigkeit, bei Baustellen- und Montagetätigkeit oder bei Arbeitskräfteüberlassung anzunehmen.

733

Kostenlos zur Verfügung gestellte Nächtigungsmöglichkeiten schließen die steuerfreie Behandlung der durch den Arbeitgeber gezahlten Nächtigungsgelder aus. Bei bloßer Nächtigungsmöglichkeit in einem Fahrzeug (LKW, Bus) bleibt das pauschale Nächtigungsgeld aber im Hinblick auf zusätzliche mit einer Nächtigung verbundene Aufwendungen (wie zB für Dusche und Frühstück) dann nicht steuerbar, wenn tatsächlich genächtigt wird. Dabei ist es unmaßgeblich, ob die Fahrtätigkeit länger als sechs Monate ausgeübt wird, oder ob die Fahrten auf gleich bleibenden Routen (zB Wien – Hamburg) oder auf ständig wechselnden Fahrtstrecken erfolgen.

10.5.1.5 Durchzahlerregelung

734

Liegt eine einheitliche Dienstreise vor und zahlt der Arbeitgeber im Zuge dieser Dienstreise durchgehend Tages- und Nächtigungsgelder, so bleiben diese Tages- und Nächtigungsgelder nach Maßgabe des § 26 Z 4 EStG 1988 auch dann nicht steuerbar, wenn der Arbeitnehmer

an arbeitsfreien Tagen zu seiner Wohnung zurückfährt. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Arbeitnehmer während der Woche tatsächlich außer Haus nächtigt und die Heimfahrt auf eigene Kosten unternimmt ("Durchzahlerregelung").

Liegen die Voraussetzungen für eine als Werbungskosten steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrt vor, so können hiefür nur die die Tagesgelder übersteigenden steuerlich relevanten Kosten der Familienheimfahrt als Werbungskosten anerkannt werden.

Wird die Durchzahlerregelung angewendet, sind zusätzlich geleistete Fahrtkostenersätze für arbeitsfreie Tage zum Familienwohnsitz steuerpflichtig.

10.5.2 Steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

735

Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrtätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz BGBl. Nr. 196/1988 oder
- eine vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde

gewährt werden, sind steuerbefreit, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen nicht die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 EStG 1988 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden.

Siehe auch Beispiel Rz 10735.

10.5.2.1 Verhältnis von Tagesgeldern gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

735a

Als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder stellen vorrangig einen Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 dar. Können diese Reiseaufwandsentschädigungen nicht nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar ausgezahlt werden, weil beispielsweise ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird, ist zu prüfen, ob sie unter einen der Tatbestände des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu subsumieren sind und aus diesem Grund steuerfrei behandelt werden können. Wurden Reisekostenersätze nach § 26 Z 4 EStG 1988 ausgezahlt, stehen für den gleichen Zeitraum (Kalendertag) keine steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu.

Siehe auch Beispiel Rz 10735a.

10.5.2.2 Höhe der steuerfreien Tagesgelder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

735b

Die Obergrenze für steuerfreie Tagesgelder sowie deren Aliquotierung richtet sich nach § 26 Z 4 EStG 1988. Für die Frage, ob nach der 24-Stundenregel oder nach der Kalendertagsregel abzurechnen ist, ist die lohngestaltende Vorschrift maßgeblich. Werden höhere Tagesgelder ausgezahlt, ist der übersteigende Teil steuerpflichtiger Arbeitslohn.

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

735c

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

- Gesetzliche Vorschriften,
- von Gebietskörperschaften erlassene Dienstordnungen,
- aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- die vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegte Arbeitsordnung,
- Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
- Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite

zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,

- Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern, wenn auf Seiten des Arbeitgebers kein kollektivvertragsfähiger Vertragsteil vorhanden ist und, mangels der nötigen Arbeitnehmeranzahl (§ 40 Abs. 1 ArbVG), ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann.

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

Grundsätzlich setzen alle als Begünstigungsvoraussetzung angeführten lohngestaltenden Vorschriften einen inländischen Arbeitgeber voraus (vgl. UFS 05.07.2013, RV/0286-F/11).

Gewährt ein ausländischer Arbeitgeber, bei dem die lohngestaltenden Vorschriften gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 nicht zur Anwendung gelangen, Reiseaufwandsentschädigungen aufgrund einer zwingend anzuwendenden, behördlich genehmigten, nicht einseitig abänderbaren ausländischen lohngestaltenden Vorschrift (zB Schweizer Spesenreglement, Deutscher Tarifvertrag), sind für diese bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen die Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 analog anzuwenden, wenn

- dem Arbeitnehmer nach inländischer vergleichbarer lohngestaltender Vorschrift steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen zustehen würden und
- es zu keiner Besserstellung des Arbeitnehmers im Vergleich zu einer Beschäftigung in einem inländischen Betrieb kommt.

Das bedeutet, dass die Steuerfreiheit der Höhe nach zweifach begrenzt ist, nämlich zum einen mit den fiktiv gebührenden Taggeldern laut inländischer lohngestaltender Vorschrift

(zB Kollektivvertrag) und zum anderen mit den tatsächlich gewährten Spesen(ersätzen) laut der ausländischen lohngestaltenden Vorschrift (vgl. UFS 05.07.2013, RV/0286-F/11).

Ist ein ausländischer Arbeitgeber nicht aufgrund einer zwingenden ausländischen lohngestaltenden Vorschrift im Sinne der vorgenannten Ausführungen zur Zahlung von Reiseaufwandsentschädigungen verpflichtet, können grundsätzlich innerbetriebliche Vereinbarungen Basis für die steuerfreie Auszahlung sein, wobei auch in diesem Fall die Steuerfreiheit der Höhe nach mit den fiktiv gebührenden Taggeldern laut inländischer lohngestaltender Vorschrift (zB Kollektivvertrag) begrenzt ist.

Normiert ein inländisches (Bundes- oder Landes)Gesetz die Anwendung von lohngestaltenden Vorschriften iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 auch für ausländische Arbeitgeber, können innerbetriebliche Vereinbarungen nicht Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein.

Beispiel:

Durch BGBl. I Nr. 98/2012 wurde § 10a Abs. 3 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz neu eingefügt: „Die für gewerblich überlassene Arbeitskräfte in Österreich geltenden Kollektivverträge sind auch auf aus dem Ausland nach Österreich überlassene Arbeitskräfte anzuwenden."

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

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

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

Beispiel:

Das OGH-Urteil vom 29. März 2012, 9ObA148/11x betreffend Montagetischler führte dazu, dass dennoch bezahlte Reiseaufwandsentschädigungen ab dem 1.1.2014 gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerpflichtig sind.

Siehe auch Beispiele Rz 10735c.

10.5.2.4 Umwandlung von Arbeitslohn in Reisekostenentschädigungen

735d

Werden Reisekostenersätze ganz oder teilweise an Stelle

- des bisher gezahlten Arbeitslohns oder
- der Lohnerhöhungen,

auf die jeweils ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht, geleistet, können diese nicht steuerfrei ausgezahlt werden. Eine derartige nicht begünstigte Gehaltsumwandlung würde auch dann vorliegen, wenn Reiseaufwandsentschädigungen im Verhältnis zum "laufenden Entgelt" überdurchschnittlich erhöht werden. Keine Gehaltsumwandlung liegt vor, wenn Tagesgelder neu vereinbart werden und gleichzeitig bestehende Lohnansprüche (inklusive der üblichen Lohnerhöhungen) unverändert bleiben.

10.5.3 Begünstigte Tätigkeiten iSd § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

10.5.3.1 Außendiensttätigkeiten

736

Der Begriff Außendiensttätigkeit impliziert, dass es sich um Tätigkeiten außerhalb des ständigen Arbeitsortes (Büro, Betriebstätte, Werksgelände, Lager, usw.) handelt, somit auch außerhalb eines Betriebsgeländes, auf dem ein Arbeitnehmer üblicherweise tätig ist. Darunter fallen alle Arten von Kundenbesuchen, Vertretertätigkeiten, Serviceleistungen beim Kunden, Tätigkeiten von Amtsorganen (zB Betriebsprüfer, Prüfer des Rechnungshofes, Exekutoren). Ebenso fallen darunter beispielsweise Patrouillendienste, Streifengänge, Kontrolltätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebsgeländes.

Siehe auch Beispiel Rz 10736.

10.5.3.1.1 Tätigkeiten (ausgenommen Baustellen- oder Montagetätigkeit) an mehreren Standorten des Arbeitgebers

736a

Gehört es zum Aufgabenbereich des Arbeitnehmers eines Unternehmens, dass er an verschiedenen Standorten des Unternehmens tätig werden muss, und steht diesem Arbeitnehmer an den verschiedenen Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung, liegt bei Fahrten zu diesen Standorten keine Außendiensttätigkeit und auch keine vorübergehende Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 vor. Ob an diesen weiteren Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist nicht von der konkreten Ausgestaltung des Arbeitsplatzes (zB eigenes Büro) abhängig, sondern aus funktionaler Sicht (organisatorische

Eingliederung in dieser Arbeitsstätte) zu beurteilen. Tagesgelder sind ab dem ersten Tag steuerpflichtig (siehe Rz 700).

Steht an anderen Standorten des Arbeitgebers für den Arbeitnehmer kein Arbeitsplatz zur Verfügung, sind Dienstreisen zu diesen Einsatzorten grundsätzlich als Außendiensttätigkeit einzustufen.

Beispiele für Außendiensttätigkeit:

- *Ein Mitarbeiter ist ständig in einer Filiale beschäftigt. Wöchentlich findet eine Dienstbesprechung in der Zentrale statt. Ein Arbeitsplatz steht ihm dort nicht zur Verfügung (keine organisatorische Eingliederung). Die Tätigkeit in der Zentrale ist Außendiensttätigkeit.*
- *Ein Mitarbeiter ist ständig in der Zentrale beschäftigt. Er besucht aber die Filialen für Schulungs-, Informations-, Prüfungs-, Kontrolltätigkeit oder für Wartungsarbeiten. Für derartige „Besuche" aus der Zentrale wird in den Filialen kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt (keine organisatorische Eingliederung). Die Tätigkeit in der Filiale ist Außendiensttätigkeit.*
- *Eine Mitarbeiterin einer Lebensmittelkette ist in einer Filiale tätig und hat in anderen Filialen im Anlassfall Krankenstandsvertretungen durchzuführen. Der Arbeitsplatz in anderen Filialen (organisatorische Eingliederung) liegt nur für die Zeit der Vertretung vor. Es liegt bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine vorübergehende Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 vor.*

10.5.3.2 Fahrtätigkeit

737

Unter diesen Tatbestand fallen ausschließlich Fahrtätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebsgeländes des Arbeitgebers. Insbesondere fallen darunter alle Transportfahrten sowie Tätigkeiten im Linien- oder Gelegenheitsverkehr wie Buschauffeur, Lokführer, Zugbegleiter. Eine Fahrtätigkeit liegt nicht nur hinsichtlich des Lenkens oder Steuerns von Fahrzeugen vor, sondern auch hinsichtlich der Tätigkeit des Begleitpersonals (zB Beifahrer, Flugbegleitpersonal).

10.5.3.3 Baustellen- und Montagetätigkeiten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers

738

Dieser Begriff umfasst die Errichtung, Reparatur und Abbruch von Bauwerken und Anlagen sowie alle damit verbundenen Nebentätigkeiten wie Planung, Überwachung der Bauausführung sowie die Einschulung bzw. die Übergabe fertig gestellter Anlagen. Ein Tätigwerden am ständigen Betriebsgelände des Arbeitgebers (zB Bauhof) fällt nicht unter diesen Tatbestand. Die Installierung und Entwicklung von EDV-Softwareprodukten fällt nicht unter den Begriff Baustellen- und Montagetätigkeit.

738a

Handelt es sich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht um eine Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers, sondern um eine Arbeitskräfteüberlassung, können keine Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 unter diesem Tatbestand steuerfrei ausbezahlt werden. Kommt in diesen Fällen der Kollektivvertrag für Arbeitskräfteüberlassung nicht zur Anwendung, können Reiseaufwandsentschädigungen gegebenenfalls nur unter dem Tatbestand der vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde steuerfrei ausbezahlt werden (siehe Rz 740 f).

Beispiel:

Ein Mitarbeiter eines Elektrounternehmens, welches beispielsweise dem Kollektivvertrag Metallgewerbe unterliegt, kommt „dauerhaft" als Betriebselektriker in einem anderen Unternehmen zum Einsatz.

Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt handelt es sich nicht um eine Baustellen- oder Montagetätigkeit, sondern um eine Art Arbeitskräfteüberlassung. Reiseaufwandsentschädigungen sind daher nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b dritter Teilstrich EStG 1988 (Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers) steuerfrei.

10.5.3.4 Die Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988

739

Auf Grund der Besonderheit dieser Beschäftigungsverhältnisse wurde ein eigener Tatbestand aufgenommen, der nur auf jene Beschäftigungsverhältnisse anzuwenden ist, die den Vorschriften des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes unterliegen.

739a

Angestellte der Berufsgruppe Arbeitskräfteüberlassung unterliegen hinsichtlich Reisekosten seit 1. Jänner 2000 dem Kollektivvertrag für Angestellte des Gewerbes. Nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages gilt folgendes:

a) Eine Dienstreise liegt vor, wenn der Angestellte zur Ausführung eines ihm erteilten Auftrages seinen Dienstort vorübergehend verlässt. Soweit im Folgenden nichts anderes bestimmt ist, gilt als Dienstort der Standort des Beschäftigerbetriebes.

b) Bei Arbeiten außerhalb des Beschäftigerbetriebes gelten die diesbezüglichen Regelungen des im Beschäftigerbetrieb auf vergleichbare Angestellte anzuwendenden Kollektivvertrages auch für überlassene Angestellte. Bei Überlassung in Betriebe, in denen für vergleichbare Angestellte kein Kollektivvertrag anzuwenden ist, und für

Angestellte, die im Überlasserbetrieb selbst beschäftigt werden, gelten die Bestimmungen der Z 1 bis Z 5 des Kollektivvertrages.

Beispiel:

Ein überlassener Angestellter wird im Beschäftigerbetrieb selbst und nicht außerhalb desselben tätig:

Bei bloßem Tätigwerden im Beschäftigerbetrieb liegt nach dem zutreffenden Kollektivvertrag keine Dienstreise vor. Soweit jedoch die Voraussetzungen für eine Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 gegeben sind, können Reisekostenersätze steuer- und sozialversicherungsfrei gewährt werden.

Ein überlassener Angestellter wird vom Beschäftigerbetrieb auf Dienstreise entsandt und es gibt im Beschäftigerbetrieb einen Kollektivvertrag, der Reisekostenersätze vorsieht:

Für vom Beschäftigerbetrieb entsendete, überlassene Angestellte gelten die diesbezüglichen Regelungen des im Beschäftigerbetrieb auf vergleichbare Angestellte anzuwendenden Kollektivvertrages. Es gilt somit der Beschäftiger - Kollektivvertrag. Diese Kollektivvertragsregelungen sind anzuwenden, sofern sie den Angestellten günstiger stellen als bei einer Beurteilung der Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988.

Ein überlassener Angestellter wird vom Beschäftigerbetrieb auf Dienstreise entsandt und es gibt im Beschäftigerbetrieb keinen Kollektivvertrag, der Reisekostenersätze vorsieht:

Bei Überlassung in Betriebe, in denen für vergleichbare Angestellte kein Kollektivvertrag anzuwenden ist, gelten die Bestimmungen des § 7a Z 1 bis Z 5 KollV Gewerbeangestellte. Diese sind anzuwenden, sofern sie den Angestellten günstiger stellen als bei der Beurteilung der Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988.

Ein Angestellter wird im Überlasserbetrieb selbst beschäftigt, er unterliegt deswegen nicht dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz und wird auf Dienstreise entsandt (zB die Buchhalterin des Überlasserbetriebes wird auf ein Seminar geschickt):

Hier gelten auch die Bestimmungen des § 7a Z 1 bis Z 5 KollV Gewerbeangestellte. Diese sind anzuwenden, sofern sie den Angestellten günstiger stellen als bei der Beurteilung der Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988.

Siehe auch Beispiele Rz 10739a.

10.5.3.4.1 Kollektivvertragsanwendung bei Mischbetrieben

739b

Ein Mischbetrieb liegt bei der Arbeitskräfteüberlassung vor, wenn ein Betrieb über mehrere aktive Gewerbeberechtigungen verfügt (zB Arbeitskräfteüberlassung - Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung und Schlosserei - Kollektivvertrag für Metallgewerbe vorhanden) und keine organisatorische Trennung gegeben ist.

Bei Mischbetrieben findet nach § 9 Abs. 3 und 4 Arbeitsverfassungsgesetz jener Kollektivvertrag Anwendung, welcher für den fachlichen Wirtschaftsbereich gilt, der für den

Betrieb die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung hat; durch Betriebsvereinbarung kann festgestellt werden, welcher fachliche Wirtschaftsbereich für den Betrieb die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung hat.

Liegt auch keine maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung vor, so findet der Kollektivvertrag jenes fachlichen Wirtschaftsbereiches Anwendung, dessen Geltungsbereich unbeschadet der Verhältnisse im Betrieb die größere Anzahl von Arbeitnehmern erfasst (zB Überlassung/Schlosserei = Metallbereich).

739c

Liegt bei einem Mischbetrieb im Sinne des Arbeitsverfassungsgesetzes die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung in der Arbeitskräfteüberlassung, gilt für alle Arbeitskräfte jedenfalls hinsichtlich der Bewertung der Reisekosten der Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung.

Liegt die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung im Schlossereibetrieb, gilt für alle Beschäftigten dieses Betriebes der Metallkollektivvertrag mit allen Konsequenzen.

Beispiel:

Maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung feststellbar:

80% Schlosserei: Metall-KollV

20% Arbeitskräfteüberlassung: Metall-KollV

20% Schlosserei: KollV für Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung

80% Arbeitskräfteüberlassung: KollV für Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung

Ist die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung nicht feststellbar (oder wechselnd) und liegt auch keine entsprechende Betriebsvereinbarung vor, gilt der größere Bereich unabhängig von den Betriebsverhältnissen (siehe auch § 9 Abs. 4 ArbVG). Es kommt hier also nicht auf die Anzahl der in den verschiedenen Wirtschaftsbereichen des Betriebes beschäftigten Arbeitnehmer, sondern auf die Zahl der vom Kollektivvertrag jeweils auf Branchenebene erfassten Arbeitnehmer an.

10.5.3.5 Eine vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde

740

Dieser Tatbestand stellt auf ein Tätigwerden an einem festen Einsatzort ab. Tagesgelder bleiben in diesem Zusammenhang auf Grund des vorübergehenden Einsatzes steuerfrei. Unter vorübergehend ist ein Ausmaß von sechs Monaten zu verstehen. Es ist dabei unmaßgeblich, ob der Arbeitnehmer sich durchgehend oder wiederkehrend in der politischen Gemeinde aufhält. In diesen Zeitraum von sechs Monaten sind auch jene Tage einzurechnen,

in denen der Arbeitnehmer Tagesgelder im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 bezogen hat (für die Berechnung der Sechsmonatsfrist siehe Rz 721).

Hält sich der Arbeitnehmer länger als sechs Monate nicht in dieser politischen Gemeinde auf, beginnt die Frist neu zu laufen.

Beispiel:

Eine vorübergehende Tätigkeit liegt vor, wenn Bedienstete zu Ausbildungszwecken vorübergehend an einen Schulungsort entsendet werden (zB Ausbildungskurse von Polizeibediensteten). Vorübergehend ist aber auch die Springertätigkeit von Postbediensteten an anderen Postämtern oder das aushilfsweise Tätigwerden in anderen Bankfilialen. Eine Versetzung schließt ein vorübergehendes Tätigwerden aus.

Siehe auch Beispiel Rz 10740.

10.5.3.5.1 Abgrenzung „Außendiensttätigkeit" oder „Baustellentätigkeit" vom Tatbestand der „vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde"

740a

Der Tatbestand der vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde kommt nur dann zum Tragen, wenn nicht einer der davor angeführten Tatbestände zutrifft. Er kommt daher nur subsidiär gegenüber den ersten vier Tatbeständen im § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zur Anwendung.

Beim Tatbestand der vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde handelt es sich dem Grunde nach um keine Außendienst- sondern um eine Innendiensttätigkeit, die allerdings nicht auf Dauer angelegt ist, sondern nur vorübergehenden Charakter hat.

Eine vorübergehende Tätigkeit liegt daher vor, wenn am Einsatzort ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird, der allerdings vom betreffenden Arbeitnehmer nicht auf Dauer, sondern eben nur vorübergehend ausgefüllt wird.

Darunter werden typischerweise auch Krankenstands- oder Urlaubsvertretungen fallen.

Beispiel:

Befindet sich der ständige Dienstort in der Filiale einer Supermarktkette in Wien-Simmering und erfolgt eine Urlaubsvertretung in einer Filiale in Wien-Währing, steht kein steuerfreies Tagesgeld nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu; bei einer Entsendung zur Urlaubsvertretung in die Filiale Schwechat hingegen schon.

Davon zu unterscheiden ist allerdings Außendiensttätigkeit. Wird Außendiensttätigkeit innerhalb von Wien ausgeführt, kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen Tagesgeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei ausgezahlt werden.

10.5.3.5.2 Politische Gemeinde im Zusammenhang mit einer vorübergehenden Tätigkeit

740b

Politische Gemeinde ist die zur Kommunalsteuer erhebungsberechtigte Gemeinde. Die politische Gemeinde kann eindeutig mit der Gemeindekennziffer identifiziert werden.

10.5.3.5.3 Begrenzung des Tagesgeldes für einen Zeitraum von sechs Monaten

740c

Eine zeitliche Begrenzung des steuerfreien Tagesgeldes gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 von sechs Monaten gibt es nur beim letzten Tatbestand der vorübergehenden Tätigkeit an einem anderen Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde (siehe Rz 740). Bei den übrigen Tatbeständen des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 kann Tagesgeld für einen Einsatzort zeitlich unbegrenzt ausbezahlt werden.

10.5.4 Verhältnis von Nächtigungsgeldern gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

741

Nächtigungsgeld ist gemäß § 26 Z 4 lit. c und e EStG 1988 der Betrag, der bei Vorliegen eines Nächtigungsaufwandes im Rahmen einer Dienstreise anstelle der tatsächlichen Kosten ersetzt werden kann (bei Inlandsreisen 15 Euro, bei Auslandsreisen die entsprechenden Sätze der RGV).

Nächtigungsgeld setzt voraus, dass

- tatsächlich eine Nächtigung erfolgt und
- dem Arbeitnehmer Kosten für die Nächtigung entstehen, die vom Arbeitgeber nicht in tatsächlicher Höhe ersetzt werden.

Stellt der Arbeitgeber eine Nächtigungsmöglichkeit inkl. Frühstück zur Verfügung, kann kein nicht steuerbares Nächtigungsgeld ausgezahlt werden. Wird nur die Nächtigungsmöglichkeit ohne Frühstück bereitgestellt, kann das pauschale Nächtigungsgeld nicht steuerbar ausgezahlt werden.

Diese pauschalen Nächtigungsgelder sind vorrangig nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar zu behandeln (Rz 730 bis Rz 733). Nach § 26 Z 4 EStG 1988 können diese nur für einen Zeitraum von sechs Monaten nicht steuerbar ausgezahlt werden.

Ab 1. Jänner 2009 kann der Arbeitgeber die pauschalen Nächtigungsgelder nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 bei Vorliegen aller anderen Voraussetzungen für eine

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrtätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers oder
- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz BGBl. Nr. 196/1988

steuerfrei auszahlen.

Bei einer vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 letzter Teilstrich kann Nächtigungsgeld nur für sechs Monate steuerfrei ausgezahlt werden. Daraus folgt, dass für jene Tage, für die gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfreies Taggeld zusteht, bei Vorliegen der Voraussetzungen auch ein pauschales Nächtigungsgeld steuerfrei ausgezahlt werden kann.

10.6 Werkverkehr (§ 26 Z 5 EStG 1988)

10.6.1 Begriff des Werkverkehrs

742

Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befördern lässt, und zwar entweder mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels oder mit Massenbeförderungsmitteln. Der Vorteil des Arbeitnehmers aus der Beförderung im Werkverkehr stellt keinen steuerpflichtigen Sachbezug dar.

10.6.2 Werkverkehr mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels

743

Werkverkehr mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels ist dann anzunehmen, wenn die Beförderung der Arbeitnehmer mit größeren Bussen, mit arbeitgebereigenen oder angemieteten Kleinbussen bzw. mit Massenverkehrsmitteln oder mit anderen Fahrzeugen nach Art eines Linienverkehrs, die im Unternehmen des Arbeitgebers zur Beförderung eingesetzt werden, erfolgt.

Siehe auch Beispiel Rz 10743.

744

Werkverkehr ist auch dann anzunehmen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung praktisch ausschließen, wie

Einsatzfahrzeuge, Pannenfahrzeuge. Der bloße Umstand, dass ein Klein-LKW durch den Arbeitgeber eingesetzt wird, führt nicht zu einem Werkverkehr.

745

Bei Berufschauffeuren ist Werkverkehr auch dann anzunehmen, wenn das verwendete Fahrzeug nach Dienstverrichtung mit nach Hause genommen wird, aber für Privatfahrten nicht verwendet werden darf.

746

Werkverkehr nach Art eines Linienverkehrs ist anzunehmen, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer mit arbeitgebereigenen Fahrzeugen (auch PKW, Kombi) oder durch angemietete Fahrzeuge (einschließlich Taxi) nach Art eines Linienverkehrs befördern lässt. Voraussetzung ist, dass eine Mehrzahl von Arbeitnehmern gemeinsam und regelmäßig befördert wird. Die Beförderungskapazität eines eingesetzten PKW`s oder Kombis muss in der Regel zu 80% ausgeschöpft sein. (Bei fünfsitzigem PKW müssen somit zumindest Fahrer und drei Beifahrer das KFZ benützen.) Bei Zutreffen dieser Voraussetzungen ist ein Werkverkehr bei Arbeitnehmern anzunehmen, die über Auftrag des Arbeitgebers von einem Arbeitnehmer mit dem Arbeitgeberfahrzeug mitgenommen werden.

10.6.3 Werkverkehr mit Massenbeförderungsmitteln (Jobticket)

747

Werkverkehr mit Massenbeförderungsmitteln liegt dann vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer ausschließlich auf der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. retour mit einem öffentlichen Verkehrsmittel befördern lässt.

Für Lohnzahlungszeiträume bis 31.12.2012 gilt dies nur, sofern der Arbeitnehmer dem Grunde nach die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b oder c EStG 1988 erfüllt.

Ein Werkverkehr ist nur dann anzunehmen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Streckenkarte zur Verfügung stellt. Die Zurverfügungstellung einer Netzkarte ist nur dann zulässig, wenn vom Träger des öffentlichen Verkehrsmittels keine Streckenkarte angeboten wird oder die Netzkarte höchstens den Kosten einer Streckenkarte entspricht.

Die Rechnung muss auf den Arbeitgeber lauten und hat insbesondere den Namen des Arbeitnehmers zu beinhalten. Kein Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Kosten für Fahrtausweise zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ersetzt. Der Kostenersatz des Arbeitgebers stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

747a

Bei Beendigung des Dienstverhältnisses (bzw. bei Karenzierung) vor Ablauf der Gültigkeit der Strecken- bzw. Netzkarte hat der Arbeitnehmer diese dem Arbeitgeber zurückzugeben, andernfalls liegt für Zeiträume außerhalb des Dienstverhältnisses (bzw. für Zeiträume der Karenzierung) ein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Dieser ist als sonstiger Bezug zu versteuern. In Fällen der Karenzierung kann aber, um eine Erfassung als steuerpflichtigen Sachbezug zu vermeiden, die Fahrkarte während dieser Zeiträume nachweislich beim Arbeitgeber hinterlegt werden (vgl. Rz 222c).

Ein steuerpflichtiger Sachbezug (laufender Bezug) liegt bis 31.12.2012 in jenen Lohnzahlungszeiträumen vor, in denen dem Grunde nach kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale vorliegt.

747b

Rechtslage bis 31.12.2012

Damit der Arbeitgeber die Voraussetzung feststellen kann, dass dem Grunde nach ein Pendlerpauschale gewährt werden könnte, hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf dem amtlichen Vordruck L 34 das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen zu erklären. Die Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen. Die Rz 273 bis Rz 275 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen ein steuerpflichtiger Sachbezug anzusetzen ist.

Beispiel:

Der Arbeitgeber stellt den Arbeitnehmern A, B, C und D im Mai 2011 jeweils Streckenkarten für die Strecke zwischen Wohnort und Arbeitsstätte zur Verfügung.

Arbeitnehmer A hat ein L 34 abgegeben, wonach ihm dem Grunde nach das kleine Pendlerpauschale zusteht (keine offensichtlich unrichtigen Angaben). Der Arbeitnehmer A fährt im Mai an 18 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte und retour. Der Wert der Streckenkarte stellt keinen steuerpflichtigen Sachbezug dar.

Arbeitnehmer B hat ein L 34 abgegeben, wonach ihm dem Grunde nach das kleine Pendlerpauschale zusteht (keine offensichtlich unrichtigen Angaben). Im Mai sucht der Arbeitnehmer B die Arbeitsstätte nur an 5 Tagen auf, die restlichen Arbeitstage befindet er sich mit seinem privaten PKW auf Dienstreise zu verschiedenen Einsatzorten. Der Wert der Streckenkarte stellt einen steuerpflichtigen Sachbezug dar, weil im Monat Mai die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales nicht erfüllt sind.

Arbeitnehmer C hat ein L 34 abgegeben, wonach ihm dem Grunde nach das kleine Pendlerpauschale zusteht (keine offensichtlich unrichtigen Angaben). Im Mai sucht der Arbeitnehmer C die Arbeitsstätte nur an 5 Tagen auf, die restlichen Arbeitstage befindet er sich im Krankenstand. Der Wert der Streckenkarte stellt keinen steuerpflichtigen Sachbezug dar, weil im Monat Mai die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales erfüllt sind (siehe Rz 250 und Rz 273).

Arbeitnehmer D hat ein L 34 abgegeben, wonach ihm dem Grunde nach das kleine Pendlerpauschale zusteht; dem Arbeitgeber ist jedoch bekannt, dass der Arbeitnehmer in unmittelbarer Nähe der Arbeitsstätte einen Wohnsitz hat (offensichtlich unrichtige Angaben). Der Wert der Streckenkarte stellt einen steuerpflichtigen Sachbezug dar, weil die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales nicht erfüllt sind.

747c

Wird die Beförderung anstelle des bisher gezahlten steuerpflichtigen Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht, geleistet (Bezugsumwandlung), liegt ein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Der umgewandelte Bezug ist als laufender Bezug zu erfassen. Als Zeitpunkt des Zuflusses gilt der Zeitpunkt, in dem der umgewandelte Bezug zugeflossen wäre.

Wurde vom Arbeitgeber bisher ein Fahrtkostenzuschuss auf Basis der Kosten für ein öffentliches Verkehrsmittels für die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte gezahlt und wird an dessen Stelle eine Streckenkarte zur Verfügung gestellt, liegt insoweit keine Gehaltsumwandlung vor.

10.6.4 Gemeinsame Regelungen betreffend Werkverkehr

748

Wenn ein Arbeitnehmer überwiegend im nicht steuerbaren Werkverkehr befördert wird, steht dem Arbeitnehmer das Pendlerpauschale nicht zu. Eine überwiegende Beförderung im Werkverkehr ist dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum (im Werkverkehr) befördert wird. Muss ein Arbeitnehmer für den Werkverkehr bezahlen, sind diese Kosten bis maximal zur Höhe des in seinem konkreten Fall in Frage kommenden Pendlerpauschales als Werbungskosten abzugsfähig. In diesem Fall steht kein Pendlereuro zu.

749

Wenn auf einer Wegstrecke ein Werkverkehr eingerichtet ist, den der Arbeitnehmer trotz Zumutbarkeit der Benützung nachweislich nicht benützt, dann kann für die Wegstrecke, auf der Werkverkehr eingerichtet ist, ein Pendlerpauschale zustehen (vgl. VwGH 27.07.2016, 2013/13/0088).

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber eine Strecken- oder Netzkarte, steht ebenfalls kein Pendlerpauschale zu.

750

Muss ein Arbeitnehmer trotz bestehenden Werkverkehrs bestimmte Wegstrecken zwischen Wohnung und Einstiegstelle des Werkverkehrs bzw. des öffentlichen Verkehrsmittels zurücklegen, ist die Wegstrecke zwischen Wohnung und Einstiegstelle so zu behandeln wie

die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Einstiegstelle des Werkverkehrs wird somit für Belange des Pendlerpauschales mit der Arbeitsstätte gleichgesetzt (VwGH 29.07.2010, 2010/15/0013). Die Höhe des Pendlerpauschales für die Teilstrecke ist jedoch mit dem fiktiven Pendlerpauschale für die Gesamtstrecke (inklusive Werkverkehr) begrenzt.

Beispiel:

Die Gesamtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte beträgt 52 km. Der Arbeitnehmer wird auf einer Teilstrecke von 31 km im Werkverkehr befördert.

Für eine Teilstrecke von 21 km (auf dieser Teilstrecke verkehrt kein öffentliches Verkehrsmittel) würde ein (großes) Pendlerpauschale in Höhe von 1.476 Euro zustehen. Allerdings ist das Pendlerpauschale mit dem fiktiven Pendlerpauschale für die Gesamtstrecke iHv 1.356 Euro (kleines Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 40 bis 60 Kilometer) begrenzt.

750a

Im Lohnkonto und im Lohnzettel sind die Kalendermonate einzutragen, in denen ein Arbeitnehmer im Rahmen des Werkverkehrs befördert wird (§ 1 Abs. 1 Z 13 der Lohnkontenverordnung 2006, BGBl. II Nr. 256/2005 idF BGBl. II Nr. 92/2011).

10.7 Umzugskostenvergütungen (§ 26 Z 6 EStG 1988)

751

Umzugskostenvergütungen zählen dann nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie einem Arbeitnehmer anlässlich einer Versetzung aus betrieblichen Gründen an einen anderen Ort oder infolge der dienstlichen Verpflichtung, eine Dienstwohnung ohne Wechsel des Dienstortes zu beziehen, gewährt werden. Dies gilt auch für den Fall der Arbeitskräfteüberlassung.

752

Umzugskostenvergütungen bei in- und ausländischen Konzernversetzungen bleiben auf der Einnahmenseite außer Ansatz, sodass auch die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Hinsichtlich Expatriates siehe auch Rz 1038d.

753

Die Umzugskosten gemäß § 26 Z 6 lit. c EStG 1988 müssen belegmäßig nicht nachgewiesen werden.

754

Eine Umzugsvergütung ist dann nicht gegeben, wenn ein Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber ein Dienstverhältnis neu antritt (ausgenommen bei Konzernversetzungen siehe

Rz 752) und auf Grund des Dienstverhältnisses eine Übersiedlung erforderlich ist. In diesem Fall liegen Werbungskosten vor.

755

Unter Bruttojahresarbeitslohn im Sinne des § 26 Z 6 lit. c EStG 1988 sind alle Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu verstehen, die ein Arbeitnehmer während eines Kalenderjahres bezogen hat. Darunter fallen auch steuerfreie Einkünfte im Sinne des EStG 1988. Lediglich (andere) Bezüge im Sinne des § 26 EStG 1988 fallen nicht darunter, zumal es sich bei diesen um Leistungen des Arbeitgebers handelt, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen.

10.8 Beiträge an Pensionskassen, ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes, Unterstützungskassen, betriebliche Kollektivversicherungen oder Arbeitsstiftungen (§ 26 Z 7 und 8 EStG 1988)

10.8.1 Allgemeines

756

Folgende Beiträge des Arbeitgebers im Sinne des § 26 Z 7 EStG 1988 gelten als nicht steuerbarer Arbeitslohn:

- Beiträge, die der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer
  - an Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes,
  - an ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung,
  - an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 PKG (auch ohne Vorliegen einer gesetzlichen Beitragsverpflichtung),
  - an Unterstützungskassen, die keinen Rechtsanspruch auf Leistungen gewähren,
  - an betriebliche Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016,
  - an Arbeitnehmerförderungsstiftungen (Privatstiftungen im Sinne des § 4d Abs. 2 EStG 1988 bzw. bis 2017 iSd § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988) und
  - an Belegschaftsbeteiligungsstiftungen (Privatstiftungen im Sinne des § 4d Abs. 3 EStG 1988 bzw. bis 2017 iSd § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988)

leistet (§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988).

Ebenfalls gehören nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn:

- Beträge, die der Arbeitgeber als Kostenersatz für Pensionsverpflichtungen eines früheren Arbeitgebers oder als Vergütung gemäß § 14 Abs. 9 EStG 1988 leistet (§ 26 Z 7 lit. b EStG 1988).
- Beträge, die auf Grund des Betriebspensionsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Regelungen durch das Übertragen von Anwartschaften oder Leistungsverpflichtungen an einen die Verpflichtung übernehmenden inländischen Rechtsnachfolger oder an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 PKG, geleistet werden, wenn der Rückkauf ausgeschlossen ist (§ 26 Z 7 lit. c EStG 1988).
- Beiträge, die der Arbeitgeber an Betriebliche Vorsorgekassen im Sinne der §§ 6 und 7 BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007, leistet (§ 26 Z 7 lit. d EStG 1988).

756a

Die Bestimmungen des § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 (keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) sind anzuwenden, wenn die Beiträge an eine Pensionskasse im Sinne des Pensionskassengesetzes gezahlt werden. Die Nichterfüllung des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgebotes schlägt nicht auf die Steuerfreiheit der geleisteten Beiträge an eine Pensionskasse im Sinne des Pensionskassengesetzes durch.

Siehe auch Beispiel Rz 10756a.

757

Vom Arbeitgeber gezahlte Verwaltungskosten sowie die Versicherungssteuer lösen beim Arbeitnehmer ebenfalls keine Lohnsteuerpflicht aus.

10.8.2 Beiträge des Arbeitgebers zu Pensionskassen

10.8.2.1 Allgemeines

758

Beiträge des Arbeitgebers zu Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes, BGBl. Nr. 281/1990, stellen keinen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Bei Zufließen der auf Arbeitgeberbeiträgen beruhenden Leistungen unterliegen diese Leistungen im vollen Umfang dem Lohnsteuerabzug.

758a

Beiträge des Arbeitgebers gemäß § 15 Abs. 1 Bundesbezügegesetz (oder gleichartiger landesgesetzlicher Regelungen), die an eine Pensionskasse geleistet werden, sind immer als Arbeitgeberbeiträge im Sinne des Pensionskassengesetzes § 26 Z 7 EStG 1988 zu behandeln.

Leistungen der Pensionskasse auf Grund von Arbeitgeberbeiträgen sind im Zeitpunkt des Zuflusses beim Arbeitnehmer voll steuerpflichtig. Werden die einbehaltenen Beiträge an ein Versicherungsunternehmen für eine Rentenversicherung geleistet, ist die Regelung des § 26 Z 7 EStG 1988 nicht anwendbar. In diesem Fall sind die einbehaltenen Beiträge als Vorteil aus dem Dienstverhältnis insoweit steuerpflichtig, als der jährliche Freibetrag von 300 Euro gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 überschritten wird.

Beiträge an eine Pensionskasse gemäß § 15 Abs. 2 Bundesbezügegesetz (oder gleichartiger landesgesetzlicher Regelungen) sind nur dann als Arbeitgeberbeiträge im Sinne des § 26 Z 7 EStG 1988 anzusehen, wenn sich der Abgeordnete bis zum Ablauf des dritten Monats nach Antritt einer Funktion (mit Wirksamkeit zum Funktionsbeginn), die nach diesem Gesetz zu entlohnen ist, für den Pflichtbeitrag entscheidet.

Die Qualifikation als Arbeitgeberbeitrag tritt somit nur bei frühestmöglicher Option auf die Pensionsvorsorge ein. Diese Vorgangsweise entspricht der Beurteilung von privatrechtlichen Dienstverhältnissen, bei denen zu Beginn des Dienstverhältnisses die vertraglichen Rahmenbedingungen des Dienstverhältnisses hinsichtlich der Entlohnung erstmalig festgelegt werden und es dabei grundsätzlich der Vertragsgestaltung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber obliegt, in welcher Form und in welchem Ausmaß die Entlohnung zu erfolgen hat. Wird hingegen in späterer Folge ein bestehender Entlohnungsanspruch dahin gehend auf Wunsch des Arbeitnehmers abgeändert, dass er nicht zur Gänze sofort auszuzahlen, sondern teilweise einer Pensionskasse zuzuführen ist, verfügt der Arbeitnehmer über einen Entgeltanspruch. Mit der Verfügungsmacht kommt es aber bereits zu einem Zufließen (Einkommensverwendung), sodass die Regelung des § 26 Z 7 EStG 1988 nicht mehr angewendet werden kann.

Die zu einem späteren Zeitpunkt (als den oben angeführten) abgegebene Erklärung, dass ein Beitrag zur Pensionskasse einbehalten werden soll, stellt Einkommensverwendung dar, die auch nicht zu Werbungskosten führt. In diesem Fall sind die Beiträge als Arbeitnehmerbeiträge zu qualifizieren. Eine steuerliche Berücksichtigung kann als (Topf)Sonderausgaben erfolgen. Die aus Arbeitnehmerbeiträgen resultierenden Leistungen der Pensionskasse sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nur mit 25% steuerlich zu erfassen.

10.8.2.2 Gehaltsumwandlung

759

Keine Beiträge des Arbeitgebers, sondern solche des Arbeitnehmers liegen vor, wenn sie ganz oder teilweise an Stelle

- des bisher gezahlten Arbeitslohns oder
- der Lohnerhöhungen,

auf die jeweils ein Anspruch besteht, geleistet werden. Hinsichtlich eines derartigen Arbeitnehmerbeitrages liegt ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis in der Höhe vor, in der ein bisher bezahlter Bezug oder eine Lohnerhöhung (auf die jeweils ein Anspruch besteht) in einen Pensionskassenbeitrag umgewandelt wird. Der umgewandelte Bezug ist als laufender oder sonstiger Bezug zu erfassen. Als Zeitpunkt des Zuflusses gilt der Zeitpunkt, in dem der umgewandelte Bezug an die Pensionskasse geleistet wird.

Arbeitgeberbeiträge liegen vor, wenn eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vorsieht, dass Arbeitgeberbeiträge ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder von Lohnerhöhungen geleistet werden.

760

Als bisher gezahlter Arbeitslohn oder Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht (Erfassung der Bezugsumwandlung als Arbeitnehmerbeitrag), sind folgende Bezüge anzusehen:

- Bisher gezahlte laufende und sonstige Bezüge, auf die ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht.
- Lohnerhöhungen, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Soll- oder Ist-Lohnerhöhung laut Kollektivvertrag, Lohnerhöhung laut Dienstvertrag).
- Einmalige Bezüge, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Abfertigungen).

Kein Anspruch auf Lohn bzw. Lohnerhöhung (Bezugsumwandlung als Arbeitgeberbeitrag) liegt vor bei:

- Lohnerhöhungen, die zusätzlich zum Kollektivvertrag gewährt werden.
- Bisher ohne arbeitsrechtlichen Anspruch gewährte Bezüge (zB freiwillige Belohnungen, Boni).
- Bisher freiwillig gewährte Sozialleistungen.

Werden Zusatzentlohnungen jährlich neu vereinbart, kann auch die Form der Leistung neu vereinbart werden.

Beispiel:

Die Gewährung von Belohnungen wird jährlich neu vereinbart, wobei auch jedes Jahr zwischen Barauszahlung und Pensionskassenbeitrag gewählt werden kann.

Die Gewährung der Belohnung in Form eines Beitrages an eine Pensionskasse stellt einen Arbeitgeberbeitrag dar.

761

Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass der bisher gezahlte Arbeitslohn oder eine Lohnerhöhung ganz oder teilweise für Pensionskassenbeiträge oder für Versicherungsprämien für eine betriebliche Kollektivversicherung verwendet wird, so stellt diese Bezugsumwandlung einen Arbeitgeberbeitrag im Sinne des § 26 Z 7 EStG 1988 dar. Dies gilt auch dann, wenn in der lohngestaltenden Vorschrift vorgesehen ist, dass einzelne Arbeitnehmer zwischen Bezugsumwandlung und Bezugsauszahlung wählen können. Hinsichtlich der lohngestaltenden Vorschriften siehe Rz 735. Eine besondere kollektivvertragliche Ermächtigung zum Abschluss einer Betriebsvereinbarung liegt nur dann vor, wenn entweder die Tatsache der Umwandlung oder/und die Höhe der umzuwandelnden Bezüge ausdrücklich einer Betriebsvereinbarung überlassen wird; nicht aber, wenn der Kollektivvertrag selbst die Höhe der Umwandlung dezidiert regelt und die Betriebsvereinbarung davon abweichen kann.

762

Pensionskassenbeiträge, die ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, geleistet werden, stellen Arbeitnehmerbeiträge dar, für die gegebenenfalls Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 oder die Prämienbegünstigung gemäß § 108a EStG 1988 geltend gemacht werden können. Allenfalls liegt auch eine Zukunftsicherungsmaßnahme gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 vor (siehe Rz 83). Eine kumulative Anwendung des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, des § 108a EStG 1988 bzw. des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 ist nicht zulässig.

Soweit die Auszahlung von Bezügen und Vorteilen aus Pensionskassen auf Arbeitnehmerbeiträge auf Grund von Bezugsumwandlungen entfällt, wird sie nur mit 25% erfasst. Wird die Pension abgefunden, ist sinngemäß vorzugehen. Für den steuerlich zu erfassenden Teil der Pensionsabfindung ist § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 zu beachten.

10.8.2.3 Ersatz von Pflichtbeiträgen durch Arbeitgeberbeiträge

763

Wird ein Vorsorgemodell für Arbeitnehmer, das auf Pflichtbeiträgen gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 beruht, durch ein Pensionskassenmodell ersetzt, so stellen Beiträge des Arbeitgebers im Ausmaß der bisherigen Pflichtbeiträge Arbeitgeberbeiträge im Sinne des § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 dar und zwar auch dann, wenn die Bruttobezüge maximal um die Höhe der bisherigen Pflichtbeiträge herabgesetzt werden. In diesem Fall liegt kein

Gehaltsverzicht vor. Eine Umwandlung dieser Pflichtbeiträge des Arbeitnehmers in Beiträge des Arbeitgebers an eine Pensionskasse stellt daher keinen Verzicht auf Bezüge dar, auf die der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch hatte. Werden hingegen die Bezüge in einem höheren Ausmaß als dem der bisherigen Pflichtbeiträge gekürzt, so liegt hinsichtlich der über den bisherigen Pflichtbeitrag hinausgehenden Gehaltskürzung zur Leistung von Arbeitgeberbeiträgen Einkommensverwendung vor.

10.8.3 Beiträge an ausländische Pensionskassen

764

Beiträge des (ausländischen) Arbeitgebers an ausländische Pensionskassen fallen nur dann unter die Bestimmung des § 26 Z 7 EStG 1988, wenn eine ausländische gesetzliche Verpflichtung besteht. Beiträge, die der Arbeitgeber ohne gesetzliche Verpflichtung leistet, stellen - soweit sie den Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 übersteigen - steuerpflichtigen Arbeitslohn dar und können in der Folge vom Arbeitnehmer als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 geltend gemacht werden.

Handelt es sich bei der ausländischen Pensionskasse gleichzeitig um eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG (siehe Rz 764a), sind Arbeitgeberbeiträge auch ohne ausländische gesetzliche Verpflichtung steuerfrei.

10.8.3a Beiträge an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 PKG

764a

Eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG liegt bei Vorliegen folgender Voraussetzungen vor:

- Es handelt sich um eine Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung.
- Die Einrichtung arbeitet ungeachtet der jeweiligen Rechtsform nach dem Kapitaldeckungsverfahren.
- Sie ist rechtlich unabhängig vom Arbeitgeber zu dem Zweck eingerichtet, unter Einhaltung der einschlägigen arbeits- und sozialrechtlichen Vorschriften
  - Pensionskassengeschäfte zu erbringen und
  - damit im unmittelbaren Zusammenhang stehende Tätigkeiten auszuüben.
- Sie ist nach den Bestimmungen der Richtlinie 2003/41/EG von der zuständigen Aufsichtsbehörde des Herkunftsmitgliedstaats zugelassen.
- Ihre Voraussetzungen für den Betrieb sind von der zuständigen Aufsichtsbehörde des Herkunftsmitgliedstaats genehmigt worden.

Da es sich bei der Möglichkeit, Arbeitgeberbeiträge auch an eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG zu zahlen, um die Umsetzung einer Richtlinie 2003/41/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. Juni 2003 über die Tätigkeiten und die Beaufsichtigung von Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung handelt, sind derartige Beitragsleistungen nur an Einrichtungen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union und eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes (§ 5 Z 4a PKG) möglich.

Beabsichtigt eine ausländische Einrichtung die Pensionskassenzusage eines Arbeitgebers in Österreich zu verwalten, so erfordert dies eine Mitteilung der zuständigen Behörde des Herkunftsmitgliedstaates an die österreichische Finanzmarktaufsicht. Nach einer Mitteilung der Finanzmarktaufsicht, spätestens aber nach Ablauf einer zweimonatigen Frist, darf die ausländische Einrichtung die Tätigkeit in Österreich in Bezug auf das angezeigte Pensionskassengeschäft erbringen.

10.8.4 Übertragung von Anwartschaften an eine inländische Pensionskasse oder eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG

765

Unter diese Bestimmung fallen nur Beiträge, die auf Grund des Betriebspensionsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Regelungen übertragen werden. Als vergleichbare gesetzliche Regelungen gelten insbesondere Art. 2 Bundesbezügegesetz, BGBl. I Nr. 64/1997, Art. 3 Pensionskassenvorsorgegesetz, BGBl. I Nr. 64/1997, oder Art. 7 Bezügegesetz, BGBl. I Nr. 64/1997. Hinsichtlich der Höhe der übertragenen Beträge des Arbeitgebers enthält diese Gesetzesbestimmung keine Einschränkung, sodass auch Beträge lohnsteuerfrei sind, die über das im § 4 Abs. 4 Z 2 lit. a EStG 1988 genannte Ausmaß hinausgehen.

765a

Gemäß § 26 Z 7 lit. c EStG 1988 ist bei Erfüllung der arbeitsrechtlichen Bestimmungen des BPG - und zwar insbesondere des Gleichbehandlungsgebotes - auch die Übertragung der Rückstellung für eine Pensionsanwartschaft eines Vorstandsmitgliedes (mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) aus einer direkten Leistungszusage während eines aufrechten Dienstverhältnisses oder im Zuge der Beendigung des Dienstverhältnisses auf eine Pensionskasse im Inland (§ 5 Z 1 lit. e PKG) steuerfrei. Sofern im Zuge der Beendigung des Dienstverhältnisses eine direkte Leistungszusage gemäß § 5 Z 1 lit. e PKG in Verbindung mit § 48 PKG auf eine Pensionskasse übertragen wird, ist die Erfüllung des Gleichbehandlungsgebotes keine Voraussetzung, da in diesem Fall die Übertragung der Anwartschaft eines einzelnen Arbeitnehmers möglich ist.

765b

Die Übertragung der Rückstellung für eine Pensionsanwartschaft eines Arbeitnehmers (auch eines Vorstandsmitgliedes mit nichtselbständigen Bezügen) aus direkter Leistungszusage auf den neuen Dienstgeber im Inland führt gemäß § 26 Z 7 lit. c EStG 1988 beim Arbeitnehmer zu keinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sich der neue Arbeitgeber verpflichtet, die Pensionsverpflichtung des alten Arbeitgebers zu übernehmen.

Die "Steuerfreiheit" gemäß § 26 Z 7 lit. c EStG 1988 besteht auch dann, wenn ein Versicherungsunternehmen die Pensionsverpflichtung als Arbeitgeber übernimmt und diese in seiner Eigenschaft als Arbeitgeber weiterführt. In diesem Fall erfolgt auch die zukünftige steuerliche Behandlung der Anwartschaft bzw. der daraus resultierenden Leistungen wie bei Anwartschaften anderer Arbeitgeber.

766

Werden hingegen Pensionsansprüche an eine ausländische Pensionskasse, die keine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG ist, abgetreten, liegt keine begünstigte Übertragung vor. Werden Pensionsansprüche an eine Versicherungsgesellschaft abgetreten, liegt nur dann eine begünstigte Übertragung vor, wenn die zukünftigen Leistungen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 25 EStG 1988) zählen (betriebliche Kollektivversicherung). Andernfalls sind die Überweisungsbeträge als Pensionsabfindung gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 von der übertragenden Stelle zu versteuern. Vor allem ist eine steuerneutrale Übertragung in eine Rentenversicherung eines Versicherungsunternehmens, deren Leistungen Einkünfte gemäß § 29 EStG 1988 darstellen, nicht möglich.

766a

Zuwendungen einer Belegschaftsbeteiligungsstiftung im Sinne des § 4d Abs. 3 EStG 1988 (bis 2017 Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988) zählen bis zu einem Betrag von 4.500 Euro (bis 2017 1.460 Euro) jährlich nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Bis zu diesem Betrag liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) vor, die der Kapitalertragssteuer unterliegen und endbesteuert sind. Insoweit für diese Zahlungen Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers anfallen, sind diese nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Darüber hinausgehende Zuwendungen sind als Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu versteuern.

766b

Beiträge des Arbeitgebers an Betriebliche Vorsorgekassen im Sinne des BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007, stellen keinen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, soweit die Leistungen höchstens 1,53% des monatlichen Entgeltes

(inklusive allfälliger Sonderzahlungen) bzw. höchstens 1,53% der Bemessungsgrundlage für entgeltfreie Zeiträume betragen. Bezahlt der Arbeitgeber mehr als 1,53% des monatlichen Entgeltes, liegt insoweit steuerpflichtiger (laufender) Arbeitslohn vor. Die Beitragspflicht nach dem BMSVG ist nicht Voraussetzung für die Steuerfreiheit. Freiwillige Beiträge des Arbeitgebers im Ausmaß von höchstens 1,53% vom Entgelt für den ersten Monat des Arbeitsverhältnisses (gemäß § 6 Abs. 1 BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007, besteht keine Beitragspflicht) oder für die diesbezüglichen Sonderzahlungen fallen daher ebenfalls nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der bei jährlicher Zahlungsweise für geringfügig beschäftigte Arbeitnehmer anfallende Zusatzbeitrag in Höhe von 2,5% des abzuführenden Beitrages stellt ebenfalls keinen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar.

766c

Die Bestimmungen des § 26 Z 7 lit. d EStG 1988 (Rz 766b) kommen nur dann zum Tragen, wenn die Bezüge

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen und
- den Vorschriften des BMSVG unterliegen

Nicht darunter fallen daher monatliche Entgelte im Sinne arbeitsrechtlicher Bestimmungen, die steuerlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb darstellen (zB Einkünfte von freien Dienstnehmern oder Einkünfte von Kommanditisten, die arbeitsrechtlich Arbeitnehmer sind). Leistet daher der Arbeitgeber für derartige Dienstnehmer im arbeitsrechtlichen Sinn Beiträge an eine Betriebliche Vorsorgekasse, stellen diese Beiträge steuerpflichtige Einkünfte dar. Beiträge für Vorstände von Aktiengesellschaften oder Geschäftsführer von GmbHs mit Sperrminorität und einer Beteiligung von nicht mehr als 25% (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, Rz 670) fallen ebenfalls unter die Bestimmung § 26 Z 7 lit. d EStG 1988.

766d

§ 26 Z 7 lit. d EStG 1988 ist anzuwenden, wenn zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Übertragung von Altabfertigungsanwartschaften (§ 47 Abs. 3 BMSVG) vereinbart wird und der Arbeitgeber dafür Beiträge in eine Betriebliche Vorsorgekasse leistet. Ist kollektivvertraglich die Anrechnung von Vordienstzeiten vorgesehen, können diese auch übertragen oder eingefroren werden. Die Übertragung von Altabfertigungsanwartschaften kann den gesamten Anspruchszeitraum (Vollübertragung, Rz 766e) betreffen oder einen Teil des bisherigen Anspruchszeitraumes (Teilübertragung, Rz 766f).

766e

Vollübertragung

Einmalbeträge, die aus Anlass der vollen Übertragung bestehender Anwartschaften an eine Betriebliche Vorsorgekasse geleistet werden, scheiden nur in dem in § 124b Z 66 EStG 1988 umschriebenen Ausmaß (maßgeblich sind, die gesetzlichen Abfertigungsansprüche oder jene auf Grund eines Kollektivvertrages, der bereits am 1. Jänner 2002 bestanden hat) aus dem steuerpflichtigen Arbeitslohn bzw. den sonstigen Steuer- und Beitragspflichten aus. Die Steuerfreiheit für übertragene Altanwartschaften des fiktiven Abfertigungsanspruches zum Zeitpunkt der Übertragung besteht nur bis zur Höhe des fiktiven Anspruches. Übersteigt der Einmalbetrag das sich aus dem gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungsanspruch ergebende Ausmaß, liegt insoweit steuerpflichtiger Arbeitslohn (sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988) vor. Übertragungsbeträge für freiwillige Abfertigungen (auch für angerechnete Vordienstzeiten) sind steuerpflichtig, ausgenommen sie finden Deckung im gesetzlichen Abfertigungsanspruch oder jenem auf Grund eines Kollektivvertrages, der bereits am 1. Jänner 2002 bestanden hat.

Wird zur vollen Übertragung bestehender Anwartschaften an eine Betriebliche Vorsorgekasse nicht der gesamte zum Zeitpunkt der Übertragung bestehende (fiktive) kollektivvertragliche oder gesetzliche Abfertigungsanspruch übertragen, gehören Beträge, die vom Arbeitgeber unter bestimmten Voraussetzungen "nachzuschießen" sind, insoweit nicht zu den Einkünften, als sie den Abfertigungsanspruch zum Zeitpunkt der Übertragung abzüglich des bereits übertragenen Betrages sowie die Verzugszinsen für den nachgeschossenen Betrag nicht übersteigen.

Beispiel:

Der Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Übertragen werden 60% dieses fiktiven Anspruches. Der Arbeitgeber ist verpflichtet 40% dieses fiktiven Anspruches sowie die hierauf entfallenden Verzugszinsen zusätzlich in die Betriebliche Vorsorgekasse einzuzahlen, wenn der Arbeitnehmer innerhalb von 7 Jahren nach der Übertragung gekündigt wird. Kommt es zu einer "Nachschusspflicht" des Arbeitgebers im Sinne dieser Vereinbarung, dann führt der nachzuschießende Betrag sowie die darauf entfallenden Zinsen nicht zu Einkünften des Arbeitnehmers. Wird insgesamt ein höherer Betrag (mehr als 40% zuzüglich der darauf entfallenden Verzugszinsen) an die Betriebliche Vorsorgekasse geleistet, dann führt der übersteigende Betrag zu steuerpflichtigen Einkünften.

766f

Teilübertragung

Betrifft die Übertragung von Altabfertigungsanwartschaften nur einen Teil des bisherigen Anspruchszeitraumes, ist auch nur der fiktive Abfertigungsanspruch für den übertragenen

Teil steuerfrei. Eine weitere "Teilübertragung" ist nicht zulässig. Für Zeiträume, die von der Übertragung nicht betroffen sind, bleibt allenfalls ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch bestehen (siehe Rz 1079c). Verzugszinsen bleiben nur dann steuerfrei, wenn sie sich auf den übertragenen Teil der Anwartschaft beziehen.

Beispiel:

Der fiktive Anspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Übertragen wird nur der fiktive Anspruch für fünf Jahre im Ausmaß von 3 Monatsentgelten. Der restliche Teil des Anspruches wird "eingefroren".

Der Übertragungsbetrag ist bis zum Ausmaß von 3 Monatsentgelten und allfälliger darauf entfallender Verzugszinsen steuerfrei. Höhere oder weitere Übertragungsbeträge stellen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Es bleibt ein gesetzlicher Anspruch von einem Monatsentgelt bestehen.

766g

Werden Beträge auf Grund des BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007,

- von einer Betrieblichen Vorsorgekasse durch Übertragen von Anwartschaften an eine andere Betriebliche Vorsorgekasse oder
- als Überweisung der Abfertigungen an ein Versicherungsunternehmen als Einmalprämie für eine Pensionszusatzversicherung gemäß § 108b EStG 1988 oder
- als Überweisung der Abfertigung an eine Pensionskasse

geleistet, liegt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

11 STEUERSÄTZE UND STEUERABSETZBETRÄGE (§ 33 EStG 1988)

11.1 Steuersätze (§ 33 Abs. 1 EStG 1988)

767

Die Einkommensteuer beträgt ab 2016 jährlich

für die ersten 11.000 Euro	0%
für Einkommensteile über 11.000 Euro bis 18.000 Euro	25%
für Einkommensteile über 18.000 Euro bis 31.000 Euro	35%
für Einkommensteile über 31.000 Euro bis 60.000 Euro	42%
für Einkommensteile über 60.000 Euro bis 90.000 Euro	48%
für Einkommensteile über 90.000 Euro	50%

Einkommensteile über 1 Million Euro werden in den Kalenderjahren 2016 bis 2020 mit 55% 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 18.000 Euro	$\frac{(\text{Einkommen} - 11.000) \times 1.750}{7.000}$	
über 18.000 Euro bis 31.000 Euro	$\frac{(\text{Einkommen} - 18.000) \times 4.550}{13.000}$	+ 1.750
über 31.000 Euro bis 60.000 Euro	$\frac{(\text{Einkommen} - 31.000) \times 12.180}{29.000}$	+ 6.300
über 60.000 Euro bis 90.000 Euro	$\frac{(\text{Einkommen} - 60.000) \times 14.400}{30.000}$	+ 18.480
über 90.000 Euro bis 1.000.000 Euro	$\frac{(\text{Einkommen} - 90.000) \times 455.000}{910.000}$	+ 32.880
über 1 Mio. Euro	(Einkommen – 1.000.000) x 0,55 + 487.880	

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 (erhöhte) Verkehrsabsetzbetrag,
- der Arbeitnehmerabsetzbetrag (bis 2015),
- der (erhöhte) Pensionistenabsetzbetrag (soweit der Verkehrsabsetzbetrag nicht zusteht),
- der Pendlereuro.

Ab dem Kalenderjahr 2016 können alle oben genannten Absetzbeträge bei der Berechnung der Einkommensteuer zu einem Betrag unter null führen.

11.3 Allgemeiner Steuerabsetzbetrag

Randzahl 769: *entfällt*

Randzahl 770: *entfällt*

11.4 Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988)

11.4.1 Voraussetzungen

771

Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht zu, wenn ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr

a) verheiratet oder eingetragener Partner ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partner nicht dauernd getrennt lebt oder

b) mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft lebt.

Bei der Fristenberechnung ist § 108 BAO anzuwenden.

Beispiel 1:

Eine Lebensgemeinschaft wird im Juni begründet (Beziehen der gemeinsamen Wohnung). Am 30. Juni kommt ein Kind zur Welt (Anspruch auf den

Kinderabsetzbetrag ab Juni). Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht zu, wenn die Lebensgemeinschaft mit Kind bis zum 31. Dezember besteht.

Beispiel 2:

Eine Ehe besteht während des gesamten Kalenderjahres. Im August kommt ein Kind zur Welt (Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag ab August). Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nicht zu.

Siehe auch Beispiel Rz 10783.

Der Absetzbetrag beträgt:

- mit einem Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 - 494 Euro,
- mit zwei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 - 669 Euro,
- mit drei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 - 889 Euro,
- für jedes weitere Kind erhöht sich dieser Betrag von 889 Euro um 220 Euro.

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).

772

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

772a

Voraussetzung für den Alleinverdienerabsetzbetrag ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe)Partners des Alleinverdieners. Für Steuerpflichtige iSd § 1 Abs. 4 EStG 1988 ist hingegen die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe)Partners nicht erforderlich (siehe Rz 778).

772b

Das Erfordernis der unbeschränkten Steuerpflicht des (Ehe)Partners des Alleinverdieners kann auch durch einen abgeleiteten Wohnsitz erfüllt werden.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht daher in diesen Fällen zu, wenn

- der (Ehe)Partner diese Wohnung in Österreich auch tatsächlich benützt und damit unbeschränkt steuerpflichtig ist und
- ein Einkommensnachweis über die Einkünfte des (Ehe)Partners der ausländischen Steuerbehörde vorliegt, aus dem hervorgeht, dass der Grenzbetrag nicht überschritten wird.

Bei (Ehe)Partnern aus Drittstaaten kann ein abgeleiteter Wohnsitz nicht angenommen werden, sondern es bedarf eines Aufenthaltstitels. Nur wenn eine entsprechende Aufenthaltsgenehmigung vorliegt, ist die unbeschränkte Steuerpflicht auf Grund eines abgeleiteten Wohnsitzes möglich.

772c

Kann ein Steuerpflichtiger nur deshalb nicht nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 zur unbeschränkten Steuerpflicht optieren, weil er bereits auf Grund seines Wohnsitzes oder seines gewöhnlichen Aufenthaltes unbeschränkt steuerpflichtig ist, steht ihm der Alleinverdienerabsetzbetrag zu, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Steuerpflichtige erfüllt die Voraussetzungen nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 7 und Rz 8) mit Ausnahme des fehlenden inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes.
- Der Nachweis der Auslandseinkünfte ist durch eine Bescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde (Formular E9 - Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums) zu erbringen.
- Es ist ein Einkommensnachweis über die Einkünfte des (Ehe-)Partners der ausländischen Steuerbehörde vorzulegen, aus dem hervorgeht, dass der Grenzbetrag nicht überschritten wird.

Damit erfolgt eine Gleichstellung von unbeschränkt steuerpflichtigen Alleinverdienern mit jenen, die die Voraussetzungen einer Option gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 erfüllen.

Siehe auch Beispiel Rz 10772c.

773

In einer Ehe oder eingetragenen Partnerschaft mit mindestens einem Kind oder in einer Lebensgemeinschaft mit mindestens einem Kind darf der (Ehe)Partner Einkünfte von höchstens 6.000 Euro im Kalenderjahr beziehen.

773a

Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem der (Ehe-)Partner zu. Erfüllen beide (Ehe-)Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe-)Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte erzielt. Haben beide (Ehe-)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte, steht der Absetzbetrag dem haushaltsführenden (Ehe-)Partner zu.

773b

Seit 1. Jänner 2001 gelten Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Käme es durch eine Pensionsnachzahlung zu einer rückwirkenden Überschreitung des maßgeblichen Grenzbetrages für den Alleinverdienerabsetzbetrag, bestehen keine Bedenken, aus Billigkeitsgründen von einer Pflichtveranlagung abzusehen.

Siehe auch Beispiel Rz 10773b.

11.4.2 Grenzbetragsermittlung für den Alleinverdienerabsetzbetrag

774

Maßgebend für die Ermittlung des Grenzbetrages ist der Gesamtbetrag aller Einkünfte. Bei der Ermittlung des Grenzbetrages bleiben 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, Aushilfskräfte),
- die nach § 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988 (Abgeordnete zum EU-Parlament)
- sowie die auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen

steuerfreien Einkünfte sind bei der Ermittlung des Grenzbetrages zu berücksichtigen.

Einkünfte, die dem Grunde nach steuerpflichtig sind und im Einzelfall nur auf Grund von Tarifvorschriften zu keiner Einkommensteuer führen, sind keine „steuerfreien Einkünfte" im

Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 und sind daher für die Berechnung des Grenzbetrages heranzuziehen. Dies gilt auch für Abfertigungen, für die bei Anwendung der Vergleichsrechnung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 im Einzelfall keine Steuer anfällt, sowie für Pensionsabfindungen, für die auf Grund der Tarifvorschriften ab 1. Jänner 2005 gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 keine Steuer einzubehalten ist.

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

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

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

775

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

Das Werbungskostenpauschale ist auch dann abzuziehen, wenn ausschließlich jene steuerfreien Bezüge erzielt werden, die bei der Ermittlung des Grenzbetrages zu berücksichtigen sind (zB Wochengeld oder begünstigte Auslandstätigkeit; siehe Rz 774).

776

Bereits geringfügige Überschreitungen dieser Grenzbeträge führen zum Verlust des Alleinverdienerabsetzbetrages (vgl. VfGH 5.10.1981, B 325/78). Überschreiten beide (Ehe)Partner nicht die Einkommensgrenzen, so steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag dennoch nur einem der beiden (Ehe)Partner zu.

11.4.3 Alleinverdienerabsetzbetrag bei beschränkter Steuerpflicht und bei Option auf unbeschränkte Steuerpflicht

777

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer haben keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 102 Abs. 3 EStG 1988 und § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988).

Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht auch Personen nicht zu, die in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unterliegen und deren (Ehe-)Partner nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Siehe auch die Übersicht in Rz 14a.

778

Personen, die in Österreich keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, können gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 beantragen, dass sie in Österreich als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden. Hinsichtlich der Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages siehe Rz 7 ff. In diesem Fall ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe-)Partners, wie sie grundsätzlich im § 33 Abs. 4 EStG 1988 verlangt wird, nicht erforderlich. Zu prüfen ist aber, ob der Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) mehr als 6 Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist oder in einer Lebensgemeinschaft lebt und ob der (Ehe-)Partner eigene Einkünfte erzielt. Die Einkommensgrenzen sind zu beachten (siehe auch Rz 774). Bei Bezug der Familienbeihilfe stehen auch die Kinderzuschläge zu. Siehe auch Übersicht Rz 14a.

11.4.4 Das Tatbestandsmerkmal "nicht dauernd getrennt lebend"

779

Das Tatbestandsmerkmal "nicht dauernd getrennt lebend" stellt nicht auf die Anzahl der Wohnsitze eines der beiden (Ehe-)Partner oder dessen polizeiliche Meldung und auch nicht auf die Tragung der Kosten des Familienhaushalts ab. Voraussetzung ist vielmehr, dass derjenige, der den Alleinverdienerabsetzbetrag beansprucht, bei aufrechter Ehe oder eingetragener Partnerschaft bzw. bei Partnerschaft mit Kind tatsächlich in Gemeinschaft mit

seinem (Ehe-)Partner lebt. Der Umstand einer – auch längeren – beruflich notwendigen Abwesenheit eines (Ehe-)Partners steht der Annahme einer ehelichen bzw. eheähnlichen Gemeinschaft nicht entgegen. Die berufliche Abwesenheit hebt das gemeinsame Wohnen in einer bestehenden Lebensgemeinschaft dann nicht auf, wenn beide (Ehe-)Partner außerhalb dieser beruflich notwendigen Abwesenheit miteinander in Gemeinschaft leben (vgl. VwGH 21.10.2003, 99/14/0224).

Ein dauerndes Getrenntleben ist anzunehmen, wenn ein (Ehe-)Partner die gemeinsame Wohnung verlässt und getrennt von seinem (Ehe-)Partner, ohne eine eheliche Gemeinschaft mit diesem wieder aufzunehmen, auf Dauer seinen Aufenthalt in einer anderen Wohnung nimmt. Gegenseitige Besuche rechtfertigen nicht die Annahme einer dauernden Gemeinschaft (vgl. VwGH 15.02.1984, 83/13/0153).

780

Auch wenn ein (Ehe-)Partner infolge einer Krankheit oder einer Behinderung in einem Pflegeheim nicht nur vorübergehend untergebracht ist, steht der Alleinverdienerabsetzbetrag unter den allgemeinen Voraussetzungen zu, weil nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Ehegatten oder die eingetragenen Partner dauernd getrennt leben. Vielmehr liegt diesfalls nur eine räumliche Trennung infolge Krankheit vor. Wirtschaftlich gesehen bleibt der gemeinsame Haushalt bestehen.

781

Eine aufrechte Ehe spricht grundsätzlich gegen eine dauernd getrennte Lebensführung. Es ist allerdings möglich, diese Vermutung zu widerlegen. Maßgebend für das Tatbestandsmerkmal nicht dauernd getrennt zu leben ist nicht die Anzahl der Wohnsitze eines der beiden Ehegatten oder dessen polizeiliche Meldung, sondern ausschließlich die Sachverhaltsfrage, ob der Steuerpflichtige, der den Alleinverdienerabsetzbetrag beantragt, bei an sich aufrechter Ehe tatsächlich in Gemeinschaft mit seinem Ehegatten lebt oder nicht (VwGH 22.10.1997, 95/13/0161, 0164).

Ist ein Steuerpflichtiger zwar mit der Kindesmutter verheiratet, lebt er aber mit ihr in Scheidung und nächtigt - nach Bezug einer eigenen Wohnung - lediglich vereinzelt in der ehelichen Wohnung, so kann das bei der Mutter lebende Kind nicht beim Steuerpflichtigen als haushaltszugehörig angesehen werden. Daran ändert auch nichts, wenn die Ehegatten noch über ein gemeinsames Bankkonto verfügen. Der Umstand, dass die Geschlechtsgemeinschaft aufgehoben ist, steht hingegen einer gemeinsamen Haushaltsführung nicht entgegen (VwGH 18.3.1997, 96/14/0006).

11.4.5 Lebensgemeinschaft

782

Das Tatbestandsmerkmal einer eheähnlichen Gemeinschaft stellt auf das Zusammenleben in einer Lebensgemeinschaft ab, wozu im Allgemeinen eine Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft gehört. Dabei kann aber das eine oder andere dieser aufgezählten Merkmale fehlen. Das Wohnen in gemeinsamer Wohnung mit gemeinsamen Kind lässt auf das Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft schließen (VwGH 23.10.1997, 96/15/0176, 0177).

Siehe auch Beispiel Rz 10782.

Randzahl 783: *derzeit frei*

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

784

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

Der Absetzbetrag beträgt:

- mit einem Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 - 494 Euro,
- mit zwei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 - 669 Euro,
- mit drei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 - 889 Euro,
- für jedes weitere Kind erhöht sich dieser Betrag von 889 Euro um 220 Euro.

11.6 Berücksichtigung von Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag

785

Zur Berücksichtigung des Alleinverdiener- oder des Alleinerzieherabsetzbetrages bei der laufenden Lohnverrechnung hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck (Formular E 30) eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben (§ 129 Abs. 1 EStG 1988). In dieser Erklärung sind zur Berücksichtigung des Alleinverdiener- oder des Alleinerzieherabsetzbetrages Name und Versicherungsnummer des (Ehe)Partners und von Kindern (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) anzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto zu nehmen. Die Erklärung für die Inanspruchnahme des

Alleinverdiener- oder des Alleinerzieherabsetzbetrages darf gleichzeitig nur einem Arbeitgeber vorgelegt werden.

Siehe auch Beispiel Rz 10785.

786

Der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag stehen grundsätzlich von Amts wegen zu. Zur Berücksichtigung bei der Veranlagung ist aber die entsprechende Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen in der Einkommensteuererklärung bzw. der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung auszufüllen, und zwar auch dann, wenn der Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag durch den Arbeitgeber berücksichtigt wurde. Wurde der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag im Rahmen der Veranlagung nicht berücksichtigt, weil das Vorliegen der Voraussetzungen nicht bekannt war, ist bei einem Hervorkommen der Voraussetzungen eine Wiederaufnahme von Amts wegen vorzunehmen.

787

Den Wegfall der Voraussetzungen für den Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Ab dem Zeitpunkt der Meldung über den Wegfall der Voraussetzungen hat der Arbeitgeber den Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag nicht mehr zu berücksichtigen. Erfolgt eine Aufrollung gemäß § 77 Abs. 3 oder 4 EStG 1988 sind dabei die auf Grund der Meldung bekannten Verhältnisse zu berücksichtigen.

788

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

789

Gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 sind sowohl der Alleinverdienerabsetzbetrag bei mindestens einem Kind gemäß § 106 Abs. 1 EStG 1988 als auch der Alleinerzieherabsetzbetrag gutzuschreiben, wenn infolge niedriger Einkünfte eine entsprechende Steuerleistung nicht vorliegt. Diese Gutschrift erfolgt im Veranlagungsverfahren. Der Kinderabsetzbetrag bleibt bei der Berechnung der Steuer außer Ansatz.

11.7 Kinderabsetzbetrag (§ 33 Abs. 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.

791

Die Auszahlung erfolgt in allen Fällen gleichzeitig mit der Auszahlung (Überweisung) der Familienbeihilfe. Der Kinderabsetzbetrag ist nicht teilbar. Für ein Kind steht nur einer Person - der auch die Familienbeihilfe ausgezahlt wird - der Kinderabsetzbetrag zu. Der Kinderabsetzbetrag beeinflusst weder die laufende Lohnverrechnung noch die Ermittlung der Lohn- und Einkommensteuer im Veranlagungsverfahren, wohl aber die Höhe einer erstattungsfähigen Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988.

791a

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

11.7.2 Kinder, die sich im EU/EWR-Raum und Schweiz aufhalten

792

Auf Grund der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen betreffend Familienleistungen sind die Kinderlasten bei steuerpflichtigen EU/EWR-Bürgern mit im EU/EWR-Raum aufhältigen Kindern wie folgt zu berücksichtigen:

Auf Grund des Art. 3 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (Text von Bedeutung für den EWR und die Schweiz) und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH gilt der Kinderabsetzbetrag als "Familienleistung". In Österreich beschäftigte EU-Bürger, Bürger der EWR-Mitgliedstaaten (Island, Liechtenstein und Norwegen) und Bürger aus der Schweiz, deren Kinder sich ständig in einem Mitgliedstaat der EU/EWR oder der Schweiz aufhalten, haben daher bei Anspruch auf Familienbeihilfe auch Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag.

Für Kinder, die sich ständig außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhalten, steht grundsätzlich

kein Kinderabsetzbetrag zu. Dies gilt nicht für Kinder, für die Familienbeihilfe bezogen wird und die sich nur vorübergehend zur Berufsausbildung außerhalb der oben genannten Staaten aufhalten.

Zur Möglichkeit, Unterhaltsleistungen für außerhalb des EU/EWR-Raumes oder der Schweiz lebende minderjährige Kinder ausnahmsweise als außergewöhnliche Belastung geltend machen zu können, siehe Rz 866 und Rz 866a.

Randzahl 792a: *entfällt*

11.7.3 Rückforderung von zu Unrecht in Anspruch genommenen Kinderabsetzbeträgen

792b

Auf Grund § 33 Abs. 3 EStG 1988 ist in jenen Fällen, in denen Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen wurden, § 26 FLAG 1967 anzuwenden. Zu Unrecht bezogene Kinderabsetzbeträge sind daher unter denselben Voraussetzungen rückzufordern, unter denen zu Unrecht bezogene Familienbeihilfe rückzufordern ist. Eine Kompensation von Kinderabsetzbeträgen mit zukünftig zustehender Familienbeihilfe darf nicht vorgenommen werden.

Abschnitt 11.7.3.2 und Randzahl 792c: *entfallen*

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 2011). Der Mehrkindzuschlag beträgt monatlich ab 2011 20 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.

794

Der Mehrkindzuschlag ist für jedes Kalenderjahr gesondert im Rahmen der (Arbeitnehmer-) Veranlagung zu beantragen. Er wird höchstens fünf Jahre rückwirkend vom Beginn des Monats der Antragstellung gewährt.

11.9 Unterhaltsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 3 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, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro monatlich zu, wenn

- sich das Kind in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhält und
- das Kind nicht seinem Haushalt angehört und
- für das Kind weder ihm noch seinem nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.

Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges 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 aufhalten soll (§ 177 Abs. 2 ABGB). Aus dieser Vereinbarung über den überwiegenden Kindesaufenthalt leitet sich die Haushaltszugehörigkeit ab. Es kann daher dem Grunde nach nur jener Elternteil den Unterhaltsabsetzbetrag geltend machen, bei dem sich das Kind im Sinne der getroffenen Vereinbarung nicht überwiegend aufhält. Dem anderen Elternteil, bei dem das Kind somit haushaltszugehörig ist, steht der Kinderabsetzbetrag zu.

796

Der Unterhaltsabsetzbetrag steht auch für Unterhaltsleistungen eines Steuerpflichtigen für ein in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz lebendes nicht haushaltszugehöriges Kind zu, und zwar dann, wenn der Steuerpflichtige für dieses Kind zur Zahlung von Unterhaltsleistungen (Alimenten) verpflichtet ist.

Beispiel:

Ein in Österreich nichtselbständig Tätiger ist zur Leistung des gesetzlichen Unterhalts für ein im Mitgliedstaat der Europäischen Union lebendes nicht haushaltszugehöriges Kind verpflichtet und kommt dieser Verpflichtung in vollem Umfang nach. Er bezieht weder Familienbeihilfe noch eine Ausgleichszahlung. Es steht der Unterhaltsabsetzbetrag zu.

11.9.2 Unterhaltsverpflichtung

797

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

Siehe auch Beispiel Rz 10797.

Bei einer Unterhaltsverpflichtung und -leistung für mehrere Kinder hat eine Beurteilung auf das einzelne Kind bezogen zu erfolgen (VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0008).

798

Vorauszahlungen von Unterhaltsleistungen sind auf den Zeitraum, für den sie geleistet wurden, entsprechend aufzuteilen und können einen Anspruch auch für Zeiträume in darauf folgenden Kalenderjahren vermitteln. Eine Vermögensaufteilung im Rahmen einer Ehescheidung ist nicht als Unterhaltsvorauszahlung zu beurteilen.

Siehe auch Beispiel Rz 10798.

799

Nachzahlungen von Unterhaltsleistungen sind zu berücksichtigen, wenn sie bis zur Rechtskraft des betreffenden Veranlagungsbescheides geleistet und geltend gemacht wurden.

Siehe auch Beispiel Rz 10799.

800

Die Höhe der Unterhaltsverpflichtung ergibt sich

- bei Vorliegen eines Gerichtsurteils oder eines gerichtlichen oder behördlichen Vergleiches aus dem darin festgesetzten Unterhaltsbetrag,
- im Falle einer außerbehördlichen Einigung durch den in einem schriftlichen Vergleich festgehaltenen Unterhaltsbetrag.

Siehe auch Beispiel Rz 10800.

801

Liegt weder eine behördlich festgelegte Unterhaltsverpflichtung noch ein schriftlicher Vertrag vor, dann bedarf es der Vorlage einer Bestätigung der empfangsberechtigten Person, aus der das Ausmaß des vereinbarten Unterhalts und das Ausmaß des tatsächlich bezahlten Unterhalts hervorgeht. In allen diesen Fällen steht der Unterhaltsabsetzbetrag nur dann für jeden Kalendermonat zu, wenn

- der vereinbarten Unterhaltsverpflichtung in vollem Ausmaß nachgekommen wurde und
- die von den Gerichten angewendeten so genannten Regelbedarfssätze nicht unterschritten wurden.

802

Die in einem Gerichtsurteil oder einem gerichtlichen, behördlichen oder außerbehördlichen Vergleich festgelegte Höhe des zu leistenden gesetzlichen Unterhalts ist so lange bindend, als sie nicht durch eine neue Festsetzung geändert wird oder nur deswegen ein geringerer Unterhalt geleistet wird, weil eine (teilweise) Anrechnung der Familienbeihilfe vorgenommen wurde (VfGH 27.6.2001, B 1285/00, und VfGH 19.6.2002, G 7/02, sowie OGH 28.11.2002, 3 Ob 141/02k).

Die Regelbedarfsätze kommen nur dann zur Anwendung, wenn weder eine behördliche Festsetzung noch ein schriftlicher Vertrag vorliegt.

Siehe auch Beispiel Rz 10802.

803

Sind beide Elternteile zu Unterhaltsleistungen für Kinder verpflichtet, die jeweils dem Haushalt des anderen Elternteiles zugehören, steht beiden Elternteilen ein Unterhaltsabsetzbetrag zu (VwGH 24.9.2003, 2003/13/0063).

804

Der Unterhaltsabsetzbetrag steht auch dann nur einmal zu, wenn mehrere Personen in Bezug auf ein Kind die Voraussetzungen erfüllen. Setzt das Gericht die Höhe einer Unterhaltsverpflichtung fest und teilt sie in der Folge auf zwei Unterhaltsverpflichtete auf, ist der Unterhaltsabsetzbetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen, weil jeder der beiden Unterhaltsverpflichteten seinem Teil der Unterhaltsverpflichtung nachkommt. Die Aufteilung hat behelfsmäßig nach Monaten zu erfolgen, sodass insgesamt zwölf Monatsbeträge zustehen.

11.10 Arbeitnehmerabsetzbetrag, Grenzgängerabsetzbetrag, Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988)

805

Bis einschließlich für das Kalenderjahr 2015 steht allen lohnsteuerpflichtigen Arbeitnehmern auf Grund eines bestehenden Dienstverhältnisses ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich zu (§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 idF vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016).

Siehe auch Beispiel Rz 10805.

806

Bis einschließlich für das Kalenderjahr 2015 steht Grenzgängern ein dem Arbeitnehmerabsetzbetrag entsprechender Grenzgängerabsetzbetrag von jährlich 54 Euro zu (§ 33 Abs. 5 Z 3 EStG 1988). Grenzgänger sind im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im

Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988).

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

807

Ein Verkehrsabsetzbetrag von jährlich 400 Euro (bis 2015 291 Euro) steht allen Arbeitnehmern zu, die Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis beziehen, und zwar auch dann, wenn sie nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Dieser Absetzbetrag deckt den normalen Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab. Über den Normalfall hinaus werden Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 berücksichtigt.

Siehe auch Beispiel Rz 10807.

Ab 1.1.2016 steht ein erhöhter Verkehrsabsetzbetrag von 690 Euro zu, wenn Anspruch auf ein Pendlerpauschale besteht und das Einkommen nicht höher ist als 12.200 Euro im Jahr. Bei Einkommen zwischen 12.200 und 13.000 Euro wird der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag gleichmäßig auf den Verkehrsabsetzbetrag von 400 Euro eingeschliffen (§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988).

807a

Bezüge und Vorteile aus Betrieblichen Vorsorgekassen (BV-Kassen) einschließlich der Bezüge und Vorteile im Rahmen der Selbständigenvorsorge nach dem 4. und 5. Teil des BMSVG sind zwar gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aber keine Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988. Werden derartige Leistungen aus einer BV-Kasse ausbezahlt, steht der Verkehrsabsetzbetrag nicht zu.

808

Der Verkehrsabsetzbetrag ist von jedem Arbeitgeber, der Bezüge auszahlt, zu berücksichtigen. Der Verkehrsabsetzbetrag schließt den Pensionistenabsetzbetrag aus. Bei Beurteilung der Frage, ob bei einem Steuerpflichtigen ein bestehendes oder früheres Dienstverhältnis anzunehmen ist, ist nicht von dienstrechtlichen Vorschriften, sondern vom Dienstverhältnisbegriff des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen (VwGH 27.3.1996, 96/13/0012). Tritt der Arbeitnehmer während eines Kalenderjahres in den Ruhestand oder hat die unbeschränkte Steuerpflicht nicht während des vollen Kalenderjahres bestanden, ist

der Verkehrsabsetzbetrag im Zuge der laufenden Lohnverrechnung mit den entsprechenden monatlichen Teilbeträgen zu berücksichtigen. Bei Durchführung der Veranlagung steht vorrangig der Verkehrsabsetzbetrag zu. Dies gilt auch bei gleichzeitigen Aktiv- und Pensionsbezügen.

Siehe auch Beispiel Rz 10808.

11.10a Pendlereuro (§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988)

808a

Besteht Anspruch auf das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, dann steht auch ein Pendlereuro zu. Dieser Absetzbetrag beträgt jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Bei der Berechnung des Pendlereuros sind die Rz 250, Rz 250a sowie Rz 272 ff hinsichtlich der Aliquotierung des Pendlerpauschales entsprechend heranzuziehen.

Beispiel:

Die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte beträgt 20 km (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer A fährt diese Wegstrecke vier Mal monatlich. Es steht daher das aliquote kleine Pendlerpauschale (ein Drittel des Freibetrages) für eine Wegstrecke von 20 – 40 km zu. Weiters steht ein aliquoter Pendlereuro (ein Drittel des Absetzbetrages) zu.

Pendlerpauschale (monatlicher Freibetrag): 696 Euro / 12 / 3 = 19,33 Euro

Pendlereuro (monatlicher Absetzbetrag): (20 x 2 Euro) / 12 / 3 = 1,11 Euro

808b

Zur Berücksichtigung des Pendlereuros durch den Arbeitgeber siehe Rz 273 ff.

808c

Ist der Arbeitnehmer im Kalenderjahr bei mehreren Arbeitgebern hintereinander beschäftigt und findet keine Berücksichtigung des Pendlereuros (und des Pendlerpauschales) durch die Arbeitgeber statt, steht der Pendlereuro (und das Pendlerpauschale) im Wege der Veranlagung nach den Verhältnissen der entsprechenden Kalendermonate zu.

Beispiel:

Arbeitnehmer A ist von Jänner bis März bei Arbeitgeber B beschäftigt.

Die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte beträgt 20 km (Massen-beförderungsmittel ist zumutbar). Der Arbeitnehmer A fährt diese Wegstrecke 20 Mal monatlich. Es steht daher das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 20 – 40 km zu. Weiters steht ein Pendlereuro zu.

Pendlerpauschale (Freibetrag Jänner bis März): 696 Euro / 12 = 58 Euro x 3 = 174 Euro

Pendlereuro (Absetzbetrag Jänner bis März): (20 x 2 Euro) / 12 = 3,33 Euro x 3 = 9,99 Euro

Arbeitnehmer A ist von April bis Dezember bei Arbeitgeber C beschäftigt.

Die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte beträgt 43 km (Massenbeförderungsmittel ist zumutbar). Der Arbeitnehmer A fährt diese Wegstrecke 20 Mal monatlich. Es steht daher das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 40 – 60 km zu. Weiters steht ein Pendlereuro zu.

Pendlerpauschale (Freibetrag April bis Dezember): 1.356 Euro / 12 = 113 Euro x 9 = 1.017 Euro

Pendlereuro (Absetzbetrag April bis Dezember): (43 x 2 Euro) / 12 = 7,17 Euro x 9 = 64,53 Euro

Im Zuge der Veranlagung stehen daher ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.191 Euro (174 Euro + 1.017 Euro) und ein Pendlereuro in Höhe von 74,52 Euro (9,99 Euro + 64,53 Euro) zu.

11.11 Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 EStG 1988)

809

Für Pensionisten tritt an die Stelle des Verkehrsabsetzbetrages ein Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 Euro jährlich. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionseinkünften von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null. Maßgeblich für die Einschleifung sind nicht die gesamten Jahreseinkünfte (Pension zuzüglich anderer Einkünfte), sondern nur die Pensionseinkünfte.

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10809.

809a

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag beträgt 764 Euro jährlich, wenn

- der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom Ehepartner oder eingetragenen Partner nicht dauernd getrennt lebt,
- die Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen 25.000 Euro (2012: 19.930 Euro; 2011: 13.100 Euro) im Kalenderjahr nicht übersteigen,

- der Ehepartner oder eingetragene Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt und
- der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.

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

Der volle erhöhte Pensionistenabsetzbetrag steht bis zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften in Höhe von 19.930 Euro zu. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 19.930 Euro und 25.000 Euro auf Null.

810

Bei den Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 nicht zu. Dies gilt auch dann, wenn mehrere Pensionen bezogen werden (VwGH 23.11.1976, 2404/76). Weisen Pensionisten im Einzelfall Werbungskosten nach, sind diese in der nachgewiesenen Höhe ohne Kürzung um das Werbungskostenpauschale zu berücksichtigen.

11.12 SV-Rückerstattung (§ 33 Abs. 8 EStG 1988)

811

Rechtslage bis einschließlich für das Kalenderjahr 2015:

- Ist die nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 errechnete Einkommensteuer negativ, sind der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag insoweit gutzuschreiben.
- Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, keine Einkommensteuer, sind 10% bzw. für das Kalenderjahr 2015 20% 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 bzw. für das Kalenderjahr 2015 höchstens 220 Euro, gutzuschreiben.

Die Gutschrift 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.

Rechtslage ab dem Kalenderjahr 2016:

- Für Steuerpflichtige, die Anspruch auf den Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag haben, gilt: Ergibt sich bei der Steuerberechnung nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ein Betrag unter null, ist der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag insoweit zu erstatten.
- SV-Rückerstattung für Steuerpflichtige, die Anspruch auf einen Verkehrsabsetzbetrag haben: Ergibt sich bei der Steuerberechnung nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ein Betrag unter null, sind 50% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988 - höchstens aber 400 Euro jährlich - zu erstatten. Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf ein Pendlerpauschale haben, erhöht sich der maximale Erstattungsbetrag auf 500 Euro.
- SV-Rückerstattung für Steuerpflichtige, die Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag haben: Ergibt sich bei der Steuerberechnung nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ein Betrag unter null, sind 50% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (das sind insbesondere Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung) - höchstens aber 110 Euro jährlich - zu erstatten. Die Rückerstattung vermindert sich um steuerfreie Ausgleichszulagen und Ergänzungszulagen, die aufgrund sozialversicherungs- oder pensionsrechtlicher Vorschriften gewährt werden (§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988).

Einkünfte, die auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfrei sind, werden für die Berechnung der SV-Rückerstattung und der Erstattung von Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag wie steuerpflichtige Einkünfte behandelt.

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

Die Erstattung erfolgt im Wege der Veranlagung und ist mit dem nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 berechneten Betrag unter null begrenzt.

812

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, sodass im Veranlagungsverfahren auch eine Berücksichtigung bei Berechnung der SV-Rückerstattung erfolgen kann.

Bei ausschließlichen Pensionseinkünften gilt:

- Bei ausschließlichen Pensionseinkünften steht der Arbeitnehmer- oder Grenzgängerabsetzbetrag nicht zu; daher kann sich bis einschließlich für das Kalenderjahr 2014 auch keine diesbezügliche Negativsteuer ergeben.
- Für das Jahr 2015 werden Pensionisten, wenn die Steuerberechnung im Rahmen der Veranlagung keine Einkommensteuer ergibt, 20% der Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 – höchstens aber 55 Euro – rückerstattet. Die Rückerstattung vermindert sich um steuerfreie Ausgleichszulagen.
- Ab dem Kalenderjahr 2016 ist Rz 811 zu beachten.

812a

Für Personen, deren Einkommen unter der Besteuerungsgrenze liegt und die mindestens in einem Kalendermonat Anspruch auf das Pendlerpauschale haben, steht ein Pendlerzuschlag zu.

- Für die Jahre 2011 und 2012 steht ein Pendlerzuschlag in der Höhe von maximal 141 Euro zu. In diesem Fall wird die Negativsteuer von 110 Euro auf 251 Euro angehoben. Die Negativsteuer (inklusive Pendlerzuschlag) ist mit 15% der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung begrenzt.
- Für die Jahre 2013 und 2014 steht ein Pendlerzuschlag in der Höhe von maximal 290 Euro zu. In diesem Fall erhöht sich die Negativsteuer von 110 Euro auf 400 Euro. Die Negativsteuer (inklusive Pendlerzuschlag) ist mit 18% der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung begrenzt.
- Für das Jahr 2015 steht ein Pendlerzuschlag in der Höhe von maximal 230 Euro zu. In diesem Fall erhöht sich die Negativsteuer von 220 Euro auf 450 Euro. Die Negativsteuer (inklusive Pendlerzuschlag) ist mit 36% der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung begrenzt.

- Ab dem Kalenderjahr 2016 erhöht sich der Erstattungsbetrag im Rahmen der SV-Rückerstattung von 400 Euro auf maximal 500 Euro, wenn der Steuerpflichtige Anspruch auf ein Pendlerpauschale hat (siehe Rz 811).

11.12a Pendlerausgleichsbetrag (§ 33 Abs. 9a EStG 1988)

812b

Rechtslage bis einschließlich Kalenderjahr 2015:

Besteht mindestens in einem Kalendermonat Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und ergibt die Berechnung der Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 eine Steuer von einem Euro, steht zusätzlich ein Pendlerausgleichsbetrag in Höhe von 289 Euro zu, der auch zu einer Steuergutschrift führen kann.

Der Pendlerausgleichsbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen einer Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 von einem Euro und 290 Euro auf Null.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A hat im Monat Mai Anspruch auf ein Pendlerpauschale. Bei der Berechnung der Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (vor Berücksichtigung des Pendlerausgleichsbetrages) ergibt sich eine Einkommensteuer von 5 Euro. Da zumindest während eines Monats Anspruch auf ein Pendlerpauschale bestanden hat, steht daher im Rahmen der Veranlagung ein Pendlerausgleichsbetrag von 285 Euro zu. Es kommt daher zu einer Gutschrift von 280 Euro.

Rechtslage ab dem Kalenderjahr 2016:

Ab 2016 steht gering verdienenden Pendlern anstelle des Pendlerausgleichsbetrages ein erhöhter Verkehrsabsetzbetrag zu (siehe Rz 807).

11.13 Durchschnittssteuersatz (§ 33 Abs. 10 und 11 EStG 1988)

813

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, ist dieser nach Abzug der Absetzbeträge zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen (§ 33 Abs. 10 EStG 1988). Das Erfordernis der Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung besteht vor allem in folgenden Fällen:

- Progressionsvorbehalt bei Einkünften nach § 3 Abs. 1 Z 10 idF vor AbgÄG 2011, 11 und 32 EStG 1988,
- Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 (zB bei Arbeitslosengeldbezug; VwGH 26.5.1998, 97/14/0067 ua.),

- Hälftesteuersatz nach § 37 EStG 1988,
- Anrechnung von ausländischer Einkommensteuer.

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

Beispiel:

Einkommen 2016 *Ausländische Einkünfte*	*20.000* *5.000*
Bemessungsgrundlage Durchschnittssteuersatz *Steuer vor Absetzbeträge*	*25.000* *4.200*
Durchschnittssteuersatz	*16,8%*
20.000 x 16,8 *- AVAB*	*3.360* *- 494*
Einkommensteuer	*2.866*

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

11.14 Berechnung der Lohnsteuer

11.14.1 Schrittweise Berechnung nach § 33 EStG 1988

813a

Der zum laufenden Tarif zu versteuernde Arbeitslohn (vor Abzug des Werbungskosten- und des Sonderausgabenpauschbetrages) ist auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden

und bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum mit dem Faktor 12 bzw. bei einem täglichen Lohnzahlungszeitraum mit dem Faktor 360 auf ein Jahreseinkommen hochzurechnen. Von diesem Betrag sind der Werbungskostenpauschbetrag (ausgenommen bei Pensionisten, siehe Rz 320) und der Sonderausgabenpauschbetrag abzuziehen. Auf das so errechnete Jahreseinkommen ist der Einkommensteuertarif (§ 33 EStG 1988; siehe Rz 767) anzuwenden und der erhaltene Betrag um die im § 66 Abs. 1 EStG 1988 angeführten Absetzbeträge nach allfälliger Anwendung der Einschleifbestimmungen für den Pensionistenabsetzbetrag zu kürzen. Dabei sind die Rechnungen aus Gründen der genauen Ermittlung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) so auszuführen, dass die Zwischenbeträge mindestens drei Dezimalstellen ausweisen. Das errechnete Ergebnis ist durch den Hochrechnungsfaktor zu dividieren und auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden. Ergibt sich ein negativer Betrag, kann dies im Zuge der (Arbeitnehmer)Veranlagung zu einer SV-Rückerstattung führen (siehe Rz 811).

Beispiel:

Monatslohn einer Angestellten mit zwei Kindern (Alleinerzieherabsetzbetrag) abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: 1.714,37 Euro

Berechnung des Einkommens 2016:

1.714,37 Euro x 12 =	*20.572,44 Euro*

abzüglich

- Werbungskostenpauschale	*- 132,00 Euro*
- Sonderausgabenpauschale	*- 60,00 Euro*
Jährliche Bemessungsgrundlage	*20.380,44 Euro*

Berechnung der Lohnsteuer:

Formel:

$$\frac{(\text{Einkommen} - 18.000) \times 4.550}{13.000} + 1.750$$

Einkommen	*20.380,44 Euro*		
abzüglich	*- 18.000,00 Euro*		
	2.380,44	*x*	*4.550,00*
	= 10.831.002	*:*	*13.000,00*
	833,15 Euro		
	+ 1.750,00 Euro		

	= 2.583,15 Euro

abzüglich

- Verkehrsabsetzbetrag	*- 400,00 Euro*
- Alleinverdienerabsetzbetrag	*- 669,00 Euro*
Lohnsteuer jährlich	*1.514,15 Euro*
Lohnsteuer monatlich (gerundet)	*126,18 Euro*

11.14.2 Berechnung mittels Effektiv-Tarif

813b

Die Lohnsteuer kann auch direkt unter Anwendung des so genannten Effektiv-Tarifs (siehe Rz 1406) berechnet werden. Der anteilige Werbungskostenpauschbetrag (monatlich 11 Euro, täglich 0,376 Euro) und der anteilige Sonderausgabenpauschbetrag (monatlich 5 Euro, täglich 0,167 Euro) ist in der Effektiv-Tabelle bereits berücksichtigt. Der Monatslohn ist mit dem Prozentsatz der entsprechenden Stufe zu multiplizieren und davon der entsprechende Abzugsbetrag abzuziehen. Die errechnete Lohnsteuer ist auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden.

Beispiel 1:

Monatslohn einer Angestellten mit zwei Kindern (Alleinerzieherabsetzbetrag) abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: 1.714,37 Euro

Berechnung der Lohnsteuer:

Monatslohn 2016	*1.714,37 Euro*
Anwendung des Prozentsatzes laut Monatslohnsteuertabelle 2016	
in Rz 1406	
1.714,37 x 35% =	*600,03*
abzüglich Abzugsbetrag	*- 473,85*
Lohnsteuer monatlich (gerundet)	*126,18 Euro*

Beispiel 2 (tägliche Berechnung):

Tageslohn eines Arbeiters ohne Alleinverdiener(-erzieher-)absetzbetrag abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: 77,53 Euro

Berechnung der Lohnsteuer:

Tageslohn	*77,53 Euro*

Anwendung des Prozentsatzes laut Tageslohnsteuertabelle 2016	
in Rz 1406	
77,53 x 35% =	*27,136 Euro*
abzüglich Abzugsbetrag	*- 13,937 Euro*
Lohnsteuer täglich (gerundet)	*13,20 Euro*

813c

Für die Ermittlung der Monats- und Tageslohnsteuer ist es auch zulässig, von einem auf ganze Euro aufgerundeten zu versteuernden Monatsarbeitslohn bzw. von einem auf 10 Cent aufgerundeten Tagesarbeitslohn auszugehen und darauf eines der oben dargestellten Ermittlungsverfahren (zB anhand von Tabellen) anzuwenden.

12 Außergewöhnliche Belastungen (§§ 34 und 35 EStG 1988)

12.1 Allgemeines

814

Außergewöhnliche Belastungen sind bei Ermittlung des Einkommens unter bestimmten Voraussetzungen abzuziehen. Der Abzug erfolgt nach Berücksichtigung des bereits um die Sonderausgaben geminderten Gesamtbetrags der Einkünfte.

815

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen setzt voraus:

- unbeschränkte Steuerpflicht (Rz 2 ff) sowie
- eine Belastung des Einkommens (Rz 821 ff).

816

Die Belastung

- darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen (Rz 826),
- muss außergewöhnlich sein (Rz 827),
- muss zwangsläufig erwachsen (Rz 828 ff),
- muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Rz 833 ff) und
- darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen (Rz 837).

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

12.2 Zeitpunkt und Höhe des Abzuges

817

Aus Eigenmitteln getragene außergewöhnliche Belastungen sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (Abflussgrundsatz, § 19 Abs. 2 EStG 1988). Eine Kredit- oder Darlehensaufnahme führt noch zu keiner Belastung des Einkommens. Die Belastung des Einkommens tritt erst nach Maßgabe der Rückzahlung der Schuld (einschließlich Zinsen) ein (siehe dazu VwGH 27.9.1995, 92/13/0261; VwGH 15.7.1998, 95/13/0270). Dabei kommt es alljährlich zu einer Kürzung um den Selbstbehalt, der sich aus dem jeweiligen Jahreseinkommen ableitet (VwGH 1.3.1978, 0407/78). Voraussetzung ist

aber stets, dass der Aufwand nicht nur im Jahr des Entstehens, sondern auch in den Jahren der Leistung zwangsläufig ist (vgl. dazu VwGH 15.9.1999, 93/13/0057, sowie VwGH 26.7.2000, 95/14/0161, betr. die Hingabe eines Heiratsgutes bzw. eines Ausstattungsbetrages).

Eine willkürliche Verlegung des Zeitpunktes der Leistung, aus der eine zwangsläufige Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 erwächst, ist wegen des Prinzips der Abschnittsbesteuerung ausgeschlossen (vgl. VwGH 22.9.1992, 90/14/0276; VwGH 14.9.1994, 93/13/0011; VwGH 18.7.1995, 91/14/0016).

818

Der Höhe nach liegen außergewöhnliche Belastungen nur insoweit vor, als die Ausgaben (Aufwendungen) vom Merkmal der Zwangsläufigkeit umfasst sind. Soweit die Wiederbeschaffung (Wiederherstellung) von zerstörten Wirtschaftgütern als außergewöhnliche Belastung anzusehen ist, ist der Abzug mit den erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten begrenzt (vgl. Rz 838d und 838e). Darüber hinausgehende Kosten stellen eine Vermögensumschichtung dar.

Zur Höhe des Abzuges siehe auch Rz 822.

12.3 Voraussetzungen (§ 34 Abs. 1 EStG 1988)

12.3.1 Art der Berücksichtigung

819

Außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen (Rechtsanspruch), sobald sie der Abgabenbehörde bekannt werden. Allerdings ist die Behörde wie bei sämtlichen im Interesse des Steuerpflichtigen gelegenen Abzugsposten nicht zu besonderen Ermittlungen verpflichtet. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 19.11.1998, 95/15/0071; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255; VwGH 15.09.1999, 93/13/0057). Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen zu Unrecht als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben beurteilt, so hat die Behörde zu überprüfen, ob die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung absetzbar sind.

Eine außerordentliche Belastung kann nicht berücksichtigt werden, wenn das steuerpflichtige Einkommen so niedrig ist, dass es nicht zur Vorschreibung von Einkommensteuer kommt (VwGH 10.10.1996, 96/15/0092).

820

Außergewöhnliche Belastungen sind grundsätzlich im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung zu berücksichtigen.

12.3.2 Belastung des Einkommens

821

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

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

Wird ein laufendes Einkommen erzielt, ist davon auszugehen, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden aus diesem laufenden Einkommen bezahlt werden.

Wird zur Finanzierung der steuerlich abzugsfähigen Kosten ein Darlehen aufgenommen, sind die auf diese Kosten entfallenden Darlehensrückzahlungen - samt Zinsen - als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

822

Aus dem Begriff "Belastung" ist ferner abzuleiten, dass nur endgültige Vermögensminderungen abzugsfähig sind. Ersatzleistungen durch Dritte kürzen daher die abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen), auch wenn sie erst in einem späteren Jahr zufließen (zB Ersätze aus einer Kranken- oder Unfallversicherung oder Ersätze für die Beseitigung eines Katastrophenschadens - Rz 838g; vgl. VwGH 24.4.1970, 1734/68). Zur Kürzung führen insbesondere Versicherungsleistungen (VwGH 19.2.1992, 87/14/0116, betr. private Versicherungsleistungen für Zahnbehandlungskosten), Unterstützungen durch Spenden oder Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln (VwGH 31.3.1987, 85/14/0140, betr. Hilflosenzuschuss; VwGH 21.10.1999, 98/15/0201, betr. Pflegegeld; VwGH 10.11.1987,

87/14/0126; VwGH 15.9.1999, 99/13/0101, betr. Blindenzulage bzw. Blindenführerzulage; siehe auch VwGH 26.9.2000, 99/13/0190, 0191), sofern nach dem Leistungszweck die entsprechenden Ausgaben (Aufwendungen) abgedeckt werden sollen.

823

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

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10823.

824

Keine bloße Vermögensumschichtung liegt jedoch vor, wenn Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit (zB Rollstühle) oder ihrer individuellen

Gebrauchsmöglichkeit (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben. Dies gilt entsprechend auch für Herstellungsaufwendungen (zB Einbau eines Behindertenaufzugs in ein Einfamilienhaus, VfGH 17.12.1982, B 220/81; VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Die Unterstützung eines nahen Angehörigen durch Darlehensgewährung (zB für die Bezahlung von Krankheitskosten) führt als Vermögensumschichtung zunächst nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. Erst bei einem allfälligen Ausfall dieser Forderung (zB infolge Todes des Angehörigen) ist für dieses Jahr das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung zu untersuchen (VwGH 12.9.1989, 88/14/0163; VwGH 10.9.1998, 96/15/0152; siehe auch Rz 821).

825

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens sind mangels eines verlorenen Aufwandes bzw. einer Vermögensminderung grundsätzlich nicht abzugsfähig (zB Anschaffung einer Eigentumswohnung durch einen Behinderten, VwGH 14.6.1988, 85/14/0150; Errichtung einer Stützmauer und Einbau einer Doppelgarage im Zuge eines Straßenbaus, VwGH 3.10.1990, 89/13/0152; Anschaffung eines Personalcomputers für Korrespondenz eines Behinderten, VwGH 14.1.1992, 91/14/0243; Anschaffung von Musikinstrumenten für Musik studierende Kinder, VwGH 24.11.1993, 93/15/0171; Errichtung eines behindertengerechten Eigenheimes, VwGH 22.10.1996, 92/14/0172; Adaptierung einer Wohnung im Zusammenhang mit einer ärztlich bestätigten Hausstaubmilbenallergie, siehe dazu auch ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Rz 902).

Auch bei Wiederbeschaffung untergegangener Wirtschaftsgüter des Privatvermögens (zB Schadensbehebung auf Grund des Diebstahls einer Bankomatkarte sowie Aufwendungen im Zusammenhang mit auf einer Urlaubsreise gestohlenen Kleidungsstücken, vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0033) und bei Kosten betreffend die Abwehr möglicher Vermögensverluste (zB Kraftfahrzeugversicherung) kann - ausgenommen bei notwendiger Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden (siehe dazu Rz 838 bis 838g) - nicht von Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG 1988 gesprochen werden.

12.3.3 Subsidiarität (§ 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988)

826

Ausgaben (Aufwendungen), die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, sind von der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen (vgl. dazu VwGH 24.11.1999, 94/13/0255). Dabei ist die Zuordnung dem Grunde nach maßgebend. Die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ist daher auch dann ausgeschlossen, wenn Ausgaben (Aufwendungen), die dem Grunde nach zu einer der genannten Ausgabenkategorien gehören, nicht oder nur zum Teil steuerlich wirksam

geworden sind (zB wegen des Bestehens von Höchst- oder Pauschalbeträgen, vgl. zB § 18 Abs. 1 Z 5 und 7 EStG 1988, § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988, § 4 Abs. 4 Z 5, 6 und 7 EStG 1988, § 4 Abs. 5 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 9 und 10 EStG 1988; VwGH 10.4.1981, 3437/80, VwGH 19.2.1992, 87/14/0116; wegen des Bestehens von zeitlichen Beschränkungen, oder wegen des Bestehens von Verlustausgleichsverboten, zB § 29 Z 3 EStG 1988, § 30 Abs. 4 EStG 1988). Bei Katastrophenschäden im Privatbereich geht § 34 EStG 1988 als Spezialnorm einem allenfalls gleichzeitig in Betracht kommenden Anspruch nach § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 vor.

12.3.4 Außergewöhnlichkeit (§ 34 Abs. 2 EStG 1988)

827

Aufwendungen sind nur insoweit außergewöhnlich, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse (Maßgeblichkeit des gesamten wirtschaftlichen Einkommens unter Berücksichtigung des Familienstandes, VwGH 19.9.1989, 86/14/0192) und gleicher Vermögensverhältnisse (Maßgeblichkeit des mit dem Verkehrswert anzusetzenden gesamten Vermögens, VwGH 13.2.1973, 1034/72) erwachsen. Es darf sich um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. "gewöhnliche" Belastung handeln (vgl. VwGH 31.1.1992, 92/14/0135, betr. Mehraufwendungen einer berufsbedingten auswärtigen Verpflegung; VwGH 13.12.1995, 93/13/0272, betr. Aufwendungen für ein Kindermädchen bei berufstätigen Eltern).

Aufwendungen, die bei niedrigen Einkommens- und Vermögensverhältnissen das Merkmal der Außergewöhnlichkeit aufweisen, können bei gehobenen Einkommens- und Vermögensverhältnissen durchaus im Bereich der normalen Lebensführung gelegen sein (vgl. VwGH 24.2.2000, 96/15/0197, betr. Hausgehilfin einer Ärztin). Die ganztägige Beschäftigung einer Haushaltshilfe infolge Erkrankung und Pflegebedürftigkeit des Steuerpflichtigen ist auch bei guter Einkommens- und Vermögenslage als außergewöhnlich zu betrachten, sofern die durch die Krankheit oder die Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über die einer "normalen" Haushaltshilfe hinausgeht (vgl. VwGH 11.5.1993, 90/14/0019; VwGH 2.8.1995, 94/13/0207; VwGH 20.11.1996, 94/15/0141, betr. Hausgehilfe eines Alleinstehenden; siehe dazu auch ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Rz 898).

12.3.5 Zwangsläufigkeit (§ 34 Abs. 3 EStG 1988)

828

Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Eine Belastung erwächst nicht zwangsläufig, wenn sie

- vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt worden ist (vgl. beispielsweise VwGH 25.1.2000, 97/14/0071, betr. Schadenersatz nach grob verschuldetem Verkehrsunfall im Rahmen einer Dienstfahrt),
- sonst unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. beispielsweise VwGH 19.03.1998, 95/15/0024, betr. Darlehensrückzahlung nach vertraglicher Überwälzung der Rückzahlungsverpflichtung; VwGH 18.02.1999, 98/15/0036, betr. Aufwendungen im Rahmen einer einvernehmlichen Scheidung; VwGH 26.09.2000, 99/13/0158; VwGH 19.12.2000, 99/14/0294, betr. Kosten durch das Führen eines Zivilprozesses, VwGH 24.10.2005, 2002/13/0031 betr. Forderungsausfall, betr. Kosten der Terrassenbepflanzung VwGH 22.03.2010, 2007/15/0256) oder
- sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmerwagnisses darstellt (vgl. beispielsweise VwGH 20.11.1996, 96/15/0004, betr. Bürgschaftsübernahme zur Erhaltung von Arbeitsplätzen; VwGH 17.12.1998, 97/15/0055, bzw. VwGH 16.12.1999, 97/15/0126, betr. die Abwendung einer Insolvenzgefahr durch den Ehepartner).

829

Die Belastung muss nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein. Dabei ist ein objektiver Maßstab anzulegen (vgl. VwGH 12.6.1990, 89/14/0274; VwGH 20.6.1995, 92/13/0181; vgl. auch die ständige Verwaltungspraxis bei Begräbniskosten, siehe dazu Rz 890). Die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen. Eine wirtschaftliche oder typisierende Betrachtungsweise ist ausgeschlossen (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/0011; VwGH 18.2.1999, 98/15/0036).

830

Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen (zB eigene Krankheitskosten; vgl. VwGH 2.3.1993, 93/14/0018; VwGH 2.8.1995, 94/13/0207; VwGH 16.12.1999, 97/15/0126; siehe auch Rz 902).

831

Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen erwachsen. Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, so muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen (zB Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen, VwGH 23.5.1996, 95/15/0018). Dementsprechend sind beispielsweise Zahlungen auf Grund

einer freiwillig oder im Rahmen des Unternehmerwagnisses übernommenen Bürgschaftsverpflichtung nicht zwangsläufig (siehe dazu ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Rz 893 ff, sowie VwGH 28.2.1995, 95/14/0016; VwGH 20.11.1996, 96/15/0004).

Ebenso sind Belastungen, die aus dem Antritt einer Erbschaft oder beispielsweise aus der Erfüllung von Übergabe- oder Schenkungsverträgen erwachsen, nicht zwangsläufig (vgl. dazu VwGH 23.5.1996, 95/15/0096, 0097, betr. Zahlungen zur Abfindung von Pflichtteilsansprüchen; VwGH 15.7.1998, 95/13/0270, betr. Zahlungen für Nachlassverbindlichkeiten; VwGH 30.11.1999, 94/14/0137, betr. Obsorge der Eltern bzw. Kosten einer doppelten Haushaltsführung auf Grund eines Übergabevertrages). Auch aus der ehelichen Beistandspflicht nach § 90 ABGB kann eine rechtliche Verpflichtung zur Abstattung von Verbindlichkeiten, die aus der ehemaligen selbständigen Tätigkeit des Ehepartners resultieren, nicht abgeleitet werden (VwGH 16.12.1999, 97/15/0126, betr. Abwendung einer Insolvenzgefahr).

Freiwilligkeit der Übernahme einer Rechtspflicht ist im Übrigen aber nicht deswegen anzunehmen, weil diese Rechtspflicht ihre Ursache im Familienrecht hat, sofern sich das freiwillige Verhalten lediglich auf das Entstehen der familienrechtlichen Verhältnisse bezieht (zB Eheschließung, Adoption; siehe auch Rz 865 ff).

832

Ebenso wie die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann eine solche aus sittlichen Gründen nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen erwachsen. Eine sittliche Verpflichtung kommt in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen (§ 25 BAO, weiters der Lebensgefährte, vgl. dazu VwGH 13.5.1986, 86/14/0004) in Betracht, soweit nicht ohnehin hinsichtlich dieses Personenkreises eine rechtliche Verpflichtung besteht. Eine allgemeine sittliche Pflicht, Dritten beizustehen, besteht nicht (VwGH 27.9.1995, 92/15/0214).

Eine sittliche Verpflichtung liegt nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen (objektiv) durch die Sittenordnung geboten erscheint. Es reicht nicht aus, dass sich der Steuerpflichtige zur Tätigung der Aufwendungen sittlich verpflichtet fühlt. Ebenso ist nicht ausreichend, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheinen mag (vgl. dazu VwGH 26.11.1997, 95/13/0146, betr. Prozesskosten der Eltern; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255, betr. Übernahme einer Bürgschaft, siehe auch Rz 893 f; VwGH 9.9.1998, 94/14/0009, betr. Kosten des Haftprüfungsverfahrens für den 50 Jahre alten, im Erwerb nicht durch Krankheit oder Invalidität behinderten Bruder; VwGH 17.12.1998, 97/15/0055,

betr. Aufwendungen zur Abwendung des Konkurses des Ehepartners) oder eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018, betr. Tilgung einer Schuld der Ehegattin zur Heilung ihrer psychosomatischen Erkrankung; VwGH 15.7.1998, 95/13/0270, betr. Nachlassverbindlichkeiten). Es kommt darauf an, ob der Steuerpflichtige objektiv glauben darf, eine existenzbedrohende Notlage eines Angehörigen abwenden zu können.

Es besteht grundsätzlich keine sittliche Verpflichtung zur Tragung von Aufwendungen, die die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen wesentlich übersteigen (vgl. beispielsweise VwGH 24.11.1999, 94/13/0255, betr. Bürgschaftsübernahme). Es besteht keine sittliche Verpflichtung für objektiv aussichtslose Hilfsmaßnahmen (VwGH 11.12.1990, 90/14/0202).

12.3.6 Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988)

833

Eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt insoweit vor, als die Belastung den vom Steuerpflichtigen zu tragenden Selbstbehalt überschreitet.

834

Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes ist das Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst. Progressionsvorbehaltseinkünfte gemäß § 3 EStG 1988 sind nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (VwGH 12.9.2001, 96/13/0066). Einkünfte, für die Österreich nach einem DBA kein Besteuerungsrecht zusteht, sind hingegen zu berücksichtigen (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; BFG 30.6.2014, RV/4100587/2013). Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 enthalten, so sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen.

835

Die Höhe des Selbstbehaltes wird durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 auf die Bemessungsgrundlage ermittelt. Danach beträgt der Selbstbehalt bei einem Einkommen von

höchstens 7.300,00 Euro	6%
mehr als 7.300,00 Euro bis 14.600,00 Euro	8%
mehr als 14.600,00 Euro bis 36.400,00 Euro	10%

mehr als 36.400,00 Euro	12%

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt,

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, und/oder
- für jedes Kind (§ 106 EStG 1988) oder
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6.000 Euro (siehe Rz 774) jährlich erzielt (ab der Veranlagung 2012).

836

Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können nur die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 in Form einer erschöpfenden Aufzählung angeführten Aufwendungen abgezogen werden. Darunter fallen

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden (Rz 838 bis 838g),
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung (Rz 873 ff),
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung (Rz 884a bis 884k),
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird (Rz 857 ff),
- Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (Rz 841), und
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung (Rz 839 ff).

12.3.7 Abzugsverbote

837

Gemäß § 20 Abs. 3 EStG 1988 sind Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 (zB Bestechungs- und Schmiergelder oder an ihre Stelle tretende Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist) vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Ein Ausschluss des Abzugs kann sich mangels Bekanntgabe des Empfängers auch nach § 162 Abs. 1 BAO ergeben. Zum Abzugsverbot für Unterhaltsaufwendungen siehe Rz 865.

12.4 Katastrophenschäden (§ 34 Abs. 6 EStG 1988)

12.4.1 Allgemeines

838

Der Gesetzesbegriff "Katastrophenschaden" im § 34 Abs. 6 EStG 1988 umfasst dem Grunde nach außergewöhnliche Schadensereignisse, die nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfallen, in der Regel verheerende Folgen nach sich ziehen und von der Allgemeinheit als schweres Unglück angesehen werden (VwGH 19.02.1992, 87/14/0116).

In diesem Sinn stellen unvorhersehbare Schadensereignisse größeren Umfangs, die für den Steuerpflichtigen eine unabwendbare Vermögenseinbuße nach sich ziehen, eine außergewöhnliche Belastung dar. Ereignisse, die sich als - wenn auch außergewöhnliche - Folge eines potentiellen Risikos oder einer potentiellen Betriebsgefahr darstellen, das der Steuerpflichtige durch seine freie Willensentscheidung in Kauf nimmt, sind vom Begriff des "Katastrophenschadens" jedenfalls nicht umfasst.

Die Anerkennung von Kosten zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung kommt daher nur nach Naturkatastrophen, insbesondere bei Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs-, Lawinenkatastrophen und Sturmschäden sowie bei Schäden durch Flächenbrand, Strahleneinwirkung, Erdbeben, Felssturz oder Steinschlag, in Betracht. Ein bloßer Vermögensschaden stellt noch keine außergewöhnliche Belastung dar. Erst die Kosten zur Beseitigung des Vermögensschadens können steuerlich abgesetzt werden. Dabei sind die Kosten der Beseitigung von unmittelbaren Katastrophenfolgen (Rz 838b), die Kosten für Reparatur und Sanierung beschädigter Gegenstände (Rz 838c) und Kosten für die Ersatzbeschaffung zerstörter Gegenstände (Rz 838d und Rz 838e) ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 absetzbar. Die Erbringung eigener Arbeitsleistung ist mangels eines Kostenaufwandes steuerlich nicht zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn aus öffentlichen Mitteln (insbesondere aus dem Katastrophenfonds) "Zuschüsse" dafür bezahlt werden.

Absetzbar sind nur Kosten der Beseitigung eines eingetretenen Katastrophenschadens. Aufwendungen zwecks Abwehr künftiger Katastrophen (wie zB die Errichtung einer Stützmauer) sind nicht absetzbar (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128).

12.4.2 Betroffener Personenkreis

838a

Eine außergewöhnliche Belastung wegen der Beseitigung von Katastrophenschäden kann grundsätzlich nur jene Person geltend machen, die im Zeitpunkt des Schadensfalles

Eigentümer des untergegangenen oder beschädigten Wirtschaftsgutes war. Ist der Eigentümer des untergegangenen oder beschädigten Wirtschaftsgutes eine unterhaltsberechtigte Person, kann der Unterhaltsverpflichtete eine außergewöhnliche Belastung (in Anlehnung an die Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996) wie folgt in Anspruch nehmen:

- Unterhaltsberechtigter vermittelt dem Steuerpflichtigen den Alleinverdienerabsetzbetrag oder ist ein Kind im Sinne des § 106 EStG 1988: Berücksichtigung des Katastrophenschadens ohne Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988.
- Sonstiger Unterhaltsberechtigter (zB mittelloser Elternteil, Student, für den keine Familienbeihilfe mehr ausbezahlt wird): Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 mit Selbstbehalt des Unterhaltsverpflichteten (siehe Rz 868).

Bei Gebäuden ist grundsätzlich vom grundbücherlichen Eigentum im Zeitpunkt des Schadensfalles auszugehen. Ist der Steuerpflichtige Eigentümer auf Grund eines Eigentumserwerbs durch Bauführung, der Vereinbarung eines Superädifikates oder eines Baurechts, steht dies dem grundbücherlichen Eigentümer jedenfalls gleich. Hat ein Grundstück oder Gebäude mehrere Miteigentümer, ist hinsichtlich der Aufteilung der geltend gemachten Aufwendungen den Anträgen der Miteigentümer zu folgen. Ist ein Wohnungsbenutzer nicht gleichzeitig (Mit)Eigentümer, kann er Reparatur- und Sanierungsaufwendungen nur für den Wohnraum geltend machen, der von ihm genutzt wird.

Zur Ersatzbeschaffung von PKW siehe Rz 838e.

12.4.3 Kosten für die Beseitigung von unmittelbaren Katastrophenfolgen

838b

Zu den Kosten für die Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen zählen beispielsweise: Beseitigung von Wasser- und Schlammresten, Beseitigung des Schnees von Dächern einsturzgefährdeter Gebäude, Beseitigung von Sperrmüll sowie unbrauchbar gewordener Gegenstände, Raumtrocknung sowie Mauerentfeuchtung, Anschaffung (Anmietung) von Trocknungs- und Reinigungsgeräten. Aufwendungen zur Schneeräumung von Dächern auf Grund üblicher Schneefälle – auch wenn diese ergiebig sind – stellen keine außergewöhnliche Belastung dar.

Absetzbar sind sämtliche Kosten, die mit der Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen im Zusammenhang stehen und zwar in vollem Umfang (tatsächlich

bezahltes Ausmaß laut Rechnung). Dabei ist es gleichgültig, ob die Kosten im Zusammenhang mit dem Erstwohnsitz oder einem weiteren Wohnsitz anfallen oder im Zusammenhang mit einem "Luxusgut" stehen (zB sind auch Kosten für die Reinigung eines Schwimmbades oder einer Sauna absetzbar).

12.4.4 Kosten für die Reparatur und Sanierung beschädigter Gegenstände

838c

Zu den Kosten für die Reparatur und Sanierung durch die Katastrophe beschädigter, aber weiter nutzbarer Vermögensgegenstände zählen beispielsweise: Reparatur und Sanierung von weiter nutzbaren Wohnhäusern bzw. Wohnungen, Erneuerung des Dachstuhls nach einer Schneekatastrophe, Ersatz des Fußbodens, Erneuerung des Verputzes, Ausmalen von Räumen, Sanierung der Kanalisation bzw. Senkgruben, Reparatur bzw. Wiederherstellung von Zäunen und sonstigen Grundstücksumfriedungen sowie Hochwasserschutzbauten, Sanierung von Gehsteigen und Hofpflasterungen, Reparatur beschädigter PKW.

Absetzbar sind die Kosten für die Reparatur und Sanierung in dem Umfang, in dem diese Gegenstände für die "übliche Lebensführung" benötigt werden (tatsächlich bezahltes Ausmaß laut Rechnung). Nicht abgesetzt werden können daher Kosten für die Reparatur und Sanierung von Gegenständen, die nicht mehr der üblichen Lebensführung zugerechnet werden können, wie zB Kosten im Zusammenhang mit einem Zweitwohnsitz oder Sanierungskosten an einem Schwimmbad.

12.4.5 Kosten für die Ersatzbeschaffung zerstörter Gegenstände (ausgenommen PKW, siehe Rz 838e)

838d

Zu den Kosten für die Ersatzbeschaffung durch die Katastrophe zerstörter Vermögensgegenstände zählen beispielsweise: erforderlicher Neubau des gesamten Wohngebäudes oder von Gebäudeteilen, Neuanschaffung von Einrichtungsgegenständen, Neuanschaffung von Kleidung oder Geschirr.

Absetzbar sind die Kosten in dem Umfang, in dem die zerstörten Gegenstände für die "übliche Lebensführung" benötigt werden. Nicht absetzbar sind somit die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Gütern, die für die übliche Lebensführung nicht notwendig sind (zB Sportgeräte) bzw. einem gehobenen Bedarf dienen (insbesondere "Luxusgüter"). Ebenfalls nicht absetzbar sind die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Gegenständen, die nicht dem Hauptwohnsitz, sondern dem Zweitwohnsitz oder einem weiteren Wohnsitz zuzuordnen sind. Die Kosten für die Ersatzbeschaffung sind grundsätzlich mit den tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und im Ausmaß des "Neupreises" absetzbar (tatsächliches Ausmaß

laut Rechnung). Werden Gegenstände ersatzbeschafft, die üblicherweise zur Lebensführung benötigt werden, gehen aber die Ersatzbeschaffungskosten über einen durchschnittlichen Standard hinaus, können nur die Vergleichskosten ("Neupreise") für die Anschaffung (Herstellung) eines Gegenstandes üblichen Standards berücksichtigt werden.

Wohnhäuser, Wohnungen

In voller Höhe absetzbar sind die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Wohneinheiten vergleichbarer Nutzungsmöglichkeit. Absetzbar sind nur die Ersatzbeschaffungskosten für den Hauptwohnsitz (in Anlehnung an die Beurteilung durch die Landesbehörden), nicht hingegen für Zweit- oder weitere Wohnsitze, Gartenhäuschen, Badehütten (Pfahlbauten), Wohnmobile, Wohnwägen. In voller Höhe absetzbar sind auch die Mietkosten für ein Überbrückungsquartier. Wird ein beschädigtes aber an sich sanierungsfähiges Eigenheim nicht saniert, sondern wird ein neues Eigenheim (eventuell an einem anderen Ort) errichtet, können die Neuerrichtungskosten in jenem Ausmaß geltend gemacht werden, das der von der Schadenskommission festgestellten Schadensumme abzüglich der darauf entfallenden Ersätze entspricht.

Einrichtungsgegenstände

In voller Höhe absetzbar sind Kosten für die Ersatzbeschaffung von Möbeln, Teppichen, Vorhängen, Wäsche (für Schlafzimmer, Badezimmer, Küche inkl. Tischwäsche), Beleuchtungskörper, Speisegeschirr, Elektro-, Haushalts-, Küchengeräten (zB Waschmaschine, Wäschetrockner, Kühlschrank, Tiefkühltruhe, Geschirrspüler, Elektroherde inkl. Mikrowellenherde), Sanitär- und Heizungsanlagen. Die Kosten für die Ersatzbeschaffung von handgeknüpften Teppichen sind mit maximal 730 Euro pro Quadratmeter absetzbar, Antiquitäten mit jeweils maximal 7.300 Euro, sofern sie die zuvor angeführten und daher dem Grunde nach abzugsfähigen Gebrauchsgegenstände ersetzen. Nicht absetzbar sind Kosten für Zier- und Dekorationsgegenstände (einschließlich Bilder und Tapisserien), Zimmerpflanzen uÄ.

Unterhaltungselektronik, Foto- und Filmausrüstungen

In voller Höhe absetzbar sind folgende Kosten, sofern die Gegenstände dem üblichen Standard entsprechen: Kosten für die Ersatzbeschaffung von Radio- und Fernsehgeräten, Satellitenanlagen, CD-Playern, Videoanlagen inkl. DVD, PC einschließlich DVD-Anlage und Brenner. Nicht absetzbar sind Ersatzbeschaffungskosten für Foto- und Film(Video)ausrüstungen.

Fahrzeuge (ausgenommen PKW)

In voller Höhe absetzbar sind die Kosten für Mopeds und Fahrräder, ausgenommen Fahrräder, die als Sportgerät ausgelegt sind (Rennräder). Nicht absetzbar sind die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Motorrädern, es sei denn, es handelt sich um das einzige von der betreffenden Person genutzte Kraftfahrzeug. Nicht absetzbar sind die Kosten für Wohnmobile und Wohnwägen.

Andere Gegenstände

In voller Höhe absetzbar sind die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Vorräten, Spielwaren, Schulbedarf, Werkzeugen, die üblicherweise im Haushalt verwendet werden, weiters die Kosten für Gräberrenovierungen. Die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Bekleidung sind bis zu einem Höchstausmaß von 2.000 Euro pro im Haushalt lebender Person absetzbar. Nicht absetzbar sind die Ersatzbeschaffungskosten für Sammlungen aller Art (zB Bücher, Briefmarken, Münzen, Weine, CDs, Videobänder, Schallplatten). Weiters nicht absetzbar sind die Kosten für ein Kellerstüberl, einen Swimmingpool, eine Sauna, die Gartengestaltung, Gartengeräte, Biotope, Grillplätze, Werkzeug- und Gartenhütten, Sportgeräte (zB Schiausrüstung, Fitnessgeräte).

12.4.6 Kosten für die Ersatzbeschaffung von PKW

838e

Die Ersatzbeschaffung von PKW führt grundsätzlich zu einer außergewöhnlichen Belastung, und zwar auch dann, wenn sich das Fahrzeug am Zweitwohnsitz befunden hat. Die Höhe der außergewöhnlichen Belastung ist mit dem Zeitwert im Zeitpunkt der Zerstörung (Beschädigung) des Fahrzeuges begrenzt, und zwar unabhängig davon, ob ein gebrauchtes oder neues Ersatzfahrzeug erworben wird. Der Zeitwert kann dabei an Hand einer achtjährigen Gesamtnutzungsdauer des (zerstörten) Fahrzeuges ("fiktiver Buchwert") errechnet werden; es ist jedoch mindestens ein Wert von 10% der seinerzeitigen Anschaffungskosten des zerstörten PKW anzunehmen. Bei Ermittlung des Zeitwertes ist von Anschaffungskosten in Höhe von maximal 40.000 Euro auszugehen.

Bei der Ersatzbeschaffung von PKW ist steuerlich nur das bisherige "Erstauto" eines Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Nutzen zB in einem Haushalt beide Ehegatten jeweils einen eigenen PKW und wurden beide PKW unbrauchbar, wird die Ersatzbeschaffung für beide PKW berücksichtigt; verfügte ein Ehegatte hingegen über zwei Autos wie etwa einen Gebrauchs-PKW sowie einen Jagd/Geländewagen, ist nur die Ersatzbeschaffung des Gebrauchs-PKW absetzbar. Für welches Familienmitglied das oder die Kraftfahrzeug(e) zugelassen waren, ist für die Zurechnung des Vermögensschadens innerhalb der Familie nicht maßgeblich; es ist von der tatsächlichen Nutzung auszugehen.

12.4.7 Nachweis der Aufwendungen

838f

Für die steuerliche Berücksichtigung von katastrophenbedingten Aufwendungen ist es grundsätzlich erforderlich, dass dem zuständigen Finanzamt die von den Gemeindekommissionen über die Schadenserhebung aufgenommenen Niederschriften vorgelegt werden. Die in der Niederschrift getroffenen Schadensfeststellungen oder - bei Fehlen von Gemeindekommissionen - die dem Katastrophenfonds vorgelegten Unterlagen betreffend Fremdleistungen sind regelmäßig die Grundlage für die steuerliche Berücksichtigung der Schadensbeseitigungskosten. Überdies sind diese Kosten selbst durch Rechnungen zu belegen. Sollte (ausnahmsweise) eine Niederschrift nicht oder nicht vollständig aufgenommen worden sein (zB wegen Lage eines Gebäudes in einem als hochwassergefährdet eingestuften Gebiet), muss eine "Selbsterklärung" unter Anschluss der entsprechenden Rechnungen beigebracht werden.

12.4.8 Finanzierung der Aufwendungen im Zusammenhang mit Katastrophenschäden

838g

Wird ein laufendes Einkommen erzielt, ist davon auszugehen, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden aus diesem laufenden Einkommen bezahlt werden. Wird zur Finanzierung der steuerlich abzugsfähigen Kosten ein Darlehen aufgenommen, sind die auf diese Kosten entfallenden Darlehensrückzahlungen - samt Zinsen - als außergewöhnliche Belastung abzuziehen (siehe auch Rz 821).

Erhält der Steuerpflichtige aus Anlass der Katastrophenschäden steuerfreie Subventionen (Katastrophenfonds, sonstige öffentliche Mittel wie zB Wohnbauförderungsbeträge), steuerfreie Spenden oder steuerfreie Bezüge, kürzen diese die abzugsfähigen Kosten. Gleiches gilt für Erlöse aus der Veräußerung ersatzbeschaffter Wirtschaftsgüter (zB Erlöse aus dem Verkauf eines Haus- oder PKW - Wracks). Weiters kürzen Ersätze von Versicherungen die Reparatur- oder Ersatzbeschaffungskosten für das versicherte Wirtschaftsgut (zB Kaskoversicherung für PKW).

Bei der Verrechnung der steuerfreien Ersätze sind im Wesentlichen folgende Fälle denkbar:

- Der Steuerpflichtige hat im Jahr des Katastrophenschadens keine Reparatur oder Ersatzbeschaffung gezahlt, aber bereits eine Akontozahlung auf eine steuerfreie Subvention erhalten; diese Akontozahlung kürzt die Aufwendungen im Jahr (in den Jahren) der Bezahlung.

Beispiel:

Jahr 2002 - keine Aufwendungen, aber Akontozahlung 5.000 Euro; Jahr 2003 - Aufwendungen 50.000 Euro, Abschlusszahlung des Katastrophenfonds 15.000 Euro. Die Aufwendungen des Jahres 2003 sind um den Gesamtbetrag von 20.000 Euro zu kürzen.

- Der Steuerpflichtige hat im Jahr des Katastrophenschadens Reparaturen oder Ersatzbeschaffungen gezahlt und eine Akontozahlung für eine steuerfreie Subvention erhalten; bis zur Antragstellung liegt aber noch keine endgültige Abrechnung vor. Die Aufwendungen im Katastrophenjahr sind um die Akontozahlung, die Aufwendungen in einem Folgejahr um später zuerkannte Subventionen zu kürzen.

  Beispiel:

  Jahr 2002 – Aufwendungen 15.000 Euro, Akontozahlung 5.000 Euro; Jahr 2003 - Aufwendungen 30.000 Euro, Abschlusszahlung 15.000 Euro. Die Aufwendungen des Jahres 2002 sind um 5.000 Euro, die des Jahres 2003 um 15.000 Euro zu kürzen; zu berücksichtigen sind daher für 2002 10.000 Euro und für 2003 15.000 Euro.

- Der Steuerpflichtige hat im Jahr des Katastrophenschadens Reparaturen oder Ersatzbeschaffungen durch die Aufnahme eines Darlehens finanziert und erhält im Folgejahr eine steuerfreie Subvention. Die jährlichen Zinsen- und Darlehensrückzahlungen sind anteilsmäßig (entsprechend dem Verhältnis der Subventionen zu den Reparaturen bzw. Ersatzbeschaffungen) zu kürzen.

  Beispiel:

  Jahr 2002 - Aufwendungen von 50.000 Euro werden mittels eines Darlehens finanziert, keine Aufwendungen; Jahr 2003 – Subvention 20.000 Euro, das sind 40% der Aufwendungen. Die jährlichen Zinsen- und Darlehensrückzahlungen sind daher im Ausmaß von 60% abzugsfähig.

- Der Steuerpflichtige hat im Jahr des Katastrophenschadens bereits Reparaturen oder Ersatzbeschaffungen gezahlt, er erhält aber erst in einem späteren Jahr die Ersatzleistung. Die Ersatzleistung des späteren Jahres kürzt die außergewöhnliche Belastung des früheren Jahres.

  Beispiel:

  Jahr 2002 – Aufwendungen 20.000 Euro; Jahr 2003 Versicherungsersatz 5.000 Euro. Die außergewöhnliche Belastung beträgt daher im Jahr 2002 15.000 Euro.

12.5 Behinderungen (§ 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988)

12.5.1 Anspruchsvoraussetzungen bei Behinderung

839

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen)

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des Ehepartners oder des eingetragenen Partners gemäß § 106 Abs. 3 EStG 1988, wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6.000 Euro erzielt (siehe Rz 774) oder
- bei eigenem Anspruch oder bei Anspruch des (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988),

so stehen ihm die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen nach Maßgabe der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idgF, zu.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Behinderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständig können gemäß § 35 Abs. 2 erster bis dritter Teilstrich EStG 1988 folgende Stellen sein:

- Der Landeshauptmann: Bei Empfängern einer Opferrente (bis 31.03.2012).
- Die Sozialversicherungsträger: Bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice): In allen übrigen Fällen und bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art.

Die Vorlage einer Bescheinigung gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht erforderlich, wenn der Steuerpflichtige die Zustimmung zur elektronischen Übermittlung der maßgeblichen Daten gemäß § 35 Abs. 8 EStG 1988 erteilt hat. Die Übermittlung dieser Daten ist auch dann

zulässig, wenn vom Steuerpflichtigen in der Vergangenheit ein Freibetrag im Sinne des § 35 Abs. 1 bis 3 und 7 EStG 1988 beantragt wurde. Bei unterschiedlichen Angaben sind jene maßgeblich, die aus der Datenübermittlung hervorgehen. Im Falle der Datenübermittlung hat die amtswegige Berücksichtigung der Freibeträge zu erfolgen.

Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) übermittelt die für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne des § 35 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 erforderlichen Daten elektronisch an die zuständigen Finanzämter, sowie an Arbeitgeber, die Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 EStG 1988 auszahlen.

839a

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

12.5.1.1 Antragstellung beim Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice)

839b

Behinderte Menschen, die in Österreich einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, haben zum Nachweis der Behinderung bei der örtlich zuständigen Landesstelle des Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) einen Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses nach dem Bundesbehindertengesetz (BBG), BGBl. Nr. 283/1990, zu stellen.

Die Anträge auf Ausstellung eines Behindertenpasses sind bei der jeweiligen Landesstelle des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice; auch im Internet unter www.help.gv.at, HELP-Amtshelfer für Behinderung, Behindertenpass) sowie bei jedem Finanzamt erhältlich.

Dem Antrag sind vorhandene Unterlagen zur Behinderung (insbesondere ausführliche ärztliche Gutachten) und ein Lichtbild (Passbild, nicht älter als ein halbes Jahr) anzuschließen.

Alle Eingaben und die Ausstellung des Behindertenpasses sind gebührenfrei (§ 51 BBG).

839c

Der Grad der Behinderung wird durch ärztliche Sachverständige des Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) festgestellt.

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

Eine Bindungswirkung an ausländische Bescheide, mit denen ein Grad der Behinderung festgestellt wird, besteht nicht. Zur Erlangung einer Begünstigung nach dem BEinstG ist es erforderlich, in Österreich die Zugehörigkeit zum Personenkreis der begünstigten Behinderten im Sinne des BEinstG zu beantragen (OGH 05.04.2013, 8 ObA 50/12d).

12.5.1.2 Ausstellung des Behindertenpasses

839d

Ein Behindertenpass kann nur bei einem festgestellten Grad der Behinderung von mindestens 50% ausgestellt werden (§ 40 BBG). Der Behindertenpass hat neben den persönlichen Daten auch den festgestellten Grad der Behinderung oder die Minderung der Erwerbsfähigkeit zu enthalten (§ 42 BBG). Zusätzliche Eintragungen sind möglich und können vom behinderten Menschen beantragt werden. Diese zusätzlichen Eintragungen erleichtern die Beurteilung der Frage, ob Freibeträge nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, zustehen.

Beispiele für zusätzliche Eintragungen:

- Hinweise auf das Erfordernis einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996:
  - „Diät 1" oder „D 1": Gesundheitsschädigung gemäß § 2 Abs. 1 erster Teilstrich liegt vor (Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids)
  - „Diät 2" oder „D 2": Gesundheitsschädigung gemäß § 2 Abs. 1 zweiter Teilstrich liegt vor (Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit)
  - „Diät 3" oder „D 3": Diätverpflegung gemäß § 2 Abs. 1 dritter Teilstrich ist erforderlich (Magenkrankheit oder eine andere innere Krankheit)
- Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Mobilitätseinschränkungen auf Grund einer Behinderung; Ausweis gemäß § 29b StVO 1960 (wenn bereits ausgestellt)

- Einschränkungen des Sehvermögens: hochgradig sehbehindert, blind oder taubblind
- Einschränkungen des Hörvermögens: schwer hörbehindert oder gehörlos
- benötigt einen Assistenzhund

Im Verfahren auf Ausstellung eines Behindertenpasses ergeht ein ausführliches Gutachten, das dem Finanzamt über Aufforderung im Einzelfall vorgelegt werden kann.

Ein Behindertenpass kann vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) auch befristet ausgestellt werden. Die neuerliche Untersuchung kann zur Verlängerung des Behindertenpasses oder auch zu seiner Einziehung führen.

Wird dem Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses nicht stattgegeben, weil der vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) festgestellte Grad der Behinderung 50% nicht erreicht, ist ein Bescheid zu erlassen. Der Abweisungsbescheid enthält den vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) festgestellten Grad der Behinderung, sofern dieser mindestens 25% beträgt.

12.5.1.3 Beschwerde gegen Bescheide des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice)

839e

Ein Bescheid, mit dem ein Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses abgewiesen wird, oder mit dem ein bereits ausgestellter Behindertenpass entzogen wird, ist mit Beschwerde bekämpfbar (§ 45 Abs. 2 BBG). Da sich der Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses auch auf den festgestellten Grad der Behinderung richtet, kann auch gegen den festgestellten Grad der Behinderung Beschwerde erhoben werden, wenn dieser nach Auffassung des behinderten Menschen zu niedrig ist (zB 60% statt vermeintlich 80%). Das Recht, Beschwerde zu erheben, besteht auch bei Verweigerung der Eintragung eines zusätzlichen Vermerkes.

Über die Beschwerde entscheidet das Bundesverwaltungsgericht.

12.5.1.4 Wirkung der Feststellungen des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice)

839f

Die rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses ist nicht möglich.

Die im Laufe eines Kalenderjahres erfolgte Feststellung des Grades einer Behinderung gilt für Zwecke der Steuerermäßigung aus Vereinfachungsgründen immer für das ganze Kalenderjahr. Werden in einem Kalenderjahr vom Bundesamt für Soziales und

Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) aufgrund mehrerer Befunde (zB aufgrund eines Antrages auf Neufestsetzung oder einer Neuuntersuchung bei Befristung) unterschiedliche Grade der Behinderung festgesetzt, ist aus Vereinfachungsgründen für das ganze Kalenderjahr der höhere festgestellte Grad der Behinderung anzusetzen.

Ist die Behinderung die Folge eines Ereignisses (zB eines Unfalles, einer Operation oder Spitalsaufenthalt im Zuge einer schweren Erkrankung) und wird die Behinderung vom Sozialministeriumservice rückwirkend festgestellt, gilt der festgestellte Grad der Behinderung auch für Zwecke der Steuerermäßigung immer rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses (Unfall, Operation, Spitalsaufenthalt).

In anderen Fällen ist die rückwirkende Feststellung eines Grades der Behinderung nicht möglich.

839g

Bei Zuerkennung von Pflegegeld ist, sofern ein Behindertenpass (noch) nicht ausgestellt wurde, von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) auszugehen, sodass in diesen Fällen ein Nachweis nicht erforderlich ist.

839h

Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF kann durch eine Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) erfolgen (siehe Rz 839d).

Liegt bei einer Einstufung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) eine mindestens 25-prozentige Behinderung vor und beträgt davon der Anteil der Behinderung wegen des die Diät erfordernden Leidens mindestens 20% im Sinne der Einschätzungsverordnung oder der Richtsatzverordnung (Zusatzeintragung entsprechend Rz 839d), entfällt der Abzug des Selbstbehaltes im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988. Bei anderen Mehrfachbehinderungen ist eine Berücksichtigung von Freibeträgen bzw. Aufwendungen ohne Abzug eines Selbstbehalts nur dann möglich, wenn der Anteil des jeweiligen Leidens zumindest 25% beträgt. In allen anderen Fällen ist ein Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 abzuziehen.

840

Die Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, beinhaltet insbesondere folgende Regelungen:

- § 1 Behinderung,

- § 2 Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung,
- § 3 Kfz- und Taxikosten bei Gehbehinderung,
- § 4 Aufwendungen für Hilfsmittel und Heilbehandlung, sowie
- § 5 Freibetrag für erheblich behinderte Kinder.

12.5.2 Behinderung des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners

12.5.2.1 Allgemeines

841

Mehraufwendungen infolge einer längerfristigen körperlichen oder geistigen Behinderung

- des Steuerpflichtigen selbst,
- seines (Ehe-)Partners
  - bei Bestehen des Anspruchs auf den Alleinverdienerabsetzbetrag oder
- seines Ehepartners oder eingetragenen Partners
  - ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und
  - wenn die Einkünfte (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) des Ehepartners oder des eingetragenen Partners nicht mehr als 6.000 Euro jährlich betragen

sind als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt (§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF). Sie werden, wenn keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) bezogen wird, durch einen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 berücksichtigt. Gemäß dieser Gesetzesstelle werden folgende Freibeträge jährlich gewährt:

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von
25% bis 34%	75,00 Euro
35% bis 44%	99,00 Euro

45% bis 54%	243,00 Euro
55% bis 64%	294,00 Euro
65% bis 74%	363,00 Euro
75% bis 84%	435,00 Euro
85% bis 94%	507,00 Euro
ab 95%	726,00 Euro

Eine kurze, vorübergehende Minderung der Erwerbsfähigkeit (beispielsweise durch Prellungen oder durch eine Rissquetschwunde) kann keinen Anspruch auf einen auch nur aliquoten Teil des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 auslösen (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0262).

Die (Pausch-)Beträge gemäß den § 2, § 3 und 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, stehen hingegen auch dann zu, wenn Pflegegeld bezogen wird und ein Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 deshalb ausgeschlossen ist. Wird Pflegegeld (eine pflegebedingte Geldleistung) nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen, steht der Freibetrag in dem Kalenderjahr, in dem erstmals Pflegegeld bezogen wird, in voller Höhe zu. Im darauf folgenden Kalenderjahr (in den darauf folgenden Kalenderjahren), in dem (in denen) Pflegegeld bezogen wird, steht der Freibetrag nicht mehr zu. Sollte der Pflegegeldbezug in der Folge wegfallen, steht der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 erst wieder für jenes Kalenderjahr zu, in dem ganzjährig kein Pflegegeld bezogen wird.

842

Sind beide (Ehe-)Partner gemäß § 35 EStG 1988 behindert, hat ein Alleinverdiener oder ein Steuerpflichtiger, dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte von nicht mehr als 6.000 Euro jährlich erzielt, 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 und dessen (Ehe-)Partner Einkünfte von mehr als 6.000 Euro jährlich erzielt, 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 Steuerpflichtigen 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, für seinen behinderten (Ehe-)Partner beansprucht, so sind die Aufwendungen zuvor auch um den Selbstbehalt zu kürzen.

843

Beträgt der Grad der Behinderung mindestens 25%, so erfolgt kein Abzug eines Selbstbehalts. Die Berücksichtigung der Mehraufwendungen erfolgt entweder durch Ansatz der Pauschbeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 oder in Höhe der tatsächlichen Kosten (§ 34 Abs. 6 vierter Teilstrich EStG 1988). Dies gilt auch bei Bezug einer pflegebedingten Geldleistung, wobei diesfalls nur der die pflegebedingte Geldleistung übersteigende Betrag zu berücksichtigen ist (§ 34 Abs. 6 fünfter Teilstrich EStG 1988).

12.5.2.2 Besondere (zusätzliche) Aufwendungen laut der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF

844

Werden die Pauschbeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 beansprucht, so können im Zusammenhang mit der Behinderung nur die in der gegenständlichen Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, angeführten Aufwendungen zusätzlich geltend gemacht werden (vgl. § 2 betr. Krankendiätverpflegung, § 3 betr. Kraftfahrzeug- bzw. Taxikosten, § 4 betr. Hilfsmittel und Heilbehandlung; siehe dazu Rz 850 f).

Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung sind in diesem Fall ebenfalls stets in Höhe der Pauschalbeträge des § 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, anzusetzen. Werden an Stelle der Pauschbeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 die tatsächlichen Kosten geltend gemacht, dann sind die Mehrkosten auf Grund sämtlicher Behinderungen nachzuweisen. Allfällige Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung können im Schätzungsweg in Höhe der Pauschalbeträge des § 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, angesetzt werden (vgl. VwGH 27.02.2008, 2004/13/0116). Krankheitskosten, die mit der die Minderung der Erwerbsfähigkeit verursachenden Behinderung nicht in ursächlichem Zusammenhang stehen (zB Kosten einer Augenoperation bei einem Gehbehinderten), sind unter Berücksichtigung des Selbstbehalts neben den Mehraufwendungen auf Grund der Behinderung absetzbar.

12.5.2.3 Krankendiätverpflegung

845

Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung (§ 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids	70 Euro
Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit	51 Euro
Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit	42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

846

Beträgt der Gesamtgrad der Behinderung weniger als 25%, so sind Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sowohl bei Geltendmachung der Pauschalbeträge als auch bei Nachweis der tatsächlichen Kosten unter Berücksichtigung des Selbstbehalts abzuziehen. Betreffend Mehrfachbehinderung mit Bedarf an Krankendiät siehe Rz 839h.

12.5.2.4 Körperbehinderung mit KFZ- oder Taxinutzung

847

Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro (153 Euro bis einschließlich Kalenderjahr 2010) monatlich zu berücksichtigen (§ 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF). Das Vorliegen einer Körperbehinderung ist durch

- einen Ausweis gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung 1960,
- einen ("alten") Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1952,
- eine vor dem 1. Jänner 2005 erfolgte Feststellung im Sinne des § 36 Abs. 2 Z 3 BBG oder
- die Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Mobilitätseinschränkung auf Grund einer Behinderung im Behindertenpass (BGBl. II Nr. 495/2013) bzw. die bis 31.12.2013 erfolgte Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG)

nachzuweisen.

Bereits bestehende Nachweise bleiben weiterhin gültig.

Besitzt ein Kraftfahrzeug aufgrund seiner Beschaffenheit eine im Wesentlichen nur eingeschränkte Verkehrsfähigkeit (zB führerschein- und zulassungsfreies Elektromobil), liegt kein Kraftfahrzeug iSd § 3 Abs. 1 der VO über außergewöhnliche Belastungen vor. Bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen kann es sich aber um ein Hilfsmittel iSd § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen handeln (VwGH 27.02.2014, 2011/15/0145).

848

Sind beide (Ehe-)Partner körperbehindert im Sinne des § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, so hat ein alleinverdienender Steuerpflichtiger oder ein Steuerpflichtiger dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt mit einem Kraftfahrzeug nur Anspruch auf den einfachen Pauschbetrag von 190 Euro (153 Euro bis einschließlich Kalenderjahr 2010). Zusätzlich können allerdings Kosten seines (Ehe-)Partners für Taxifahrten bis zu 153 Euro monatlich von ihm geltend gemacht werden. Bei zwei Fahrzeugen kann der Alleinverdiener oder ein Steuerpflichtiger, dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt, insgesamt 380 Euro (306 Euro bis einschließlich Kalenderjahr 2010) absetzen. Ohne eigene Kraftfahrzeuge kann er den doppelten Höchstbetrag für Taxikosten, maximal somit 306 Euro monatlich, beanspruchen. Mehraufwendungen eines Körperbehinderten im Zusammenhang mit der Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges können nur in Höhe der Pauschbeträge abgesetzt werden. Die Berücksichtigung tatsächlicher Aufwendungen (zB Kosten einer behindertengerechten Adaptierung des Kraftfahrzeuges) ist nicht möglich. Allerdings können Aufwendungen für nicht mit dem Betrieb des Kraftfahrzeuges verbundene Hilfsmittel zusätzlich geltend gemacht werden (siehe Rz 850).

849

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 körperbehinderten Steuerpflichtigen, dann kommt der pauschale Freibetrag von 190 Euro (153 Euro bis einschließlich Kalenderjahr 2010) 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 körperbehindert 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.

12.5.2.5 Hilfsmittel

850

Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel). Zu den Hilfsmitteln gehören auch Vorrichtungen an einem Kraftfahrzeug, die nicht unmittelbar dem Betrieb des Kraftfahrzeuges dienen (zB Hebebühne oder Rampe für Rollstuhl).

Siehe auch Beispiel Rz 10850.

12.5.2.6 Heilbehandlung

851

Als Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, ab 1. Jänner 1998) gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar. Wird der Freibetrag gemäß § 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, von 190 Euro für ein eigenes KFZ in Anspruch genommen, können für Fahrten mit diesem im Zusammenhang mit Heilbehandlungen zusätzlich Fahrtkosten (zB in Form des Kilometergeldes) geltend gemacht werden (VwGH 23.01.2013, 2009/15/0094). Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Hygieneartikel usw. (vgl. UFS 30.06.2010, RV/0746-W/10). Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten. Fallen sowohl Kosten für Pflegepersonal als auch für pflegebedingtes Material an, sind die Gesamtkosten zu ermitteln und diese mit Ausnahme von Kosten für Heilbehandlung und nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel (Rz 850) um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen.

12.5.3 Behinderung von Kindern

12.5.3.1 Behinderte Kinder ohne erhöhte Familienbeihilfe

852

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für behinderte Kinder sind bei einem Grad der Behinderung des Kindes von mindestens 25%, aber ohne Bezug der erhöhten Familienbeihilfe, wenn der Steuerpflichtige oder sein (Ehe-)Partner Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag hat, durch den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen; Voraussetzung dafür ist, dass für dieses Kind keine pflegebedingte Geldleistung bezogen wird.

853

Unabhängig von einem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 können bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag

- der Pauschbetrag wegen Krankendiätverpflegung (§ 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF; siehe Rz 845 f),

- nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF; siehe Rz 850) sowie
- Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF; siehe Rz 851) im nachgewiesenen Ausmaß

berücksichtigt werden. Bei einem Grad der Behinderung von weniger als 25% ist eine Kürzung um den Selbstbehalt vorzunehmen.

854

Ein Pauschbetrag gemäß § 3 Abs. 1 oder 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, für ein Kraftfahrzeug oder nachgewiesene Taxikosten steht für Kinder nicht zu, da bei einer 50%igen (Geh-)Behinderung des Kindes regelmäßig der besondere Pauschbetrag gemäß § 5 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zur Anwendung kommt.

855

Haben mehrere Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 bzw. einen solchen nach der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, ist der Pauschbetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen.

856

Besteht Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, können an Stelle der Freibeträge gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 die (tatsächlichen) Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung des Kindes, gegebenenfalls nach Kürzung um eine pflegebedingte Geldleistung, als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 fünfter Teilstrich EStG 1988).

12.5.3.2 Behinderte Kinder mit erhöhter Familienbeihilfe

857

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind durch Gewährung eines Freibetrages gemäß § 5 der Verordnung des 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, BGBl. 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, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, ist für jene Kalendermonate zu kürzen, für die Pflegegeld bezogen wird. Für jene Monate im Kalenderjahr, für die kein Pflegegeld bezogen wird, steht der Freibetrag ungekürzt zu.

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

Siehe auch Beispiel Rz 10857.

858

Neben dem Freibetrag von 262 Euro bzw. bei Bezug höheren Pflegegeldes ohne Berücksichtigung des Freibetrages sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen:

- Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (siehe Rz 850),
- Kosten der Heilbehandlung (siehe Rz 851) sowie
- das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte.

Gemäß § 1 Abs. 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, sind Mehraufwendungen gemäß §§ 2, 3, 4 und 5 Abs. 3 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen (betreffend Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte siehe VwGH 02.02.2010, 2009/15/0026).

Mehraufwendungen für den Transport zwischen der Wohnung des behinderten Kindes und der Sonder- bzw. Pflegeschule oder der Behindertenwerkstätte, die wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel anfallen, sind ebenfalls nicht um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen (VwGH 20.05.2010, 2007/15/0309). Etwaige Ersatzleistungen für diese Fahrten (zB Heimfahrtbeihilfe, Zuschüsse zum Behindertentransport etc.) sind jedoch in Abzug zu bringen.

Auf alle anderen mit der Behinderung zusammenhängenden Aufwendungen sind pflegebedingte Geldleistungen anzurechnen. Siehe auch Rz 864.

Beispiel 1:

Für ein Kind steht ganzjährig erhöhte Familienbeihilfe zu. Weiters bezieht es ganzjährig Pflegegeld für die Pflegestufe 4 in Höhe von 604,30 Euro monatlich (664,30 Euro abzüglich Anrechnung der erhöhten Familienbeihilfe gemäß § 7 Bundespflegegeldgesetz in Höhe von 60 Euro). Von Montag bis Freitag besucht es eine

Behindertenwerkstätte in der Zeit von 8.00 Uhr bis 17.00 Uhr. Der Kostenbeitrag für die Behindertenwerkstätte beträgt monatlich 353 Euro (wird von den Eltern bezahlt). Zusätzlich ist ein jährlicher Förderbeitrag von 277 Euro zu leisten.

Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung:

Kosten für die Behindertenwerkstätte (353 Euro x 12)	*4.236 Euro*
zuzüglich jährlicher Förderbeitrag	*277 Euro*
jährliche Aufwendungen für die Unterrichtserteilung somit	*4.513 Euro*
Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (262 Euro x 12)	*3.144,00 Euro*
abzüglich Pflegegeld (604,30 Euro x 12)	*7.251,60 Euro*
Zwischensumme	*0 Euro*
zuzüglich Aufwendungen für die Unterrichtserteilung	*4.513,00 Euro*
außergewöhnliche Belastung somit	*4.513,00 Euro*

Beispiel 2:

Für ein Kind steht ganzjährig erhöhte Familienbeihilfe zu. Weiters bezieht es ganzjährig Pflegegeld für die Pflegestufe 4 in Höhe von 604,30 Euro monatlich (664,30 Euro abzüglich Anrechnung der erhöhten Familienbeihilfe gemäß § 7 Bundespflegegeldgesetz in Höhe von 60 Euro). Das Kind ist ganzjährig in einem Internat mit Behindertenbetreuung untergebracht, wofür die Eltern monatlich 800 Euro für das Internat und 353 Euro an Schulgeld aufwenden.

Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung:

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

859

Als Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte (§ 5 Abs. 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF) gelten auch Kostenbeiträge an das

Land für den Besuch einer Behindertenschule oder einer Behindertenwerkstätte auf Grund (landes-)gesetzlicher Regelungen sowie Aufwendungen für Betreuungsstunden im Rahmen der sonderpädagogischen Förderung im Kindergarten.

860

Bei Unterbringung des Kindes in einem Vollinternat vermindert sich der (allenfalls um das Pflegegeld reduzierte) Freibetrag von 262 Euro monatlich pro Tag des (durchschnittlichen) Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel (das sind 8,73 Euro pro Tag). In diesem Fall können aber die zusätzlich anfallenden Kosten für die Unterbringung als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

861

Wird ein Teil des Pflegegeldes für ein behindertes Kind für die Wohnunterbringung in einem Internat oder innerhalb einer Wohngemeinschaft einbehalten und steht der restliche Teil des Pflegegeldes einem Elternteil für die teilweise Unterbringung und Pflege im Haushalt zu, sind auf Grund (landes-)gesetzlicher Vorschriften vom anderen (getrennt lebenden) Elternteil zu leistende Kostenbeiträge für die auswärtige Wohnungsunterbringung in voller Höhe als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

862

Vor Berücksichtigung der Aufwendungen für die Unterrichtserteilung ist der pauschale Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, von 262 Euro monatlich pro Tag des (durchschnittlichen) Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel gemäß § 5 Abs. 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zu kürzen, wenn eine Unterbringung in einem Vollinternat erfolgt. Der um eine pflegebedingte Geldleistung und gegebenenfalls bei Aufenthalt in einem Vollinternat gemäß § 5 Abs. 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, gekürzte Freibetrag von 262 Euro monatlich ist um ein Zwölftel der jährlichen Kosten der Unterrichtserteilung zu erhöhen.

12.5.4 Übersichten über mögliche Freibeträge

863

12.5.4.1 Behinderte

Freibetrag	Behinderte ohne Pflegegeld	Behinderte mit Pflegegeld
Pauschaler Freibetrag bei einem Grad der Behinderung von 25% und mehr	ja	nein *)

Pauschaler Freibetrag für Diätverpflegung	ja	ja
Freibetrag für eigenes KFZ bei Gehbehinderung	ja	ja
Freibetrag für Taxikosten (wenn kein eigenes KFZ) bei Gehbehinderung	ja	ja
Aufwendungen für Behindertenhilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung	ja	ja

*) wenn im laufenden Jahr oder im Vorjahr ganzjährig Pflegegeld bezogen wurde.

864

12.5.4.2 Behinderte Kinder

	Behinderung mindestens 25% ohne erhöhte Familienbeihilfe	Behinderung mit erhöhter Familienbeihilfe	Behinderung mit erhöhter Familienbeihilfe und mit Pflegegeld
Pauschaler Freibetrag je nach Grad der Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988	ja	nein	nein
Pauschaler Freibetrag von 262 Euro	nein	ja	ja (gekürzt um Pflegegeld)
Pauschaler Freibetrag für Diätverpflegung	ja	nein	nein
Freibetrag für eigenes KFZ	nein	nein	nein
Freibetrag für Taxikosten	nein	nein	nein
Aufwendungen für Behindertenhilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung	ja	ja	ja
Schulgeld für Behindertenschule oder Behindertenwerkstätte	ja	ja	ja

12.6 Unterhalt (§ 34 Abs. 7 EStG 1988)

12.6.1 Nicht abzugsfähige Unterhaltsaufwendungen

865

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 sind laufende Unterhaltszahlungen

- an den (geschiedenen) Ehegatten (VwGH 23.3.1999, 98/14/0133),
- an den dauernd getrennt lebenden Ehepartner (VwGH 18.3.1997, 93/14/0017),
- an (un-)eheliche Kinder (VwGH 23.3.1999, 98/14/0119),
- an Kinder aus geschiedenen Ehen,
- an mittellose Angehörige (Eltern, usw.) und
- an den "qualifizierten" Lebensgefährten (§ 106 Abs. 3 EStG 1988)

von der Berücksichtigung nach § 34 EStG 1988 ausgenommen. Grundsätzlich sind einmalige, dem Familienrecht zuzuordnende Leistungen wie beispielsweise

- Abgeltungsbeträge nach § 98 ABGB sowie
- Heiratsgut und -ausstattung (§ 1220 ABGB und § 1231 ABGB)

ebenso nicht abzugsfähig wie Unterhaltszahlungen, die nicht in Erfüllung einer zivilrechtlichen Pflicht erbracht werden (VwGH 28.3.2000, 99/14/0307).

866

Unterhaltsleistungen für Kinder werden grundsätzlich - je nach Voraussetzungen (§ 34 Abs. 7 Z 1 und 2 EStG 1988) - durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag sowie den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Die Unterhaltsleistungen für ein nicht haushaltszugehöriges in einem EU-Staat, EWR-Staat bzw. der Schweiz lebendes Kind sind ebenfalls mit dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

Unterhaltsleistungen für haushaltszugehörige Kinder in einem Staat außerhalb des EU-Raumes, EWR-Raumes oder der Schweiz, bei denen der Anspruch auf Familienbeihilfe nach § 2 Abs. 5 FLAG 1967 ausgeschlossen ist, sind hingegen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (VfGH 04.12.2001, B 2366/00). Unterhaltsleistungen von in Österreich beschäftigten Steuerpflichtigen für deren nicht haushaltszugehörige Kinder, die sich ständig in einem Staat außerhalb des EU-Raumes, EWR-Raumes oder der Schweiz aufhalten, sind ebenfalls als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (vgl. VfGH 20.06.2009, G 13/09; VfGH 20.06.2009, B 963/08). In beiden Fällen kann der halbe Unterhalt (VfGH

17.10.1997, G 168/96, G 285/96; VfGH 30.11.2000, B 1340/00) ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

Das individuelle Ausmaß der zu berücksichtigenden Unterhaltspflicht des Steuerpflichtigen orientiert sich unter anderem am jeweiligen angemessenen Unterhalt im Ausland und den eventuellen ausländischen Familienleistungen. Es bestehen keine Bedenken, diese außergewöhnliche Belastung mit 50 Euro pro Monat und Kind - ohne Abzug eines Selbstbehaltes - zu schätzen.

Die Existenz des Kindes (der Kinder) ist anhand der Geburtsurkunde und einer amtlichen Bescheinigung der jeweiligen Heimatbehörde des Kindes (der Kinder) nachzuweisen. Für diese Urkunden bzw. Bescheinigungen sind auf Verlangen deutsche Übersetzungen beizubringen.

Die Unterhaltsleistungen sind bis zum vollendeten 15. Lebensjahr des Kindes zu berücksichtigen, darüber hinaus ist ein entsprechender Nachweis über die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit zu erbringen. Die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit ist durch eine entsprechende amtliche Bescheinigung nachzuweisen (zB Schulbesuchsbestätigung, Bescheinigung über die Arbeitslosigkeit oder das vergebliche Bemühen um Arbeit).

Ab der Volljährigkeit des Kindes darf nach § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 (Verfassungsbestimmung) keine außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wobei die jeweiligen nationalen Volljährigkeitsbestimmungen (siehe Rz 1407) heranzuziehen sind.

> *Beispiel:*
>
> *Zwei minderjährige Kinder eines in Österreich nichtselbständig Tätigen leben in der Türkei im Haushalt des Steuerpflichtigen. Es stehen weder Kinder- noch Unterhaltsabsetzbeträge zu. Die Unterhaltslasten sind als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen; die Höhe ist mit 1.200 Euro (50 Euro x 2 x 12) pro Kalenderjahr zu schätzen.*

Es bleibt dem Steuerpflichtigen allerdings unbenommen nachzuweisen, dass die Hälfte des tatsächlich geleisteten Unterhaltes den Betrag von 50 Euro übersteigt und daher diese Hälfte (ohne Selbstbehalt) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist. Im Hinblick darauf, dass eine Unterhaltsverpflichtung sich am jeweiligen angemessenen Unterhalt im Ausland orientiert, wird dies im Regelfall nur auf Unterhaltsleistungen an Kinder in Hochpreisländern zutreffen (zB in Japan, nicht jedoch etwa in der Türkei). Wird der tatsächlich geleistete Unterhalt geltend gemacht, dann sind im Hinblick auf die bei Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht jedenfalls folgende Unterlagen als Beweismittel beizubringen:

- Geburtsurkunde des Kindes (der Kinder)
- Bestätigung der jeweiligen Wohnortgemeinde des Kindes (der Kinder)
- Bankbestätigung über die überwiesenen Beträge, aus denen der Empfänger und der Verwendungszweck hervorgeht (eine "Bestätigung" mit dem Inhalt, dass "ich für Herrn ..... im Jahre ..... für sein Kind ..... an die Familie .... in ..... den Betrag von ..... übergeben habe" ist nicht ausreichend!)
- Nachweis über die Höhe der Unterhaltsverpflichtung für das betreffende Kind (die betreffenden Kinder) nach den jeweiligen nationalen Bestimmungen
- Bestätigung über die Höhe erhaltener ausländischer Familienleistungen bzw. Bestätigung, dass solche Familienleistungen nicht ausbezahlt wurden.

Alle Bestätigungen und Nachweise sind über Verlangen in deutscher Übersetzung beizubringen.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist - im Rahmen der §§ 303 und 303a BAO - durchzuführen, wenn

- bei der (Arbeitnehmer-)Veranlagung nicht alle Bedingungen bekannt waren, die eine Beurteilung über das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung ermöglichten, und
- die zuvor angeführten Beweismittel für das jeweils betroffene Kalenderjahr vorgelegt werden.

Bei Verdacht, dass gefälschte oder falsche Unterlagen vorgelegt werden, sind allfällige Maßnahmen im Einvernehmen mit dem Strafsachenbereich zu setzen.

867

Unterhaltspflichten gegenüber dem (dauernd getrennt lebenden) Ehegatten sind nicht zu berücksichtigen (vgl. VfGH 17.10.1997, G 168/96). Laufende Unterhaltsleistungen sind selbst dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn eine rechtliche Verpflichtung - beispielsweise Notsituation der geschiedenen Partnerin oder der Eltern - zur Leistung besteht (vgl. VwGH 26.11.1997, 95/13/0146). Zahlungen im Zusammenhang mit Betriebskrediten der Ehegattin sind keine (absetzbaren) Unterhaltsleistungen. Es besteht keine sittliche Pflicht, der Ehegattin, die nicht über ausreichendes Kapital verfügt, die Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit durch Übernahme von Sicherheiten im Zusammenhang mit einem Bankkredit zu ermöglichen, wenn die Ehegattin auch eine andere, nichtselbständige Tätigkeit zur Sicherung des Unterhalts aufnehmen könnte (VwGH 15.02.1994, 93/14/0227). Selbst der Umstand, dass die Ehegattin wegen der Erziehung von zwölf leiblichen Kindern und der damit

verbundenen umfangreichen Haushaltsführung keinen eigenen Pensionsanspruch erwerben konnte, berührt die fehlende Abzugsfähigkeit nicht (VwGH 23.03.1999, 98/14/0133). Unterhaltsleistungen an den dauernd getrennt lebenden Ehepartner fehlt ebenso das Merkmal der Außergewöhnlichkeit (vgl. VwGH 18.03.1997, 93/14/0017).

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Eheschließung sind als Folge der privaten Lebensgestaltung zu beurteilen.

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

868

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

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

868a

Verliert ein Kind ohne sein Verschulden die Selbsterhaltungsfähigkeit bzw. Existenzgrundlage durch Krankheit, Verletzung und dergleichen, sind notwendig werdende Umschulungskosten abzugsfähig (VwGH 18.2.1999, 97/15/0047).

869

Erfolgt die Unterbringung in einem Alters-(Pflege-)Heim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit, können die Kosten, die ein naher Angehöriger als Unterhaltsverpflichteter trägt, nach § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden, sofern die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen

verfügt. Kein verwertbares Vermögen liegt betreffend der bisherigen Wohnräumlichkeiten des Pflegebedürftigen vor, sofern diese Räumlichkeiten von jenen Personen bewohnt werden, die bisher mit dem Pflegebedürftigen im gemeinsamen Haushalt gelebt haben (siehe Rz 823).

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

Welcher Teil des Einkommens der zu pflegenden Person für die pflegebedingten Kosten zu verwenden ist und welcher Teil für die Lebenshaltungskosten verbleiben muss, hängt von der Art der Pflege (Pflegeheim, Häusliche Betreuung) und den damit zusammenhängenden Aufwendungen ab. Jedenfalls muss der zu pflegenden Person ein ausreichender Teil des Einkommens zur Tragung der Lebenserhaltungskosten verbleiben (siehe auch Rz 887a, Rz 887b und Rz 899a).

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

870

Für das Tragen von Krankheitskosten des (Ehe)Partners ergibt sich aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung. Die Höhe des aus dem Titel der Krankheit zu leistenden Unterhalts hängt nach zivilrechtlichen Grundsätzen von den finanziellen Rahmenbedingungen des Unterhaltsverpflichteten und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten ab. Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, bei der Berechnung auf das steuerliche Existenzminimum gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 abzustellen.

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 oder Aushilfstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988
- Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, auch wenn diese gemäß § 30 Abs. 2 EStG 1988 von der Besteuerung ausgenommen sind
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte

Beispiel:

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

	Partner/in A	*Partner/in B*
Einkommen gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988	*€ 25.000*	*€ 12.000*
Steuerliches Existenzminimum		*– € 11.000*
Außergewöhnliche Belastung für B		*€ 1.000*
Krankheitskosten	*€ 7.000*	
abzügl. AgB für B	*- € 1.000*	
Außergewöhnliche Belastung für A	*€ 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 Unterhaltspflicht umfasst demnach nicht Zahlungen zur Beseitigung einer finanziellen Belastungssituation, wenn es auch der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass sich solche Zahlungen positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können (VwGH 23.05.1996, 95/15/0018).

871

Innerhalb des Kreises mehrerer Unterhaltsverpflichteter sind Krankheitskosten nur bei dem Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, der sie tatsächlich trägt.

Siehe auch Beispiel Rz 10850.

872

Sind die Einkommensverhältnisse des Unterhaltsberechtigten derart gelagert, dass er nicht in der Lage ist, die Aufwendungen im vollen Umfang selbst zu tragen, ist nicht zu untersuchen, ob der Unterhaltsberechtigte selbst oder ein anderer Unterhaltsverpflichteter zivilrechtlich zur teilweisen Kostentragung verpflichtet wäre. Werden an Personen, die nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen leben, laufende Unterhaltsleistungen erbracht, so ist nur ein Mehrbetrag, der aus dem Titel der Krankheit usw. geleistet wird, als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

Siehe auch Beispiel Rz 10850.

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

12.7.1 Allgemeines

873

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Voraussetzung ist ferner, dass die Absicht besteht, durch ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen (vgl. dazu VwGH 20.06.2000, 98/15/0001). Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen wird die außergewöhnliche Belastung durch einen Pauschbetrag von 110 Euro monatlich (1.320 Euro jährlich) berücksichtigt. Die Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten ist unzulässig (vgl. dazu VwGH 24.02.2000, 96/15/0187). Der Pauschbetrag ist nicht um den Selbstbehalt zu kürzen (vgl. dazu VwGH 31.10.2000, 95/15/0196; siehe dazu auch Rz 836). § 34 Abs. 8 EStG 1988 stellt eine Spezialnorm gegenüber den allgemeinen Bestimmungen des § 34 Abs. 7 EStG 1988 dar, sodass die Gewährung des Freibetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht auf Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 eingeschränkt wird (also nicht eingeschränkt auf die Zeit des Bezuges von Familienbeihilfe; vgl. VwGH 26.06.2013, 2012/13/0076). Sofern mit einem erfolgreichen Abschluss innerhalb der doppelten durch Gesetz oder Verordnung festgelegten Studiendauer gerechnet werden kann, bestehen gegen die Gewährung des Freibetrages keine Bedenken.

874

Der Pauschbetrag des § 34 Abs. 8 EStG 1988 für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes mangels entsprechender Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes steht auch dann zu, wenn der Wohnort des Kindes im

Ausland liegt (VwGH 28.5.1997, 96/13/0109; VwGH 10.9.1998, 96/15/0158). Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038f.

12.7.2 Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung

875

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

Mehraufwendungen, die durch einen auswärtigen Schulbesuch oder durch ein auswärtiges Studium entstanden sind, gelten dann nicht als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs. 8 EStG 1988, wenn dieser Schulbesuch oder dieses Studium bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Schule oder Universität absolviert werden kann (vgl. dazu VwGH 31.03.1987, 86/14/0137; zum Studium siehe insb. auch Rz 876). In Fällen, in denen es eine öffentliche Schule am Wohnort des Steuerpflichtigen gibt, müssen besondere Gründe einen auswärtigen Schulbesuch als geboten erscheinen lassen (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0069).

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

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

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

Von einer auswärtigen Berufsausbildung im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 ist ferner auszugehen, wenn damit die besondere Begabung des Kindes speziell gefördert wird und auf Grund der begleitenden Umstände ein Abzielen auf eine Berufsausübung in diesem Schwerpunktbereich offenkundig ist (zB VwGH 11.05.1993, 91/14/0085 betreffend Skihandelsschule, VwGH 22.11.2012, 2010/15/0069 betreffend Golf-HAK, UFSL 01.03.2013, RV/0882-L/11 betreffend Polytechnische Schule mit Schischwerpunkt "Nordischer Bereich", UFS 23.01.2013, RV/3157-W/10 betreffend Kooperationsschule mit einem Fußballbundesligaverein).

875a

Von besonders gelagerten Ausnahmefällen abgesehen (zB Besuch einer Privatschule mit englischer Unterrichtssprache durch ausländische Diplomatenkinder) sind Kosten für den Besuch einer (auswärtigen) Privatschule nicht zwangsläufig und damit nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (siehe VwGH 13.5.1992, 92/13/0087; VwGH 30.5.1995, 92/13/0191; VwGH 23.11.2000, 95/15/0203, betr. freie Waldorfschule; siehe auch Rz 865 f).

876

Wird eine Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes nur deswegen nicht wahrgenommen, weil qualitative Schwerpunkte (bestimmte Prüfungen sind "schwieriger", die Teilnahme an Seminaren erfordert eine bestimmte Qualifikation) gesetzt werden, sind aber die Lehrinhalte und der Ausbildungsabschluss grundsätzlich gleich, besteht kein Anspruch auf den Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988. Muss allerdings eine Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Einzugsbereiches deswegen in Anspruch genommen werden, weil ein Zugang im Einzugsbereich nicht möglich ist (zB infolge besonderer Zugangsbeschränkungen oder eines strengen Auswahlverfahrens steht der Freibetrag zu.

Bei gleichen Kernfächern von Studienrichtungen steht der Freibetrag nicht zu (VwGH 07.08.2001, 97/14/0068).

Auf die "besondere Reputation" einer bestimmten Ausbildungsmöglichkeit kommt es nicht an, wenn ein Studium gleicher Art auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Universität absolviert werden kann (VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207).

Wird eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit nicht im Einzugsbereich des Wohnortes, jedoch im Inland als auch im Ausland angeboten, steht der Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8

EStG 1988 unabhängig davon zu, ob die Ausbildung im Inland oder im Ausland absolviert wird.

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

12.7.3 Kostentragung

877

Der Pauschbetrag steht zu, wenn auch tatsächlich entsprechende Mehraufwendungen (dem Grunde nach) erwachsen; diese sind allerdings nicht ziffernmäßig nachzuweisen (VwGH 21.9.1993, 93/14/0078; VwGH 29.6.1995, 93/15/0104; VwGH 27.5.1999, 97/15/0043; VwGH 31.5.2000, 2000/13/0075).

Gemäß § 3 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, steht in den Fällen, in denen die auswärtige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt, der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung nur dann zu, wenn die Voraussetzungen der §§ 1 und 2 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, vorliegen und von den Eltern Unterhaltszahlungen von nicht untergeordneter Bedeutung für eine Zweitunterkunft am Schulort oder für Fahrtkosten zu leisten sind. Von nicht untergeordneter Bedeutung im Sinne des § 3 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, sind Unterhaltszahlungen der Eltern für Fahrt- oder Internatskosten im Rahmen einer auswärtigen Ausbildung dann, wenn sie höher als 50% des Pauschbetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 sind. Liegen derartige Aufwendungen nicht vor, weil zB die Unterkunft am Arbeitsplatz (des Lehrlings) unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird oder keine Fahrtkosten zu tragen sind, steht der Freibetrag nicht zu.

Grundsätzlich sind Ausbildungskosten von den Eltern im Rahmen ihrer Unterhaltspflicht auch dann zu tragen, wenn das Kind über geringfügige eigene Einkünfte verfügt. Übersteigt das eigene Einkommen (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) des Kindes aber den familienbeihilfeschädlichen Betrag gemäß § 5 Abs. 1 FLAG 1967 nicht und ist von einer entsprechenden Kostentragung der Eltern auszugehen, steht der Freibetrag zu.

878

Der Pauschbetrag von 110 Euro ist bei mehreren Unterhaltspflichtigen im Verhältnis der tatsächlichen Kostentragung für die Berufsausbildung aufzuteilen. Der Pauschbetrag steht pro angefangenem Kalendermonat der Berufsausbildung zu (zB Berufsschule von 21. November bis zum 16. Dezember – Anspruch auf den Pauschbetrag für zwei Monate). Er steht auch während der Schul- und Studienferien zu. Dabei sind die diesbezüglichen Angaben der Steuerpflichtigen (Antragsteller) zu berücksichtigen. Ist die Höhe der anteiligen Unterhaltsleistung strittig, ist der Pauschbetrag im Verhältnis der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung aufzuteilen. Darüber hinaus geleistete zusätzlich (freiwillige) Leistungen werden nicht berücksichtigt.

879

Der Pauschbetrag von 110 Euro deckt die erhöhten Aufwendungen auf Grund der Auswärtigkeit ab (Fahrtkosten, Internatskosten). Kosten der Fremdfinanzierung einer auswärtigen Berufsausbildung sind nicht gesondert abzugsfähig (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100). Die Bezahlung von Schulgeld stellt in der Regel eine laufende Unterhaltsleistung dar. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung kommt daher grundsätzlich nicht in Frage (VwGH 18.2.1999, 97/15/0047; VwGH 23.11.2000, 95/15/0203; siehe auch Rz 899). Wenn die Bezahlung des Schulgeldes auch beim Steuerpflichtigen selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führen würde, können diese Kosten zusätzlich zum Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 in voller Höhe berücksichtigt werden (zB Schulgeld für eine Behindertenschule).

12.7.4 Einzugsbereich

880

Gemäß § 1 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

881

Gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung des BM für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305/1993, zeitlich noch zumutbar ist (BGBl. Nr. 604/1993 idF BGBl. II Nr. 296/2004; BGBl. Nr. 605/1993 idF BGBl. II Nr. 249/2016; BGBl. Nr. 608/1993 idF BGBl. II Nr. 296/2001 und BGBl. Nr. 609/1993 idF BGBl. II Nr. 26/1998; die Verordnungstexte sind abrufbar unter http://www.ris.bka.gv.at unter „Bundesgesetzblätter"). Diese Regelung ist im

Übrigen nicht nur auf Studenten bzw. universitäre Einrichtungen beschränkt, sondern gilt in gleicher Weise auch für Schüler und Lehrlinge.

Sowohl nach der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, als auch nach den Verordnungen zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 ist der Nachweis zulässig, dass trotz Nennung in einer Verordnung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 die Fahrzeit länger als eine Stunde beträgt.

Ist der jeweilige Ort bzw. die jeweilige Gemeinde in diesen Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 nicht ausdrücklich angeführt, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde bei Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt.

882

Gemäß § 2 Abs. 3 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

883

Bei Berechnung der Fahrzeit sind Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts nicht zu berücksichtigen. Dies geht unter anderem aus § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 hervor, wonach für bestimmte Orte die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt festgelegt wird. Es wird dabei auf individuelle Unterrichtszeiten nicht Rücksicht genommen. Sofern Orte nicht in den Verordnungen enthalten sind, kann daher nicht anders vorgegangen werden. Da die Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, auf das Studienförderungsgesetz Bezug nimmt, ist hinsichtlich der Zumutbarkeit auch die Rechtsprechung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 anzuwenden. Die Zumutbarkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit von einer Stunde nicht überschritten wird. Für das günstigste Verkehrsmittel ist ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiert, das die

Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Das muss nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein (VfGH 11.12.1986, B 437/86). Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen ist nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen sind daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (VwGH 16.6.1986, 85/12/0247). Für Gemeinden im Bundesland Steiermark gelten gemäß § 36 der Verordnung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 (BGBl. II Nr. 249/2016) die Gemeindegrenzen, die vor Inkrafttreten des Steiermärkischen Gemeindestrukturreformgesetzes - StGsrG, LGBl. Nr. 31/2014 (Stichtag: 31.12.2014) gegolten haben (dies gilt für Anträge auf Studienbeihilfe im Sommersemester 2015 und für die Studienjahre 2015/16 und 2016/17). Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes sind hingegen zu berücksichtigen.

Auch wenn § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 mit 1.9.2017 (BGBl. I Nr. 54/2016) geändert worden ist, bestehen aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, die bisherigen Kriterien für das gesamte Veranlagungsjahr 2017 weiterhin anzuwenden.

12.7.5 Auswärtige Berufsausbildung bei behinderten Kindern

884

Wird ein behindertes Kind auf Grund seiner Behinderung in einem Internat nur zur Pflege untergebracht, liegt keine auswärtige Berufsausbildung im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 vor. Absolviert ein behindertes Kind, für das erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, aber dort eine auswärtige Berufsausbildung, steht der Freibetrag von 110 Euro zusätzlich zum Freibetrag von 262 Euro (siehe Rz 857 bis 862) zu. Eine auswärtige Berufsausbildung liegt bei behinderten Kindern auch dann vor, wenn die Unterbringung behinderungsbedingt in einem Internat erfolgt, obwohl der Ausbildungsort im Einzugsbereich des Wohnortes liegt (zB ein auf den Rollstuhl angewiesenes Kind mit Wohnort Baden bei Wien studiert - trotz adäquater Ausbildungsmöglichkeit innerhalb von 25 km - in Wien und ist in Wien in einem Studentenheim untergebracht).

Zur Ausbildung des Steuerpflichtigen siehe Rz 891.

12.7.6 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. Dazu zählen auch die Verpflegungskosten sowie das Bastelgeld, die im Zusammenhang mit der Betreuung anfallen. Von den Verpflegungskosten ist aus verwaltungsökonomischen Gründen keine Haushaltsersparnis abzuziehen.

Kosten für das Schulgeld (zB für Privatschulen) sind steuerlich nicht absetzbar. Ebenso nicht abzugsfähig sind Kosten für die Vermittlung von Betreuungspersonen und die Fahrtkosten zur Kinderbetreuung.

Bis zum Besuch der Pflichtschule ist in der Regel von Kinderbetreuung auszugehen. Danach sind die Aufwendungen für den Schulbesuch und für die Betreuung außerhalb der Schulzeit zu trennen. Die Kosten für die Betreuung während der schulfreien Zeit (zB

Nachmittagsbetreuung oder Ferienbetreuung) sind abzugsfähig. Für die Ferienbetreuung (zB Ferienlager) sind sämtliche Kosten absetzbar, sofern die Betreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person erfolgt. 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 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, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001, zur Abgeltung der Mehraufwendungen ein monatlicher pauschaler Freibetrag von 262 Euro zu. Zusätzlich zu diesem (eventuell gekürzten) pauschalen Freibetrag ist das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- und Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß absetzbar (siehe § 5 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen). Ebenfalls zusätzlich zum pauschalen Freibetrag können Kinderbetreuungskosten im nachgewiesenen Ausmaß gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 in den Monaten, in denen für das Kind erhöhte Familienbeihilfe bezogen wurde, geltend gemacht werden (für Kinder bis zum 16. Lebensjahr).

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

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

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

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

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

Beispiel 3:

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

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

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

- der Pauschbetrag gemäß § 5 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen,
- Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 innerhalb der Höchstgrenze von 2.300 Euro für behinderte Kinder bis zur Vollendung des 16. Lebensjahres, soweit sie im Zusammenhang mit einer pflegebedingten Betreuung stehen, sowie
- die tatsächlichen Betreuungskosten gemäß § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988, soweit sie anstelle des Pauschbetrages geltend gemacht werden,

um die erhaltenen pflegebedingten Geldleistungen zu kürzen.

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

Beispiel 4:

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

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

Beispiel 5:

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

Der Pauschbetrag in Höhe von 3.144 Euro (262 x 12 Monate) ist um das Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro zu kürzen, somit verbleibt null. Die tatsächlichen

Kinderbetreuungskosten in Höhe von maximal 2.300 Euro können als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen geltend gemacht werden.

Beispiel 6:

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

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

Beispiel 7:

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

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

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

Ab der Veranlagung für das Jahr 2017 gilt:

Pädagogisch qualifizierte Personen sind Personen, die eine Ausbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung nachweisen können (vgl. VwGH 30.09.2015, 2012/15/0211).

Die Betreuungsperson muss das 18. Lebensjahr vollendet haben und eine Ausbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung im Mindestausmaß von 35 Stunden nachweisen.

Mindestausmaß von 35 Stunden:

Das Mindestausmaß ergibt sich aus dem zitierten VwGH-Erkenntnis, wonach für die pädagogische Qualifizierung zumindest jene Ausbildung gegeben sein muss, welche bei Tagesmüttern und -vätern verlangt wird. Beispielhaft wird dafür § 4 Abs. 1 der Wiener Tagesbetreuungsverordnung (WTBVO), LGBl. Nr. 94/2001, herangezogen, der eine Ausbildung im Ausmaß von mindestens 60 Unterrichtseinheiten vorsieht. Unter Außerachtlassung jener Ausbildungsinhalte, die nicht pädagogischer Natur oder spezifisch auf Tageseltern ausgerichtet sind (zB „Rollenbild Tagesmutter/-vater"), ergibt sich ein zu absolvierendes Mindestausmaß von 35 Stunden.

Erforderliche Ausbildungsinhalte:

Eine pädagogische Qualifikation liegt vor, wenn folgende erforderlichen Ausbildungsinhalte im notwendigen Mindestausmaß absolviert wurden (vgl. § 4 Abs. 1 Z 4 bis 6 WTBVO, LGBl. Nr. 94/2001):

- Entwicklungspsychologie und Pädagogik
- Kommunikation und Konfliktlösung
- Erste Hilfe-Maßnahmen der Unfallverhütung im Rahmen der Kinderbetreuung

Diese Ausbildung muss ausschließlich bei Organisationen absolviert werden, die auf der Homepage des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend (www.bmfj.gv.at) veröffentlicht sind.

Eine pädagogische Qualifikation liegt jedenfalls vor, wenn entweder ein

- Lehrgang für Tageseltern nach den diesbezüglichen landesgesetzlichen Vorschriften oder eine
- Ausbildung zum Kindergartenpädagogen, zum Horterzieher, zum Früherzieher oder zum Sozialpädagogen oder ein
- pädagogisches Hochschulstudium

abgeschlossen wurde. Hat die Betreuungsperson diese Ausbildung in einem EU- oder EWR-Raum abgeschlossen, wird sie als Nachweis anerkannt. Wurde die Ausbildung nicht oder noch nicht abgeschlossen, liegt eine pädagogische Qualifikation dann vor, wenn die Bildungseinrichtung das Absolvieren der erforderlichen Ausbildungsinhalte im Ausmaß von 35 Stunden bestätigt. Pädagogische Kurse im Rahmen anderer Studien werden nicht anerkannt.

Auch Au-Pair-Kräfte haben eine Ausbildung im Mindestausmaß von 35 Stunden mit den erforderlichen Inhalten zu absolvieren; die Erfahrung durch einen früheren Au-Pair-Aufenthalt reicht als Nachweis nicht aus.

Nachholung der Ausbildung:

Erfolgt eine Kinderbetreuung im Jahr 2017, ohne dass die betreuende Person über die für die Abzugsfähigkeit erforderliche Ausbildung verfügt, kann die Ausbildung spätestens bis 31. Dezember 2017 nachgeholt werden. Bis Ende 2016 absolvierte pädagogische Ausbildungen können dabei im Ausmaß von maximal 8 Stunden angerechnet werden. Über eine eventuelle Anrechnung ist vom (Kurs-) Anbieter zu entscheiden.

Ab dem Jahr 2018 können die Kinderbetreuungskosten erst ab dem Zeitpunkt steuerlich berücksichtigt werden, ab dem die Betreuungsperson über die erforderliche Ausbildung verfügt.

Sonderregelung für Au-Pair-Kräfte: Erfolgt die Ausbildung innerhalb der ersten beiden Monate des Au-Pair-Einsatzes in Österreich, können die Kosten der Kinderbetreuung ab Beginn des Au-Pair-Aufenthalts berücksichtigt werden.

12.7.7.3 Betreuung durch eine haushaltszugehörige 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.

12.8 ABC der außergewöhnlichen Belastungen

12.8.1 Adoption

885

Kosten der Adoption eines Kindes sind in Hinblick auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (VwGH 06.06.2011, 2007/13/0150).

12.8.2 Alimente

Siehe Rz 865 ff.

12.8.3 Allergie

886

Aufwendungen zu Linderung und Heilung einer Allergieerkrankung sind als Krankheitskosten (siehe Rz 902) absetzbar.

Bei Wohnungsumbauten, Anschaffung von Einrichtungs- und Hausratsgegenständen, Ersatz von Fußbodenbelägen entfällt der Abzug, soweit bloße Vermögensumschichtung vorliegt (siehe auch Rz 823 bis 825).

12.8.4 Alters- und Pflegeheim

887

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

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

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

Für zu Hause ersparte Verpflegungskosten ist eine Haushaltsersparnis in Höhe von 8/10 des Wertes der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 416/2001 von 156,96 Euro anzusetzen.

Werden die Aufwendungen auch zum Teil von einem Unterhaltsverpflichteten oder auf Grund einer sittlichen Verpflichtung von einem nahen Angehörigen (siehe Rz 832) getragen, hat eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung um eine Haushaltsersparnis für Verpflegungskosten vorrangig beim Pflegebedürftigen selbst zu erfolgen. Bezahlt ein Unterhaltsverpflichteter die Pflegeheimkosten und besteht ein konkreter (vertraglicher) Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (zB Übertragung eines Hauses), liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor; Rz 823 ist anzuwenden.

Die Aufwendungen sind jedenfalls weiters um öffentliche Zuschüsse zu kürzen, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken (VwGH 24.3.1972, 0867/70, betr. Hilflosenzuschuss; VwGH 10.11.1987, 87/14/0126, betr. Blindenzulage; vgl. Rz 822).

Liegt eine Behinderung vor, so können die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge des § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden (kein Selbstbehalt). Werden solche Aufwendungen ganz oder zum Teil von Unterhaltspflichtigen (zB von Kindern) oder nahen Angehörigen (zB auch von der Lebensgefährtin oder dem Lebensgefährten) getragen, so ist hingegen eine außergewöhnliche Belastung mit Berücksichtigung des Selbstbehalts gegeben. Eigene Aufwendungen der pflegebedürftigen Person dürfen in diesem Fall nur in tatsächlicher Höhe berücksichtigt werden. Übernimmt ein Alleinverdiener oder ein Steuerpflichtiger, dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt, die Kosten des Pflege- oder Altersheims für seinen behinderten (Ehe-)Partner, so hat die Berücksichtigung ohne Selbstbehalt zu erfolgen (siehe Rz 841 ff).

Die üblichen Betreuungskosten der Angehörigen, wie Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen, Besorgungen, Fernsprechgebühren, sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig (VwGH 1.3.1989, 85/13/0091).

Siehe auch Beispiel Rz 10887.

887a

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

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

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

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

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

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

887b

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

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

Beispiel:

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

Pflegeheimkosten		*€ 28.000,00*
- Haushaltsersparnis € 156,96 x 12		*€ 1.883,52*
- Pflegegeld		*€ 12.800,00*
	Zwischensumme	*€ 13.316,48*
Einkommen Pflegling	*€ 14.400,00*	
20% Ausgleichszulagenrichtsatz	*€ 2.135,62*	

€ 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08 davon 20%		
- Kostenübernahme Pflegling	*€ 12.264,38*	*€ 12.264,38*
Rest für kostentragenden Angehörigen		*€ 1.052,10*

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

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

Beispiel:

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

Pflegeheimkosten		*€ 28.000,00*
- Haushaltsersparnis € 156,96 x 12		*€ 1.883,52*
- Pflegegeld		*€ 12.800,00*
	Zwischensumme	*€ 13.316,48*
Einkommen Pflegling	*€ 24.400,00*	
20% Ausgleichszulagenrichtsatz *€ 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08 davon 20%*	*- € 2.135,62*	
Unterstützung (Ehe)Partner; *Ausgleichszulagenrichtsatz Alleinstehende* *€ 889,84 (2017) x 12*	*- € 10.678,08*	
- Kostenübernahme Pflegling	*€ 11.586,30*	*€ 11.586,30*

Rest für kostentragenden Angehörigen		*€ 1.730,18*

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

- Der pflegebedürftigen Person müssen 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes verbleiben.
- Für den – in der bisherigen (Ehe)Wohnung lebenden – (Ehe)Partner ist der Ausgleichszulagenrichtsatz für alleinstehende Personen anzusetzen.
  - Sind die eigenen Einkünfte des zu Hause wohnenden (Ehe)Partners höher als der Ausgleichszulagenrichtsatz, besteht keine Unterstützungspflicht durch den zu pflegenden (Ehe)Partner.
  - Sind die eigenen Einkünfte des zu Hause wohnenden (Ehe)Partners geringer als der Ausgleichszulagenrichtsatz, besteht Unterstützungspflicht durch den zu pflegenden (Ehe)Partner nur im Differenzausmaß.
- Jener Teil des Einkommens, der nach Abzug der oa. Beträge verbleibt, ist für die Bestreitung der Pflegeheimkosten anzusetzen. Nur die Unterdeckung stellt bei den übrigen Angehörigen gegebenenfalls (zB im Falle eines Pflegeregresses) eine außergewöhnliche Belastung dar.

Beispiel:

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

Pflegeheimkosten		*€ 28.000,00*
- Haushaltsersparnis € 156,96 x 12		*€ 1.883,52*
- Pflegegeld		*€ 12.800,00*
	Zwischensumme	*€ 13.316,48*
Einkommen Pflegling	*€ 24.400,00*	
20% Ausgleichszulagenrichtsatz *€ 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08 davon 20%*	*- € 2.135,62*	

Unterstützung (Ehe)Partner: *Ausgleichszulagenrichtsatz Alleinstehende* *€ 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08* *- Einkommen (Ehe)Partner € 9.000,--*	*- € 1.678,08*	
- Kostenübernahme Pflegling	*€ 20.586,30*	*€ 20.586,30*
Rest für kostentragenden Angehörigen		*€ 0,00*

12.8.5 Anschlussgebühren

888

Kosten des Anschlusses an ein Versorgungsnetz (Wasser, Gas, Strom, Kanalisation) sind im Hinblick auf den entstandenen Gegenwert auch dann keine außergewöhnliche Belastung, wenn Anschlusszwang besteht (vgl. Rz 908).

12.8.6 Anwaltskosten

889

Anwaltskosten teilen das Schicksal der Prozesskosten. Siehe daher das Stichwort "Prozesskosten", Rz 905.

12.8.7 Auswärtige Berufsausbildung

Siehe Rz 873 ff.

12.8.8 Begräbniskosten

890

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

Wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines

Grabmals, sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040). Soweit sie nicht gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie eine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH 4.2.1963, 0359/62).

Wurde eine Liegenschaft bereits vor dem Todesfall übergeben und übersteigt der Verkehrswert die Begräbniskosten, ist eine Absetzung nicht möglich, wenn die Übernahme der Begräbniskosten aus einer vertraglichen Verpflichtung (zB Übergabsvertrag) resultiert oder ein mittelbarer zeitlicher Zusammenhang (höchstens sieben Jahre) zwischen Übertragung der Liegenschaft und Übernahme der Begräbniskosten besteht.

Beispiel:

Nachlassaktiva	*110.000 Euro*
Nachlasspassiva (inklusive 4.713 Euro Begräbniskosten)	*150.000 Euro*
Reinnachlass	*- 40.000 Euro*

Die Begräbniskosten von 4.713 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 und Kostenbeiträge des Arbeitgebers) zu kürzen sind.

Beispiel:

Die tatsächlichen Kosten für ein Begräbnis belaufen sich auf 6.000 Euro. Die Kosten für ein würdiges Begräbnis betragen 5.000 Euro. An Nachlassvermögen sind 2.000 Euro vorhanden.

Kosten würdiges Begräbnis	*5.000 Euro*
Nachlassvermögen	*2.000 Euro*
außergewöhnliche Belastung	*3.000 Euro*

Bundeseinheitlich belaufen sich diese Kosten ab der Veranlagung für 2013 erfahrungsgemäß auf höchstens je 5.000 Euro (bis 2012 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.

Die Kosten für Blumen und Kränze, für ein schlichtes, dem Ortsgebrauch entsprechendes Totenmahl sowie von Beileiddanksagungen sind Teil der Begräbniskosten (vgl. VwGH 31.05.2011, 2008/15/0009); nicht absetzbar sind hingegen Kosten der Trauerkleidung und der Grabpflege.

12.8.9 Berufsausbildung (des Steuerpflichtigen)

891

Aufwendungen für Ausbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit können Werbungskosten darstellen (Rz 358 ff). Insoweit ist eine Berücksichtigung nach § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 unzulässig (siehe Rz 826).

Die Kosten der eigenen Berufsausbildung erwachsen in der Regel nicht zwangsläufig und sind auch nicht außergewöhnlich. Ausnahmsweise kann eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, wenn

- dem Steuerpflichtigen ohne sein Verschulden die Existenzgrundlage entzogen wird und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig ist (VwGH 23.3.1999, 98/14/0119),
- die (neuerliche) Berufsausbildung durch Krankheit, Verletzung und ähnliches erforderlich wird (VwGH 20.12.1994, 94/14/0087; VwGH 18.2.1999, 97/15/0047; VwGH 17.12.2003, 2001/13/0123),
- der Steuerpflichtige gezwungen ist, die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung getrennt von den Quellen, aus denen er seine Bedürfnisse speist, in der Fremde zu absolvieren (VwGH 19.07.2000, 99/13/0255, 0256 jeweils betreffend mangelnde Aufenthaltsbewilligung).

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

12.8.10 Berufsfortbildung

892

Zur Abgrenzung zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung siehe Rz 358 ff.

12.8.11 Bürgschaft

Bürgschaft zu Gunsten eines nahen Angehörigen

893

Bürgschaftszahlungen sind als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen (VwGH 21.9.1993, 93/14/0105; VwGH 28.2.1995, 95/14/0016; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255):

- Es ist erforderlich, dass der Steuerpflichtige glaubt, durch die Übernahme von Bürgschaften eine existenzbedrohende Notlage eines nahen Angehörigen mit Aussicht auf Erfolg abwenden zu können. Daher muss bereits das Eingehen der Bürgschaft das Merkmal der Zwangsläufigkeit aufweisen (VwGH 15.7.1998, 98/13/0083).
- Eine existenzbedrohende Notlage liegt nicht schon dann vor, wenn nur die Fortführung einer selbständigen Betätigung ohne die Übernahme von Bürgschaften nicht mehr möglich scheint, sondern wenn die wirtschaftliche Existenz des nahen Angehörigen überhaupt verloren zu gehen droht, dieser also seine berufliche Existenz nicht auch auf andere ihm zumutbare Weise hätte erhalten können.
- Die besicherten Kredite dürfen nicht dazu dienen, den Betrieb des Schuldners zu erweitern oder ihm sonst bessere Ertragschancen zu vermitteln.
- Es besteht keine sittliche Verpflichtung eines Steuerpflichtigen zur Übernahme von Bürgschaften für Schulden, die ein naher Angehöriger ohne besondere Notwendigkeit eingegangen ist.
- Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen setzt voraus, dass sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen der Übernahme von Bürgschaften nicht entziehen kann. Nicht das persönliche Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen ist entscheidend. Es reicht daher nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, es muss vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten (siehe Rz 832).

In diesem Sinne besteht keine sittliche Verpflichtung, dass ein Kind sich für die Abgabenschulden der Mutter verbürgt (VwGH 18.10.1995, 92/13/0145).

12.8.11.1 Bürgschaft zu Gunsten eines Arbeitgebers, einer Kapital- oder Personengesellschaft bzw. eines Vereines

894

Die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft, die zu Gunsten des Arbeitgebers eingegangen worden ist, stellt keine außergewöhnliche Belastung dar. Gleiches gilt für eine Bürgschaft, die der Gesellschafter(-Geschäftsführer) einer Kapitalgesellschaft zu Gunsten der Gesellschaft eingeht (VwGH 12.06.1985, 84/13/0100; VwGH 13.10.1987, 86/14/0007; VwGH 02.03.1993,

93/14/0018) sowie für eine Bürgschaftsübernahme durch einen Kommanditisten (Geschäftsführer der Komplementär-GmbH) für die KG, wenn dies im Rahmen des Unternehmerwagnisses geschieht (VwGH 20.11.1996, 96/15/0004). Allenfalls können Betriebsausgaben oder Werbungskosten vorliegen (siehe Rz 338).

Gegenüber einem Verein besteht auch für einen Funktionär keine sittliche Notwendigkeit zur Bürgschaftsübernahme (VwGH 27.09.1995, 92/15/0214).

12.8.12 Darlehen

895

Die Schuldaufnahme zur Bestreitung von Aufwendungen, die an sich eine außergewöhnliche Belastung darstellen, stellt noch keinen Aufwand dar. Erst die Schuldtilgung kann - bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen - zu einer Belastung führen (VwGH 19.2.1986, 84/13/0011; VwGH 12.9.1989, 88/14/0163; VwGH 9.9.1998, 94/14/0009).

Die Gewährung eines Darlehens stellt keine außergewöhnliche Belastung dar, weil sie zu einer Vermögensumschichtung führt (VwGH 1.3.1989, 85/13/0091; VwGH 10.9.1998, 96/15/0152). Der endgültige Verlust der Forderung bewirkt im Jahr des Verlustes eine außergewöhnliche Belastung, sofern die Darlehenshingabe zwangsläufig erfolgte (VwGH 19.3.1998, 95/15/0024).

12.8.13 Geburt

896

Aufwendungen für eine Geburt in der Sonderklasse sind außergewöhnliche Belastungen, wenn triftige medizinische Gründe (konkrete Gefahr von Komplikationen medizinischer Art) eine Betreuung durch den eigenen Arzt erfordern. Wünsche, Vorstellungen und Befürchtungen allgemeiner Art reichen hingegen nicht aus (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; siehe auch Rz 902).

12.8.14 Geschäftsführerhaftung

896a

Zahlungen, die aus Anlass einer Geschäftsführerhaftung (§ 9 BAO) angefallen sind, sind keine außergewöhnliche Belastung (betreffend Werbungskosten siehe Rz 366a).

12.8.15 Hausgehilfin

Allgemein

896b

Es ist zu prüfen, ob eine Einkommens- und Vermögenssituation vorliegt, bei der die Beschäftigung einer Hausgehilfin ohnedies üblich ist (VwGH 19.09.1989, 86/14/0192; VwGH

11.05.1993, 90/14/0019; VwGH 24.02.2000, 96/15/0197). Bei kranken oder pflegebedürftigen Personen kann allerdings auch in solchen Fällen insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über eine normale Haushaltshilfe hinausgeht (VwGH 05.11.1969, 1240/68; VwGH 20.11.1996, 94/15/0141). Siehe auch die Stichworte „Häusliche Betreuung", Rz 899, "Internatskosten", Rz 900, und "Kindergarten", Rz 901.

Siehe auch Beispiel Rz 10896b.

Hausgehilfin bei Ehegatten oder eheähnlicher Gemeinschaft

897

Ab der Veranlagung 2009 können gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 Aufwendungen für die Kinderbetreuung bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden (siehe Rz 884 ff). Für Aufwendungen, die den Höchstbetrag von 2.300 Euro übersteigen, ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, dass in diesen Fällen lediglich eine "gewöhnliche" Belastung vorliegt, da diese Aufwendungen Ausfluss aus der im Gesetz allgemein verankerten Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes sind (VwGH 13.12.1995, 93/13/0272), weiterhin anzuwenden. Die Beschäftigung einer Hausgehilfin (Kindermädchen und Ähnliches) im Haushalt von Ehegatten kann nur zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn kein Ehegatte in der Lage ist, die notwendige (VwGH 02.08.1995, 94/13/0207) Betreuung der Kinder sowie die Führung des Haushaltes zu übernehmen (VwGH 19.09.1989, 89/14/0023).

Dies kann dann der Fall sein, wenn

- beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen (VwGH 10.9.1987, 87/13/0086; VwGH 2.8.1995, 94/13/0207) oder
- der nicht berufstätige Ehegatte seinen Aufgaben, den Haushalt zu führen bzw. die Kinder zu betreuen, ohne Gefährdung seiner Gesundheit nicht nachkommen kann (VwGH 08.07.1958, 2319/57; VwGH 19.02.1962, 0983/59).

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10897.

Hausgehilfin bei allein stehenden Personen

898

Die Beschäftigung einer Hausgehilfin kann nur ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände (siehe dazu „häusliche Betreuung", Rz 899) eine Belastung nach sich ziehen. Insb. sind Aufwendungen für eine Hausgehilfin kein Grund für eine Steuerermäßigung, wenn die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen in der Regel die Beschäftigung einer Hausgehilfin nicht mehr als außergewöhnlich erscheinen lassen.

Die Beschäftigung einer Hausgehilfin kann (auch im Fall eines katholischen Weltpriesters) nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn

- die allein stehende Person mit Kind einer Berufstätigkeit nachgehen muss, weil sie für sich keine oder nicht ausreichende Unterhaltsleistungen erhält und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung besteht (vgl. VwGH 24.4.1974, 1842/73) oder wenn
- die allein stehende Person wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit einer ständigen Betreuung bedarf. Die Aufwendungen sind um öffentliche Zuschüsse zu kürzen, soweit diese dazu bestimmt sind, die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen abzudecken (VwGH 24.3.1972, 0867/70, betr. Hilflosenzuschuss; VwGH 10.11.1987, 87/14/0126, betr. Blindenzulage; vgl. Rz 822). Liegt eine Behinderung im Sinne des § 35 EStG 1988 vor, so können die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge geltend gemacht werden (kein Selbstbehalt).

Siehe auch Beispiel Rz 10898.

12.8.15a Häusliche Betreuung

899

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

Beispiel:

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

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

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

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

899a

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

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

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

Beispiel:

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

Pflegekosten f. 24 Stundenbetreuung		*€ 24.000,00*
- Pflegezuschuss		*€ 6.600,00*
- Pflegegeld		*€ 12.800,00*
	Zwischensumme	*€ 4.600,00*
Einkommen Pflegling	*€ 12.000,00*	
Ausgleichszulagenrichtsatz alleinstehende Personen € 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08	*- € 10.678,08*	
- Kostenübernahme Pflegling	*€ 1.321,92*	*€ 1.321,92*
Rest für kostentragenden Angehörigen		*€ 3.278,08*

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

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

Beispiel:

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

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

Für den Fall, dass die pflegebedürftige Person zu Hause in der gemeinsamen (Ehe)Wohnung lebt, die sich im gemeinsamen Eigentum der (Ehe)Partner befindet, stellt selbst dann, wenn der Partner als potentieller Erbe feststeht, die Wohnung kein verwertbares Vermögen dar (siehe Rz 823). Der (Ehe)Partner, der weiterhin in der Wohnung lebt, kann daher einen etwaigen Fehlbetrag als außergewöhnliche Belastung abziehen (unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes).

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

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

Beispiel:

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

Pflegekosten f. 24 Stundenbetreuung		*€ 30.000,00*

- Pflegezuschuss		*€ 6.600,00*
- Pflegegeld		*€ 12.800,00*
	Zwischensumme	*€ 10.600,00*
Einkommen Pflegling	*€ 12.000,00*	
20% Ausgleichszulagenrichtsatz € 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08 davon 20%	*- € 2.135,62*	
- Kostenübernahme Pflegling	*€ 9.864,38*	*€ 9.864,38*
Rest für kostentragenden Angehörigen		*€ 735,62*

12.8.16 Internat

900

Mehraufwendungen, die gesetzlich Unterhaltsverpflichteten aus der Unterbringung ihrer Kinder im Internat erwachsen, sind bei Vorliegen der Voraussetzungen durch den Pauschbetrag des § 34 Abs. 8 EStG 1988 abgegolten (siehe Rz 873 ff).

Sind die Internatskosten durch eine Behinderung bedingt, stellen sie eine außergewöhnliche Belastung dar (siehe dazu Rz 859 ff).

Eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung, ein Kind außerhalb des Familienverbandes zu erziehen, liegt in der Regel nicht vor, es sei denn die Zwangsläufigkeit ist ausnahmsweise gegeben (zB Internatskosten einer allein erziehenden Mutter für ein Kind im Pflichtschulalter).

Schulgeld und Aufwendungen für Unterrichtsmittel können nur Berücksichtigung finden, wenn die Kosten auch beim Steuerpflichtigen selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führen würden (VwGH 18.2.1999, 97/15/0047; VwGH 19.7.2000, 99/13/0255; VwGH 23.11.2000, 95/15/0196; siehe weiters Rz 865 ff und 879).

12.8.17 Kindergarten

901

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.

12.8.18 Kindermädchen

Siehe "Hausgehilfin", Rz 896b ff.

12.8.19 Konkurs

901a

Nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen ist grundsätzlich niemand verpflichtet, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmerrisiko, zu dem auch die Insolvenzgefahr gehört, abzunehmen. In gleicher Weise besteht keine sittliche Verpflichtung zur unmittelbaren Hingabe von Geldmitteln zur Abwendung einer solchen Gefahr. Auch eine rechtliche Verpflichtung besteht nicht und kann auch aus der ehelichen Beistandspflicht nicht abgeleitet werden. Die Verschuldung aus einer betrieblichen Tätigkeit entsteht im Rahmen des mit dieser verbundenen Wagnisses, das der Unternehmer freiwillig auf sich genommen hat. Normzweck ist es nicht, wirtschaftliche Misserfolge des Unternehmers, die verschiedenste Ursachen haben können, durch die Ermäßigung der Einkommensteuer anderer Steuersubjekte zu berücksichtigen und die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen (VwGH 17.12.1998, 97/15/0055; VwGH 16.12.1999, 97/15/0126).

12.8.20 Krankheitskosten

902

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt (vgl. Rz 871). Die Aufwendungen erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21.09.1956, 0349/56). Es ist dabei nicht zu prüfen, ob die Krankheit aus eigener Schuld verursacht worden ist (zB Alkoholismus, Rauschgiftsucht). Krankheitskosten sind nur dann nicht als außergewöhnliche Belastung, sondern als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststeht (VwGH 15.11.1995, 94/13/0142).

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen

für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit, weiters Verhütungsmittel, auch Kosten für eine Verjüngungskur (VwGH 13.01.1961, 1093/60), für eine Frischzellenbehandlung (VwGH 21.06.1978, 0130/77) sowie für Schönheitsoperationen, ferner Zahlungen zur Beseitigung einer finanziellen Belastungssituation, auch wenn diese sich positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können (VwGH 23.05.1996, 95/15/0018), Aufwendungen für durch eine Behinderung des Steuerpflichtigen oder eines Angehörigen motivierte Bauweise eines Eigenheimes (einer Eigentumswohnung), wenn diesen ein Gegenwert gegenübersteht (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal (zB Physiotherapeuten) sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden.

Im Falle einer Behandlung durch eine Person, die nach den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften nicht zur Heilbehandlung befugt ist, kann eine außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn durch ein ärztliches Gutachten nachgewiesen wird, dass die Behandlung aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit erforderlich ist.

Erfolgt die Behandlung durch einen (im Ausland) anerkannten Heilpraktiker, stellen die Behandlungskosten eine außergewöhnliche Belastung dar.

Liegt eine Krankheit vor, so sind abzugsfähig

- Arzt- und Krankenhaushonorare,
- Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen (einschließlich medizinisch verordnete homöopathische Präparate), Rezeptgebühren, Behandlungs-, Kostenbeiträge und Selbstbehalte (einschließlich Akupunktur und Psychotherapie), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.05.1975, 1532/73),
- Aufwendungen für Heilbehelfe (Zahnersatz, Sehbehelfe einschließlich Laserbehandlung zur Verbesserung der Sehfähigkeit, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe, Bruchbänder),
- Kosten für Fahrten zum Arzt bzw. ins Spital (VwGH 22.09.1976, 2271/75), weiters Fahrtkosten der Angehörigen anlässlich des Besuchs der erkrankten Person (VwGH 13.05.1986, 85/14/0181; VwGH 10.11.1987, 85/14/0128),
- Kosten für die im Spital untergebrachte Begleitperson bei Spitalsaufenthalt eines Kindes,

- Aufwendungen für Ferngespräche mit der Familie bei längerem Krankenhausaufenthalt, soweit sie das übliche Ausmaß überschreiten (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128),
- Behandlungsbeiträge (§ 80 Abs. 2 BSVG), Rezeptgebühren § 136 Abs. 3 ASVG), Selbstbehalte bei Heilbehelfen und Heilmitteln (§ 137 ASVG), Zuzahlung zu Kur- und Rehabilitationsaufenthalten (§ 155 Abs. 3 ASVG), Kostenbeiträge nach den Landes-Krankenanstaltengesetzen (zB § 45a NÖ Krankenanstaltengesetz 1974), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.05.1975, 1532/73).

Werden Medikamente zur Heilung oder Linderung einer Krankheit sowie Heil- oder Pflegebehelfe ärztlich verschrieben, sind die Aufwendungen jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Fallen höhere Aufwendungen an als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, sind sie nur als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen (zB erwartete medizinische Komplikationen, paradontale Gründe bei Zahnersatz) erwachsen (VwGH 04.03.1986, 85/14/0149; VwGH 13.05.1986, 85/14/0181; VwGH 19.02.1992, 87/14/0116; Rz 818).

Von den angefallenen Aufwendungen sind abzuziehen

- Kostenersätze, die aus der gesetzlichen Krankenversicherung geleistet werden,
- Kostenersätze, die aus einer freiwilligen Krankenzusatzversicherung oder Unfallversicherung geleistet werden,
- bei einem Krankenhausaufenthalt eine Haushaltsersparnis.

Für die Berechnung der Haushaltsersparnis kann – analog zur Vorgangsweise bei der Erfassung von Sachbezügen - im Schätzungswege der Wert der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II. Nr. 416/2001, herangezogen werden. Da bei einem Krankenhausaufenthalt von einer Vollverpflegung auszugehen ist, sind vom Wert der vollen freien Station in Höhe von 196,20 Euro die Kostenanteile für Wohnung (ein Zehntel) sowie Beleuchtung und Strom (ein Zehntel) auszuscheiden. Die Haushaltsersparnis ist daher in Höhe von acht Zehntel des Wertes der vollen freien Station – somit in Höhe von 156,96 Euro – zu berücksichtigen.

Hat der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Behindertenfreibetrag im Sinne des § 35 EStG 1988, so ist zu unterscheiden:

- Krankheitskosten, die mit der Behinderung im Zusammenhang stehen (zB Aufwendungen für Bewegungstherapie eines Gehbehinderten), können mit Ausnahme der in § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF,

genannten Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung nicht neben den Freibeträgen gemäß § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden. Sollen die tatsächlich angefallenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, müssen sämtliche Kosten nachgewiesen werden.

- Krankheitskosten, die mit der Behinderung nicht im Zusammenhang stehen (zB Zahnersatz eines Blinden), können nach Abzug des Selbstbehalts neben den Freibeträgen im Sinne des § 35 EStG 1988 abgezogen werden.

12.8.21 Kurkosten

903

Kurkosten können nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit (siehe "Krankheitskosten", Rz 902) steht,
- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig erforderlich ist (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint) und
- grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

Diese Voraussetzungen können durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich im Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden (vgl. VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Sind die Voraussetzungen gegeben, so können - soweit Angemessenheit vorliegt - abgezogen werden

- Aufenthaltskosten,
- Kosten für die medizinische Betreuung und Kurmittel,
- Fahrtkosten zum und vom Kurort,
- bei pflege- und hilfsbedürftigen Personen sowie Kindern die Aufwendungen für eine Begleitperson, nicht hingegen Aufwendungen für Begleitpersonen in anderen Fällen bzw. Aufwendungen für Besuchsfahrten des Ehegatten.

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, insbesondere dann, wenn es sich um einen Auslandsaufenthalt handelt (vgl. VwGH 10.7.1959, 0817/57; VwGH 4.10.1977, 2755/76). Hinsichtlich der Verrechnung von Kostenersätzen und Haushaltsersparnis sowie des Verhältnisses zu den Freibeträgen gemäß § 35 EStG 1988 siehe "Krankheitskosten", Rz 902.

12.8.22 Künstliche Befruchtung

904

Die Kosten der künstlichen Befruchtung (In-Vitro-Fertilisation) sind als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn diese gemäß § 2 Fortpflanzungsmedizingesetz (FMedG) zulässig ist.

12.8.23 Prozesskosten

905

Die Zwangsläufigkeit ist zu verneinen, wenn die Prozessführung lediglich eine direkte oder indirekte Verhaltensfolge darstellt (VwGH 4.4.1990, 89/13/0100; VwGH 16.1.1991, 89/13/0037; VwGH 19.3.1998, 95/15/0024).

Prozesskosten in einem Zivilrechtsstreit sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn sie

- lediglich Folge der Klagsführung durch den Steuerpflichtigen (VwGH 19.12.2000, 99/14/0294) oder
- sonst Folge eines vom Steuerpflichtigen gesetzten Verhaltens sind; davon ist unter anderem dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige geklagt wird und im Prozess unterliegt (VwGH 19.3.1998, 95/15/0024; VwGH 26.9.2000, 99/13/0158).

Nicht abzugsfähig sind daher Kosten für Prozesse über

- die Feststellung der Vaterschaft im Falle des Unterliegens (VwGH 1.7.1970, 0699/69; VwGH 4.4.1990, 89/13/0100),
- die Zivilteilung einer Liegenschaft (VwGH 25.10.1989, 89/13/0001),
- Mietrechtsstreitigkeiten,
- Erbrechtsstreitigkeiten (vgl. VwGH 14.2.1984, 83/14/0256), weiters
- Kosten im Zusammenhang mit einer einvernehmlichen Ehescheidung (VwGH 13.3.1991, 90/13/0034; VwGH 26.1.1993, 88/14/0195; VwGH 18.2.1999, 98/15/0036; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255),

- Aufwendungen wegen eines offenkundig aussichtslosen streitigen Scheidungsverfahrens (VwGH 10.12.1985, 84/14/0007; VwGH 29.1.1998, 97/15/0204),
- Kosten eines Scheidungsverfahrens, wenn die Ehe wegen überwiegenden Verschuldens des Steuerpflichtigen geschieden worden ist, sowie
- Kosten für den Prozess über Schadenersatzansprüche, wenn der Schaden vom Steuerpflichtigen (vorsätzlich oder grob fahrlässig) verschuldet wurde (vgl. VwGH 10.4.1981, 13/2327/80; VwGH 25.1.2000, 97/14/0071).

Eine außergewöhnliche Belastung kann allerdings dann vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen ein Zivilprozess aufgezwungen wird und er in diesem Prozess obsiegt (zB bei erfolgreicher Abwendung eines Schadenersatzanspruches).

Strafprozesskosten, die einem letztlich freigesprochenen Angeklagten erwachsen, sind als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

Die Übernahme der Kosten eines Haftprüfungsverfahrens des mittellosen, etwa 50 Jahre alten, im Erwerb nicht durch Krankheit oder Invalidität behinderten Bruders erfolgt nicht zwangsläufig (VwGH 9.9.1998, 94/14/0009).

Keinesfalls absetzbar sind Kosten eines Verwaltungsverfahrens, in dem der Einschreiter letztlich nicht obsiegte. Grundsätzlich besteht auch keine Verpflichtung zur Tragung von Prozesskosten für nahe Angehörige (VwGH 26.11.1997, 95/13/0146).

Sind Prozesskosten dem Grunde nach absetzbar, so sind davon Prozesskostenersätze (Regressansprüche), soweit einbringlich (VwGH 3.3.1992, 88/14/0011), sowie Leistungen aus der Rechtsschutzversicherung abzuziehen.

12.8.23a Sachwalterschaft

905a

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

12.8.24 Schadenersatzleistungen, Schadensfälle

906

Schadenersatzleistungen sind nicht absetzbar, wenn der Steuerpflichtige vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt hat (Verschuldenshaftung; VwGH 25.1.2000, 97/14/0071, vgl. Rz 828 ff).

Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Gegenwerten können nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn die Schadenslage aufgezwungen wurde und deren Beseitigung lebensnotwendig ist (VwGH 21.10.1980, 2965/80).

Die auf einer Urlaubsreise mitgeführten Kleidungsstücke stellen nach der Lebenserfahrung nur einen Teil der vorhandenen Ausstattung dar, während ein wesentlicher Teil in der heimatlichen Wohnung verbleibt, sodass auch nach dem Verlust des Urlaubsgepäcks ein notwendiger Mindestbestand an Kleidung noch vorhanden ist. Bei einer solchen Sachlage können Wiederbeschaffungsaufwendungen nicht als zwangsläufig anerkannt werden (VwGH 16.12.1998, 96/13/0033).

12.8.25 Steuern

907

Die Bezahlung selbstgeschuldeter Abgaben erfüllt nicht das Merkmal der Außergewöhnlichkeit, und zwar auch dann nicht, wenn die Abgaben zu Unrecht vorgeschrieben sein sollten und der Abgabenpflichtige sie nicht im Rechtsmittelweg bekämpft hat (VwGH 25.10.1989, 86/13/0089). Dies gilt auch für Steuerschulden, für die der Steuerpflichtige nach § 9 BAO oder § 14 BAO in Anspruch genommen wurde.

12.8.26 Unterhaltskosten

Siehe Rz 865 ff.

12.8.27 Wohnkosten

908

Wohnungskosten hat die Mehrzahl der Steuerpflichtigen zu tragen. Ihnen fehlt das Element der Außergewöhnlichkeit (VwGH 15.7.1998, 95/13/0270). Auch stellen die Kosten der Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung bzw. eines Eigenheimes eine bloße Vermögensumschichtung dar (zB VwGH 30.4.1985, 82/14/0312, sowie Rz 821 ff). Sie führen daher zu keiner außergewöhnlichen Belastung, und zwar unabhängig davon, ob es sich um

- die erstmalige Gründung eines Hausstandes,
- die Anschaffung oder Herstellung weiterer Wohnungen (Eigenheime),
- Wohnungsaufwendungen nach einem Scheidungsverfahren (VwGH 17.10.1991, 89/13/0211),

- die Anschaffung oder Herstellung von Wohnungen (Eigenheimen) zu überdurchschnittlich hohen Kosten (vgl. VwGH 3.10.1990, 89/13/0152) oder
- die Neubeschaffung einer Ersatzwohnung wegen störender Umgebung (VwGH 19.2.1992, 87/14/0116)

handelt.

Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Wohnungswechsel, die letztlich aus dem freien Entschluss resultieren, eine Wohnung für die Dauer eines Dienstverhältnisses zu beziehen bzw. sie bei Beendigung des Dienstverhältnisses zu räumen, sind mangels Zwangsläufigkeit nicht zu berücksichtigen (VwGH 26.5.1999, 94/13/0058).

Kosten der Schaffung (bzw. Sanierung) von Wohnraum stellen bis zum 31.12.2020 allerdings Sonderausgaben dar (siehe dazu Rz 495 ff), wenn mit der tatsächlichen Bauausführung oder Sanierung vor dem 1. Jänner 2016 begonnen worden ist oder der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag (Darlehensvertrag, Vertrag über achtjährig gebundene Beträge) vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist.

Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung eines Eigenheimes (oder eines sonstigen Wohnraumes) stellen außergewöhnliche Belastungen dar, soweit es sich dabei um einen verlorenen Aufwand handelt. Abzugsfähig sind zB der Einbau einer Behindertentoilette, die rollstuhlgerechte Adaptierung einer Wohnung oder der Einbau eines Liftes in einem zweigeschossigen Haus zwecks behindertengerechter Ausstattung (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172) sowie sonstige durch die Behinderung unmittelbar veranlasste Einbauten.

Die unmittelbar aufgrund der behindertengerechten Ausstattung veranlassten Kosten für Ein- und Umbauten von Bad und WC stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Weitere dadurch erforderliche mittelbare Maßnahmen (zB Fliesenarbeiten vor und nach Einbau einer behindertengerechten Badewanne) ebenfalls, insbesondere die Abrisskosten der alten Einrichtung. Sofern zusätzlich Einrichtungsgegenstände (Möbel, Beleuchtungskörper usw.) neu angeschafft bzw. installiert werden, liegt eine außergewöhnliche Belastung im Ausmaß der Kosten einer Bad- und WC Standardeinrichtung vor. Eine weitere Berücksichtigung des (anteiligen) Wertes des Altbestandes hat nicht zu erfolgen.

Aufwendungen können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn zum Zeitpunkt des Umbaues bereits eine Beeinträchtigung bzw. Krankheit vorliegt.

Keine außergewöhnliche Belastung sind die Kosten für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen (zB VwGH 23.1.1970, 1782/68), für einen Kanalanschluss (auch

bei Anschlusszwang, VwGH 25.9.1985, 84/13/0113), für einen Wasseranschluss (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128), für einen Hausbrunnen (VwGH 28.6.1988, 88/14/0059) sowie für nachträglich erforderliche Bodenbefestigungen, Stützmauern und dgl. (VwGH 3.10.1990, 89/13/0152).

Zur Berücksichtigung von Katastrophenschäden siehe Rz 838 bis 838g. Zur Berücksichtigung von Anschlusskosten als Sonderausgaben siehe Rz 533.

Siehe auch Beispiel Rz 10908.

13 VERANLAGUNG VON LOHNSTEUERPFLICHTIGEN EINKÜNFTEN (§ 41 EStG 1988)

908a

Jede Veranlagung gemäß § 41 EStG 1988 setzt voraus, dass im Einkommen Einkünfte enthalten sind, von denen ein Steuerabzug vom Arbeitslohn vorzunehmen ist. Die Veranlagung zur Einkommensteuer bei Bestehen der Lohnsteuerpflicht erfolgt gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 als Pflichtveranlagung und gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 auf Antrag des Steuerpflichtigen. Hinsichtlich bestimmter steuerfreier Bezüge erfolgt eine Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 und 3 EStG 1988 (siehe Rz 113 ff).

13.1 Pflichtveranlagung (§ 41 Abs. 1 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 (siehe Rz 910-910b),
- gleichzeitiger Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden (siehe Rz 911 – 911b),
- Zufluss von Bezügen gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 EStG 1988 (siehe Rz 911c – 911d) (Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung bzw. Rehabilitationsgeld, Rz 1171 f, Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz 2001, Rz 1173 ff, Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, Rz 1177, Zahlungen aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds, Rz 1177a, Bezüge aus Dienstleistungsscheck, Rz 655b und Rz 1177b, Bezüge gemäß § 33f Abs. 1 BUAG, Rz 1177c, Rückzahlung von Pensionsbeiträgen Rz 688),
- wenn ein Freibetragsbescheid bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde (siehe Rz 911e),
- wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag, der Alleinerzieherabsetzbetrag, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag oder Freibeträge nach § 62 Z 10 EStG 1988 berücksichtigt wurden, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen (siehe Rz 911f),
- wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein zu hohes Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) oder zu Unrecht ein Pendlerpauschale berücksichtigt worden ist,

- wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein Zuschuss zur Kinderbetreuung (§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988) zu Unrecht oder in unrichtiger Höhe steuerfrei ausgezahlt worden ist,
- Zufluss von Bezügen gemäß § 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988,
- wenn Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs. 1 EStG 1988 oder entsprechende betriebliche Einkünfte vorliegen, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen,
- wenn der Arbeitnehmer gemäß § 83 Abs. 3 EStG 1988 unmittelbar für die Lohnsteuer in Anspruch genommen wird.
- wenn Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG 1988 erzielt wurden, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 entrichtet wurde oder keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 EStG 1988 gegeben ist.
- bei Vorliegen einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988.

Siehe auch Beispiel Rz 10909.

13.1.1 „Andere Einkünfte"

910

Ein Steuerpflichtiger ist zu veranlagen, wenn er andere Einkünfte (siehe Rz 910b) bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt (§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Bei Überschreiten der Veranlagungsgrenze von 730 Euro sind die gesamten anderen Einkünfte unter Beachtung der Einschleifregelung (siehe Rz 912e) in die Veranlagung einzubeziehen.

910a

Für die Anwendung des Veranlagungsfreibetrages ist die Bagatellgrenze für Kapitaleinkünfte von 22 Euro zu berücksichtigen (§ 39 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988, siehe EStR 2000 Rz 7511). Nicht ausgleichfähige Verluste (zB Verluste bei Einkünften aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988) oder nur innerbetrieblich verrechenbare Verluste (§ 2 Abs. 2a EStG 1988) bleiben unberücksichtigt. Im Fall einer Verlustverrechnung gemäß § 2 Abs. 2b Z 1 EStG 1988 ist der nach der Verlustverrechnung verbleibende Gewinn maßgeblich. Hinsichtlich der Berücksichtigung ausländischer Einkünfte siehe EStR 2000 Rz 198ff. Zur Berücksichtigung ausländischer Verluste gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 im Rahmen des Veranlagungsfreibetrages siehe EStR 2000 Rz 209.

910b

Als "andere Einkünfte" gelten alle Einkünfte, die dem Grunde nach nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Andere Einkünfte sind daher Einkünfte aus anderen Einkunftsarten sowie nichtselbstständige Einkünfte, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, wie zB Arbeitslohn von dritter Seite ohne Lohnsteuerabzug gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988, inländische Einkünfte von Arbeitgebern ohne inländischer Betriebsstätte oder von Arbeitgebern, die nicht zum Lohnsteuerabzug verhalten werden können (zB sur-place-Personal bei Botschaften), ausländische Einkünfte für die Österreich das Besteuerungsrecht zukommt oder die im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu erfassen sind. Zur Behandlung endbesteuerungsfähiger Kapitalerträge siehe Rz 912f, zur Behandlung steuersatzbegünstigter Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen siehe Rz 912g.

Steuerfreie Einkünfte im Sinne des § 3 EStG 1988 lösen für sich alleine keine Pflichtveranlagung aus.

13.1.2 Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften

911

Eine Pflichtveranlagung ist durchzuführen, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind (§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988). Bei einer gemeinsamen Versteuerung von mehreren Pensionen, die durch eine Pensionsversicherungsanstalt ausbezahlt werden (zB Eigenpension und Witwer- bzw. Witwenpension) ist diese Voraussetzung nicht gegeben. Ein Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 liegt somit in diesen Fällen nicht vor, der Steuerpflichtige kann seinen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung zurückziehen.

911a

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.

911b

Liegen neben steuerpflichtigen nichtselbstständigen Einkünften nur Einkünfte nach § 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988 (Entwicklungshilfe) vor, ist allein aus diesem Grund keine Pflichtveranlagung durchzuführen. Wenn kein Pflichtveranlagungsfall vorliegt, besteht die Möglichkeit, innerhalb von fünf Jahren eine Veranlagung zu beantragen. Liegt kein Pflichtveranlagungstatbestand vor, können beantragte Veranlagungen im Beschwerdewege zurückgezogen werden. Im Übrigen siehe Rz 912 – 912c.

13.1.3 Zufluss von Bezügen gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5 oder 9 EStG 1988

911c

Eine Pflichtveranlagung hat auch bei Erhalt von

- Bezügen aus der gesetzlichen Krankenversorgung bzw. Rehabilitationsgeld
- Bezügen nach dem Heeresgebührengesetz oder
- für rückgezahlte Pflichtbeiträge zu erfolgen.

Die Pauschalbesteuerung in Höhe von 25% (bis zum 31.12.2015 36,5%) sowie die Berücksichtigung des Freibetrages von 30 Euro täglich für Bezüge gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 bzw. die Pauschalbesteuerung in Höhe von 22% sowie die Berücksichtigung des Freibetrages von 20 Euro täglich für Bezüge gemäß § 69 Abs. 3 EStG 1988 sind nur eine vorläufige Maßnahme im Rahmen des Lohnsteuerabzuges.

911d

Die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften iSd § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 einbehalten wurden, fällt unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988). Sie werden im Wege der Veranlagung über Lohnzettelmitteilung der auszahlenden Stelle erfasst (§ 84 EStG 1988). Siehe auch Rz 688, 1171 bis 1175 und 1177.

13.1.4 Freibetragsbescheid

911e

Eine Pflichtveranlagung ist weiters durchzuführen, wenn bei der laufenden Lohnverrechnung ein Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr gemäß § 63 Abs. 1 EStG 1988 oder ein Bescheid gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 berücksichtigt wurde (§ 41 Abs. 1 Z 4 EStG 1988). Siehe dazu auch Rz 1039.

13.1.5 Berücksichtigung des Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrages

911f

Wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag bei der laufenden Lohnverrechnung ohne Vorliegen der Voraussetzungen berücksichtigt, ist eine Pflichtveranlagung vorzunehmen (§ 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988); siehe Rz 788.

13.2 Antragsveranlagung und antragslose Arbeitnehmerveranlagung (§ 41 Abs. 2 EStG 1988)

13.2.1 Antragsveranlagung (§ 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988)

912

Der Antrag auf Veranlagung kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraumes gestellt werden. Die Frist für die Antragstellung ist eine unerstreckbare gesetzliche Frist. Der Antrag ist mit der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung zu stellen (§ 133 Abs. 2 BAO). Er führt zu keiner Bindung für spätere Jahre.

912a

Mit dem Antrag auf Veranlagung kann der Steuerpflichtige Werbungskosten (§ 16 EStG 1988), Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) oder außergewöhnliche Belastungen (§§ 34, 35 und 105 EStG 1988), den Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 1 und 2 EStG 1988), den Unterhaltsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988), die Einschleifregelung bei sonstigen Bezügen (§ 77 Abs. 4 EStG 1988) und den Kinderfreibetrag (§ 106a EStG 1988) geltend machen.

912b

Eine Veranlagung kann auch beantragt werden, wenn die Summe der anderen Einkünfte einen Verlust ergibt oder der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu einer negativen Einkommensteuer (§ 33 Abs. 8 EStG 1988) führt. Ergibt sich bei der Antragsveranlagung eine Nachzahlung (insbesondere bei Lohnsteuerfehlberechnungen), kann der Arbeitnehmer den Antrag auch noch im Rechtsmittelverfahren zurückziehen. Die Freigrenze für Kapitaleinkünfte in Höhe von 22 Euro (§ 39 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988) gilt auch im Rahmen der Antragsveranlagung.

912c

Beschränkt Steuerpflichtige sind nach Maßgabe des § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ebenfalls berechtigt, eine Veranlagung zu beantragen. Im Rahmen dieser Veranlagung sind auch die im Lohnsteuerabzugsweg nicht berücksichtigten Steuerfreistellungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten. Eine abkommensgemäße Entlastung von Lohnsteuer, die vom Arbeitslohn einbehalten wurde, der nicht in die Veranlagung einzubeziehen ist (zB nach § 67 Abs. 8 EStG 1988 besteuerte Pensionsabfindung), kann nur

im Wege eines Rückzahlungsantrages gemäß § 240 BAO herbeigeführt werden; zuständig dafür ist das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart.

912d

EU/EWR-Bürger können unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden (§ 1 Abs. 4 EStG 1988, siehe Rz 7 ff). Daher finden in diesen Fällen die Bestimmungen über die Veranlagung unbeschränkt Steuerpflichtiger Anwendung.

13.2.2 Antragslose Arbeitnehmerveranlagung (§ 41 Abs. 2 Z 2 EStG 1988)

912e

Gemäß § 41 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist eine antragslose Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen, wenn

- bis 30. Juni des Folgejahres keine Steuererklärung eingereicht wurde und
- die Veranlagung auf Grund der dem Finanzamt bekannten Datenlage zu einer Steuergutschrift führt.

Zusätzlich muss auf Grund der Aktenlage des Finanzamtes anzunehmen sein, dass

- im Veranlagungsjahr keine anderen als nichtselbständige Einkünfte erzielt wurden und
- die Steuergutschrift auf Grund der antragslosen Veranlagung nicht niedriger ist als die dem Steuerpflichtigen tatsächlich zustehende Steuergutschrift.

Wurde bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres keine Abgabenerklärung für den betroffenen Veranlagungszeitraum abgegeben, ist in Fällen einer Steuergutschrift jedenfalls eine antragslose Veranlagung durchzuführen.

Die antragslose Arbeitnehmerveranlagung kommt erstmalig für das Veranlagungsjahr 2016 zur Anwendung.

912f

§ 41 Abs. 2a EStG 1988 sieht vor, dass die antragslose Arbeitnehmerveranlagung in folgenden Fällen zu unterbleiben hat:

- wenn ein Verdacht besteht, dass der Steuerpflichtige Dienstnehmer eines Scheinunternehmers im Sinne des Sozialbetrugsbekämpfungsgesetzes ist,
- wenn Zweifel an der Identität des Steuerpflichtigen oder der Bevollmächtigung seines steuerlichen Vertreters bestehen, oder

- wenn sonstige schwerwiegende Bedenken gegen die Durchführung einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung bestehen.

912g

Um sicherzustellen, dass die antragslose Arbeitnehmerveranlagung zu einer das Veranlagungsjahr abschließenden Erledigung führt, bestehen Ausschlussgründe für eine antragslose Arbeitnehmerveranlagung. Insbesondere ist in folgenden Fällen keine antragslose Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen:

1. Es ist nach der Aktenlage des Finanzamtes anzunehmen, dass der Steuerpflichtige im betreffenden Jahr auch noch andere als in einem Lohnzettel erfasste nichtselbständige Einkünfte erzielt hat. Das ist der Fall, wenn bei der Veranlagung in einem der beiden vorangegangenen Jahre andere als nichtselbständige Einkünfte berücksichtigt wurden.

2. Es ist nach der Aktenlage des Finanzamtes anzunehmen, dass der Steuerpflichtige im betreffenden Jahr Abzugsposten, wie etwa Werbungskosten, von der Datenübermittlung nicht erfasste Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen oder antragsgebundene Freibeträge (Kinderfreibetrag) oder Absetzbeträge (zB Unterhaltsabsetzbetrag, Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag) geltend machen wird. Das ist der Fall, wenn bei der Veranlagung in einem der beiden vorangegangenen Jahre derartige Abzugsposten berücksichtigt wurden.

3. Für das Veranlagungsjahr sind Kontrollmitteilungen (zB § 109a-Meldung und/oder eine AEOI-Kontrollmeldung aufgrund des internationalen Informationsaustauschs) vorhanden.

4. Im Veranlagungsjahr wurde eine besondere Vorauszahlung (§ 30b Abs. 4 EStG 1988) oder Immobilienertragsteuer (§ 30b EStG 1988) entrichtet.

Die Ausschlussgründe können durch Zeitablauf entfallen: Wurde bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres keine Abgabenerklärung für den betroffenen Veranlagungszeitraum abgegeben, ist in Fällen, in denen die Aktenlage zu einer Steuergutschrift führt, jedenfalls eine antragslose Veranlagung durchzuführen.

912h

§ 41 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sieht vor, dass die Erklärungspflicht gemäß § 42 EStG 1988 auch nach Vornahme der antragslosen Veranlagung aufrecht bleibt. Dementsprechend müssen veranlagungspflichtige Einkünfte auch noch nach Durchführung einer antragslosen Veranlagung erklärt werden.

912i

Gemäß § 41 Abs. 2 Z 2 lit. c EStG 1988 kann die antragslose Arbeitnehmerveranlagung durch Abgabe einer Steuererklärung für das betreffende Veranlagungsjahr beseitigt werden; dafür steht – die für die Antragsveranlagung geltende - Frist von fünf Jahren offen. Wird eine Abgabenerklärung abgegeben, hat das Finanzamt darüber zu entscheiden und gleichzeitig damit den antragslos ergangenen Bescheid aufzuheben.

Die Bescheidaufhebung erfolgt in diesem Fall außerhalb der in der BAO vorgesehenen Möglichkeiten der Änderung von Bescheiden.

Unabhängig davon kann der aus einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung ergangene Bescheid mit Beschwerde gemäß § 243 BAO angefochten werden. Eine verspätet eingebrachte Beschwerde ist zurückzuweisen. Dem Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, danach eine Steuererklärung einzubringen.

912j

Nachträgliche Änderungen eines Bescheides aus einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung sind aus allen in der BAO genannten Fällen möglich. Der Bescheid kann insbesondere durch Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO oder auf Grund einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO geändert oder aufgehoben werden. Für einen Bescheid, der an die Stelle eines Bescheides aus einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung tritt, besteht die Möglichkeit nicht mehr, ihn durch Abgabe einer Steuererklärung zu ändern.

912k

Auf die Durchführung einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung kann verzichtet werden. Dies kann nach der diesbezüglichen Verständigung erfolgen, die vor erstmaliger Durchführung einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung vorgenommen wird. Der Verzicht kann aber auch unabhängig davon gegenüber dem Finanzamt erklärt werden.

13.3 Veranlagungsfreibetrag (§ 41 Abs. 3 EStG 1988)

912l

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen (das heißt nicht lohnsteuerpflichtigen) Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen. Dieser Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen und beträgt bei 1.460 Null.

Beispiel 1:

Lohnsteuerpflichtige Einkünfte 29.000 Euro, andere Einkünfte 600 Euro: Der Freibetrag beträgt 600 Euro.

Beispiel 2:

Lohnsteuerpflichtige Einkünfte 29.000 Euro, andere Einkünfte 1.000 Euro: Der Freibetrag beträgt 460 Euro (730 Euro minus dem Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen, das sind 270 Euro, ergibt 460 Euro). Steuerpflichtige andere Einkünfte daher 540 Euro.

Beispiel 3:

Lohnsteuerpflichtige Einkünfte 29.000 Euro, andere Einkünfte 1.460 Euro: Der Freibetrag beträgt Null Euro.

Der Freibetrag ist primär von den tariflich nicht begünstigten Einkünften abzuziehen, wenn mehrere andere Einkünfte vorliegen (VwGH 22.10.1974, 1247/73).

912m

Hinsichtlich der Behandlung von steuersatzbegünstigten Kapitalerträgen gilt Folgendes (ab Veranlagung 2012):

In- und ausländische (betriebliche oder außerbetriebliche) Kapitaleinkünfte, auf die der besondere Steuersatz von 25% oder 27,5% anwendbar ist (zB Einkünfte aus Zinsen, Dividenden, Substanzgewinne, Derivate) sind auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption nicht für den Veranlagungsfreibetrag zu berücksichtigen. Auf derartige Kapitaleinkünfte kommt der Veranlagungsfreibetrag nicht zur Anwendung. Dementsprechend sind auch ausländische Kapitaleinkünfte, die in der Veranlagung mit 25% oder 27,5% zu besteuern sind, stets ohne Berücksichtigung eines Veranlagungsfreibetrages anzusetzen.

912n

Einkünfte aus (privaten und betrieblichen) Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist (§ 30a EStG 1988) bleiben für den Veranlagungsfreibetrag dann außer Ansatz, wenn sie bei Veranlagung mit 30% (bis 2015 mit 25%) besteuert werden (§ 30a Abs. 1 EStG 1988). Bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2 EStG 1988) sind sie hingegen als „andere Einkünfte" iSd § 41 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen. Gleiches gilt für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz nicht anwendbar ist (Grundstücksveräußerung gegen Rente, § 30a Abs. 4 EStG 1988).

13.4 Ermittlung der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte (§ 41 Abs. 4 EStG 1988)

912o

Bei der Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte besteht weder eine Bindung an den Steuerabzug durch den Arbeitgeber noch eine Bindung an einen Freibetragsbescheid. Dabei bleiben die vom Arbeitgeber begünstigt behandelten Bezugsteile grundsätzlich außer Ansatz.

912p

Außer Ansatz bleiben:

- Steuerfreie Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 ("sonstige Bezüge"); zum Begriff "sonstige Bezüge" siehe Rz 1050 bis 1056.
- Steuerfreie Bezüge gemäß § 68 EStG 1988 (bestimmte Zulagen und Zuschläge); siehe Rz 1126 bis 1165.
- Mit den festen Sätzen des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuernde Bezüge; siehe Rz 1054a bis 1069a.
- Mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuernde Bezüge (vorübergehend beschäftigte Arbeitnehmer); siehe Rz 1166 bis 1170.

912q

Bei der Veranlagung ist die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels iSd § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 entfällt, neu zu berechnen. Von den Bezügen gemäß § 69 Abs. 2 und 3 EStG 1988 (Pauschalbesteuerung) wird von der bezugsauszahlenden Stelle ein Siebentel als sonstiger Bezug ausgeschieden (dieses Siebentel bleibt im Zuge der Veranlagung bestehen) und es erfolgt (im Zuge der Veranlagung) eine Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988.

912r

Bei den Bezügen gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 ist zwar am Lohnzettel ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug auszuweisen, die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 erfolgt im Wege der Veranlagung.

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.

914

Lohnsteuer, die im Zuge von Prüfungen dem Arbeitgeber gemäß § 82 EStG 1988 als Haftungspflichtiger vorgeschrieben wurde, ist nach § 46 Abs. 1 EStG 1988 nur dann bei der Veranlagung des Arbeitnehmers zu berücksichtigen (anzurechnen), wenn sie auch tatsächlich vom Arbeitnehmer getragen wurde, siehe Rz 1208 ff.

14 STEUERERKLÄRUNGSPFLICHT (§ 42 EStG 1988)

915

Unbeschränkt Steuerpflichtige mit nichtselbständigen Einkünften haben in den folgenden Fällen eine Steuererklärung abzugeben:

- Wenn sie vom FA dazu aufgefordert werden.
- Wenn andere Einkünfte von mehr als 730 Euro vorliegen (§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).
- Wenn zumindest zeitweise nebeneinander mehrere nichtselbständige Einkünfte vorliegen (§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988).
- Wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, die Voraussetzungen aber nicht vorlagen (§ 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).

916

Steuererklärungen sind gemäß § 134 BAO bis spätestens Ende April des Folgejahres beim FA einzubringen (Einreichung der Abgabenerklärung mit dem amtlichen Formular). Wenn die Übermittlung der Steuererklärung elektronisch erfolgt, ist sie bis Ende des Monats Juni einzureichen. Bei einer Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 und 5 EStG 1988 (gleichzeitige mehrere nichtselbständige Einkünfte, Wegfall des berücksichtigten Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrages) gilt als Frist für die Abgabe der Erklärung jeweils der 30. September des Folgejahres, unabhängig davon, ob die Erklärung mit dem amtlichen Formular oder elektronisch eingereicht wird.

917

In den Pflichtveranlagungsfällen gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 und 4 EStG 1988 besteht erst nach Aufforderung durch das FA die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung. Bei der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nach Aufforderung durch das FA kommt es nicht darauf an, ob eine Abgabepflicht besteht oder nicht (vgl. VwGH 28.10.1997, 97/14/0122).

15 ARBEITGEBER, ARBEITNEHMER (§ 47 EStG 1988)

15.1 Arbeitgeber (§ 47 Abs. 1 EStG 1988)

15.1.1 Allgemeines

918

Arbeitgeber ist, wer Bezüge im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt und den damit verbundenen wirtschaftlichen Aufwand trägt (VwGH 26.1.1994, 92/13/0148). Da sich der Begriff des Arbeitgebers in § 47 Abs. 1 EStG 1988 mit jenem in § 47 Abs. 2 EStG 1988 deckt, ist im Zweifel auch zu prüfen, wem der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schuldet (VwGH 8.6.1979, 2573/77). Die Arbeitgebereigenschaft richtet sich nach der Auszahlung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) im Sinne des § 25 EStG 1988. Daher sind zB auch die Träger der gesetzlichen Sozialversicherung, so weit sie Pensionen (Renten) aus der gesetzlichen Sozialversicherung auszahlen, als Arbeitgeber der Pensionsbezieher anzusehen (VwGH 17.2.1956, 0919/55). Dies gilt auch dann, wenn die Pension nicht mit einem früheren Dienstverhältnis im Zusammenhang steht.

15.1.2 Behörden - öffentliche Kassen

919

Bei Behörden, die Arbeitgeber sind, hat gemäß § 85 Abs. 1 EStG 1988 die bezugsauszahlende öffentliche Kasse die Rechte und Pflichten des Arbeitgebers wahrzunehmen. Dies bedeutet aber keine Ausnahme vom allgemein gültigen Arbeitgeberbegriff. Arbeitgeber bleibt vielmehr die Behörde; § 85 Abs. 1 EStG 1988 überträgt lediglich die dem Arbeitgeber beim Steuerabzug vom Arbeitslohn obliegenden Aufgaben der auszahlenden Kasse. Öffentliche Kassen sind die Kassen des Bundes, der Länder und der Gemeinden (VwGH 28.9.1959, 1963/56).

15.1.3 Ausländische Arbeitgeber

920

Die Staatsangehörigkeit, der Wohnsitz, der Sitz sowie der Ort der Geschäftsleitung des Arbeitgebers haben keine Bedeutung. Befindet sich im Inland eine Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988, haben im Ausland ansässige Arbeitgeber ("ausländische Arbeitgeber") grundsätzlich die gleichen Rechte und Pflichten wie inländische Arbeitgeber, siehe Rz 1206.

15.1.4 Arbeitgeber bei Umgründungen

921

Gemäß § 41 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG, BGBl. Nr. 699/1991) treten übernehmende Körperschaften, Personengesellschaften und Nachfolgeunternehmer

hinsichtlich der lohnsteuerlichen Verhältnisse grundsätzlich in die Rechtsstellung des bisherigen Arbeitgebers ein, so weit bei den übernommenen Arbeitnehmern auch arbeitsrechtlich die entsprechenden Folgerungen gezogen werden.

922

Hinsichtlich der einzelnen Umgründungstatbestände gilt Folgendes:

- Bei der Verschmelzung bleibt die übertragende Körperschaft bis zu ihrem Erlöschen Arbeitgeber (§ 6 Abs. 1 UmgrStG).
- Auch bei der Umwandlung bleibt die übertragende Körperschaft bis zu ihrem Erlöschen Arbeitgeber (§ 11 Abs. 1 UmgrStG).
- Im Falle der Einbringung sind Rechtsbeziehungen des Einbringenden im Zusammenhang mit der Beschäftigung ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume steuerlich wirksam, die nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen (§ 18 Abs. 3 UmgrStG).
- Bei Spaltungen bleibt die spaltende Körperschaft bis zur Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch Arbeitgeber (§ 38 Abs. 1 UmgrStG).

15.1.5 Arbeitgeber bei Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung) und Personalentsendung

923

Bei der Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte ist derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und sie entlohnt (Überlasser), und nicht jener (Beschäftiger), der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt (VwGH 20.12.1972, 2340/71). Im Falle eines Personalgestellungsunternehmens ist in der Regel von einem Dienstverhältnis zu demjenigen auszugehen, der die Dienste verschafft (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164). Bei der Überlassung von Arbeitskräften im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG, BGBl. Nr. 196/1988) treffen daher die steuerlichen Verpflichtungen als Arbeitgeber den Überlasser, also denjenigen, der die Arbeitnehmer zur Arbeitsleistung an Dritte vertraglich verpflichtet.

924

Bei der Beurteilung, wem - insbesondere bei internationaler konzerninterner Personalentsendung - die typischen Arbeitgeberfunktionen zukommen, sind folgende Fragen zu beantworten:

- Wer entscheidet über die Höhe der Bezüge (mit wem wurde die Gehaltsvereinbarung abgeschlossen)?

- Wer entscheidet über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns?
- Wer trägt das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall?
- Wem gegenüber erwachsen dem Arbeitnehmer Abfertigungs- und Pensionsansprüche?
- Wer entscheidet über das Urlaubsausmaß?
- Wer behält den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendungszeit?
- Wer hat das Recht der Entscheidung über Kündigung bzw. Entlassung? Gelten die Kündigungsgründe des Staates des Personalentsenders oder jene des Staates des Personalverwenders?
- Mit wem hat der Arbeitnehmer Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag - gegebenenfalls gerichtlich - auszutragen?
- Wer ist für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers verantwortlich?

925

Ist in Fällen der internationalen konzerninternen Arbeitskräftegestellung auf Grund der obigen Beurteilung der (inländische) Beschäftiger als Arbeitgeber anzusehen, so unterliegen auch direkte Zahlungen des ausländischen Überlassers an die Arbeitnehmer dem inländischen Lohnsteuerabzug, wenn diese Zahlungen als Entlohnung für die inländische Tätigkeit anzusehen sind und dem inländischen verbundenen Unternehmen in Rechnung gestellt werden (müssten).

925a

Gewährt der Beschäftiger der überlassenen Arbeitskraft insbesondere geldwerte Vorteile (zB Sachbezüge gemäß SB-VO, steuerfreie Sachleistungen gemäß § 3 EStG 1988), ist in der Regel von einer Verkürzung des Zahlungsweges auszugehen, sofern der Überlasser von diesen Vorteilen Kenntnis hat. Die Versteuerung von steuerpflichtigen Leistungen hat in diesem Fall nicht im Wege der Veranlagung, sondern als steuerpflichtiger Arbeitslohn durch den Überlasser zu erfolgen (vgl. Rz 703 zu vom Beschäftiger gewährten Reisekostenersätzen).

15.2 Arbeitnehmer (§ 47 Abs. 1 EStG 1988)

926

Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Ob Arbeitnehmereigenschaft vorliegt, richtet sich ausschließlich nach dem Bezug von Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 (siehe Rz 645 ff). Die in anderen Rechtsgebieten

verwendeten Begriffe (Arbeitnehmer nach Arbeitsrecht, Sozialrecht, bürgerlichem Recht) sind für das Einkommensteuerrecht grundsätzlich nicht maßgebend (vgl. VwGH 22.1.1986, 84/13/0015). Sie können allenfalls ein Indiz für die steuerliche Arbeitnehmereigenschaft darstellen.

15.3 Lohnsteuerabzug

927

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben, wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers im Sinne des § 81 EStG 1988 besteht. Hat ein ausländischer Arbeitgeber im Inland keine Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 1 oder 2 EStG 1988, so unterliegt er grundsätzlich nicht den Vorschriften über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Ausnahme siehe Rz 927a). Es bestehen aber keine Bedenken, wenn ein befugter Vertreter im Inland die Lohnkonten für den ausländischen Arbeitgeber führt, die Einkommensteuer im Abzugsweg einbehält und an das Betriebsstättenfinanzamt des befugten Vertreters auf das Abgabenkonto des ausländischen Arbeitgebers abführt sowie einen Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 ausstellt (siehe auch EStR 2000 Rz 7509).

Unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer eines ausländischen Arbeitgebers sind mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu veranlagen (VwGH 6.3.1964, 2057/63, betreffend Grenzgänger; weiters VwGH 7.7.1967, 0758/67, betreffend Bezug einer ausländischen Pension). Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind dabei zu beachten.

927a

Eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG hat einen Lohnsteuerabzug auch dann vorzunehmen, wenn sie im Inland keine Betriebsstätte hat. Für die Erhebung der Lohnsteuer ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

928

Diplomatische Vertretungen, exterritoriale Arbeitgeber, ausländische diplomatische Vertretungen und sonstige exterritoriale Arbeitgeber von Arbeitnehmern, die in Österreich steuerpflichtig sind, unterliegen nicht den Vorschriften über den Steuerabzug vom Arbeitslohn. Die steuerpflichtigen inländischen Arbeitnehmer solcher Arbeitgeber werden mit den von diesen Arbeitgebern bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur Einkommensteuer veranlagt (VwGH 20.1.1970, 0988/69).

929

Vorteile aus einem Dienstverhältnis, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern sind im Wege der Veranlagung zu erfassen (VwGH 15.11.1995, 92/13/0274; VwGH 25.2.1997, 95/14/0112; VwGH 28.5.1998, 96/15/0114).

15.4 Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988)

15.4.1 Allgemeines

930

Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechtes nicht immer deckungsgleich. Auch wenn arbeits- oder dienstrechtliche Bestimmungen vorsehen, dass durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet wird, ist das Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen (VwGH 22.2.1996, 94/15/0123). Allerdings kann sich aus der Beurteilung einer Leistungsbeziehung in anderen Rechtsgebieten ein Anhaltspunkt für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses ergeben (VwGH 22.1.1986, 84/13/0015). Umgekehrt gilt gemäß § 4 Abs. 2 ASVG als Dienstnehmer im Sinne der Sozialversicherung jedenfalls auch, wer gemäß § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist.

Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 einerseits und der Begriff des Unternehmers in § 2 Abs. 1 UStG 1994 andererseits grenzen die Lohn- und die Umsatzbesteuerung voneinander ab. Der Begriff der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit knüpft ua. an das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, der Begriff des Unternehmers im Umsatzsteuerrecht an die selbständige Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit an. Wesentliche Merkmale für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit sind das Unternehmerwagnis, eine Weisungsgebundenheit, die die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt, und eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers (VwGH 9.7.1997, 95/13/0289; VwGH 24.6.1999, 96/15/0099).

931

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223, VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071 betr. Scheinselbständigkeit von Bauarbeitern).

932

Bei der Beurteilung, ob steuerlich ein Dienstverhältnis besteht, ist daher immer vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18.10.1989, 88/13/0185). Ein schriftlich abgeschlossener Dienstvertrag kann daher lohnsteuerrechtlich bedeutungslos sein, wenn nicht durch die der Vereinbarung zu Grunde liegende Tätigkeit die Voraussetzungen für das Bestehen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 begründet werden. Umgekehrt ist ein Dienstverhältnis gegeben, wenn eine formell als Werkvertrag bezeichnete Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstverhältnisses trägt oder zwar ein Werkvertrag vorliegt, aber die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit in Abweichung vom Vertragsinhalt überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182). Ein Rahmenvertrag, der weder die tatsächlich geschuldete Leistung noch das Entgelt bestimmt, sondern dies mündlichen Vereinbarungen überlässt, kann nicht ohne weitere Feststellungen der Entscheidung zu Grunde gelegt werden, ob Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder gewerbliche Einkünfte vorliegen (VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125).

933

Sofern die Merkmale des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen, ist es steuerrechtlich ohne Bedeutung, ob das Dienstverhältnis schriftlich, mündlich, durch konkludente Handlungen oder ohne übereinstimmende Willenserklärungen zu Stande kommt.

15.4.2 Wesen und Merkmale

15.4.2.1 Dauerschuldverhältnis

934

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis daher ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112; VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182). Demgegenüber handelt es sich bei einem Werkvertrag, bei dem ein bestimmter Arbeitserfolg oder ein Werk zugesagt wird, um ein Zielschuldverhältnis, das häufig auch durch Stellung eines Vertreters oder durch Beiziehung von Hilfskräften erbracht werden kann (siehe Rz 959). Unter dem Begriff eines Werkes im Sinne des § 1165 ABGB kann nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache,

sondern können vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke verstanden werden (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Siehe auch Beispiel Rz 10934.

15.4.2.2 Weisungsgebundenheit

935

Die Legaldefinition enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Es ist zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muss, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeiten zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hierdurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss.

Ein Weisungsrecht kann auch durch die "stille Autorität" des Arbeitgebers gegeben sein. Mit der Bezeichnung "stille Autorität" des Arbeitgebers wird ein - durch Kontrollrechte abgesichertes - Weisungsrecht des Arbeitgebers umschrieben, welches sich nicht in konkreter Form äußert, weil der Arbeitnehmer zB von sich aus weiß, wie er sich "im Betrieb" des Dienstgebers zu bewegen und zu verhalten hat (vgl. VwGH 19.02.2003, 99/08/0054). Ein vertraglicher Verzicht auf das Weisungsrecht ist hingegen mit der "stillen Autorität" eines Weisungsberechtigten, der keine Weisungen erteilt, nicht vergleichbar (VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046).

Bei gering ausgeprägter Einbindung in die Betriebsorganisation hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten („delegierter Aktionsbereich eines Unternehmens") ist es entscheidend, dass ein Weisungs- und Kontrollrecht des Arbeitgebers besteht und dadurch die Bestimmungsfreiheit des Arbeitnehmers weitgehend ausgeschaltet

ist. Dabei schadet es nicht, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer – angesichts der vom Unternehmenssitz dislozierten oder überwiegend in seiner Abwesenheit verrichteten Beschäftigung – keine konkreten persönlichen Weisungen erteilt. Vielmehr kommt es darauf an, dass der Arbeitgeber statt der unmittelbaren Weisungsmöglichkeit über eine entsprechende Kontrollmöglichkeit verfügt (vgl. VwGH 02.05.2012, 2010/08/0083).

15.4.2.3 Organisatorische Eingliederung

936

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich ua. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwider läuft (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164). Der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich wird allerdings dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen des Arbeitgebers erbracht wird (zB Heimarbeit, Vertretertätigkeit; VwGH 25.10.1994, 90/14/0184) und auch keine Eingliederung in einer anderen Form (zB EDV-Vernetzung) vorliegt. Der Frage, ob einem Vertreter von seinem Geschäftsherrn eine Räumlichkeit zur Verfügung gestellt wird oder nicht, kommt keine wesentliche Bedeutung für die Beurteilung zu, ob ein Dienstverhältnis vorliegt (VwGH 28.3.2000, 96/14/0070).

Bei einfachen manuellen Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlauben, kann bei einer Integration des Beschäftigten in den Betrieb des Beschäftigers - in Ermangelung gegenläufiger Anhaltspunkte - das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit ohne weitwendige Untersuchungen vorausgesetzt werden (vgl. zB VwGH 26.01.2010, 2009/08/0269).

15.4.2.4 Fehlen eines Unternehmerrisikos

937

Ermöglichen die Kriterien der "Weisungsgebundenheit" und der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit, so sind noch weitere Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, wie das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos, heranzuziehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Ein Unternehmerwagnis liegt insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher

auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssen (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202; VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167).

Im Vordergrund des Merkmales des Unternehmerwagnisses steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben. Dabei kommt es nicht auf die Vertragsgestaltung sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse an (VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052).

Das Unternehmerrisiko kommt auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Das Merkmal eines Unternehmerrisikos, wonach sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Tätigkeitseinkünfte auswirken, spricht zwar für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit. Dieses Merkmal ist aber für sich allein noch nicht entscheidend und kann auch auf Dienstverhältnisse zutreffen (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Siehe auch EStR 2000 Rz 5403 ff.

15.4.3 ABC der Abgrenzungsmerkmale

938

Im Rahmen der oben angeführten Wesensmerkmale können folgende, allenfalls zu gewichtende, Indizien für die Beurteilung eines Dienstverhältnisses nach dem Gesamtbild der Tätigkeit herangezogen werden.

15.4.3.1 Arbeitskleidung

939

Die Bereitstellung der Arbeitskleidung durch den Auftraggeber ist grundsätzlich nur bei Dienstverhältnissen üblich (VwGH 31.7.1996, 95/13/0220).

15.4.3.2 Arbeitsmittel

940

Die Gestellung der Arbeitsgeräte und der Arbeitsmaterialien durch den Auftraggeber spricht für ein Dienstverhältnis. Die Tätigkeit mit eigenen Arbeitsmitteln des Auftragnehmers - noch dazu ohne Kostenersatz - lässt auf Selbständigkeit schließen.

15.4.3.3 Arbeitsrecht

941

Der - im Übrigen nicht einheitliche - Arbeitnehmerbegriff im Arbeitsrecht deckt sich nicht mit dem steuerlichen Begriff des Arbeitnehmers. Dennoch weist eine Behandlung als Arbeitnehmer im Arbeitsrecht auch auf das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses hin (zB Entlohnung nach dem Kollektivvertrag, Anwendung der Abfertigungsbestimmung des Angestelltengesetzes).

15.4.3.4 Arbeitsort

942

Ein vom Auftraggeber vorgegebener Arbeitsort (zB in seinem Betrieb) weist auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103), während die Erledigung der Arbeiten an einem selbstgewählten Ort Kennzeichen der Selbständigkeit ist. Keine große Bedeutung wird diesem Merkmal allerdings dann zukommen, wenn auf Grund der Art der Tätigkeit eine bestimmte Freizügigkeit in der Wahl des Arbeitsplatzes eingeräumt wird (zB Heimarbeit, Telearbeit, Vertretertätigkeit; vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

15.4.3.5 Arbeitszeit

943

Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses ist wesentlich, dass der Erwerbstätige in den Betrieb eingegliedert ist, wobei in diesem Zusammenhang auch das zeitliche Ausmaß seiner Tätigkeit und die Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden von Bedeutung sind (VwGH 22.4.1992, 88/14/0082). Die Verpflichtung zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit spricht also für ein Dienstverhältnis, muss aber nicht immer gefordert sein (zB Vertreter, Geschäftsführer). Ebenso sind die Einteilung der Arbeitszeit durch den Arbeitgeber und die Arbeitsbereitschaft des Auftragnehmers für einen bestimmten Zeitraum Indizien für die Nichtselbständigkeit. Ist der Auftragnehmer in der Zeiteinteilung völlig unabhängig, weist das auf Selbständigkeit hin.

15.4.3.6 Auslagenersatz

944

Werden im Zusammenhang mit der Tätigkeit anfallende Spesen bzw. Auslagen (zB Tages- und Nächtigungsgelder, Fahrtkostenersätze, Arbeitsmittel) ersetzt, spricht dies für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Werden hingegen die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen vom Auftraggeber nicht ersetzt, ist das ein Indiz für ein Unternehmerrisiko (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202; VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

15.4.3.7 Auftraggeber

945

Die Verpflichtung, die "ganze Arbeitskraft" in den Dienst des Auftraggebers zu stellen, schließt eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr aus und spricht daher für Nichtselbständigkeit. Kann ein Auftragnehmer hingegen ohne Zustimmung des Auftraggebers für eine Mehrzahl verschiedener anderer Auftraggeber gleichartige Leistungen erbringen, so wird nicht von einer im Sinne einer Abhängigkeit zu verstehenden Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers auszugehen sein (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Siehe auch EStR 2000 Rz 5415.

15.4.3.8 Dauer

946

Gegenstand eines Dienstverhältnisses können sowohl auf längere Dauer angelegte Beschäftigungen als auch kurzfristige oder vorübergehende Tätigkeiten sein.

15.4.3.9 Disziplinarmaßnahmen

947

Die Möglichkeit des Auftraggebers, bei Nichterreichen der vereinbarten Leistung dienstrechtliche Zwangsmaßnahmen zu setzen (zB Entgeltkürzungen), spricht für ein Dienstverhältnis (VwGH 31.7.1996, 95/13/0220).

15.4.3.10 Entlohnung

948

Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses ist, dass fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt werden (VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Schwankende Entlohnungen sprechen aber nicht zwingend gegen ein Dienstverhältnis (siehe auch Rz 937). Eine laufende Entlohnung liegt auch vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054).

Für ein Dienstverhältnis sprechen zB die Vereinbarung einer erfolgsunabhängigen Entlohnung (VwGH 11.8.1993, 92/13/0022), der Anspruch auf Abgeltung von über die vereinbarte Arbeitszeit hinausgehender Mehrarbeit sowie die Entgeltfortzahlung im Verhinderungsfall (zB Urlaub, Krankheit, Feiertage; VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden (Entlohnung nach Maßgabe der vorgelegten Stundenzettel) stellt für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und kann als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit gewertet werden (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121; VwGH 15.9.1999, 97/13/0164). Weitere Indizien für ein

Dienstverhältnis sind zB eine am Kollektivvertrag orientierte Entlohnung oder eine weit gehend autonome Festlegung der Bezugshöhe durch den Auftraggeber. Der Umstand, dass zusätzlich gewinn- oder umsatzabhängige Bezüge gewährt werden, steht diesfalls einem Dienstverhältnis nicht entgegen.

949

Eine Entlohnung, die sich ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg bzw. Arbeitsergebnis orientiert (Akkordlohn, Provisionen), ist für einen Arbeitnehmer eher selten, kommt aber im Wirtschaftsleben vor. Sie begründet dann kein Unternehmerwagnis, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten unmittelbar vom Auftraggeber getragen werden, und wenn diesem gegenüber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis besteht (VwGH 9.11.1994, 93/13/0310).

15.4.3.10a Gewerbeschein

949a

Ein Dienstverhältnis ist auch dann nicht ausgeschlossen, wenn der Arbeitnehmer über eine Gewerbeberechtigung für die ausgeübte Tätigkeit verfügt (vgl. VwGH 21.12.2011, 2010/08/0129).

15.4.3.11 Haftung

950

Eine Haftung des Beschäftigten für eigenes Verschulden kommt auch bei Dienstverhältnissen vor und spricht daher nur dann für Selbständigkeit, wenn die Haftung über den bei Dienstverhältnissen üblichen Rahmen deutlich hinausgeht (zB Verpflichtung zur Mängelbehebung ohne Kostenersatz).

15.4.3.12 Hilfskräfte

951

Die Beiziehung von Hilfskräften zur Erfüllung des Auftrages spricht für eine selbständige Tätigkeit, wenn diese Hilfskräfte auf Namen und Rechnung des Auftragnehmers tätig werden (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112).

15.4.3.13 Konkurrenzverbot

952

Die Vereinbarung eines Konkurrenzverbotes kann auf die für ein Dienstverhältnis typische Unterordnung unter den Willen des Auftraggebers hinweisen (VwGH 31.7.1996, 95/13/0220).

15.4.3.14 Kontrolle

953

Eine Kontrolle des Auftraggebers hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Beschäftigung spricht für Nichtselbständigkeit.

15.4.3.15 Sozialleistungen

954

Die Einbindung des Auftragnehmers in einen betrieblichen Sozialplan (zB Zukunftssicherung) spricht für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder die Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

15.4.3.16 Sozialversicherung

955

Die Beurteilung einer Tätigkeit als Dienstverhältnis im Sinne des ASVG hat keine unmittelbare Bindungswirkung für das EStG. Allerdings stellt die Behandlung als Dienstnehmer im Sinne des ASVG ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses dar (VwGH 11.8.1993, 92/13/0022).

15.4.3.17 Urlaub

956

Der Anspruch auf Urlaub oder Urlaubsgeld weist auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin.

15.4.3.18 Tätigkeit

957

Die Art der Tätigkeit führt in vielen Fällen dazu, dass einzelne Merkmale unterschiedlich ausgeprägt sind, ohne dass dadurch das Gesamtbild der Tätigkeit als Dienstverhältnis beeinträchtigt wird. So wird etwa bei höher qualifizierten Tätigkeiten (zB leitenden Angestellten) die Weisungsgebundenheit oder bei Außendiensttätigkeiten (zB Vertretern) die Eingliederung in den Betrieb häufig in den Hintergrund treten (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110). Andererseits können gerade aus der Art der Tätigkeit Indizien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses herrühren, wie zB bei der Übernahme von im betrieblichen Ablauf anfallenden Reinigungs- und Verpackungsarbeiten (VwGH 5.10.1994, 92/15/0230).

15.4.3.19 Unternehmerwagnis

958

Ein auf Selbständigkeit hinweisendes Unternehmerrisiko liegt insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von

der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssen (VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Das an sich für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit sprechende Merkmal des Unternehmerrisikos kann in gewissem Maße auch auf Dienstverhältnisse zutreffen, etwa wenn der Arbeitnehmer in Form von Provisionen oder Umsatzbeteiligungen am wirtschaftlichen Erfolg seines Arbeitgebers beteiligt ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Es muss weiters grundsätzlich die Möglichkeit bestehen, im Rahmen der Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit selbst zu bestimmen (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110). Siehe auch EStR 2000 Rz 5403 ff.

15.4.3.20 Vertretung

959

Wenn ein Auftragnehmer sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen kann und das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zusteht, sondern im Belieben des Auftragnehmers liegt, ist in der Regel ein Werkvertragsverhältnis anzunehmen (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Allerdings ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise darauf Bedacht zu nehmen, dass es sich bei der Vertretungsmöglichkeit nicht bloß um eine formale Vereinbarung, sondern um eine der üblichen Gestaltung im Wirtschaftsleben entsprechende tatsächliche Vertretungsmöglichkeit handeln muss (VwGH 5.10.1994, 92/15/0230).

15.4.3.21 Vertragsgestaltung

960

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Die Vertragsgestaltung lässt daher für sich allein noch keinen zwingenden Schluss auf das tatsächliche Vertragsverhältnis zu, gibt allerdings Aufschluss über den Willen der Vertragspartner (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110). Es ist steuerrechtlich völlig bedeutungslos, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts vorliegt oder Dienste auf Grund eines Hoheitsaktes geleistet werden, ob das Dienstverhältnis schriftlich, mündlich, durch konkludente Handlungen oder überhaupt nicht durch übereinstimmende Willenserklärung zu Stande kam; demzufolge ist es auch bedeutungslos, ob ein Dienstvertrag - nach bürgerlichem Recht - nichtig oder anfechtbar ist. Die ausgeübte Tätigkeit muss dem im Steuerrecht beschriebenen "Tatbild" entsprechen (VwGH 22.1.1986, 84/13/0015).

15.4.4 Haupttätigkeit - Nebentätigkeit

15.4.4.1 Nichtselbständige Nebentätigkeit

961

Eine nichtselbständige Nebentätigkeit zu einer selbständigen Haupttätigkeit ist im Bereich der selbständigen Haupttätigkeit zu erfassen, wenn die Nebentätigkeit in einem engen sachlichen (wirtschaftlichen) Zusammenhang mit der Haupttätigkeit steht, auch wenn diese für sich allein betrachtet als solche aus nichtselbständiger Arbeit aufgefasst werden könnte; ein bloß persönlicher Zusammenhang reicht nicht aus (VwGH 19.9.1989, 86/14/0083; VwGH 5.10.1994, 92/15/0003). Voraussetzung für die Annahme einer Nebentätigkeit ist, dass diese Tätigkeit den Zwecken der Haupttätigkeit dienlich ist. Die bloße Tatsache eines Übergewichtes der Einkünfte kann nicht dazu führen, dass eine Tätigkeit als Haupttätigkeit eingestuft wird (VwGH 19.5.1993, 92/13/0269).

15.4.4.2 Nichtselbständige Haupttätigkeit

15.4.4.2.1 Allgemeines

962

Ist die Haupttätigkeit eine nichtselbständige, so ist eine selbständige Nebentätigkeit dann dieser Haupttätigkeit zuzuordnen, wenn eine tatsächliche funktionelle (inhaltliche) und zeitliche Überschneidung der gegenüber demselben Auftraggeber durchgeführten Tätigkeiten vorliegt (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 24.6.1999, 96/15/0099). Hat eine "selbständige Nebentätigkeit" wirtschaftlich den Charakter von Überstunden, so zählt sie jedenfalls zur nichtselbständigen Tätigkeit.

962a

Bezüge von öffentlich-rechtlich Bediensteten (Beamten) des Bundes aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 des Beamtendienstrechtsgesetzes 1979 und vertraglich Bediensteten des Bundes aus vergleichbaren Tätigkeiten sowie öffentlich Bediensteten anderer Gebietskörperschaften auf Grund vergleichbarer gesetzlicher Regelungen werden gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 in die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen. Werden diese Bezüge vom Bund ausgezahlt, bestehen keine Bedenken, wenn sie bei Auszahlung von mehreren öffentlichen Kassen gemäß § 85 EStG 1988 bei der Lohnsteuerberechnung zusammengefasst werden. Werden auf Grund der Nebentätigkeit zusätzlich Entgelte oder Bezüge (Sitzungsgelder, Fahrtkostenersätze) durch Dritte gezahlt, liegen ebenfalls lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (siehe Rz 688b).

15.4.4.2.2 Provisionen

963

Bei Arbeitnehmern, die unter Weisungsgebundenheit im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit (zB Autoverkäufer, Bankangestellte) Geschäftsabschlüsse für andere Unternehmen (zB Versicherungen, Banken, Leasingunternehmen, Bausparkassen) vermitteln, sind die diesbezüglichen Provisionen bei funktioneller und zeitlicher Überschneidung mit der nichtselbständigen Haupttätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Siehe auch Rz 665.

964

Die Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer von diesen Bezügen ist dann gegeben, wenn sich die Leistung des Dritten als Verkürzung des Zahlungsweges darstellt, wenn also die Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt (VwGH 28.5.1998, 96/15/0215).

Ab dem Kalenderjahr 2015 ist Rz 1208 anzuwenden.

965

Von einer Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer (und damit von Lohnsteuerpflicht) ist auszugehen, wenn

- die Tätigkeit im Auftrag oder im unmittelbaren Interesse (zB zur Erweiterung der Angebotspalette des Arbeitgebers) des Arbeitgebers erfolgt,
- die Tätigkeit (teilweise) in der Dienstzeit und im Zusammenhang mit der Haupttätigkeit ausgeübt wird,
- der Arbeitgeber auf Grund der Tätigkeit seines Arbeitnehmers für das andere Unternehmen Zahlungen von diesem anderen Unternehmen zu erhalten hat (zB Anteil an der Provision oder pauschale Provision oder Ersatz der vom Arbeitnehmer verursachten Aufwendungen) und
- dem Arbeitgeber die Höhe der Zahlungen des anderen Unternehmens an den Arbeitnehmer bekannt ist.

Beispiel:

Ein Schalterbediensteter einer Bank vermittelt im Rahmen seiner Tätigkeit am Schalter Bausparverträge. Es besteht eine Vereinbarung mit der Bausparkasse, wonach 50% der Vermittlungsprovision direkt von der Bausparkasse an den Schalterbediensteten überwiesen werden, 50% erhält die Bank. Die Zahlung der Bausparkasse tilgt eine Schuld der Bank als Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber hat daher von den Provisionen Lohnsteuer einzubehalten.

Siehe auch Beispiel Rz 10965.

Ab dem Kalenderjahr 2015 ist Rz 1194a anzuwenden.

966

Ist der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Tätigkeit verhalten, Geschäftsabschlüsse für ein anderes Unternehmen zu vermitteln bzw. vorzubereiten, nimmt aber der Arbeitgeber auf die daraus resultierende Entlohnung, die direkt vom anderen Unternehmen an den Arbeitnehmer erfolgt, keinen Einfluss und sind ihm die daraus erhaltenen Provisionen auch nicht bekannt, dann sind diese nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers geleisteten Provisionen - je nach Art der Tätigkeit für das andere Unternehmen als Arbeitslohn von dritter Seite oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb - im Wege der Veranlagung zu erfassen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0215). Dabei ist der Freibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Ab dem Kalenderjahr 2015 ist Rz 1194a anzuwenden.

967

Steht die Vermittlungstätigkeit für das andere Unternehmen in keinem inhaltlichen Zusammenhang zur Haupttätigkeit und wird sie selbständig mit Unternehmerrisiko außerhalb der Dienstzeit ausgeübt, liegen in der Regel gewerbliche Einkünfte vor. Bei organisatorischer Eingliederung und Weisungsgebundenheit gegenüber dem anderen Unternehmen kann auch ein Dienstverhältnis zum anderen Unternehmen vorliegen.

Beispiel:

Der Buchhalter einer Bank ist in seiner Freizeit als Bausparkassenvertreter tätig. Die Tätigkeit erfolgt ausschließlich auf Provisionsbasis, ohne Weisungsgebundenheit und mit eigenen Arbeitsmitteln. Die Provisonen sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Veranlagungsweg zu erfassen.

15.4.5 Einzelfälle zum Dienstverhältnis

15.4.5.1 Ärzte

968

Gastärzte

Bei Ärzten, die nicht in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehen, aber in solchen fallweise tätig werden (zB Gastchirurgen, Hausärzte in Sanatorien), gehören die aus einer solchen Tätigkeit zufließenden Einnahmen immer zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

969

Gemeindeärzte, Distriktsärzte

Gemeinde-(Distrikts-)Ärzte unterstehen hinsichtlich dieser Tätigkeit den dienst- und besoldungsrechtlichen Vorschriften der Landesregierung des Bundeslandes, in dem sie ihre gemeindeärztliche Tätigkeit ausüben. Bezüge, die sie für diese Tätigkeit erhalten, gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und sind im Wege des Steuerabzuges vom Arbeitslohn zu erfassen.

970

Ärzte in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt

Ärzte, die in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehen (zB Primarärzte, Assistenzärzte oder Turnusärzte), erhalten in der Regel für die Behandlung von Patienten, die in einer höheren als der allgemeinen Verpflegsklasse untergebracht sind, eine Sondergebühr. Derartige Gebühren stellen nur dann selbständige Einkünfte gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 dar, wenn sie nicht von der Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden. Werden Sonderklassegebühren nach dem zur Anwendung gelangenden Krankenanstaltengesetz vom Träger des Krankenhauses im eigenen Namen eingehoben und an den Arzt weitergeleitet, liegen nichtselbständige Einkünfte vor (VwGH 18.03.2004, 2001/15/0034).

Es sind folgende Fälle zu unterscheiden:

1) Die Krankenanstalt hebt diese besondere Gebühr von den Patienten ein und zahlt einen gewissen Prozentsatz sowohl dem Primararzt als auch den Assistenz- bzw. Turnusärzten aus. Bei dieser Art der Auszahlung sind die besonderen Gebühren ein Teil der Dienstbezüge dieser Ärzte. Sie sind zusammen mit dem laufenden Monatsbezug der Lohnsteuer zu unterziehen. Siehe auch EStR 2000 Rz 5223.

2) Die Krankenanstalt hebt einen Teil der besonderen Gebühr ein, von welchem sie auch die Assistenz- bzw. Turnusärzte entlohnt; den anderen Teil hebt der Primararzt selbst ein. Hier sind nur die den Assistenz- bzw. Turnusärzten zufließenden Teile der besonderen Gebühr Arbeitslohn und daher zusammen mit dem laufenden monatlichen Bezug zu versteuern. Der Teil der besonderen Gebühr, den der Primararzt durch eigene Rechnungslegung erhält, gehört bei ihm zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 1 lit. b EStG 1988).

3) Der Primararzt legt selbst für die gesamte besondere Gebühr dem Patienten Rechnung und führt einen Teil den Assistenz- bzw. Turnusärzten und einen Teil der Krankenanstalt ab. Die besondere Gebühr stellt in diesem Fall sowohl bei dem Primararzt als auch bei den Assistenz- bzw. Turnusärzten Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar und ist durch Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen. Auch der Assistenz- bzw. Turnusarzt, der

vom Primararzt einen Teil der besonderen Gebühr erhält, steht daher insoweit weder in einem Dienstverhältnis zu diesem noch in einem Dienstverhältnis zur Krankenanstalt.

4) Sowohl der Primararzt als auch die Assistenz- bzw. Turnusärzte legen selbst Rechnung über die ihnen zustehende besondere Gebühr. Es liegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor, die zur Einkommensteuer zu veranlagen sind (§ 22 Z 1 lit. b EStG 1988).

5) Legt die Krankenanstalt im eigenen Namen über die besondere Gebühr gesondert Rechnung, sind bei den Ärzten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch dann gegeben, wenn die Namen und der Anteil an der besonderen Gebühr gesondert angeführt sind (siehe Rz 970a).

6) Die Krankenanstalt legt über die besondere Gebühr (Arzthonorar und Hausrücklass) Rechnung unter Anführung der Namen der jeweiligen (leitenden) Ärzte und des jeweiligen Anteiles an der besonderen Gebühr. Wenn die Krankenanstalt lediglich das Inkasso im Namen und auf Rechnung der angeführten Ärzte übernimmt, liegen bei diesen Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor (siehe Rz 970b).

970a

In den folgenden Bundesländern sind Sonderklassegebühren nach dem zur Anwendung gelangenden Krankenanstaltengesetz vom Träger des Krankenhauses im eigenen Namen einzuheben und an den Arzt weiterzuleiten. Sonderklassegebühren von Krankenanstalten, die hinsichtlich der Einhebung der Sonderklassegebühren dem Krankenanstaltengesetz dieser Länder unterliegen, sind daher beim Arzt zwingend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034; siehe Rz 970 Punkt 5).

- Kärnten: Kärntner Krankenanstaltenordnung 1999, K-KAO, LGBl. Nr. 26/1999
- Steiermark: Steiermärkisches Krankenanstaltengesetz 1999, KALG, LGBl. Nr. 66/1999.

970b

In den Bundesländern Burgenland, Niederösterreich, Oberösterreich, Tirol, Vorarlberg, Wien und Salzburg lassen die anzuwendenden Landesgesetze zu, dass der honorarberechtigte Arzt Honorare selbst in Rechnung stellt oder die Ärztehonorare durch den Rechtsträger im Namen und für Rechnung der Ärzte vorgeschrieben und eingehoben werden. In beiden Fällen liegen selbständige Einkünfte des Arztes vor (siehe Rz 970 Punkte 3 und 6).

971

Sonstige Ärzte

Turnusärzte stehen in einem Dienstverhältnis ebenso wie Amts-, Polizei- und Militärärzte, so weit sie bei den Sanitätsbehörden oder beim Bundesheer tätig sind. Auch Ärzte in

Beratungsstellen (zB Tbc-Fürsorge, Schwangerenberatung), die ihre Tätigkeit in den Räumen des Gesundheitsamtes und mit Weisungsgebundenheit dem Amtsarzt gegenüber ausüben, stehen in einem Dienstverhältnis.

Zu freiberuflich tätigen Ärzten und Gesundheitsberufen (zB Psychologen, Hebammen), die unter freiberufliche Einkünfte fallen, siehe EStR 2000 Rz 5216 bis 5226.

15.4.5.2 Aufräumepersonal

972

Eine Aufräumeperson steht regelmäßig in einem Dienstverhältnis, selbst wenn ihr hinsichtlich der Arbeitszeit eine gewisse Freizügigkeit eingeräumt ist (VwGH 21.2.1984, 83/14/0102). Indizien für ein Dienstverhältnis sind eine regelmäßige (mindestens ein Mal wöchentliche) Tätigkeit, die Beistellung der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber und keine Vertretung durch eine andere Person (vgl. VwGH 22.4.1992, 88/14/0082; VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182). Besteht die Möglichkeit, sich ohne Zustimmung des Arbeitgebers vertreten zu lassen und die Entgegennahme von Aufträgen zu verweigern, so liegt grundsätzlich kein Dienstverhältnis vor (VwGH 16.1.1991, 89/13/0194).

15.4.5.3 Ausbildungsverhältnis

973

Ein Ausbildungsverhältnis, das unter Anleitung ausgeübt wird, spricht für die Annahme eines Dienstverhältnisses (VwGH 31.3.1987, 86/14/0163).

15.4.5.4 Aushilfskräfte

973a

Bei Aushilfskräften, die regelmäßig (zB jeden oder jeden zweiten Samstag) aufgrund der höheren Kundenfrequenz zur Verstärkung des vorhandenen Lager- und Verkaufspersonals zu vorgegebenen Arbeitszeiten gegen einen bestimmten Stundenlohn beschäftigt werden, ist die Verpflichtung, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten bzw. auf Abruf durch den Arbeitgeber zu leisten, ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078, 2000/15/0079).

15.4.5.5 Berufsanwärter

974

Berufsanwärter im Bereich der freien Berufe sind im allgemeinen Arbeitnehmer. Wird dem Berufsanwärter jedoch kein laufender Arbeitslohn gezahlt, sondern ein Gewinnanteil am Gesamterfolg der Wirtschaftstreuhandkanzlei vereinbart, von dem die anteiligen Kanzleikosten abgezogen werden, liegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor (VwGH 26.3.1974, 1635/72).

15.4.5.6 Buchhalter

975

In der Regel wird ein Buchhalter in einem Dienstverhältnis stehen. Verpflichtet sich ein Buchhalter aber gegenüber mehreren Auftraggebern zur laufenden Führung der Buchhaltung, ohne ein bestimmtes Ausmaß an Arbeitszeit zu vereinbaren, und hat er die Möglichkeit, Aufträge auch abzulehnen, liegt kein Dienstverhältnis vor (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Siehe EStR 2000 Rz 5211.

15.4.5.7 Ehegatten – Kinder

975a

Siehe "Nahe Angehörige", Rz 996.

15.4.5.8 Ferialpraktikanten

976

Ferialpraktikanten stehen regelmäßig in einem Dienstverhältnis. Gerade ein Ausbildungs- oder Weiterbildungsverhältnis spricht zwingend dafür, dass Praktikanten in ihrer Tätigkeit angeleitet werden, sohin "unter der Leitung des Arbeitgebers" stehen (VwGH 31.3.1987, 86/14/0163). Auch eine differenzierte Bezahlung der Praktikanten, je nach ihrer Qualifikation (mit oder ohne Meisterprüfung) spricht für ein Dienstverhältnis, denn bei einer solchen Differenzierung liegt die Annahme nahe, dass bei der Bemessung des Entschädigungsbetrages das unterschiedliche Leistungsniveau berücksichtigt wird.

15.4.5.9 Freier Dienstvertrag

977

Liegt kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 1 und 2 EStG 1988 vor, sind die diesbezüglichen Einkünfte - auch wenn sie nach dem ASVG als Einkünfte aus einem freien Dienstvertrag gemäß § 4 Abs. 4 ASVG zu beurteilen sind - steuerlich als Einkünfte aus einer unternehmerischen Tätigkeit (in der Regel Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb) anzusehen.

15.4.5.10 Fotomodelle und Mannequins

978

Die Übernahme persönlicher Arbeiten für ständig wechselnde Auftraggeber begründet kein Dienstverhältnis (VwGH 17.5.1965, 2365/63).

15.4.5.11 Funktionäre

979

Vergütungen an Funktionäre (Organe) von juristischen Personen des privaten Rechts (zB Mitglieder des Vorstandes bei Vereinen, Genossenschaften oder Sparkassen) stellen Bezüge

im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 dar, sofern sie nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses zufließen. Ein Dienstverhältnis wird zB dann vorliegen, wenn ein Genossenschaftsobmann, der gleichzeitig zum Geschäftsführer bestellt und die Weisungen der Genossenschaftsorgane (Generalversammlung, Aufsichtsrat) zu befolgen verpflichtet ist, eine monatliche Pauschalentschädigung erhält (VwGH 7.5.1963, 0286/63).

980

Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften stellen sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 dar. Als Funktionäre im Sinne dieser Bestimmung können grundsätzlich nur Organe (Organwalter) von öffentlich-rechtlichen Körperschaften angesehen werden, soweit sie nicht auf Grund eines Dienstverhältnisses tätig werden (VwGH 25.1.2001, 95/15/0074). Die Entlohnung für eine mit einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis typischerweise verbundene Tätigkeit fällt nicht unter § 29 Z 4 EStG 1988. Ebenso liegen keine Funktionsgebühren, sondern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, wenn die Tätigkeit eines Funktionärs im Rahmen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 (Eingliederung, Weisungsgebundenheit usw.) ausgeübt wird oder ein Dienstverhältnis gesetzlich unterstellt wird. Dies ist insbesondere bei Ausübung einer Nebentätigkeit im Sinne des § 37 des Beamten-Dienstrechtsgesetzes 1979 und auf Grund vergleichbarer gesetzlicher Regelungen (siehe Rz 688a) sowie bei Lehrbeauftragten (siehe Rz 992 ff) der Fall.

15.4.5.12 Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder, Stiftungsvorstände

981

Die Anstellung des Geschäftsführers einer GmbH kann auch in steuerrechtlicher Hinsicht auf Grund eines Dienstvertrages, aber auch auf Grund eines so genannten freien Dienstvertrages, eines Werkvertrages oder eines bloßen Auftrages erfolgen (VwGH 15.7.1998, 97/13/0169). Die im Wirtschaftsleben üblichere Vertragsgestaltung betreffend die Ausübung einer Geschäftsführertätigkeit ist die eines Dienstvertrages. Es ist daher zweckmäßig, das Tätigkeitsbild eines Geschäftsführers zunächst danach zu untersuchen, ob es die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, und jene Merkmale, die allenfalls für einen Werkvertrag sprechen, in ihrer Bedeutung den für ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmalen gegenüberzustellen. Finden sich Merkmale beider Vertragstypen, so sind die überwiegenden Merkmale maßgebend (VwGH 30.11.1993, 89/14/0300; VwGH 19.12.2000, 99/14/0166).

Siehe auch Beispiele Rz 10981.

982

Gleiches gilt für Vorstandsmitglieder einer AG. Wird mit Vorstandsmitgliedern eine Vereinbarung getroffen, nach der ihnen eine einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu Grunde liegende Stellung zukommt, so ist ungeachtet der Beurteilung in anderen Rechtsbereichen steuerlich ein Dienstverhältnis anzunehmen (VwGH 24.2.1999, 97/13/0234).

983

Einkünfte eines Stiftungsvorstandes stellen im Regelfall Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 dar (Verwaltung fremden Vermögens). Ist allerdings die Weisungsfreiheit stark eingeschränkt und der Vorstand bei Ausübung seiner Tätigkeit organisatorisch in die Stiftung eingegliedert (zB wenn die volle oder überwiegende Arbeitskraft für die Tätigkeit in der Stiftung eingesetzt wird), liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.

15.4.5.13 Gesellschafter-Geschäftsführer

984

Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, die zu nicht mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital beteiligt sind, stehen unter den Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (bei Überwiegen der Merkmale der Unselbständigkeit) und des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 **(Eingliederung in den Organismus des Betriebes des Unternehmen, VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018)** in einem Dienstverhältnis zur Kapitalgesellschaft (VwGH 19.12.2000, 99/14/0166).

15.4.5.14 Handelsdelegierte der Wirtschaftskammer Österreich

985

Handelsdelegierte der Wirtschaftskammer Österreich sowie die von ihnen im Ausland beschäftigten ausländischen Arbeitskräfte sind in den Organismus der Kammer eingegliedert und verpflichtet, den entsprechenden Weisungen zu folgen. Die Handelsdelegierten sind Auslandsbeamte im Sinne des § 92 EStG 1988 (siehe dazu auch Rz 51 ff).

15.4.5.15 Hausbesorger

986

Hausbesorger stehen in einem Dienstverhältnis zum Hauseigentümer, im Falle von Wohnungseigentum zur Wohnungseigentumsgemeinschaft (VwGH 8.6.1979, 2573/77; VwGH 25.5.1988, 87/13/0231). Betreut ein Hausbesorger mehrere Wohnungseigentumsgemeinschaften, so liegen grundsätzlich mehrere Dienstverhältnisse vor. Tritt eine Mehrzahl von Wohnungseigentumsgemeinschaften allerdings durch einen gemeinsamen Auftraggeber gegenüber dem Hausbesorger auf (zB durch einen Hausverwalter), kann von einem einheitlichen Dienstverhältnis ausgegangen werden.

15.4.5.16 Heimarbeiter

987

Heimarbeiter sind in der Regel als Dienstnehmer anzusehen (vgl. VwGH 21.6.1965, 1444/64).

15.4.5.17 Holzakkordanten

988

Derartige Beschäftigte stehen in einem Dienstverhältnis (VwGH 31.3.1987, 84/14/0147).

15.4.5.18 Journalisten

989

Journalisten, die in den Betriebsablauf eingegliedert (Nutzung der Infrastruktur des Auftraggebers) und der Kontrolle unterworfen sind (Berichtspflicht gegenüber Auftraggeber), stehen in einem Dienstverhältnis.

15.4.5.19 Klasse- oder Sondergebühren

990

Bezüglich Ärzte siehe Rz 968 ff.

Übt eine medizinisch-technische Assistentin ihre berufliche Tätigkeit in einem Dienstverhältnis aus, wofür sie von ihrem Arbeitgeber (Bund) Arbeitslohn und vom Institutsvorstand (Primararzt) einen Anteil an den von Letzterem den Patienten in Rechnung gestellten Beträgen (Klassen- oder Sondergebühren) erhält, zählen auch die vom Institutsvorstand geleisteten Beträge zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 28.4.1980, 2256/77; VwGH 21.1.1982, 3831/80).

15.4.5.20 Krankenpflegeschüler

991

Das "Taschengeld" sowie allfällige andere Bezugsbestandteile, die Krankenpflegeschüler im Rahmen der Ausbildung erhalten, stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar. Die Bereitstellung einer Unterkunft führt analog der Bereitstellung des "Burschenzimmers" im Gastgewerbe nicht zur Zurechnung eines steuerpflichtigen Sachbezuges. Der Umstand, dass arbeitsrechtlich kein Dienstverhältnis der Ausbildungsinstitution mit der auszubildenden Person besteht, ist für die steuerliche Beurteilung der Einkünfte nicht maßgeblich.

Siehe auch Beispiel Rz 10991.

15.4.5.21 Lehrbeauftragte

992

§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 kommt nur dann zum Tragen, wenn nicht bereits ein Dienstverhältnis nach den allgemeinen Kriterien gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 vorliegt. Es ist daher vorrangig zu prüfen, ob Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gegeben sind.

Für die Annahme eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 spricht, wenn eine lehrende (unterrichtende) Tätigkeit in gleicher Weise wie von angestellten Lehrern oder Lehrbeauftragten entfaltet wird (persönliche Arbeitspflicht, kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko, Weisungsgebundenheit, Eingliederung in einen Schulbetrieb nach Maßgabe von Lehr- und Stundenplänen und einer entsprechenden Lehrverpflichtung; (vgl. VwGH 10.2.1987, 86/14/0119).

Ein Dienstverhältnis besteht jedenfalls bei einer Lehrverpflichtung von zumindest 15 Wochenstunden über ein Semester hin.

Richtet sich die Höhe der Einkünfte ausschließlich nach der Anzahl abgehaltener Unterrichtsstunden (bzw. Kursstunden), muss der Arbeitnehmer für alle Aufwendungen selbst aufkommen, ist er weiters hinsichtlich der Unterrichtszeit und des Unterrichtsortes lediglich zum Herstellen des Einvernehmens mit dem Auftraggeber verhalten und ist er schließlich hinsichtlich der Art seines Unterrichtes und der detaillierten Unterrichtsinhalte nicht an Weisungen gebunden, so ist kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 anzunehmen, zB Fremdsprachenkurs bzw. anderer Unterricht während der Ferien (vgl. VwGH 19.12.1990, 89/13/0131).

Diese Merkmale liegen, wenn entsprechende vertragliche Rahmenbedingungen bestehen, typischerweise auch bei Lehrenden und Vortragenden an Einrichtungen der Erwachsenenbildung vor.

Siehe auch Beispiele Rz 10992.

992a

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gehören Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, sofern nicht bereits ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 vorliegt und sofern sie diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes (siehe dazu Rz 992b) ausüben, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Als Vortragende, Lehrende und Unterrichtende gelten auch Demonstratoren, Tutoren und Studienassistenten.

Liegen nur Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor, ist gemäß § 47 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 ein Dienstverhältnis anzunehmen. Derartige Bezüge gehören beim

auszahlenden Arbeitgeber nicht zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (§ 41 Abs. 3 FLAG 1967), den Zuschlag für den Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 7 WKG) und die Kommunalsteuer (§ 5 Abs. 1 KommStG 1993).

Die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 geht davon aus, dass bei einem vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan für den Vortragenden in typisierender Betrachtungsweise ein Mindestmaß an Einbindung in die Organisation der Bildungseinrichtung notwendig ist. Damit ein solches Mindestmaß an Einbindung vorliegt, ist ein regelmäßiges Tätigwerden im Ausmaß von durchschnittlich mindestens einer Semesterwochenstunde im Rahmen eines Studien-, Lehr- oder Stundenplanes erforderlich. Wird diese Lehrverpflichtung geblockt, liegen ebenfalls Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor.

Bezüge für fallweise Vorträge oder fallweise Vertretungen fallen hingegen auch bei Vorliegen eines vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes (Rz 992b) nicht unter die Regelung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Ebenso liegt keine Tätigkeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor, wenn Dozenten oder emeritierte Professoren im Rahmen ihrer Lehrbefugnis (venia docendi) eine Lehrveranstaltung von sich aus anbieten und abhalten, ohne dafür einen Lehrauftrag erhalten zu haben.

992b

Als vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gelten:

- Gesetzlich geregelte, auf Grund einer gesetzlichen Ermächtigung erlassene oder auf Grund einer gesetzlichen Regelung beschlossene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne, wenn die zu unterrichtenden Gegenstände sowohl vom Inhalt als auch vom zeitlichen Umfang her geregelt sind (zB Lehrpläne auf Basis des § 6 Schulorganisationsgesetz, bestimmte Befähigungsnachweise gemäß § 94 GewO 1994, usw.).
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne eines akkreditierten Lehrganges oder Studiums.
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne von Bildungsmaßnahmen, die im Auftrag des Arbeitsmarktservice (§ 32 Abs. 3 AMSG) durchgeführt werden.
- Das Curriculum von Deutsch-Integrationskursen gemäß Integrationsvereinbarungs-Verordnung.
- 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.

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 § 7 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 § 7 Abs. 2 FHStG (nebenberuflich Lehrende) können sich jedoch gemäß § 7 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.

Siehe auch Beispiel Rz 10992c.

993

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören bei Vorliegen von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und Abs. 1 Z 5 EStG 1988 die Bezüge aus der Lehrtätigkeit (Unterrichtstätigkeit) und der damit in Zusammenhang stehenden Prüfungstätigkeit.

Werden Vortragende, Lehrende und Unterrichtende für ein und denselben Arbeitgeber sowohl nichtselbständig im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 als auch selbständig tätig, liegen bei einem ausreichend engen Zusammenhang der (nichtselbständigen) Haupttätigkeit und einer daraus resultierenden geringfügigen (selbständigen) Nebentätigkeit insgesamt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (vgl. VwGH 11.8.1993, 92/13/0089; VwGH 24.6.1999, 96/15/0099).

Der Beschäftigungszeitraum ist das Semester oder das Kalenderjahr, für das die Lehrverpflichtung besteht. Der Arbeitgeber kann daher auch bei einmaliger Auszahlung der Bezüge eine Aufrollung gemäß § 77 Abs. 3 EStG 1988 für vergangene Lohnzahlungszeiträume (Monate) des Kalenderjahres durchführen.

Zur Vermeidung von Übergangsproblemen für bis 31. Dezember 2006 vom Lohnsteuerabzug ausgenommene Bildungseinrichtungen gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 zweiter Satz EStG 1988 wird folgende Übergangsregelung geschaffen: Es bestehen keine Bedenken, bei Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, deren Einkünfte auf Grund der Rechtslage bis Ende 2006 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu behandeln sind, für das gesamte Wintersemester 2006/2007 von Einkünften aus selbständiger Arbeit auszugehen.

Siehe auch Beispiel Rz 10993.

994

Beziehen Arbeitnehmer an einer Bildungseinrichtung (zB Assistenten, Lehrbeauftragte) andere Bezüge desselben Rechtsträgers für Lehr-, Unterrichts- oder Prüfungstätigkeiten, gehören diese auch dann zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Tätigkeiten nicht unter § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 fallen (zB Vortragstätigkeit eines Lehrbeauftragten im Rahmen eines einmonatigen Kurses an einer Universität). Siehe hiezu auch Rz 688a. Werden Arbeitnehmer im Rahmen einer innerbetrieblichen Bildungseinrichtung ihres Arbeitgebers tätig, ist im Regelfall auf Grund des engen Zusammenhanges mit dem Dienstverhältnis (inhaltliche und zeitliche Überschneidung) auch bei getrennter Entlohnung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auszugehen. Werden Arbeitnehmer losgelöst von ihrer üblichen Tätigkeit außerhalb ihrer Dienstzeit in einer Bildungseinrichtung des Arbeitgebers, die allgemein zugänglich ist, tätig, dann liegt keine Nebentätigkeit zur nichtselbständigen Haupttätigkeit vor. Siehe auch Rz 962.

15.4.5.22 Lehrer

994a

Siehe "Unterrichtende Tätigkeit", Rz 1012 ff.

15.4.5.22a Mittagsbetreuung in Pflichtschulen

994b

Die entgeltliche Beaufsichtigung von Schülerinnen und Schülern an Pflichtschulen in der Mittagspause bzw. vor und nach dem Unterricht erfolgt regelmäßig in einem Dienstverhältnis, selbst dann wenn die Aufsichtsperson (an der Schule tätige/r Lehrer/in oder Erzieher/in, Schulwart/in oder eine außenstehende Person) mit dem Schulerhalter (in der Regel die Gemeinde) einen freien Dienstvertrag abschließt, der unter anderem auch eine Vertretungsmöglichkeit durch qualifizierte dritte Personen vorsieht.

Die Beurteilung dieser Aufsichtstätigkeit als Dienstverhältnis ergibt sich aus den Sachverhaltselementen, dass die Aufsichtsperson verpflichtet ist zu einer bestimmten Zeit und an einem bestimmten Ort (Mittagszeit, Schule) regelmäßig tätig zu werden, die

Entlohnung regelmäßig zeitabhängig (Anzahl der Aufsichtsstunden oder Monatslohn) ist und die Aufsichtsperson kein Unternehmerrisiko trägt.

Ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist auch, dass die Aufsichtsperson als Organ des Schulerhalters tätig wird und die Haftung des Schulerhalters nicht auf das beaufsichtigende Organ übertragen werden kann. Die Bezeichnung des Vertrages als freier Dienstvertrag ist für die Beurteilung der Einkünfte lediglich von untergeordneter Bedeutung. Auch kommt einer vertraglich eingeräumten Vertretungsmöglichkeit keine entscheidende Bedeutung zu, da diese als eine im Schulbetrieb übliche Vertretung unter Kollegen anzusehen ist.

Von dieser Beurteilung ist auch dann auszugehen, wenn mehrere Personen gemeinsam (zB in Form einer Arbeitsgruppe) mit der Aufsicht betraut werden. Die Übertragung der Aufsichtsverpflichtung an einen Verein ist grundsätzlich nicht vorgesehen. Sollte eine derartige Übertragung zulässig sein, ist in der Folge von einem Dienstverhältnis der für den Verein tätigen Aufsichtspersonen zum Verein auszugehen.

In jenen Fällen, in denen bisher von freien Dienstverträgen ausgegangen wurde und derartige Dienstverträge auch für das Schuljahr 2006/2007 vereinbart wurden, bestehen keine Bedenken, die oben stehende Regelung erst ab dem Schuljahr 2007/2008 anzuwenden.

15.4.5.23 Musiker, Sänger, Dirigenten

995

Verpflichtet sich eine Musikgruppe vertraglich bei bestimmten Anlässen für eine bestimmte Zeit in einer vereinbarten Besetzung gegen eine Pauschalvergütung oder gegen einen Stundensatz zu musizieren, wird nicht die Arbeitskraft, sondern die Darbietung von Musikstücken geschuldet. Eine auf Grund einer solchen Verpflichtung ausgeübte Tätigkeit begründet kein Dienstverhältnis (VwGH 23.4.1963, 1225/61). Der Umstand, dass der Musiker zur Aufführung ganz bestimmter Musikwerke verpflichtet wird, ändert daran nichts (VwGH 23.10.1990, 89/14/0102). Mitglieder eines Ensembles bzw. Orchesters hingegen werden im Hinblick auf die daraus resultierende Eingliederung und Weisungsgebundenheit in der Regel Arbeitnehmer sein.

15.4.5.24 Nahe Angehörige

996

Ein Dienstverhältnis zwischen nahen Angehörigen kann nur dann Anerkennung finden, wenn es nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommt, einen eindeutigen und klaren Inhalt hat und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden

wäre. Ein Dienstverhältnis zwischen Ehegatten oder zwischen Eltern und Kindern setzt also das Vorliegen einer besonderen Vereinbarung voraus, die über die im Familienrecht begründete Mitwirkungspflicht hinausgeht (VwGH 25.2.1997, 92/14/0039). Wird ein Dienstverhältnis aus der Sicht des Betriebsausgabenabzugs beim Arbeitgeber nicht anerkannt, so ist beim Arbeitnehmer in gleicher Weise vorzugehen. Der ausbezahlte "Lohn" stellt dann beim Arbeitgeber keine Betriebsausgabe, sondern eine Entnahme dar, beim Arbeitnehmer fällt mangels Einkünften im Sinne des § 25 EStG 1988 keine (Lohn-)Steuerpflicht an. In gleicher Weise ist vorzugehen, wenn bei überhöhten Gehaltszahlungen ein Teil des Lohnes steuerlich nicht anerkannt wird (vgl. VwGH 5.10.1982, 82/14/0006; VwGH 26.1.1999, 98/14/0095). Die Judikatur zur Nichtanerkennung von Lohnzahlungen als betrieblicher Aufwand aus der Sicht des Arbeitgebers ist daher auch für die Beurteilung der Annahme von Lohneinkünften beim Arbeitnehmer bedeutsam. Ob und inwieweit ein Dienstverhältnis vorliegt oder nicht, ist vorrangig anhand folgender Kriterien zu prüfen:

a) Es werden überhaupt keine oder keine nennenswerten Arbeitsleistungen erbracht. Es liegt dem Grunde nach kein Dienstverhältnis vor. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn "Lohn" lediglich für eine im Familienrecht begründete Mitarbeit (familienhafte Mitarbeit, vgl. VwGH 21.10.1986, 86/14/0042), nur aus sozialversicherungsrechtlichen Bedürfnissen (VwGH 29.10.1985, 85/14/0067) oder an die geschiedene Ehegattin trotz Verzichts auf weitere Arbeitsleistungen ausgezahlt wird (VwGH 24.3.1981, 2857/80). Wird einem als Arbeitnehmer beschäftigten nahen Angehörigen ein Betrieb unentgeltlich übertragen, so ist die Auszahlung einer Abfertigung anlässlich der Übertragung steuerlich nicht als Lohnzahlung anzuerkennen (VwGH 9.10.1991, 89/13/0128).

b) Durch das Dienstverhältnis mit dem nahen Angehörigen wird eine sonst erforderliche Arbeitskraft nicht ersetzt. Dies spricht für eine familienhafte Mitarbeit und gegen die steuerliche Anerkennung des Dienstverhältnisses (VwGH 29.10.1985, 85/14/0067).

c) Es wird im Vergleich zu Dienstverhältnissen zwischen fremden Personen (Fremdvergleich) ein unangemessen hoher oder ein unangemessen niedriger Lohn ausgezahlt. Bei unangemessen hoher Lohnzahlung kann zwar dem Grunde nach ein Dienstverhältnis angenommen werden. Soweit der Lohn die Angemessenheitsgrenze übersteigt, ist er allerdings weder als Betriebsausgabe absetzbar noch als Einkünfte im Sinne des § 25 EStG 1988 zu erfassen (vgl. VwGH 5.10.1982, 82/14/0006; VwGH 29.10.1985, 85/14/0067; VwGH 26.1.1999, 98/14/0095). Wird ein unangemessen niedriger Lohn ausgezahlt, ist bei einer über die bloß familienhafte Mitarbeit hinausgehenden Arbeitsleistung das Dienstverhältnis grundsätzlich anzuerkennen. Ein Dienstverhältnis ist lediglich dann nicht

anzunehmen, wenn die Lohnzahlungen bloß den Charakter eines Taschengeldes haben (vgl. VwGH 14.1.1986, 85/14/0168).

d) Die Lohnauszahlungen erfolgen nicht regelmäßig und nicht fremdüblich. Kommt es zu keinen laufenden Lohnzahlungen, spricht dies gegen ein Dienstverhältnis (VwGH 25.2.1997, 92/14/0039). Eine bloß vorübergehende Einstellung der Lohnzahlung aus schwer wiegenden wirtschaftlichen Gründen steht der Anerkennung eines Dienstverhältnisses allerdings nicht entgegen (VwGH 11.2.1970, 0943/68).

e) Trägt der nahe Angehörige ein Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative, ist zu prüfen, ob an Stelle eines Dienstverhältnisses eine Mitunternehmerschaft anzunehmen ist.

Zu Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen siehe auch EStR 2000 Rz 1127 ff.

15.4.5.25 Ordensangehörige, Geistliche

997

Bezüge, die einem katholischen Weltgeistlichen bzw. einem evangelischen Geistlichen für die Ausübung der seelsorgerischen Tätigkeit von der vorgesetzten Kirchenbehörde gewährt werden, stellen - abgeleitet aus dem Rechtsverhältnis zwischen dem Geistlichen und der Kirchenbehörde – grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

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

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

Bestellung hinzukommt. Soweit daher ein Individualantrag vorliegt, der zur Folge hat, dass ein Ordensangehöriger außerhalb des Ordens beruflich tätig wird, muss daraus das Bestehen eines Dienstverhältnisses abgeleitet werden.

15.4.5.26 Pfuscher

998

Bauhandwerker, die neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit Arbeiten ohne gewerberechtliche Befugnis verrichten und dabei für wechselnde (meist private) Auftraggeber tätig werden, sind regelmäßig keine Arbeitnehmer (VwGH 12.1.1983, 81/13/0095).

Personen, die im Rahmen und unter der Aufsicht der Bauüberwachung durch einen Baumeister von diesem gegen Stundenhonorar beschäftigt werden, stehen hingegen in einem Dienstverhältnis (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121). Siehe auch EStR 2000 Rz 5417, Stichwort "Pfuscher".

15.4.5.27 Politiker

999

Politiker beziehen nach Maßgabe der Fiktion des § 25 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (siehe Rz 688a).

15.4.5.27a "Poolschwestern"

999a

Unter dem Begriff „Poolschwestern" versteht man eine in der Praxis immer häufiger vorkommende Gestaltungsvariante, bei der KrankenpflegerInnen mit einem „Schwesternpool" ein sehr oft als Werkvertrag bezeichnetes Vertragsverhältnis eingehen und von diesem an Spitäler oder Private verliehen oder vermittelt werden.

Für die Beurteilung der Einkünfte des Pflegepersonals ist nicht die vertragliche Vereinbarung sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung maßgeblich (siehe dazu Rz 931 ff). Die Pool-Gestaltung kann entweder eine Arbeitskräftegestellung oder eine Vermittlung von Arbeitskräften außerhalb einer Arbeitskräftegestellung sein.

Ist die Pool-Gestaltung vergleichbar mit einer Arbeitskräftegestellung, erzielt die überlassene Arbeitskraft (Krankenschwester) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Arbeitgeber ist der Personalgesteller (Pool), Beschäftiger die Krankenanstalt oder der privat Haushalt.

Vermittelt der Pool Pflegepersonal an ein Pflegedienstunternehmen (zB Krankenanstalt) und wird dieses Pflegepersonal vom Pflegedienstunternehmen direkt bezahlt, liegt ein Dienstverhältnis zum Pflegedienstunternehmen (zur Krankenanstalt) vor. Das vermittelte

Pflegepersonal erzielt diesfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Krankenanstalt oder das Pflegedienstunternehmen ist auf Grund der Eingliederung des Pflegepersonals in den Betrieb der Krankenanstalt, der Weisungsgebundenheit zur Krankenanstalt und der tatsächlich nicht gegebenen Vertretungsmöglichkeit Arbeitgeber.

Vermittelt der Pool Pflegepersonal an private Haushalte zur Pflege und Betreuung (rund um die Uhr) und wird dieses Pflegepersonal von den Haushalten direkt bezahlt, ist EStR 2000 Rz 1616 zu beachten.

15.4.5.28 Programmierer

1000

Programmierer stehen dann nicht in einem Dienstverhältnis, wenn keine zeitliche und örtliche Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers vorliegt, die Entlohnung allein nach der Zahl der aufgewendeten Arbeitsstunden erfolgt und die mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen aus eigenem getragen werden (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202). Siehe auch EStR 2000 Rz 5417, Stichwort "Programmierer".

15.4.5.29 Redakteure

1001

Redakteure, die unabhängig vom Verkaufserfolg einer Zeitung ein regelmäßiges fixes Entgelt beziehen, stehen in einem Dienstverhältnis (VwGH 18.10.1989, 88/13/0185).

15.4.5.30 Richter

1002

Richter sind zwar sachlich nicht weisungsgebunden, aber auf Grund ihrer Eingliederung in die Justizverwaltung als Dienstnehmer anzusehen.

15.4.5.31 Schauspieler

1003

Schauspieler, die an der Herstellung eines Spielfilmes mitwirken, sind in der Regel als Arbeitnehmer anzusehen. Indizien für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers sind vorgegebene Aufnahme- bzw. Aufführungs- und Probezeiten, fixe (vom Ausfall einzelner Vorstellungen unabhängige) Gagenzahlungen und die Abgeltung sämtlicher Aufwendungen (VwGH 10.4.1985, 84/13/0004). Hat aber der Schauspieler ein Mitbestimmungsrecht für den Ort, die Zeit und die Art seiner Leistung, kann dies dazu führen, dass kein Dienstverhältnis anzunehmen ist (VwGH 20.5.1955, 1727/53).

15.4.5.32 Schiedsrichter

1004

Gebühren, die Schiedsrichter bei sportlichen Veranstaltungen in Form fixer Taxen je geleitetem Spiel neben belegten Reisekosten erhalten, gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (VwGH 24.2.1982, 81/13/0159). Hinsichtlich der Beschäftigung von Schiedsrichtern durch Vereine siehe VereinsR 2001 Abschnitt 7.1.3.

15.4.5.33 Sportler

1005

Bei Sportlern, die ihre Arbeitskraft vertraglich zur Verfügung stellen, ist im Einzelfall nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis vorliegt. Bei Mannschaftssportlern (Fußball, Eishockey, Handball usw.) liegt in der Regel ein Dienstverhältnis vor (vgl. VwGH 02.07.1991, 89/08/0310 zur Versicherungspflicht nach ASVG; OGH vom 30.09.1992, 9 Ob A 186/92 zum Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses). Verpflichtet sich der Sportler zur Bestreitung einer bestimmten Anzahl von Wettkämpfen und steht dabei die Erbringung eines Leistungserfolgs im Vordergrund, liegt ein Werkvertrag vor, der zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt (VwGH 24.02.1982, 81/13/0159).

Zum Dienstverhältnis bei Sportlern siehe auch VereinsR 2001 Abschnitt 7.1.3.

15.4.5.34 Statisten

1006

Statisten sind im Hinblick auf ihre im Rahmen von Filmaufnahmen und Theatervorführungen erforderliche Eingliederung und Unterordnung in der Regel Arbeitnehmer.

15.4.5.35 Taxilenker

1007

Ist es üblich, dass Taxilenker Ausmaß und zeitliche Lagerung ihrer Tätigkeit und damit auch deren wirtschaftlichen Erfolg weitestgehend selbst bestimmen können, so liegt dennoch ein Dienstverhältnis vor, wenn die übrigen Umstände (Benutzung des Fahrzeuges auf Gefahr des Taxiunternehmens, Kostentragung durch den Taxiunternehmer, Abfuhr eines wesentlichen Teiles der Einnahmen an den Taxiunternehmer) für die Nichtselbständigkeit sprechen (VwGH 11.2.1992, 88/14/0115).

15.4.5.36 Technischer Zeichner

1008

Ist ein technischer Zeichner in den Organismus des Arbeitgebers eingegliedert, spricht dies für ein Dienstverhältnis, auch wenn er relativ eigenständig arbeiten kann und nur die Fortschritte seiner Tätigkeit kontrolliert werden (VwGH 26.11.1997, 93/13/0309). Ist hingegen ein Bautechniker mit einer bestimmten Werkerstellung (zB Anfertigen der Polierpläne für zwei konkrete Projekte, Entlohnung nach Stundensatz) nur unter Bindung an

sachliche Weisungen beauftragt, liegt eine selbständige Tätigkeit vor (VwGH 9.7.1997, 95/13/0289).

15.4.5.37 Telearbeiter (Teleworker)

1009

Personen, die unter Nutzung elektronischer Hilfsmittel an einem selbstgewählten Arbeitsort (zB in ihrer Wohnung) tätig werden, stehen auch dann in einem Dienstverhältnis, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung (Weisungsgebundenheit, Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung, kein Unternehmerrisiko usw.) die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers in einer anderen Form (zB EDV-Vernetzung) besteht.

15.4.5.38 Tierarzt

1010

Ein freiberuflicher Tierarzt, der die Fleischbeschau ausübt, wird nicht deshalb zum Beamten oder Angestellten der den Auftrag gebenden öffentlich-rechtlichen Körperschaft, weil er vom Hoheitsträger mit einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe betraut und auf die gewissenhafte Erfüllung seiner Pflicht vereidigt ist (VwGH 8.4.1960, 0900/59).

15.4.5.39 Trainer

1011

Betreuer von Vereinen, die ihre Arbeitskraft vertraglich gegen ein nicht nur geringfügiges Entgelt ausschließlich oder im erheblichen Ausmaß zur Verfügung stellen, stehen regelmäßig in einem Dienstverhältnis. Stellt sich ein Vereinsmitglied als Betreuer mit seiner Leistung gegen ein unangemessen niedriges Entgelt dem Verein zur Verfügung (zB als Vorturner, Übungshelfer, Platzhelfer), dann liegt kein Dienstverhältnis vor. Zum Dienstverhältnis bei Trainern siehe auch VereinsR 2001 Abschnitt 7.1.3.

15.4.5.40 Universitätslektoren und –instruktoren

1011a

Siehe "Lehrbeauftragte", Rz 992 ff.

15.4.5.41 Unterrichtende Tätigkeit

1012

Siehe Rz 992 bis 993.

1013

- Musiklehrer: Die nach einem vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan im Sinne der Rz 992 unterrichten, beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Werden sie an anderen Lehrgängen oder an Einrichtungen tätig,

die vorwiegend Erwachsenenbildung betreiben, ist nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 (Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988) vorliegt (siehe auch Rz 992 und 993). Hiefür ist die Rechtsprechung zu § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 maßgeblich (vgl. VwGH 24.06.2004, 2001/15/0113, VwGH 19.12.1990, 89/13/0131, UFS 06.08.2009, RV/0611-G/07).

1014

- Tanzlehrer: Personen, die sich zur Abhaltung von Tanzunterricht in einer Tanzschule verpflichten, stehen in einem Dienstverhältnis, wenn sie an das vorgegebene Tanzschulprogramm und die Kurszeiten gebunden sind, und zwar selbst dann, wenn sie bei der Vermittlung des Unterrichtsstoffes in pädagogischer Hinsicht eine gewisse Freizügigkeit genießen (VwGH 4.3.1987, 85/13/0195).

1015

- Tennislehrer: Tennislehrer, die von einem Tenniscamp für einen bestimmten Vertragszeitraum engagiert werden, um in einem bestimmten wöchentlichen Stundenausmaß den Gästen Tennisunterricht zu erteilen, stehen in einem Dienstverhältnis (VwGH 27.10.1987, 87/14/0145).

1016

- Vortragende: Vortragende, die nach einem vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan im Sinne der Rz 992 unterrichten, beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Werden sie an anderen Lehrgängen oder an Einrichtungen, die vorwiegend Erwachsenenbildung betreiben, tätig, ist nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 (Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988) vorliegt (siehe Rz 992 bis 994).

- Personen, die die Möglichkeit haben, Aufträge für die Abhaltung von Vorträgen zu bestimmten Themen anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang ihrer Tätigkeit selbst bestimmen können und nur für die tatsächlich abgehaltenen Vorträge honoriert werden, stehen in keinem Dienstverhältnis (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

15.4.5.42 Vertreter

1017

Grundsätzlich ist die Tätigkeit eines Vertreters danach zu beurteilen, ob er ein Unternehmerwagnis trägt und an über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinausgehende Weisungen des Geschäftsherrn gebunden ist. Der Umstand, dass ein Vertreter einen Gewerbeschein für die Vermittlungstätigkeit besitzt und dass von seinen

Provisionseinkünften keine Lohnsteuer einbehalten wird, kann nur als Anzeichen für eine selbständige Tätigkeit gewertet werden; er reicht aber für sich allein nicht aus, ein Dienstverhältnis auszuschließen. Das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses ist vorrangig anhand folgender Umstände zu beurteilen:

a) Regelung über den Ersatz der Kosten des Vertreters: Einem Arbeitnehmer muss der Arbeitgeber die mit der Verrichtung der aufgetragenen Geschäftsbesorgung verbundenen Auslagen ersetzen. Dem selbständigen Handelsvertreter gebührt grundsätzlich kein Ersatz für die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen allgemeinen Kosten und Auslagen (§ 13 Abs. 1 Handelsvertretergesetz, BGBl. Nr. 88/1993). Hat daher ein Vertreter kein seiner Tätigkeit zuordenbares Betriebsvermögen und werden die anfallenden Ausgaben vom Auftraggeber ersetzt, spricht dies für ein Dienstverhältnis (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

b) Unternehmerische Gestaltung der Tätigkeit: Für das Vorliegen von Unternehmerrisiko, somit gegen ein Dienstverhältnis, spricht, wenn der Vertreter durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl eigener Hilfskräfte, Gestaltung einer mehr oder weniger zweckmäßigen Organisation der Tätigkeit, günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen vermag, wenn also der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe seiner Einnahmen weit gehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig ist (VwGH 19.11.1979, 3508/78, 131, 132/79; VwGH 20.3.1985, 83/13/0070; VwGH 10.4.1985, 83/13/0154, 0162, 0163; VwGH 11.8.1993, 92/13/0022).

c) Vereinbarung von Provisionen und Fixum: Erhält der Vertreter neben einer Provision ein zur Bestreitung des Lebensunterhaltes hinreichendes Fixum, ein verrechenbares Pauschale für die Bewirtung der Mitarbeiter und ein ebenfalls verrechenbares Pauschale für Dienstfahrten mit dem eigenen Pkw, spricht dies für ein Dienstverhältnis (VwGH 19.11.1979, 3508/78, 0131/79, 0132/79; VwGH 10.4.1985, 83/13/0154, 0162, 0163; VwGH 11.8.1993, 92/13/0022). Vgl. hiezu auch EStR 2000 Rz 5417, Stichwort "Abschlussagent" und "Handelsvertreter".

15.4.5.43 Vorstandsmitglieder

1017a

Siehe Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder, Stiftungsvorstände, Rz 981 ff.

15.4.5.44 Vorträge, Kurse

1017b

Siehe "Unterrichtende Tätigkeit", Rz 1012 ff.

15.4.5.45 Zeitschriftenwerber

1018

Für ein Dienstverhältnis bei Zeitschriftenwerbern sprechen die Weisungsgebundenheit, der Bezug eines Fixums, eine Spesenvergütung, die Berichterstattungspflicht und die Verwendung der Betriebsmittel des Auftraggebers.

15.4.5.46 Zeitungskolporteure

1019

Zeitungskolporteure, die ihre Tätigkeit in einem vom Auftraggeber bestimmten zeitlichen und örtlichen Rahmen unter Konkurrenzverbot ausüben und die auf Grund eines Fixums kein Unternehmerwagnis tragen, stehen in einem Dienstverhältnis (VwGH 31.7.1996, 95/13/0220). Fehlt diese enge Bindung (Verkauf von Zeitungen auf reiner Erfolgsbasis und ohne dienstrechtliche Zwangsmittel des Auftraggebers), so handelt es sich trotz eines gewissen zeitlichen und örtlichen Rahmens um kein Dienstverhältnis (VwGH 2.6.1982, 81/13/0190, 82/13/0053).

15.5 Abtretung von Pensionsansprüchen (§ 47 Abs. 3 EStG 1988)

1020

Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung sowie Bezüge oder Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 bis 4 EStG 1988 können abgetreten und gemeinsam mit den anderen gesetzlichen Pensionen oder Bezügen und Vorteilen aus einem früheren Dienstverhältnis ausbezahlt werden. Der Arbeitgeber bzw. der Sozialversicherungsträger kann nicht dazu verhalten werden, die Abtretung eines Pensionsanspruches anzunehmen. Eine Abtretung an Arbeitgeber, die Lohn aus einem aktiven Dienstverhältnis auszahlen, ist nicht möglich.

1021

Die Pflichten des Arbeitgebers hinsichtlich des Steuerabzugs vom Arbeitslohn für die gemeinsam ausgezahlten Beträge sind ab dem Zeitpunkt der Abtretung ausschließlich von der auszahlenden Stelle wahrzunehmen, die auch über die ausgezahlten Bezüge einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen hat.

15.6 Verpflichtender gemeinsamer Lohnsteuerabzug (§ 47 Abs. 4 EStG 1988 idF StRefG 2000)

1022

Gemäß der Verordnung des BMF vom 19. Jänner 2001 betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen, BGBl. II Nr. 55/2001 idgF, ist eine gemeinsame Versteuerung (bei weiterhin getrennter Auszahlung) vorzunehmen, wenn folgende steuerpflichtige Bezüge gleichzeitig einer Person zufließen:

- Pensionen und Bezüge aus einer Unfallversorgung nach dem ASVG, BSVG, GSVG, B-KUVG sowie dem Bundesbahn-Pensionsgesetz 2000 (BB-PG),
- Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zum Bund und
- Ruhe(Versorgungs)bezüge im Sinne des Bezügegesetzes und des Verfassungsgerichtshofgesetzes.

Gemäß § 7 Abs. 2 der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 55/2001 idgF, ist ab 1. Jänner 2002 auch auf

- Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zu einem Bundesland oder zur Gemeinde Wien und
- Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen die gemeinsame Versteuerungsvorschrift anzuwenden.

1023

Die gemeinsame Versteuerung hat jene bezugsauszahlende Stelle vorzunehmen, die den höheren steuerpflichtigen Bezug auszahlt, ausgenommen bei Zusammentreffen mit Bezügen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung (siehe Rz 39) oder mit Bezügen von einer Pensionskasse. In diesen Fällen hat die gemeinsame Versteuerung immer der Pensionsversicherungsträger bzw. die pensionsauszahlende Stelle vorzunehmen. Die gemeinsame Versteuerung kann unterbleiben, wenn die laufend einzubehaltende Lohnsteuer höher ist als der Bezug, den die für die Versteuerung zuständige bezugsauszahlende Stelle auszahlt.

Werden von einer auszahlenden Stelle im Kalenderjahr keine laufenden Bezüge, sondern lediglich nicht steuerbare Leistungen, steuerfreie Bezüge oder Bezüge, die mit einem festen Steuersatz gemäß § 67 Abs. 4 oder 8 lit. e EStG 1988 zu versteuern sind, ausgezahlt, hat hinsichtlich dieser Bezüge keine gemeinsame Versteuerung zu erfolgen.

1024

Bei gleichzeitigem Zufließen von steuerpflichtigen Bezügen im Sinne des § 47 Abs. 4 EStG 1988, die nicht gemäß § 1 und 2 der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 55/2001 idgF, zwingend gemeinsam zu versteuern sind, kann eine gemeinsame Versteuerung von jener

bezugsauszahlenden Stelle vorgenommen werden, die den höheren steuerpflichtigen Bezug auszahlt.

1025

Wird eine gemeinsame Versteuerung nicht durchgeführt, sind die Bezüge gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 zu veranlagen.

15.7 Freiwilliger gemeinsamer Lohnsteuerabzug (§ 47 Abs. 5 EStG 1988)

1026

Werden Bezüge oder Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis neben einer Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung ausbezahlt, so kann der Sozialversicherungsträger eine gemeinsame Versteuerung dieser Bezüge vornehmen. In diesem Fall hat der Sozialversicherungsträger einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen.

16 BERÜCKSICHTIGUNG BESONDERER VERHÄLTNISSE (§ 62 EStG 1988 und § 62a EStG 1988)

16.1 Allgemeines

1027

Bei den Vorschriften des § 62 EStG 1988 handelt es sich um solche, die der Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage durch den Arbeitgeber dienen. Kommt der Arbeitgeber den ihm auf Grund des § 62 EStG 1988 obliegenden Verpflichtungen nicht nach, sind die Aufwendungen im Rahmen der (Arbeitnehmer-) Veranlagung zu berücksichtigen. In jenen Fällen, in denen über die Fälle des § 62 EStG 1988 hinaus Aufwendungen entstehen, sind diese grundsätzlich im Wege der vom FA durchzuführenden Veranlagung geltend zu machen. Derartige Aufwendungen führen überdies nach Maßgabe des § 63 Abs. 1 EStG 1988 zu einem Freibetragsbescheid.

16.2 Werbungskostenpauschale (§ 62 Z 1 EStG 1988)

1028

Der Arbeitgeber hat den Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn zu berücksichtigen. Steht der Arbeitnehmer in mehreren Dienstverhältnissen, ist der Werbungskostenpauschbetrag von jedem Arbeitgeber abzuziehen. Die Zurückführung auf die einfache Berücksichtigung erfolgt im Wege der Veranlagung. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nicht zu (§ 33 Abs. 6 EStG 1988).

16.3 Weitere Abzüge (§ 62 Z 3 bis 10 EStG 1988)

1029

Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage und Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen sind beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifs und ohne Anrechnung auf das allgemeine Werbungskostenpauschale vom Arbeitslohn abzuziehen, unter der Voraussetzung, dass auch alle diese Beträge einbehalten worden sind. Nicht vom Arbeitgeber bzw. der pensionsauszahlenden Stelle einbehaltene Gewerkschaftsbeiträge und dgl. können bei aktiven Arbeitnehmern und Pensionisten im Wege der (Arbeitnehmer-) Veranlagung, in bestimmten Fällen auch im Rahmen einer Aufrollung gemäß § 77 EStG 1988 (siehe Rz 1191), geltend gemacht werden.

1030

Die Betriebsratsumlage stellt keinen Pflichtbeitrag zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage dar (VwGH 26.9.1972, 0498/71) und darf daher vom Arbeitgeber nicht berücksichtigt werden. Die Berücksichtigung erfolgt im Wege der Veranlagung und im Freibetragsbescheid.

1031

Bei den Beiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 handelt es sich grundsätzlich nur um Beiträge des Versicherten, denen Zwangscharakter beizumessen ist (vgl. VwGH 28.11.1978, 1951/76). Soweit derartige Pflichtbeiträge auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 zu versteuern sind, sind sie nicht bei den laufenden Bezügen, sondern bei den sonstigen Bezügen abzuziehen.

Die Bestimmungen des § 62 EStG 1988 gelten bei inländischem Lohnsteuerabzug auch für vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge zu einer ausländischen Pflichtversicherung (Versicherungspflicht), die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

1032

Pflichtbeiträge eines (Gesellschafter-)Geschäftsführers an die Versicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft können analog zur Berücksichtigung der ASVG-Beiträge für Arbeitnehmer gemäß § 62 Z 4 EStG 1988 bei der Lohnverrechnung berücksichtigt werden, wenn die Beiträge vom Arbeitgeber einbehalten und an die Versicherungsgesellschaft abgeführt werden. Sofern sonstige Bezüge gezahlt werden, bestehen keine Bedenken, zwölf Vierzehntel der Beiträge bei den laufenden Bezügen und zwei Vierzehntel bei den sonstigen Bezügen zu berücksichtigen. Werden die Beiträge nicht einbehalten, sondern vom (Gesellschafter-)Geschäftsführer selbst entrichtet, ist eine Berücksichtigung nur bei der (Arbeitnehmer-)Veranlagung möglich. Die Aufteilung in Beiträge für laufende und sonstige Bezüge hat analog zur Vorgangsweise bei den vom Arbeitgeber einbehaltenen Beiträgen zu erfolgen.

1032a

Bei Inanspruchnahme des Altersteilzeitmodells sind die Sozialversicherungsbeiträge vom ungekürzten letzten vollen Bruttoentgelt zu berechnen. Bei der Lohnsteuerberechnung sind die übernommenen Sozialversicherungsbeiträge als Pflichtbeiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 von den laufenden Bezügen bzw. nach § 67 Abs. 12 EStG 1988 von den sonstigen Bezügen abzuziehen.

1033

Die Verpflichtung zur Entrichtung von Wohnbauförderungsbeiträgen trifft aktive Arbeitnehmer und ergibt sich aus dem Wohnbauförderungsbeitragsgesetz 2018, BGBl. I Nr. 144/2017. Zur Einbehaltung und Abfuhr ist der Arbeitgeber verpflichtet.

1034

Zu den die Bemessungsgrundlage mindernden Werbungskosten gehört auch das Pendlerpauschale. Näheres siehe zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988. Befördert der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer im Werkverkehr, hat dieser nur die ihm ersetzten Kostenbeiträge bis maximal in Höhe des Pendlerpauschales zu berücksichtigen.

1035

Steht der Arbeitnehmer in einem aufrechten Dienstverhältnis zu jenem Arbeitgeber, dem er Arbeitslohn zu erstatten hat, hat dieser die Rückzahlungsbeträge gemäß § 62 Z 7 EStG 1988 beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten ohne Anrechnung auf das allgemeine Werbungskostenpauschale zu berücksichtigen. Im Falle eines Arbeitgeberwechsels kann die Rückzahlung an den früheren Arbeitgeber nur im Wege der Veranlagung geltend gemacht werden.

1036

Freibeträge auf Grund eines Freibetragsbescheides (§ 63 EStG 1988) hat der Arbeitgeber dann zu berücksichtigen, wenn ihm eine entsprechende Mitteilung vorgelegt wurde (§ 64 Abs. 1 EStG 1988).

1037

Einen Zuzugsfreibetrag gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 hat der Arbeitgeber dann zu berücksichtigen, wenn ihm der entsprechende Bescheid vorgelegt wurde.

1038

Freibeträge gemäß § 35 EStG 1988 und der hiezu ergangenen Verordnung BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010 sowie der Freibetrag gemäß § 105 EStG 1988 sind von der pensionsauszahlenden Stelle zu berücksichtigen, bei der eine diesbezügliche Bescheinigung vorgelegt wurde. Bei mehreren Pensions- oder Ruhegenussbezügen darf die Bescheinigung nur einer auszahlenden Stelle vorgelegt werden. Im Falle einer Pensionsabtretung nach § 47 Abs. 3 EStG 1988 bzw. im Falle einer gemeinsamen Versteuerung nach § 47 Abs. 4 EStG 1988 berücksichtigt die den Lohnsteuerabzug vornehmende Stelle die Freibeträge.

16.4 Steuerliche Behandlung von Kostenersätzen an Expatriates

Bis 31.12.2015 können zur vereinfachten steuerlichen Berücksichtigung bestimmter Werbungskosten und außergewöhnlicher Belastungen von Mitarbeitern von Konzernbetrieben, die nur vorübergehend in einem Dienstverhältnis zur österreichischen Konzerngesellschaft bzw. einer inländischen Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 (Expatriates) stehen, die Rz 1038a bis 1038h angewendet werden.

16.4.1 Betroffener Personenkreis

1038a

Als Expatriates gelten Personen, die während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten, im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers vorübergehend in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988) beschäftigt werden und für deren Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zukommt.

Die diesbezügliche Beschäftigung in Österreich darf nicht länger als fünf Jahre dauern und der Beschäftigte muss im Hinblick auf die nur vorübergehende Beschäftigung seinen ständigen Wohnsitz im Ausland beibehalten. Ist von vornherein eine längere Beschäftigungsdauer vorgesehen, liegt keine vorübergehende Beschäftigung in diesem Sinne vor. Eine längere Beschäftigungsdauer ist auch dann anzunehmen, wenn dem Beschäftigten im Falle eines befristeten Dienstverhältnisses die Möglichkeit eingeräumt wird, das Beschäftigungsverhältnis über fünf Jahre hinaus zu verlängern. Wird die Option auf Vertragsverlängerung nicht in Anspruch genommen, liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor, das zu einer Bescheidänderung zu Gunsten des Arbeitnehmers im Rahmen der Veranlagung führen kann.

Sofern der Beschäftigte seinen ständigen Wohnsitz im Ausland aufgibt und nach Österreich verlegt, sind spätestens ab diesem Zeitpunkt die nachstehenden Regelungen nicht mehr anwendbar.

Für Personen, die auf Grund ihrer Tätigkeit im Inland (zB Entsendung durch den ausländischen Arbeitgeber zu dessen Betriebsstätte in Österreich) nicht steuerbare Reisekostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zweiter Tatbestand oder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 erhalten, sind die nachstehenden Regelungen ebenfalls nicht anwendbar.

Siehe auch Beispiel Rz 11038a.

16.4.2 Von der Vereinfachungsmaßnahme erfasste Aufwendungen

1038b

Diese Vereinfachungsmaßnahme ermöglicht eine Berücksichtigung der unten angeführten Aufwendungen bereits durch den Arbeitgeber, wenn diese Aufwendungen vom Arbeitgeber ersetzt werden. In diesen Fällen kann daher die nachträgliche Berücksichtigung im Veranlagungsverfahren, das in vielen Fällen durch die bereits erfolgte Abreise des Dienstnehmers aus Österreich zu erheblichen administrativen Erschwernissen für die Verwaltung und den Steuerpflichtigen führt, entfallen. Die Vereinfachungsmaßnahme bezieht

sich nur auf die angeführten Kostenersätze für Übersiedlung, Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten und außergewöhnliche Belastungen auf Grund einer auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes. Andere Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen dürfen im Rahmen des vereinfachten Verfahrens nicht berücksichtigt werden. Die angeführten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen mindern nur die Lohnsteuerbemessungsgrundlage, nicht jedoch die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag oder die Kommunalsteuer.

1038c

Die Vereinfachungsmaßnahme ist nicht anzuwenden, wenn die ersetzten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, auswärtige Berufsausbildung und Familienheimfahrten mehr als 35% der steuerpflichtigen Bezüge betragen.

16.4.3 Umzugskosten

1038d

Hinsichtlich der Umzugskosten sind die Vorschriften gemäß § 26 Z 6 EStG 1988 bzw. die Rz 751 bis 755 zu beachten. Die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes ist in diesem Zusammenhang nicht erforderlich, sondern würde dazu führen, dass die vorliegende Vereinfachungsmaßnahme für Expatriates nicht anwendbar ist.

16.4.4 Doppelte Haushaltsführung

1038e

Als Werbungskosten abzugsfähig sind die Kosten der Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich. Dabei ist es nicht schädlich, wenn nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch dessen Familie diese Wohnung benützen. Abzugsfähig sind die diesbezüglichen Kosten (zB Miete und Betriebskosten), soweit sie monatlich die für eine zweckentsprechende Unterkunft angemessenen Kosten von maximal 2.200 Euro nicht übersteigen. Die diesbezüglichen Belege sind zum Lohnkonto zu nehmen.

16.4.5 Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung

1038f

Sofern Kinder von Expatriates vorübergehend (für die Dauer der Beschäftigung des Dienstnehmers) in Österreich wohnen und aus sprachlichen Gründen eine Privatschule und keine öffentliche Schule besuchen, stehen Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung im Ausmaß des Pauschbetrages von 110 Euro zu. Die Schulbesuchsbestätigung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

16.4.6 Dienstreisen, Familienheimfahrten

1038g

Es bestehen keine Bedenken, wenn der vorübergehend in Österreich beschäftigte Dienstnehmer Dienstreisen zu seinem ausländischen "Stammunternehmen" tätigt und hiefür vom Arbeitgeber Fahrtkostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 erhält. Der Umstand, dass er bei dieser Gelegenheit seinen Wohnsitz im Ausland besucht, steht der Behandlung von Fahrtkostenersätzen als nicht steuerbar im Sinne des § 26 EStG 1988 nicht entgegen. Tagesgelder stehen für die Reise zum Stammunternehmen nicht zu, weil diesbezüglich ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit vorliegt, die Kosten der Nächtigung sind nur bei Nachweis (Hotelkosten) zu berücksichtigen.

1038h

Unabhängig von allfälligen Dienstreisen können für Expatriates Fahrtkosten zur Betreuung des ständigen Wohnsitzes als Werbungskosten bis zum gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 zustehenden Höchstbetrag für Familienheimfahrten berücksichtigt werden.

16.4.7 Kontrollmaßnahmen

1038i

Die Inanspruchnahme der vorgenannten besonderen Regelungen für Expatriates ist nur dann zulässig, wenn dem FA der Betriebsstätte zu Beginn des Beschäftigungsverhältnisses und in der Folge zu Beginn jeden Kalenderjahres bzw. zum Zeitpunkt der erstmaligen Inanspruchnahme dieser Regelungen eine schriftliche Mitteilung, für welche Dienstnehmer diese Regelung in Anspruch genommen wird, übermittelt wird. Die Mitteilung hat den Namen, die in- und ausländische Wohnanschrift und die Sozialversicherungsnummer der Expatriates zu enthalten. Wurde für den Arbeitnehmer eine Sozialversicherungsnummer nicht vergeben, ist das Geburtsdatum anzuführen.

Die in den Rz 1038e bis 1838h genannten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen sind im Lohnzettel unter "Berücksichtigter Freibetrag laut Mitteilung gemäß § 63 EStG 1988" zu vermerken. Gleichzeitig darf aber der Freibetrag laut Freibetragsbescheid (laut Mitteilung für den Arbeitgeber), der bei der (Arbeitnehmer-) Veranlagung automatisch ausgestellt wird, bei der laufenden Lohnverrechnung nicht berücksichtigt werden. Die Umzugskostenvergütungen im Sinne der Rz 1038d sind wie Kostenersätze im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 im Lohnzettel unter "Steuerfreie Bezüge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988" anzuführen.

Weitere Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen dürfen nur im Rahmen der (Arbeitnehmer-) Veranlagung berücksichtigt werden. Sofern eine

(Arbeitnehmer-) Veranlagung durchgeführt wird, müssen sämtliche Aufwendungen neuerlich nachgewiesen werden.

16.5 Gesetzliche Vermutung einer Nettolohnvereinbarung (§ 62a EStG 1988)

1038j

Bei Beschäftigungsverhältnissen gilt ein Nettoarbeitsentgelt als vereinbart, wenn der Arbeitgeber die Anmeldeverpflichtung des § 33 ASVG nicht erfüllt und die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten und abgeführt hat. Für den Zeitraum der illegalen Beschäftigung ist das ausbezahlte Arbeitsentgelt auf einen Bruttolohn hochzurechnen (siehe Rz 1200).

Wird der Steuerpflichtige im Rahmen eines Werkvertrages tätig und weist dem Auftraggeber die Erfüllung der Meldepflichten gemäß §§ 119 ff BAO oder § 18 GSVG nach (zB mit einer Bestätigung der Sozialversicherungsanstalt), so ist nicht zwingend von einer Nettolohnvereinbarung auszugehen, selbst wenn in weiterer Folge eine Umqualifizierung des Werkvertrages in ein Dienstverhältnis erfolgt.

Die Regelung gilt für alle ab dem 01.01.2011 festgestellten illegalen Beschäftigungsverhältnisse.

Wird der Arbeitnehmer gemäß § 83 Abs. 3 EStG 1988 für die von ihm geschuldete Lohnsteuer unmittelbar in Anspruch genommen, weil er mit dem Arbeitgeber vorsätzlich zusammenwirkt und es dadurch zu einer Verkürzung der Lohnsteuer kommt, gilt auch in diesen Fällen ein Nettoarbeitsentgelt als vereinbart. Dementsprechend ist das ausbezahlte Arbeitsentgelt auf einen Bruttolohn hochzurechnen. Dies gilt für alle ab 1. Jänner 2015 festgestellten Sachverhalte.

1038k

Für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2017 wird auch in jenen Fällen eine Nettolohnvereinbarung angenommen, in denen vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer Zahlungen geleistet werden, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen werden, obwohl der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass dies unrechtmäßig ist. Erfasst sind dabei Zahlungen mit besonderem Unrechtsgehalt ähnlich einem nicht oder nur schwer nachweisbaren vorsätzlichen steuerschädigenden Zusammenwirken zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, wie beispielsweise Schwarzlohnzahlungen bei bestehendem Dienstverhältnis oder fingierte Reisekostenabrechnungen.

Kann der Arbeitgeber nachweisen, dass bezüglich dieser Zahlungen ein Bruttolohn mit dem Arbeitnehmer vereinbart wurde, greift die gesetzliche Fiktion einer Nettolohnvereinbarung nicht, wobei diesbezüglich eine Beweislastumkehr zu Lasten des Arbeitgebers gegeben ist.

Bloße Bewertungs- oder Rechenfehler bzw. die nicht wissentliche unrichtige Inanspruchnahme von Steuerbegünstigungen sind von der gesetzlichen Fiktion einer Nettolohnvereinbarung nicht umfasst.

Die Annahme einer Nettolohnvereinbarung gilt zudem nicht für geldwerte Vorteile gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 (Sachbezüge).

Ist für Zahlungen des Arbeitgebers eine Nettolohnvereinbarung anzunehmen, ist das ausbezahlte Arbeitsentgelt unter Beachtung der bereits ausbezahlten und abgerechneten Bezüge auf einen Bruttolohn in einer "Auf-Hundert-Rechnung" hochzurechnen (vgl. Rz 1200).

17 FREIBETRAGSBESCHEID (§ 63 EStG 1988)

17.1 Funktion und Inhalt des Freibetragsbescheides

1039

Der Freibetragsbescheid hat nur für die laufende Lohnverrechnung durch den Arbeitgeber Bedeutung. Er ergeht jeweils mit dem Veranlagungsbescheid für das dem Veranlagungszeitraum zweitfolgende Kalenderjahr. Der Freibetragsbescheid stellt lediglich eine vorläufige Maßnahme dar. Im Zuge der (Arbeitnehmer-)Veranlagung sind die tatsächlichen Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen neuerlich geltend zu machen. Zusammen mit dem Freibetragsbescheid ergeht die Mitteilung für den Arbeitgeber. Diese Mitteilung enthält den vom Arbeitgeber zu berücksichtigenden Freibetrag. Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038i.

1040

Der Freibetragsbescheid enthält folgende Freibeträge, soweit die betreffenden Aufwendungen bei Durchführung der (Arbeitnehmer)Veranlagung berücksichtigt wurden:

- Werbungskosten, soweit sie nicht vom Arbeitgeber nach § 62, § 67 Abs. 12 oder § 77 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen sind. Werbungskosten auf die das Werbungskostenpauschale anzurechnen ist, werden mit dem das Pauschale übersteigenden Betrag berücksichtigt. Bei Steuerpflichtigen, denen der Pensionistenabsetzbetrag zusteht, werden keine Werbungskosten in den Freibetragsbescheid aufgenommen. Das Pendlerpauschale, Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden oder rückgezahlte Einnahmen im Sinne des § 16 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 werden folglich im Freibetragsbescheid nicht berücksichtigt.

- Sonderausgaben, außer Kirchenbeiträge und Verlustabzug. Sonderausgaben, die auf das Sonderausgabenpauschale anzurechnen sind, werden mit dem das Pauschale übersteigenden Betrag berücksichtigt.

- Außergewöhnliche Belastungen, bei denen kein Selbstbehalt zu berücksichtigen ist, mit Ausnahme von Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden.

- Pauschalierte Freibeträge auf Grund einer Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988, Pauschbeträge auf Grund der V BGBl. Nr. 303/1996) sowie der Freibetrag gemäß § 105 EStG 1988, ausgenommen die Berücksichtigung erfolgt durch den Pensionsversicherungsträger gemäß § 62 EStG 1988. Werden von einem Behinderten die

tatsächlichen (nicht pauschalierten) außergewöhnlichen Belastungen nachgewiesen, so kommt es in jedem Fall zu einer Berücksichtigung im Freibetragsbescheid. Taxikosten von Gehbehinderten sowie die Kosten für besondere Hilfsmittel und Heilbehandlung für Behinderte sind zur Gänze in den Freibetragsbescheid aufzunehmen. Wird vom Pensionsversicherungsträger auf Grund einer Behinderung der Pauschalbetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 berücksichtigt, so ist bei einem Nachweis höherer tatsächlicher Kosten nur der den Pauschbetrag übersteigende Betrag im Freibetragsbescheid zu berücksichtigen.

1041

Das FA kann gegenüber den bei der Veranlagung berücksichtigten Beträgen für Werbungskosten und Sonderausgaben niedrigere Beträge als Freibeträge festsetzen, wenn die berücksichtigten Aufwendungen offensichtlich nur einmalig und nicht wiederkehrend getätigt werden (§ 63 Abs. 8 EStG 1988).

1042

Ein Freibetragsbescheid ist in folgenden Fällen nicht zu erlassen:

- nach dem 30. November des Kalenderjahres, für das der Freibetragsbescheid zu ergehen hätte,
- bei Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht,
- bei beschränkter Steuerpflicht,
- bei Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger auf Grund eines Antrags gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988,
- bei einem jährlichen Freibetrag unter 90 Euro,
- wenn Vorauszahlungen festgesetzt werden.

17.2 Besondere Anträge des Steuerpflichtigen (§ 63 Abs. 2 EStG 1988)

1043

Der Arbeitnehmer kann im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung einen niedrigeren Freibetrag beantragen oder auf die Ausstellung eines Freibetragsbescheides verzichten. Ein von den Freibeträgen des entsprechenden Einkommensteuerbescheides abweichender höherer Freibetrag kann - ausgenommen gemäß § 63 Abs. 4 EStG 1988 - nicht beantragt werden.

17.3 Mitteilung an den Arbeitgeber (§ 63 Abs. 3 EStG 1988)

1044

Die Mitteilung für den Arbeitgeber enthält den im Freibetragsbescheid ausgewiesenen Freibetrag, und zwar in einer Summe den jeweiligen Jahres- und Monatsbetrag. Der Arbeitgeber hat den Freibetrag, der in der ihm übergebenen Mitteilung ausgewiesen ist, im Kalenderjahr seiner Geltungsdauer zu berücksichtigen. Der Arbeitnehmer ist, ausgenommen im Fall des letzten Satzes dieser Randzahl, nicht verpflichtet, dem Arbeitgeber die Mitteilung zu übergeben. Der Arbeitgeber ist an die Mitteilung gebunden. Er darf keinen anderen Freibetrag berücksichtigen, es sei denn, der Arbeitnehmer erklärt schriftlich auf der Mitteilung, dass ein niedrigerer Freibetrag berücksichtigt werden soll. Ein entsprechender Erklärungstext wird auf der Mitteilung für den Arbeitgeber automatisch ausgedruckt. Wird die Berücksichtigung eines niedrigeren Freibetrags erklärt, so kann von diesem niedrigeren Freibetrag im Verlauf des weiteren Jahres nicht mehr abgegangen werden. Die Berücksichtigung eines höheren Freibetrags ist in jedem Fall ausgeschlossen. Der Arbeitnehmer ist bei einem Widerruf des Freibetragsbescheides verpflichtet, die entsprechende dem Arbeitgeber vorgelegte Mitteilung durch die neu ergangene auszutauschen.

1045

Auch bei mehreren Dienstverhältnissen wird nur ein Freibetragsbescheid bzw. eine Mitteilung für den Arbeitgeber ausgestellt. Ebenso wird gemäß § 63 Abs. 4 EStG 1988 nur ein gesonderter Freibetragsbescheid erstellt. Bei mehreren Arbeitgebern ist es dem Arbeitnehmer freigestellt, bei welchem Arbeitgeber er die Mitteilung vorlegt. Ein Wechsel während des Jahres ist nur bei Beendigung des entsprechenden Dienstverhältnisses möglich.

17.4 Freibetragsbescheid losgelöst von einem Veranlagungsverfahren (§ 63 Abs. 4 EStG 1988)

1046

Losgelöst vom Veranlagungsverfahren hat das FA auf Antrag des Arbeitnehmers einen Freibetragsbescheid in folgenden Fällen zu erlassen:

- Es werden Werbungskosten in Höhe von mindestens 900 Euro glaubhaft gemacht und es ist für das betreffende Kalenderjahr entweder noch überhaupt kein Freibetragsbescheid oder noch kein Freibetragsbescheid mit berücksichtigten Werbungskosten ergangen.

- Im geltenden Freibetragsbescheid sind bereits Werbungskosten berücksichtigt, es werden aber weitere Werbungskosten in Höhe von mindestens 900 Euro glaubhaft gemacht.
- Es liegen Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 vor.

Liegt eine dieser Voraussetzungen vor, so können im Antrag auf Erlassung eines gesonderten Freibetragsbescheides nicht nur sämtliche Werbungskosten, sondern auch Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.

Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 können nur im Rahmen eines gesonderten Freibetragsbescheides und nicht im "allgemeinen" Freibetragsbescheid auf der Grundlage einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung (Rz 1039f) berücksichtigt werden.

1047

Erfolgt die Antragstellung bis zum 31. Oktober des laufenden Jahres, dann ist der gesonderte Freibetragsbescheid für das laufende Kalenderjahr auszustellen; es wird kein Freibetragsbescheid für das nächstfolgende Jahr erstellt. Nach dem 31. Oktober kann nur für das nächstfolgende Jahr ein gesonderter Freibetragsbescheid beantragt werden. Werbungskosten und Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 sind für jenes Jahr glaubhaft zu machen, für das der Freibetragsbescheid wirkt. Wurde ein gesonderter Freibetragsbescheid erlassen, so ergeht für den Zeitraum seiner Geltung bei späterer Durchführung der Veranlagung für den Geltungszeitraum kein weiterer Freibetragsbescheid.

1048

Wenn bei jener Veranlagung, auf Grund derer ein Freibetragsbescheid zu erlassen wäre, die Einkommensteuer die angerechnete Lohnsteuer übersteigt und Vorauszahlungen festgesetzt werden, kann kein gesonderter Freibetragsbescheid beantragt werden. In diesem Fall besteht die Möglichkeit, bei neu auftretenden Werbungskosten und bei Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 eine Herabsetzung der Vorauszahlungen zu beantragen.

18 BERÜCKSICHTIGUNG DES FREIBETRAGSBESCHEIDES (§ 64 EStG 1988)

1049

Der Arbeitgeber ist an eine übergebene Mitteilung für die entsprechende Geltungsdauer bzw. bis zur Übergabe einer an deren Stelle tretende Mitteilung gebunden, es sei denn, der Arbeitnehmer hat erklärt, dass ein niedrigerer Freibetrag zu berücksichtigen ist. Die Mitteilung ist zum Lohnkonto zu nehmen und mit diesem aufzubewahren (§ 132 BAO). Wird der einer vorgelegten Mitteilung zu Grunde liegende Freibetragsbescheid widerrufen und eine neue Mitteilung vorgelegt, verbleibt die alte Mitteilung beim Lohnkonto. Bei Beendigung des Dienstverhältnisses sind nur jene Mitteilungen, die sich beim laufenden Lohnsteuerabzug auswirken können, auszuhändigen. Die Mitteilungen für abgelaufene Zeiträume verbleiben beim Arbeitgeber.

19 SONSTIGE BEZÜGE (§ 67 EStG 1988)

19.1 Allgemeines

19.1.1 Abgrenzung

1050

Voraussetzung für die Zuordnung einer Zahlung zu den sonstigen Bezügen ist, dass der Arbeitnehmer laufende, dh. für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume flüssig gemachte Bezüge erhält (VwGH 21.09.1983, 82/13/0094). Laufende Bezüge bilden somit den Gegensatz zu den sonstigen Bezügen (VwGH 27.09.2000, 2000/14/0087). Für die Beurteilung als sonstige Bezüge kommt es also darauf an, dass sich diese sowohl durch den Rechtstitel, auf den sich der Anspruch begründet, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (VwGH 30.04.2003, 97/13/0148).

Es liegt im Wesen eines sonstigen Bezuges, dass er neben, also zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt wird. Dies muss aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein. Werden zB 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind sie auf Grund des Rechtstitels zwar weiterhin sonstige Bezüge, aber wegen der gewählten Auszahlungsmodalität gemeinsam mit den laufenden Bezügen gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 nach dem Tarif zu versteuern (vgl. VwGH 14.12.1993, 91/14/0038). Die nachträgliche, rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbezuges in laufende und sonstige Bezüge kann mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen nicht als ausreichende Grundlage für die Annahme sonstiger Bezüge angesehen werden (vgl. VwGH 19.11.1969, 1157/68).

1051

Alle Steuersätze des § 67 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 sind feste Steuersätze, und zwar auch die vervielfachte Tariflohnsteuer des § 67 Abs. 3 und 4 EStG 1988 sowie die Tariflohnsteuer des § 67 Abs. 8 lit. e und f EStG 1988 (Hälftesteuersatz bei Pensionsabfindungen und Hälftesteuersatz bei Bezügen im Rahmen von Sozialplänen).

19.1.2 Arten der sonstigen Bezüge

1052

Neben dem in § 67 Abs. 1 EStG 1988 beispielhaft aufgezählten 13. und 14. Monatsbezug gehören zu den sonstigen Bezügen etwa auch eine nach dem Jahresumsatz bemessene Provision, die nur einmal und in einem Betrag gezahlt wird (VwGH 10.01.1958, 1429/56).

Provisionen

Eine Provision ist das Entgelt für eine verkäuferische oder vermittlerische Tätigkeit und wird in der Regel vom Vertreter/Verkäufer selbst erwirtschaftet. Im Gegensatz dazu wird mit einer Prämie in der Regel eine besondere, über die normalen Arbeitsanforderungen hinausgehende Leistung (Mehrleistung) belohnt.

Besteht laut Dienstvertrag nur ein Anspruch auf eine laufende Provision (zB 3% des monatlichen Verkaufsumsatzes), dann liegt in diesem Umfang jedenfalls ein laufender Bezug, unabhängig vom Auszahlungsmodus, vor. Eine rein rechnerische Aufteilung auf 14 Monatsbezüge ist daher mit steuerlicher Wirksamkeit nicht möglich.

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

Beispiel 1:

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

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

Variante:

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

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

Werden die laufenden Provisionen allerdings aufgrund eines gesonderten Rechtstitels in die Berechnung der Sonderzahlungen (13. und 14. Monatsbezug) einbezogen oder wird eine

„Superprovision" (Belohnung, Prämie) in Form einer Einmalzahlung gewährt, liegen insoweit sonstige Bezüge vor.

Andere sonstige Bezüge

Sofern ein Bezug aufgrund der vertraglichen Grundlage als laufender Monatsbezug konzipiert ist oder laufend erwirtschaftet wird (zB Überstundenentlohnung), ändert eine bloße Änderung der Auszahlungsmodalität (zB quartalsweise Auszahlung) nichts daran, dass ein laufender Bezug vorliegt.

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

Beispiel 2

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

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

Beispiel 3

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

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

Bei diesen vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer (zB Dienstvertrag, Zusatzvereinbarung) gilt Folgendes:

- Die Vereinbarung muss schriftlich abgefasst werden und Regelungen über den Anspruch und die Auszahlungsmodalität enthalten.
- Die Vereinbarung muss vor der Auszahlung getroffen werden.
- Bei ratenweiser Auszahlung (insbesondere bei einem erfolgsabhängigen Bezugsbestandteil für einen bestimmten Leistungszeitraum wie beispielsweise einer Belohnung für ein bestimmtes Kalenderjahr) darf nach erfolgter Auszahlung eines

Teilbetrages die vereinbarte Auszahlungsmodalität mit steuerlicher Wirkung nicht mehr abgeändert werden.

Die Auszahlung in monatlichen Raten ohne schriftliche Zusatzvereinbarung bewirkt bei einer vertraglich zugesicherten jährlichen Einmalzahlung (zB Jahresprämie) eine Versteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988.

Wird auf Grund einer Vereinbarung eine Jahresprämie laufend akontiert, ist die Endabrechnung als sonstiger Bezug zu behandeln. Die Endabrechnung kann auch mittels vertraglicher Vereinbarung nicht als laufender Bezug gewidmet werden.

Wird in einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 - 6 EStG 1988 (zB Kollektivvertrag) ein Anspruch auf eine Sonderzahlung begründet (zB 13. und 14. Bezug, Jubiläumsgeld usw.), kann für die Auszahlungsmodalität keine abweichende einzelvertragliche Regelung mit steuerlicher Wirkung getroffen werden. Es liegt in diesen Fällen jedenfalls ein sonstiger Bezug vor, der bei laufender Auszahlung nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern ist.

Weitere Fälle siehe Rz 1053.

1053

Weitere Fälle sonstiger Bezüge: Inbetriebsetzungsprämien, Treueprämien, Anerkennungsprämien (VwGH 5.12.1962, 0869/61), Überbrückungshilfen (VwGH 26.2.1963, 1325/60), Tantiemen (VwGH 23.4.1963, 2150/61), Gratifikationen (VwGH 18.6.1963, 1123/61), Bilanzremunerationen, Gewinnbeteiligungen (VwGH 6.3.1964, 1739/62), Leistungsprämien (VwGH 13.4.1967, 1661/66), Maturataxen (VwGH 21.9.1983, 82/13/0094; hinsichtlich der Prüfungstätigkeit von Hochschulassistenten siehe VwGH 11.4.1984, 82/13/0090), Stockablösen in Form einer Einmalzahlung (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184), vierteljährliche Prämienzahlungen für eine Zusatzkrankenversicherung (VwGH 19.3.1997, 95/13/0070).

Siehe auch Beispiel Rz 11053.

1054

Neben dieser allgemein gehaltenen Aufzählung von wesensmäßig den sonstigen Bezügen zuzuordnenden Bezugsteilen nimmt das Gesetz in des § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 eine spezielle Aufzählung von sonstigen Bezügen vor, wobei laufenden Arbeitslohn betreffende Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub (§ 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988) kraft Gesetzes in der Regel als laufende Bezüge zu behandeln sind (Ausnahme Rz 1108b).

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

19.2.1 Voraussetzungen

Randzahl 1054a: *entfällt*

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 02.07.1985, 84/14/0150). Für Arbeitnehmer, die dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz unterliegen, kommt ab 1.1.2012 statt dem Jahressechstel ein Jahreszwölftel zur Anwendung (siehe Rz 1083, 1083a).

Siehe auch Beispiel Rz 11055.

1056

Die Lohnsteuer ist für sonstige Bezüge (zB 13. und 14. Monatsbezug), die bei Beendigung des Dienstverhältnisses ausgezahlt werden, nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu ermitteln. Voraussetzung ist, dass die Auszahlung zusammen mit (neben) dem letzten laufenden Bezug erfolgt. Sie gilt dann noch als erfüllt, wenn die Abrechnung des letzten laufenden Bezuges und der (aliquoten) sonstigen Bezüge im Sinne der lohngestaltenden Vorschriften erst nach dem Ende des Lohnzahlungszeitraumes möglich ist. Es darf sich überdies nicht um eine willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes handeln.

19.2.2 Jahressechstel (§ 67 Abs. 2 EStG 1988)

1057

Bei jeder Auszahlung von sonstigen Bezügen ist das Jahressechstel neu zu berechnen. Wird die Sechstelgrenze überschritten, sind die übersteigenden Teile des sonstigen Bezuges dem

laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Dabei ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen.

1058

Das Jahressechstel, das auf den Bruttobezug (vor Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen) abzustellen ist, wird nach folgender Formel ermittelt:

$$\frac{\text{im Kalenderjahr zugeflossene laufende (Brutto)Bezüge}}{\text{Anzahl der abgelaufenen Kalendermonate (seit Jahresbeginn)}} \times 2$$

Wird ein Dienstverhältnis während eines monatlichen Lohnzahlungszeitraumes beendet, sind die im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden (Brutto-)Bezüge durch die Anzahl der abgelaufenen Lohnsteuertage seit Jahresbeginn (volle Kalendermonate sind mit 30 Tagen zu rechnen) zu dividieren. Der sich ergebende Betrag ist dann mit 60 zu multiplizieren.

1059

Als laufende Bezüge sind ua. auch die folgenden Bezugsteile zu berücksichtigen, soweit sie grundsätzlich den Charakter von laufenden Bezügen aufweisen:

- laufende steuerfreie Zuwendungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, Z 11 lit. b und Z 15 lit. a EStG 1988, laufend gewährte Sachbezüge gemäß § 15 EStG 1988,
- Teile von Reisekostenentschädigungen, soweit sie die Sätze des § 26 EStG 1988 übersteigen (VwGH 28.9.1994, 91/13/0081),
- Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988,
- Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitsentlohnung sowie die Zuschläge für derartige Arbeiten gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988,
- Grundlohn und Zuschläge für Überstunden.

Nicht dazu zählen:

- die Familienbeihilfe,
- Bezüge, die nach § 26 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen, sowie

- alle sonstigen Bezüge, gleichgültig ob sie steuerfrei sind, mit einem festen Steuersatz oder nach dem Tarif versteuert werden, also auch die so genannten Sechstelüberschreitungen,
- steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, Z 11 lit. b und Z 15 lit. a EStG 1988

1059a

Steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, Z 11 und Z 15a EStG 1988, erhöhen nicht das Jahressechstel, steuerfreie sonstige Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, ausgenommen sonstige Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und Z 11 EStG 1988, werden auf das Jahressechstel nicht angerechnet.

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.

1061

Bei mehreren gleichzeitig bestehenden Dienstverhältnissen ist das Jahressechstel von jedem Arbeitgeber nur auf Basis der von ihm ausbezahlten laufenden Bezüge zu berechnen.

1062

Bei einer Veranlagung erfolgt keine Änderung der von den einzelnen Arbeitgebern während des Kalenderjahres durchgeführten Sechstelberechnungen (VwGH 28.1.1975, 1385/74, und VfGH 19.6.1974, B 326/73).

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

1063

Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.100 Euro sind nur innerhalb des Jahressechstels (§ 67 Abs. 2 EStG 1988) bei den sonstigen Bezügen gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 sowie innerhalb des Jahreszwölftels (siehe Rz 1083a), nicht hingegen bei denjenigen nach § 67 Abs. 3, Abs. 4, Abs. 5 erster Teilstrich, Abs. 6 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 (bzw. Jahreszwölftel) von höchstens 2.100 Euro sind die innerhalb des Jahressechstels (bzw. Jahreszwölftels) liegenden sonstigen Bezüge steuerfrei. Ist das Jahressechstel (bzw. Jahreszwölftel) 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 (bzw. Jahreszwölftel) 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 (bzw. Jahreszwölftel) 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 (bzw. Jahreszwölftel) 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.

1065

Der Freibetrag und die Freigrenze sind bei der laufenden Lohnverrechnung von jedem Arbeitgeber zu berücksichtigen. Insgesamt stehen der Freibetrag und die Freigrenze für ein Kalenderjahr aber nur einmal zu. Die Richtigstellung erfolgt im Zuge der (Arbeitnehmer-) Veranlagung (§ 41 Abs. 4 EStG 1988).

1066

Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.100 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).

1066a

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

1) sonstige Bezüge, die aufgrund eines DBA in Österreich steuerfrei gestellt sind

2) sonstige Bezüge, die aufgrund einer nationalen Bestimmung steuerbefreit sind (zB Einkünfte von Entwicklungshelfern gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988)

3) übrige sonstige Bezüge

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

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 (bzw. Jahreszwölftel) 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 (bzw. Jahreszwölftel) 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.

19.2.4.2 Arbeitgeberwechsel

1069

Beispiel 1:

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels; sie betragen beim ersten Arbeitgeber nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge 600 Euro; der Lohnzettel wird dem zweiten Arbeitgeber vorgelegt, der den restlichen Teil des Freibetrages (20 Euro) zu berücksichtigen hat.

Beispiel 2:

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels; sie betragen beim ersten Arbeitgeber nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge 600 Euro; der Lohnzettel wird dem zweiten Arbeitgeber nicht vorgelegt; der zweite Arbeitgeber berücksichtigt den Freibetrag von 620 Euro zur Gänze. Im Zuge der (Arbeitnehmer)Veranlagung wird die Steuer von den sonstigen Bezügen neu berechnet. Dabei wird der Freibetrag im (einfachen) Ausmaß von 620 Euro berücksichtigt.

19.2.5 Sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (Solidarabgabe) - Rechtslage ab 1.1.2013

1069a

Für Lohnzahlungszeiträume ab Jänner 2013 gilt bei sonstigen Bezügen nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 abweichend von den in Rz 1055 bis Rz 1069 enthaltenen Aussagen betreffend die Höhe der Besteuerung Folgendes:

Für sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 innerhalb des Jahressechstels beträgt die Lohnsteuer nach Abzug der in § 67 Abs. 12 EStG 1988 genannten Beträge

1. für die ersten 620 Euro (Freibetrag) 0%
2. für die nächsten 24.380 Euro 6%
3. für die nächsten 25.000 Euro 27%
4. für die nächsten 33.333 Euro 35,75%.

Bis zu einem Jahressechstel von 2.100 Euro unterbleibt die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen.

Übersteigen die sonstigen Bezüge das Jahressechstel oder betragen die sonstigen Bezüge nach Abzug der in § 67 Abs. 12 EStG 1988 genannten Beträge mehr als 83.333 Euro, dann erfolgt die Besteuerung dieser übersteigenden Beträge nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 (zum laufenden Tarif des jeweiligen Kalendermonats). Zur Berechnung des Jahressechstels siehe Rz 1057 ff.

Beispiel 1:

Monatsbezug 4.000 Euro

Arbeitnehmer	*Urlaubsgeld*	*Weihnachtsgeld*
Brutto	*4.000,00*	*4.000,00*
Sozialversicherung (angenommen)	*682,80*	*682,80*
Lohnsteuer	*161,83*	*199,03*
Netto	*3.155,37*	*3.118,17*

Beispiel 2:

Monatsbezug 30.000 Euro

Arbeitnehmer	*Urlaubsgeld*	*Weihnachtsgeld*
Brutto	*30.000,00*	*30.000,00*
Sozialversicherung (angenommen)	*1.444,12*	*0,00*
Lohnsteuer	*2.422,89*	*8.848,64*
Netto	*26.132,99*	*21.151,36*

Beispiel 3:

Monatsbezug 45.000 Euro

Arbeitnehmer	*Urlaubsgeld*	*Weihnachtsgeld*
Brutto	*45.000,00*	*45.000,00*
Sozialversicherung (angenommen)	*1.444,12*	*0,00*
Lohnsteuer	*6.472,89*	*16.267,90*
Netto	*37.082,99*	*28.732,10*

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).

1071

Wird eine gesetzliche Abfertigung zu einem späteren Zeitpunkt gezahlt (zB infolge eines Rechtsstreites), geht die Steuerbegünstigung nicht verloren. Treffen zwei unmittelbar anschließende Dienstverhältnisse beim selben Arbeitgeber zusammen und wurde bei Beendigung des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch zu Recht beachtet oder geltend gemacht, sind ein beendetes und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Dies gilt auch dann, wenn zB ein Arbeiter in das Angestelltenverhältnis wechselt oder ein Vollbeschäftigter in eine Teilzeitbeschäftigung.

Siehe auch Beispiele Rz 11071.

1071a

Durch die Änderung des Arbeitsmarktservicegesetzes (AMSG), BGBl. Nr. 313/1994 idgF, und des Arbeitslosenversicherungsgesetzes 1977 (AlVG), BGBl. Nr. 609/1977 idF BGBl. I Nr. 179/1999, werden zur Förderung von Arbeitszeitmodellen für ältere Arbeitnehmer (Altersteilzeit) die Altersteilzeitbeihilfe (§ 37b AMSG) und das Altersteilzeitgeld (§ 27 AlVG)

gewährt. Für beide Leistungen besteht die gesetzliche Voraussetzung, dass vom Arbeitgeber die Berechnung der zustehenden Abfertigung auf der Grundlage der Arbeitszeit vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit erfolgt (§ 37b Abs. 2 Z 3 lit. c AMSG und § 27 Abs. 1 Z 4 AlVG). Eine nach Beendigung der Altersteilzeit auf Grundlage dieser Bestimmungen gezahlte Abfertigung gilt der Höhe und dem Grunde nach als gesetzliche Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988.

1071b

Wird das Dienstverhältnis während der Elternteilzeit durch Arbeitgeberkündigung, unverschuldete Entlassung, begründeten vorzeitigem Austritt oder einvernehmlich beendet, ist bei der Ermittlung des für die Abfertigung maßgeblichen Entgelts die frühere Normalarbeitszeit des Elternteils zu Grunde zu legen (§ 23 Abs. 8 AngG). Kündigt der Arbeitnehmer, gilt § 23a Abs. 4a AngG.

1072

Wird im Rahmen von Betriebsveräußerungen oder Umgründungen das Dienstverhältnis mit dem veräußernden oder umzugründenden Unternehmen als Arbeitgeber einvernehmlich aufgelöst und werden gesetzliche Abfertigungen im beiderseitigen Einvernehmen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausbezahlt, ist auch in Fällen des Vorliegens einer Wiedereinstellungszusage durch den Rechtsnachfolger eine Besteuerung von Abfertigungszahlungen gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zulässig. Diese Regelung gilt auch dann, wenn für die genannten Veräußerungen oder Umgründungen das Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz, BGBl. Nr. 459/1993 idgF, anzuwenden ist.

1073

Werden Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 bei Konzernversetzungen nicht ausbezahlt, sondern vom "neuen" Konzernunternehmen (als neuer Arbeitgeber) übernommen, bestehen keine Bedenken, wenn im Auszahlungsfall auch diese übernommenen Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 nach dieser Bestimmung versteuert bzw. im Falle einer Vollübertragung in eine Betriebliche Vorsorgekasse gemäß § 26 Z 7 lit. d EStG 1988 behandelt werden. Als Konzernunternehmen gelten solche im Sinne des § 15 Aktiengesetz 1965, BGBl. Nr. 98/1965 idgF.

1074

Erwirbt ein in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis zu einer GmbH stehender Geschäftsführer weitere Anteile an dieser Gesellschaft, die eine Erhöhung der Beteiligung auf mindestens 50% oder das Verfügen über eine Sperrminorität bewirken, führt dies zu einem Verlust der arbeitsrechtlichen Arbeitnehmereigenschaft und damit zu einem gesetzlichen Abfertigungsanspruch nach § 23 Angestelltengesetz (BGBl. Nr. 292/1921 idgF). Bestand in

dem in § 22 Z 2 EStG 1988 genannten Zeitraum von zehn Jahren vor Verlust der arbeitsrechtlichen Arbeitnehmereigenschaft als Geschäftsführer überwiegend eine nicht wesentliche Beteiligung von 25% und weniger, ist eine Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern; andernfalls liegen Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 vor. Dies gilt auch dann

- wenn die Abfertigung aus sachlichen Gründen zu einem Zeitpunkt ausgezahlt wird, zu dem die arbeitsrechtliche Arbeitnehmereigenschaft nicht mehr vorliegt,
- wenn die Abfertigung später ausgezahlt wird, weil im Zuge einer Umwandlung einer GmbH nach Art. II UmgrStG ein in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis zu einer GmbH stehender Geschäftsführer zum Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschafter der Nachfolge-Personengesellschaft wird und sein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis zur Personengesellschaft aufrecht bleibt (vgl. Rz 526 UmgrStR 2002 in Verbindung mit Rz 3334 EStR 2000).

Die Abfertigung ist gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern, wenn sie später ausgezahlt wird,

- weil sich ein in einem arbeits- und steuerrechtlichen Dienstverhältnis stehender Arbeitnehmer mit einer Vermögenseinlage im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG an der Arbeitgeberkörperschaft gegen einen mehr als 25%igen Anteil beteiligt und das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis weiterbesteht (UmgrStR 2002 Rz 1218a).
- weil im Zuge eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG ein in einem arbeits- und steuerrechtlichen Dienstverhältnis zum umzugründenden Unternehmen stehender Arbeitnehmer zum Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft wird und damit ein steuerliches Dienstverhältnis zur Gesellschaft nicht mehr möglich ist, aber sein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis zur Personengesellschaft aufrecht bleibt (vgl. Rz 1470 UmgrStR 2002 in Verbindung mit Rz 3334 EStR 2000).

Siehe auch Beispiel Rz 11074.

1075

Beschäftigungszeiten, für die der Steuerpflichtige als Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat, die arbeitsrechtlich aber einen Abfertigungsanspruch vermitteln, sind bei Berechnung des nach § 67 Abs. 3 bzw. 6 EStG 1988 zu versteuernden Betrages nicht zu berücksichtigen. Der nicht nach den genannten Bestimmungen zu versteuernde Überhang der arbeitsrechtlich zustehenden

Abfertigung stellt Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 dar.

1076

Abfertigungen an Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft können nicht als gesetzliche Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 versteuert werden, weil Vorstandsmitglieder nicht dem Angestelltengesetz unterliegen (VwGH 27.9.2000, 2000/14/0087). Eine auf Grund eines Vorstandsvertrages bezahlte Abfertigung ist daher gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuern. War das Vorstandsmitglied aber vorher beim selben Arbeitgeber in einem Angestelltenverhältnis tätig und wurde dieser Zeitraum nicht abgefertigt, ist hierfür der Abfertigungsanspruch auf der Basis des letzten Angestelltengehaltes als Nachzahlung einer Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern. Dieser gesetzliche Abfertigungsanspruch kürzt in der Folge jedoch das nach § 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 ermittelte, steuerlich begünstigte Ausmaß.

1076a

Nach den Erläuterungen zu § 10 Abs. 4 des Rahmenkollektivvertrages für Angestellte der Industrie können im Falle des Todes des Angestellten die anspruchsberechtigten Erben zwischen der in § 10 Abs. 1 bis 3 dieses Kollektivvertrages vorgesehenen Weiterzahlung des Gehaltes und der nach § 23 Abs. 6 des Angestelltengesetzes bzw. § 10 Abs. 5 und 6 dieses Kollektivvertrages bestimmten Abfertigung wählen. Soferne es sich bei der genannten Gehaltszahlung im Todesfall - soweit sie über den Sterbemonat hinausgeht - um eine einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber handelt, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund eines Kollektivvertrages zu leisten und von der Anzahl der geleisteten Dienstjahre abhängig ist, erfüllt diese Zahlung die gesetzlichen Voraussetzungen des § 67 Abs. 3 EStG 1988.

1076b

Beim Sterbequartal (dreifaches zuletzt bezogenes Monatsentgelt) für eine Hinterbliebene eines Angestellten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder handelt es sich um keine Abfertigung, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, sondern um den Sterbegeldern oder Todfallsbeiträgen vergleichbare Beträge (siehe Rz 1085a).

1077

Steht einem Arbeitnehmer auf Grund eines Dienstvertrages eine höhere Abfertigung zu als nach dem Angestelltengesetz und fehlt auch eine diesbezügliche kollektivvertragliche Regelung, die den Arbeitnehmer besser stellt als das Angestelltengesetz, kann nur die nach dem Angestelltengesetz zustehende gesetzliche Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988

behandelt werden (VwGH 28.11.1960, 1855/57; VwGH 26.6.2001, 2001/14/0009). § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt nur Abfertigungen im kollektivvertraglich festgesetzten Ausmaß, nicht jedoch im Ausmaß darüber hinausgehender Betriebsvereinbarungen (VwGH 28.11.1978, 2005/76; VwGH 15.9.1999, 99/13/0146). Abfertigungen, die auf Grund von Betriebsvereinbarungen gezahlt werden, sind - ebenso wie freiwillige Abfertigungen - sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen.

1078

Die auf die Abfertigung entfallende Lohnsteuer ist auf zwei Arten zu ermitteln, wobei auf Grund gesetzlicher Anordnung zwingend die Versteuerungsart zu wählen ist, die das für den Arbeitnehmer günstigere Ergebnis bringt. Bei einer Besteuerung mit dem Mehrfachen der auf den laufenden Arbeitslohn (das ist jener laufende Arbeitslohn, der für die Berechnung der Abfertigung herangezogen wurde) entfallenden tarifmäßigen Lohnsteuer kann sich eine spätere Änderung des Lohnsteuertarifs nicht mehr auswirken. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen eine Abfertigung in Teilbeträgen (auf Raten) zur Auszahlung gelangt. Erfolgt die Besteuerung mit den festen Steuersätzen, ist jeweils der im Zeitpunkt des Zuflusses geltende feste Steuersatz maßgeblich.

1078a

Werden Abfertigungsansprüche von Arbeitnehmern durch eine Versicherung an die Arbeitnehmer direkt ausbezahlt, liegt eine Abkürzungszahlung vor. Die Versteuerung hat durch den Arbeitgeber zu erfolgen.

1079

Verzugszinsen, die im Zusammenhang mit einer begünstigt besteuerten Abfertigungszahlung stehen, sind in derselben Weise wie die Abfertigung zu besteuern (VwGH 25.1.1995, 94/13/0030).

1079a

Abfertigungen, die in Form einer Kapitalabfindung von einer Betrieblichen Vorsorgekasse ausbezahlt werden, sind immer mit 6% zu versteuern. Der Steuersatz von 6% ist auch dann anzuwenden, wenn der Arbeitgeber höhere als die im § 6 BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007 vorgesehenen Beiträge (1,53% der Bemessungsgrundlage) geleistet hat.

Wird der Abfertigungsbetrag von einer Betrieblichen Vorsorgekasse an

- ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung oder
- an eine Pensionskasse

übertragen, fällt keine Lohnsteuer an (siehe auch Rz 766g).

Die nachfolgende Rentenauszahlung durch ein Versicherungsunternehmen (§ 29 Z 1 EStG 1988) oder eine Pensionskasse ist ebenfalls steuerfrei (siehe auch Rz 680a).

Erfolgte eine derartige Übertragung, kommt es aber in der Folge zu einer Kapitalabfindung, unterliegt der Abfindungsbetrag einer Lohnsteuer von 6% (siehe auch Rz 680b). Der Steuerabzug ist vom Versicherungsunternehmen oder der Pensionskasse vorzunehmen.

1079b

Unter Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder unter anderem auf Grund eines Kollektivvertrages zu leisten ist. Eine kollektivvertragliche Abfertigung kann gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 an die Stelle der gesetzlichen Abfertigung treten, sofern ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch dem Grunde nach besteht. Für Zeiträume, für die Ansprüche an einer Betrieblichen Vorsorgekasse im Sinne des BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007, bestehen, fehlt die gesetzliche Verpflichtung zur Leistung einer (weiteren) Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988. Mangels einer Verpflichtung zur Leistung einer gesetzlichen Abfertigung kann an die Stelle der gesetzlichen Abfertigung aber auch keine kollektivvertragliche Abfertigung treten.

Eine kollektivvertragliche Abfertigungszahlung, die (zusätzlich) für Zeiträume gezahlt wird, für die ein Anspruch an einer Betrieblichen Vorsorgekasse nach dem BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007, besteht, ist daher nicht gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988, sondern gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern.

Sind vom Arbeitgeber (Bund) noch Beiträge nach dem BMSVG für bereits vergangene Beitragszeiträume samt Verzugszinsen aus einem bereits beendeten Arbeitsverhältnis auf Grund eines rechtskräftigen Gerichtsurteils oder eines gerichtlichen Vergleiches zu leisten, sind diese Beiträge samt Verzugszinsen als Abfertigung direkt an den Arbeitnehmer auszuzahlen (§ 6 Abs. 3 BMSVG). Diese Leistungen sind einer gesetzlichen Abfertigung gleichzusetzen und sind als solche gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern.

1079c

Für Abfertigungsansprüche, die nach dem "alten System" ausbezahlt werden, gelten die bisherigen Regelungen des § 67 Abs. 3 EStG 1988 weiter. Diese Regelungen finden insoweit Anwendung, als

- das "alte" Abfertigungssystem für die volle Dauer des Dienstverhältnisses weiter geführt wird oder
- Anwartschaften für den gesamten Anspruchszeitraum vor dem Übertritt in das neue System "eingefroren werden" und damit im alten System verbleiben oder
- Anwartschaften für einen Teil des Anspruchszeitraumes vor dem Übertritt in das neue System "eingefroren werden" und damit insoweit im alten System verbleiben (Teilübertragung).

Maßgeblich für die Berechnung der Begünstigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 für "eingefrorene" Anwartschaften ist die Höhe der Bezüge zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses (siehe auch Rz 766f). Bei einer Teilübertragung ist für die "eingefrorenen" Anwartschaften § 67 Abs. 3 EStG 1988 jedoch nur insoweit anzuwenden, als die Anzahl der Monatsentgelte, die auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Ansprüche zustehen, zum Zeitpunkt des Übertritts nicht überschritten werden.

Beispiel:

Der fiktive Anspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt des Übertritts beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Übertragen wird nur der fiktive Anspruch für fünf Jahre im Ausmaß von 3 Monatsentgelten. Der restliche Teil des Anspruches wird "eingefroren"; es bleibt daher ein gesetzlicher Anspruch von einem Monatsentgelt bestehen.

Der Bezug zum Zeitpunkt des Übertritts beträgt 1.500 Euro, jener zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses 1.800 Euro. Der "eingefrorene" Anspruch von einem Monatsentgelt ist daher im Ausmaß von 1.800 Euro gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt.

19.4 Abfertigung der Witwer- oder Witwenpensionen (§ 67 Abs. 4 EStG 1988)

1080

Die steuerliche Begünstigung für Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen setzt einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch voraus. Hierher gehören die in den Sozialversicherungsgesetzen in der Pensionsversicherung vorgesehenen Abfertigungen von Pensions- bzw. Rentenansprüchen. Witwenpensionsansprüche gegenüber dem ehemaligen Arbeitgeber des verstorbenen Ehegatten fallen nicht darunter.

1081

Durch den letzten Satz des § 67 Abs. 4 EStG 1988 wird die Ablösung von Pensionen auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen mit der Ablösung von Pensionen auf Grund bundes- oder

landesgesetzlicher Vorschriften steuerlich gleichgestellt. Ebenso sind Abfindungen im Sinne des § 269 ASVG, BGBl. Nr. 189/1955 idgF, und vergleichbare Abfindungen im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen mit dem festen Satz von 6% oder nach der Vervielfachungsmethode zu versteuern. Diesen Bezügen sind auch Abfindungen von Unfallrenten gemäß § 213 ASVG (Witwen- und Witwerbeihilfe) und diesen ähnliche Abfindungen gleichzustellen.

Die verpflichtende Abfindung der Betriebsrente gemäß § 148j Abs. 2 BSVG, BGBl. Nr. 559/1978 idgF, fällt als Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchsberechtigten auf Grund gesetzlicher Vorschriften unter die Regelung des § 67 Abs. 4 EStG 1988. Keine Ablösung liegt vor, wenn Pensionen oder Unfallrenten auf Antrag (freiwillig bzw. bei Fehlen eines Rechtsanspruchs) durch den Versicherungsträger abgefunden werden (VwGH 26.6.2002, 2002/13/0003). Diesen Bezügen sind auch Abfindungen von Unfallrenten gemäß § 213 ASVG (Witwen- und Witwerbeihilfe) und die gesetzliche Abfindung der Betriebsrente gemäß § 148j Abs. 2 BSVG gleichzustellen.

1081a

Wird die Abfindung (insbesondere gemäß § 269 ASVG, § 213 ASVG und ähnlichen Bestimmungen) von einem Vielfachen einer monatlichen Bemessungsgrundlage ermittelt, ist die Vervielfachungsmethode auf die monatliche Bemessungsgrundlage anzuwenden. Für die Berechnung der Steuer nach der Vervielfacher- oder Quotientenmethode ist die auf die letzte laufende Pension entfallende Lohnsteuer maßgebend. Der Steuersatz beträgt höchstens 6%. Wird von einer jährlichen Bemessungsgrundlage ausgegangen, ist diese vorher auf eine monatliche umzurechnen.

Bei der gesetzlichen Abfindung der Betriebsrente gemäß § 148j Abs. 2 BSVG ist bei der Berechnung des Höchststeuersatzes von 6% des tatsächlichen Abfindungsbetrages und somit vom halben monatlichen Rentenbetrag auszugehen.

1082

Hinsichtlich der Besteuerungsart gelten die Ausführungen zu Rz 1078 sinngemäß.

19.5 Bauarbeiterurlaubsentgelt, -ersatzleistung, -abfindung, Überbrückungsabgeltung und Jahreszwölftel (§ 67 Abs. 5 EStG 1988)

1083

Durch die Bestimmung des § 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988 wird der Zusammensetzung des Urlaubsentgeltes, der Abfindung, der Urlaubsersatzleistung sowie der Überbrückungsabgeltung nach dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz, BGBl. Nr. 414/1972, Rechnung getragen. Das Urlaubsentgelt, die Urlaubsersatzleistung, die Abfindung gemäß § 8 bis § 10 und die Überbrückungsabgeltung gemäß § 13m Abs. 1 des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes sind demnach zur Hälfte als laufender Bezug und zur Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln.

Für das Urlaubsentgelt gemäß § 8 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz gilt unabhängig davon, ob die Auszahlung durch den Arbeitgeber oder die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK) erfolgt, gemäß § 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988 Folgendes:

- Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil des Urlaubsentgeltes ist immer mit 6% zu versteuern (der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.100 Euro sind nicht anzuwenden); die Sechstelbegrenzung gilt nicht für diese Bezüge.
- Bei Direktauszahlung des Urlaubsentgeltes gemäß § 8 Abs. 8 BUAG an den Arbeitnehmer hat die BUAK für jenen Teil, der als laufender Bezug zu behandeln ist, gemäß § 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 die Lohnsteuer tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des § 66 EStG 1988 zu berechnen, da auch die Ansprüche durch die BUAK tageweise berechnet werden; individuelle Absetzbeträge des § 33 EStG 1988 sind nicht zu berücksichtigen. Bei Auszahlung des Urlaubsentgeltes durch den Arbeitgeber sind die als laufende Bezüge zu behandelnden Teile gemeinsam mit dem übrigen laufenden Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen (monatlicher Lohnabrechnungszeitraum; ausgenommen bei „gebrochener Abrechnungsperiode").
- Zur Lohnzettelausstellung siehe Rz 1233b.

Für von der BUAK ausbezahlte Urlaubsersatzleistungen gemäß § 9 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz gilt Folgendes:

- Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil ist mit 6% zu versteuern (der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.100 Euro sind nicht anzuwenden); die Sechstelbegrenzung gilt nicht für diese Bezüge.
- Für den laufenden Teil der Urlaubsersatzleistung hat die BUAK gemäß § 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 die Lohnsteuer tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des § 66 EStG 1988 zu berechnen.

- Die Urlaubs- und Abfertigungskasse hat die auf die Urlaubsersatzleistung entfallenden lohnabhängigen gesetzlichen Abgaben zu entrichten, wobei die Lohnsteuer an das für die Urlaubs- und Abfertigungskasse zuständige Finanzamt abzuführen ist.
- Von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ist ein Lohnzettel auszustellen, wobei jener Zeitraum anzugeben ist, für den eine Urlaubsersatzleistung zur Auszahlung gelangt.

Für von der BUAK ausbezahlte Urlaubsabfindungen gemäß § 10 und die Überbrückungsabgeltung gemäß § 13m Abs. 1 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz gilt Folgendes:

- Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil ist mit 6% zu versteuern.
- Die Versteuerung des laufenden Bezuges hat gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu erfolgen und es ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen.
- Von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ist ein Lohnzettel auszustellen, wobei als Zeitraum der Beschäftigung der Kalendermonat der Auszahlung (erster bis letzter Tag des Kalendermonats) anzugeben ist.
- Wird die Überbrückungsabgeltung gemeinsam mit dem Überbrückungsgeld gemäß § 13l Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz ausbezahlt, ist der laufende Bezug der Überbrückungsabgeltung gemeinsam mit dem letzten laufenden Bezug des Überbrückungsgeldes nach dem Monatstarif (unter Berücksichtigung eines monatlichen Lohnzahlungszeitraumes) zu versteuern. Am Lohnzettel ist in diesem Fall der Zeitraum des Bezuges von Überbrückungsgeld anzugeben.

1083a

Gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988 sind weitere sonstige Bezüge (zB Weihnachtsgeld) für Arbeitnehmer, die dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz unterliegen, insoweit nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu besteuern, als diese vor Abzug der in § 67 Abs. 12 EStG 1988 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Zwölftel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge nicht übersteigen (Jahreszwölftel). Es kommt für diese Arbeitnehmer statt dem Jahressechstel das Jahreszwölftel zur Anwendung. Im Rahmen des Jahreszwölftels sind die sonstigen Bezüge nach § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988 nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (siehe Rz 1119 ff) mit den Steuersätzen nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (unter Berücksichtigung des Freibetrages von 620 Euro und der Freigrenze von 2.100 Euro) zu versteuern. Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil des

Urlaubsentgeltes und der Urlaubsersatzleistung kürzt dabei nicht das Jahreszwölftel. Für die Berechnung des Jahreszwölftels gelten die Grundsätze des Jahressechstels (siehe Rz 1057 ff). Zusätzlich sind bei der Berechnung des Jahreszwölftels neben den in Rz 1059 genannten laufenden Bezügen auch der anteilige laufende Bezug des Urlaubsentgelts, der von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse direkt an den Arbeitnehmer ausbezahlt wurde, zu berücksichtigen. Damit wird gewährleistet, dass unabhängig davon, ob die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse oder der Arbeitgeber das Urlaubsentgelt gemäß § 8 Abs. 8 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz ausbezahlt, das Jahreszwölftel gleich hoch ist. Der Arbeitgeber darf im Lohnzettel das von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse direkt an den Arbeitnehmer ausbezahlte Urlaubsentgelt nicht ausweisen.

Beispiel 1: Berechnung Sonderzahlung - Auszahlung durch BUAK

BUAK bezahlt auf Grund des Urlaubsverbrauchs an den Arbeitnehmer 2.307,87 Euro; davon 1.153,93 Euro laufender Bezug und 1.153,93 sonstiger Bezug.

Abrechnung sonstiger Bezug		
Brutto		*1.153,93 Euro*
Abzügl. SV	*1.153,93 Euro x 14,9%*	*-171,94 Euro*
LSt-Bmgl		*981,99 Euro*
Lohnsteuer	*981,99 Euro x 6%*	*58,92 Euro*

Beispiel 2: Weihnachtsgeld – Auszahlung durch Arbeitgeber im November 2012

Abrechnung Arbeitgeber (Weihnachtsgeld)

Stundenlohn	*11,94 Euro*
Laufender Bezug	*1.994,00 Euro*
<u>Weihnachtsgeld (lt. Bau-KV):</u>	
Geleistete Gesamtstunden 1.936 Stunden	
Das Weihnachtsgeld beträgt auf Grund der Berechnung nach dem Bau-KV	*2.494,65 Euro*

Berechnung sonstiger Bezug- Jahreszwölftel:		
Laufende Bezüge 01.01.-31.10.		*20.256,00 Euro*
+ Zahlung der BUAK - lfd. Bezug		*1.153,93 Euro*

+ Novemberlohn		*1.994,00 Euro*
Laufende Bezüge 01.01. – 30.11.		*23.403,93 Euro*
Jahreszwölftel	*23.403,93 Euro : 11*	*2.127,63 Euro*
Weihnachtsgeld		*2.494,65 Euro*
- Sozialversicherung	*2.494,65 Euro x 17,9%*	*- 446,54 Euro*
Sonstige Bezüge innerhalb Jahreszwölftel:		*2.127,63 Euro*
- Sozialversicherung	*Anteil für 2.127,63 Euro*	*- 380,85 Euro*
- Freibetrag		*- 620,00 Euro*
Lohnsteuerbemessungsgrundlage		*1.126,78 Euro*
Lohnsteuer	*1.126,78 Euro x 6%*	*67,61 Euro*
Weihnachtsgeld – netto		*1.980,50 Euro*
Jahreszwölftelüberhang		*367,02 Euro*
SV-Jahreszwölftelüberhang		*65,69 Euro*

Berechnung laufender Bezug:		
Bezug Nov. + Zwölftelüberhang	*1.994 Euro + 367,02 Euro*	*2.361,02 Euro*
- Sozialversicherung (laufend und Zwölftelüberhang)	*1.994 Euro x 18,9% + 65,69 Euro*	*442,56 Euro*
LSt-Bmgl		*1.918,46 Euro*
Lohnsteuer	*1.918,46 Euro x 36,5% – 369,18 Euro*	*331,06 Euro*

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.

1085

Das Gesetz nennt als Beispiele die freiwillige Abfertigung und Abfindung. Hinsichtlich Sterbegelder und Todfallsbeiträge siehe Rz 1085a.

Tantiemen, Pensionsabfindungen, Umsatzbeteiligungen, Gewinnbeteiligungen, Bilanzremunerationen, Leistungsprämien, eine auf den Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses vorverlegte Jubiläumsgabe, oder die Weiterbezahlung der Bezüge eines verstorbenen Arbeitnehmers bis Monatsende zählen nicht zu solchen Bezügen (VwGH 5.3.1969, 1866/67; VwGH 31.10.2000, 98/15/0122). Ebenso sind Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume nicht unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu subsumieren (vgl. VwGH vom 15.09.2011, 2007/15/0231 sowie die Klarstellung durch das Budgetbegleitgesetz 2014, BGBl. I Nr. 40/2014).

1085a

Wird im Fall des Todes eines aktiven Arbeitnehmers Sterbegeld ausbezahlt und erhält der Rechtsnachfolger keine Bezüge (Aktiv- oder Pensionsbezüge) vom Arbeitgeber des Verstorbenen, ist das Sterbegeld gemäß § 32 EStG 1988 in Verbindung mit § 67 Abs. 6 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen zu versteuern. Ist § 67 Abs. 6 EStG 1988 auf Grund der Z 7 nicht mehr anwendbar, hat die Besteuerung des Sterbegeldes gemäß § 32 EStG 1988 in Verbindung mit § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen zu erfolgen. Der Lohnzettel ist auf den verstorbenen Arbeitnehmer auszustellen, da gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 solche Bezüge bei der Veranlagung der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen sind.

Erhält der Rechtsnachfolger nach einem verstorbenen (Firmen-)Pensionisten eine (Firmen-)Pension (Hinterbliebenenversorgung) und hat der Rechtsnachfolger auch Anspruch auf das Sterbegeld, ist dieses beim Rechtsnachfolger gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern.

Erhält der Rechtsnachfolger nach einem verstorbenen Pensionskassenpensionisten Pensionskassenleistungen (Hinterbliebenenversorgung oder Eigenbezüge) und hat der Rechtsnachfolger auch Anspruch auf das Sterbegeld, ist dieses beim Rechtsnachfolger gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern.

Erhält der Rechtsnachfolger nach einem verstorbenen Firmenpensionisten keine Firmenpension (Hinterbliebenenversorgung), sondern nur ein Sterbegeld, ist dieses gem. § 32 EStG 1988 in Verbindung mit § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen zu versteuern. § 67 Abs. 6 EStG 1988 kann nicht angewendet werden, weil der Bezug einer Firmenpension kein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 begründet.

Als Rechtsnachfolger gilt jede Person, an die Sterbegeld ausgezahlt wird, wobei kein Unterschied besteht, ob das Sterbegeld nach den Bezügen des Verstorbenen bemessen wird, einen vereinbarten Absolutbetrag darstellt oder sich nach der Höhe der tatsächlichen Kosten des Begräbnisses orientiert.

1086

Freiwillige Zahlungen anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses sind auch dann begünstigt, wenn sie neben laufenden Bezügen (zB sofort anfallende Pension) sowie weiterlaufenden anderen Vorteilen aus dem Dienstverhältnis (zB vom Arbeitgeber weiter bezahlte Zusatzkrankenversicherung, Weiterbenutzung der bisherigen Dienstwohnung) zufließen.

1087

Sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 müssen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen und durch die Beendigung des Dienstverhältnisses (siehe Rz 1070a) verursacht sein. Ebenso wie bei gesetzlichen Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist der Anspruch auf die steuerliche Begünstigung zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft. Freiwillige Abfertigungen udgl. können auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses steuerbegünstigt behandelt werden, wenn sie zu einem späteren Zeitpunkt (spätestens zwölf Monate nach Beendigung des Dienstverhältnisses) anfallen.

Bei Vereinbarung einer Altersteilzeit ist die Besteuerung einer freiwilligen Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 erst bei tatsächlicher Beendigung des Dienstverhältnisses zulässig.

1087a

Gemäß § 67 Abs. 6 Z 7 EStG 1988 gelten die Bestimmungen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer Betrieblichen Vorsorgekasse bestehen. Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 kommt nicht zum Tragen, wenn für neue Dienstverhältnisse ab 1. Jänner 2003 laufende Beiträge nach dem neuen System in eine Betriebliche Vorsorgekasse gezahlt werden (dies bezieht sich auch auf die Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 im Zusammenhang mit einem Sozialplan).

Wird bei Dienstverhältnissen, die vor dem 1. Jänner 2003 begonnen wurden, eine freiwillige Abfertigung ausbezahlt, steht die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nach Maßgabe der Rz 1087b ff zu.

1087b

Wird das "alte" Abfertigungssystem für die volle Dauer des Dienstverhältnisses weiter geführt, gilt § 67 Abs. 6 EStG 1988 für freiwillig bezahlte Abfertigungen unverändert weiter.

1087c

Wird das "alte" Abfertigungssystem für Anwartschaftszeiträume bis zu einem bestimmten Übertrittsstichtag weiter geführt, die gesamten Altabfertigungsansprüche eingefroren und lediglich für künftige Anwartschaftszeiträume das neue System gewählt, sind für die Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur Zeiträume bis zum Übertrittsstichtag maßgeblich (hinsichtlich der Berücksichtigung der Vordienstzeiten siehe Rz 1087f).

Beispiel:

Am 1. März 2003 erfolgt der Übertritt in das neue System. Das Dienstverhältnis hat am 1. Februar 1992 begonnen und wird am 15. Februar 2014 beendet. Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 *sind nur Zeiten bis zum 1. März 2003 zu berücksichtigen (ohne Vordienstzeiten 11 Jahre, 1 Monat).*

Wird bei Beendigung des Dienstverhältnisses eine freiwillige Abfertigung gezahlt, ist davon gemäß § 67 Abs. 6 Z 1 und 2 EStG 1988 mit 6% zu versteuern:

Bei Auszahlung vor dem 01.03.2014:

- *ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (siehe Rz 1087a)*
- *zuzüglich 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis vom 1. Februar 1992 bis 1. März 2003 = 11 Jahre)*

Bei Auszahlung nach dem 28.02.2014:

- *ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; höchstens das Neunfache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG*
- *zuzüglich 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis vom 1. Februar 1992 bis 1. März 2003 = 11 Jahre); höchstens 4 mal das Dreifache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG.*

1087d

Wurden (gesetzliche) Altabfertigungsanwartschaften für das bisherige Dienstverhältnis im höchstmöglichen Ausmaß übertragen (§ 26 Z 7 EStG 1988), steht demnach die Begünstigung gemäß § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 (ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate) für freiwillige Abfertigungen zu. (Es kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass ein bestimmter Zeitraum, wenn auch ein sehr kurzer, nicht berücksichtigt wird - hinsichtlich der Berücksichtigung der Vordienstzeiten siehe Rz 1087f). Eine Begünstigung gemäß § 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 ist nicht möglich.

Beispiel:

Der Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Es wird der gesamte gesetzliche Abfertigungsanspruch im Ausmaß von 4 Monatsentgelten in eine Betriebliche Vorsorgekasse übertragen.

Wird bei Beendigung des Dienstverhältnisses eine freiwillige Abfertigung gezahlt, ist davon gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate, höchstens das Neunfache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG mit 6% zu versteuern (siehe Rz 1087a).

1087e

Wird zur vollen Übertragung bestehender Anwartschaften an eine Betriebliche Vorsorgekasse nicht der gesamte zum Zeitpunkt der Übertragung bestehende (fiktive) kollektivvertragliche oder gesetzliche Abfertigungsanspruch übertragen, steht die Begünstigung des § 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 auch dann zu, wenn an Stelle des vertraglich vereinbarten "nachzuschießenden" Betrages eine freiwillige Abfertigung gezahlt wird. Der Übertragungsbetrag (einschließlich Verzugszinsen) vermindert den gemäß § 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 begünstigt zu versteuernden Betrag (hinsichtlich der Berücksichtigung der Vordienstzeiten siehe Rz 1087f).

Beispiel:

Der Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Übertragen werden 60% dieses fiktiven Anspruches. Der Arbeitgeber ist vertraglich verpflichtet 40% dieses fiktiven Anspruches als freiwillige Abfertigung zu leisten, wenn der Arbeitnehmer innerhalb von 5 Jahren nach der Übertragung gekündigt wird.

Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit 6% zu versteuern:

Bei Auszahlung vor dem 01.03.2014:

- *ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (siehe Rz 1087a)*
- *zuzüglich 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis elf Jahre); abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die Betriebliche Vorsorgekasse geleistet wurde.*

Bei Auszahlung nach dem 28.02.2014:

- *ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; höchstens das Neunfache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG*
- *zuzüglich 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; höchstens 4 mal das Dreifache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG; abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die Betriebliche Vorsorgekasse geleistet wurde.*

1087f

Wird ein Teil der Altabfertigungsanwartschaften an eine Betriebliche Vorsorgekasse übertragen und ein Teil eingefroren, kann analog zur Regelung gemäß § 26 Z 7 lit. d EStG 1988 (Rz 766f) die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur hinsichtlich des nicht übertragenen (eingefrorenen) Teiles angewendet werden. Dabei vermindert der Übertragungsbetrag (einschließlich Verzugszinsen) den gemäß § 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 begünstigt zu versteuernden Betrag.

Beispiel:

Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbaren mit 1. März 2003 den Übertritt in das neue System. Der gesetzliche Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt des Übertritts beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Zur Anwartschaftsabfindung (für die Dauer des bisherigen Dienstverhältnisses) werden für einen Zeitraum von fünf Jahren drei Monatsentgelte in eine Betriebliche Vorsorgekasse übertragen. Bei Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis wird eine freiwillige Abfertigung im Ausmaß von 6 Monatsentgelten gewährt, die dem Arbeitnehmer als Anrechnung von Vordienstzeiten zugesichert wurde. Der Arbeitnehmer weist Dienstzeiten im Ausmaß von 8 Jahren nach – für diesen Zeitraum wurde bisher keine Abfertigungszahlung geleistet.

Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit 6% zu versteuern:

Bei Auszahlung vor dem 01.03.2014:

- *ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (siehe Rz 1087a)*
- *zuzüglich 6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis 11 Jahre, Vordienstzeiten 8 Jahre, zusammen 19 Jahre); abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die Betriebliche Vorsorgekasse geleistet wurde.*

Bei Auszahlung nach dem 28.02.2014:

- *ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; höchstens das Neunfache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG*
- *zuzüglich 6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis 11 Jahre, Vordienstzeiten 8 Jahre, zusammen 19 Jahre); höchstens 6 mal das Dreifache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG; abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die Betriebliche Vorsorgekasse geleistet wurde.*

1087g

Kollektivvertragliche Abfertigungsansprüche, die nach dem Übertrittsstichtag entstehen, können nicht nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 begünstigt versteuert werden.

1087h

Fällt der Beginn eines Dienstverhältnisses bereits in das neue System, ist die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 zur Gänze nicht mehr anzuwenden. Dennoch handelt es sich um sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988. Es können daher auch keine Vordienstzeiten berücksichtigt werden. Keine Möglichkeit § 67 Abs. 6 EStG 1988 anzuwenden besteht daher für jene Fälle, die nach dem altem System auf Grund einer Selbstkündigung den Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung verloren haben und durch die Aufnahme einer Tätigkeit bereits in das neue System zwingend wechseln und vom nachfolgenden Arbeitgeber eine freiwillige Abfertigung zur Abdeckung der "verlorenen" gesetzlichen Abfertigungsansprüche erhalten.

1087i

Maßgeblich für die Berechnung der Begünstigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 ist auch bei Übertritt in das neue Abfertigungssystem während des Dienstverhältnisses (sowohl bei voller als auch teilweiser Übertragung von Altabfertigungsanwartschaften in eine Betriebliche Vorsorgekasse) die Höhe der Bezüge zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses.

1087j

Sind für Personen die Bestimmungen des BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007, nicht anzuwenden, steht die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 für freiwillige Abfertigungen weiterhin zu.

19.6.2 Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge

1088

Hat das Dienstverhältnis kürzer als zwölf Monate gedauert, dürfen für die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate grundsätzlich weder Bezüge aus einem anderen Dienstverhältnis herangezogen werden, noch darf eine Umrechnung der laufenden Bezüge auf zwölf fiktive Monatsbezüge erfolgen (VwGH 19.12.1990, 89/13/0083). Eine Ausnahme bildet eine Konzernversetzung innerhalb des letzten Dienstjahres. Falls hier die Dienstjahre beim Konzernbetrieb A beim Konzernbetrieb B angerechnet werden, kann unter Bedachtnahme auf die vorhergehende Konzernversetzung, die eine enge Verknüpfung bei der gesetzlichen Abfertigung zulässt (siehe Rz 1073), die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, unter Berücksichtigung der beim Konzernbetrieb A erhaltenen Monatsbezüge, vorgenommen werden. Hat das Dienstverhältnis länger als zwölf Monate gedauert und sind innerhalb der letzten zwölf Monate zB infolge Präsenzdienst, Ausbildungsdienst, Krankheit, Altersteilzeit, Mutterschutz oder Karenzurlaub geringere oder gar keine Bezüge ausbezahlt worden, ist die Beurteilung von dem Zeitraum zurückgehend vorzunehmen, für den letztmalig die vollen laufenden Bezüge angefallen sind.

Bei der Berechnung der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 können steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 miteinbezogen werden, nicht hingegen Kostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988. Es bestehen keine Bedenken, wenn eine nachträgliche Aufteilung der Reiseaufwandsentschädigungen (Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 und Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988) in einer Näherungsrechnung vorgenommen wird.

19.6.3 Zusätzliche Begünstigung für freiwillige Abfertigungen

1089

Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 kommt nur bei Gewährung einer freiwilligen Abfertigung zur Anwendung. Sie hängt ausschließlich davon ab, ob und inwieweit der Arbeitnehmer seine Dienstzeit nachweist. Da das Gesetz nur von Dienstzeit spricht, ist es gleichgültig, ob diese Dienstzeit bei ein und demselben Arbeitgeber bzw. bei verschiedenen Arbeitgebern verbracht worden ist. Sofern ein geeigneter Nachweis über die geleistete Dienstzeit und die ausbezahlten bzw. nicht bezahlten Abfertigungen erbracht wird, können selbst Dienstzeiten bei ausländischen Arbeitgebern berücksichtigt werden. Auch Dienstzeiten bei einem früheren Arbeitgeber für ein durch Karenzierung unterbrochenes Dienstverhältnis dürfen bei der Begünstigung des § 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 nicht unberücksichtigt bleiben (VwGH 2.8.2000, 99/13/0106).

1089a

Aus dem Wortlaut des § 67 Abs. 6 EStG 1988 ergeben sich in Bezug auf die Abfertigungsansprüche zwei Kürzungskomponenten:

- Die während der in § 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 genannten nachgewiesenen Dienstzeit bereits erhaltenen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 oder gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988, sowie
- die bestehenden Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 (vgl. VwGH 13.9.1988, 87/14/0146; VwGH 2.8.2000, 99/13/0106).
- Die Begünstigung für ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Kalendermonate (§ 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988) bleibt auch bei Anwendung der Kürzungskomponenten bestehen.

19.6.4 Überschreiten der Begünstigungsgrenzen

1090

Überschreiten Abfindungen bzw. freiwillige Abfertigungen die Grenzen des § 67 Abs. 6 Z 1 und 2 EStG 1988, sind sie wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

Wird das Dienstverhältnis während des Kalendermonats beendet und werden im Zuge der Beendigung Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988, die zum Tarif zu versteuern sind, ausgezahlt, sind diese Bezüge den laufenden Bezügen des Kalendermonats zuzurechnen und gemeinsam nach dem Monatstarif (unter Berücksichtigung eines monatlichen Lohnzahlungszeitraumes) zu versteuern. In diesem Fall ist am Lohnzettel als Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses der Tag der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses (arbeitsrechtliches Ende) anzuführen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer beendet nach 10-jähriger Tätigkeit am 3. Februar 2002 das Dienstverhältnis. Der laufende Bezug für den Monat Februar 2002 beträgt 300 Euro (Lohnsteuerbemessungsgrundlage), der nach dem Tarif zu versteuernde Teil der freiwilligen Abfertigung beträgt 1.500 Euro. Auf den Betrag von 1.800 Euro ist die Monatstabelle anzuwenden. Der Lohnzettel ist für den Zeitraum vom 1. Jänner 2002 bis 3. Februar 2002 auszustellen.

19.7 Prämien für Verbesserungsvorschläge und Vergütungen für Diensterfindungen (§ 67 Abs. 7 EStG 1988)

19.7.1 Allgemeines

1091

Die Steuerbegünstigung gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 gilt letztmalig für das Jahr 2015, die Rz 1091 bis 1099 sind daher nur bis zum Veranlagungsjahr 2015 anzuwenden.

Derartige Zahlungen sind unabhängig von der Anzahl der Auszahlungen innerhalb eines eigenen zusätzlichen um 15% erhöhten Jahressechstels und somit neben dem Jahressechstel für sonstige Bezüge mit dem Steuersatz in Höhe von 6% zu besteuern. Die Berechnung dieses zusätzlichen um 15% erhöhten Sechstels hat in gleicher Weise zu erfolgen wie die des Jahressechstels für sonstige Bezüge (§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988). Es sind nur jene laufenden Bezüge heranzuziehen, die vom Arbeitgeber ausbezahlt wurden. Andere Bezüge (zB Krankengeld, Pension, Einkünfte eines anderen Arbeitgebers) sind dabei nicht zu berücksichtigen.

19.7.2 Prämien für Verbesserungsvorschläge

1092

Eine Prämie für einen Verbesserungsvorschlag hat einmaligen Charakter, sodass für ein und denselben Verbesserungsvorschlag eine Prämie nur im Ausmaß eines einzigen um 15% erhöhten Jahressechstels des bezughabenden Kalenderjahres mit 6% zu besteuern ist.

Siehe auch Beispiel Rz 11092.

1093

Bei Prämien für Verbesserungsvorschläge ist formale Voraussetzung, dass sie auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 gezahlt werden. Es kommen demnach auch innerbetriebliche Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern in Betracht. Eine derartige Vorschrift muss Regelungen enthalten, welche die Höhe einer Prämie für Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlegen. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass die dem einzelnen Arbeitnehmer gebührende Prämie erst im Nachhinein (nach Eintritt der Beurteilbarkeit des Erfolges) feststellbar ist (VwGH 27.1.1998, 93/14/0190).

1093a

Verbesserungsvorschläge im Sinne des § 67 Abs. 7 EStG 1988 müssen Sonderleistungen sein, die über die Dienstpflichten des Vorschlagenden hinausgehen (VwGH 17.9.1996, 92/14/0170) und keine Selbstverständlichkeiten zum Inhalt haben (VwGH 13.10.1993, 92/13/0183). Ein Geschäftsführer einer GmbH ist zur Wahrnehmung von Einsparungsmöglichkeiten jeglicher Art verpflichtet. Daher geht es nicht über die Dienstpflichten des als Dienstnehmer beschäftigten Geschäftsführers hinaus und führt folglich auch zu keiner Begünstigung des § 67 Abs. 7 EStG 1988, wenn er eine Verbesserung selbst vornimmt (VwGH 22.10.1997, 95/13/0212; VwGH 26.9.2000, 99/13/0165). Nach dem zuletzt genannten Erkenntnis des VwGH obliegt es demjenigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen. Keinesfalls können Prämien für

zukünftige oder in Ausarbeitung befindliche Verbesserungsvorschläge nach den Vorschriften des § 67 Abs. 7 EStG 1988 besteuert werden.

Siehe auch Beispiel Rz 11093a.

19.7.3 Vergütungen für Diensterfindungen

1094

Eine Erfindung des Dienstnehmers ist gemäß § 7 Abs. 3 Patentgesetz 1970, BGBl. Nr. 259/1970, nur dann eine Diensterfindung, wenn sie ihrem Gegenstand nach in das Arbeitsgebiet des Unternehmens, in dem der Dienstnehmer tätig ist, fällt, und wenn

- entweder die Tätigkeit, die zu der Erfindung geführt hat, zu den dienstlichen Obliegenheiten des Dienstnehmers gehört oder
- wenn der Dienstnehmer die Anregung zu dieser Erfindung durch seine Tätigkeit in dem Unternehmen erhalten hat oder
- das Zustandekommen der Erfindung durch die Benützung der Erfahrungen oder Hilfsmittel des Unternehmens wesentlich erleichtert worden ist.

1095

Vereinbarungen über im zeitlichen und sachlichen Rahmen eines Dienstverhältnisses gemachte Erfindungen, die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer abgeschlossen werden, sind Bestandteile des Dienstvertrages und die für diese Erfindungen vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gezahlten Vergütungen Teile des Arbeitslohnes (VwGH 19.1.1962, 1578/59).

1096

Werden Vergütungen für ein und dieselbe patentierte (patentierungsfähige) Diensterfindung durch mehrere Jahre hindurch gewährt, steht ein zusätzliches um 15% erhöhtes Jahressechstel in jedem dieser Kalenderjahre zu. Dies entspricht § 8 Abs. 1 des Patentgesetzes, wonach dem Arbeitnehmer für die Überlassung einer von ihm gemachten Erfindung an den Arbeitgeber sowie für die Einräumung eines Benützungsrechtes hinsichtlich einer solchen Erfindung eine angemessene besondere Vergütung gebührt.

1097

Die bloße Behauptung, dass die auf Anregung eines Arbeitnehmers im Betrieb durchgeführten Verbesserungen als Diensterfindungen anzusehen sind, die jedoch bewusst nicht patentiert wurden, reicht für eine Anwendung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 nicht aus. Wird nicht einmal der Versuch eines Nachweises erbracht, dass es sich um patentierungsfähige Erfindungen handelt, können diese angeblichen Verbesserungen nicht als Diensterfindungen anerkannt werden (VwGH 8.10.1963, 0947/61). Das Vorliegen einer

Patenterteilung oder gar einer österreichischen Patenterteilung verlangt das Gesetz nicht. Software kommt als Diensterfindung nicht in Betracht (vgl. VwGH 5.4.1989, 87/13/0171).

1098

Hat eine GmbH als alleinige Aufgabe die handelsrechtliche Geschäftsführung einer GmbH & Co KG, sind Erfindungen ihrer Geschäftsführer nur dann als Diensterfindungen anzusehen, wenn sie bei der von ihnen in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH entfalteten Tätigkeit gemacht wurden. Wurden die bei der Entwicklung der Erfindung aufgelaufenen Kosten als Betriebsausgaben der Kommanditgesellschaft geltend gemacht, so spricht dies gegen das Vorliegen einer Diensterfindung der Geschäftsführer im Rahmen ihres Dienstverhältnisses zur GmbH (vgl. VwGH 8.5.1984, 83/14/0115, 0119).

1099

Ist eine Diensterfindungsvergütung zur Gänze nach dem Tarif zu versteuern (§ 67 Abs. 10 EStG 1988), weil dem Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung zB wegen Pensionierung oder Arbeitgeberwechsel keine laufenden Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis mehr zugeflossen sind, kann beim FA im Zuge der Einkommensteuerveranlagung der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 für derartige Diensterfindungsvergütungen angewendet werden, wenn die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 vorliegen (siehe auch Rz 7345 EStR 2000).

19.8 Besteuerung von Vergleichssummen, Kündigungsentschädigungen und Nachzahlungen

19.8.1 Allgemeines

1100

- Vergleichssummen (§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988, Rz 1103),
- Kündigungsentschädigungen (§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988, Rz 1104a),
- bei Auszahlung bis 28.2.2014 auch andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988, Rz 1104b),
- Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen (§ 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988, Rz 1105 ff) und
- Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren (§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988, Rz 1107 ff), sind nach Abzug

- der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und weiters
- des steuerfreien Teiles von einem Fünftel des Differenzbetrages

gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988, bei Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren mit 15%, zu versteuern.

Die Steuerfreiheit von einem Fünftel (bei Auszahlungen nach dem 28.02.2014 gegebenenfalls begrenzt mit einem Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG) als pauschale Berücksichtigung für allfällige steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen bleibt auch bei einer allfälligen Veranlagung erhalten.

1101

Bei der Lohnsteuerberechnung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen. Werden im Kalendermonat der Auszahlung Vergleichssummen, Kündigungsentschädigungen und Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, gleichzeitig mit laufenden Bezügen, die zum Tarif zu versteuern sind, ausgezahlt, sind sie den laufenden Bezügen des Kalendermonats zuzurechnen und gemeinsam nach dem Monatstarif (unter Berücksichtigung eines monatlichen Lohnzahlungszeitraumes) zu versteuern. Erfolgt die Zahlung zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses, ist trotz der Unterstellung des monatlichen Lohnzahlungszeitraumes am Lohnzettel als Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses der Tag der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses (arbeitsrechtliches Ende) anzuführen. Erfolgt die Zahlung nicht im Kalendermonat der Beendigung des Dienstverhältnisses, sondern zu einem späteren Zeitpunkt (siehe Beispiel Rz 1102a), ist ein gesonderter Lohnzettel für diesen Kalendermonat auszustellen (Beginn erster Tag des Kalendermonats der Auszahlung, Ende letzter Tag des Kalendermonats).

1101a

In den genannten Vergütungen enthaltene Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 behalten ihre Steuerfreiheit. Steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 EStG 1988 bleiben dann steuerfrei, wenn sie ohne Rücksicht auf die Höhe anderer Bezugsteile und ohne Rücksicht auf die Modalitäten der Auszahlung bzw. Gewährung steuerfrei sind . Gelangen hingegen steuerfreie Bezugsteile (Zulagen und Zuschläge) gemäß § 68 EStG 1988 zur Nachzahlung, sind diese zusammen mit der (übrigen) Nachzahlung zu erfassen und gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988,

im Falle der Nachzahlung in einem Insolvenzverfahren mit 15% zu versteuern (vgl. VwGH 30.1.1991, 90/13/0121).

1102

Nicht unter die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. a, c und g EStG 1988 fallen infolge gesetzlicher Regelung Abfertigungen gemäß § 67 Abs. 3 oder 6 EStG 1988. Pensionsabfindungen und Zahlungen auf Grund eines Sozialplanes können nicht Gegenstand einer Vergleichszahlung, oder Nachzahlung sein. Sie sind entsprechend den Rz 1109 bis 1114e zu versteuern.

1102a

Im Folgenden wird die Lohnsteuerberechnung schematisch anhand von Beispielen dargestellt:

Beispiel 1:

Am 3. Mai 2002 (das Dienstverhältnis wurde im Jänner 2002 beendet) wird eine Vergleichszahlung in Höhe von 22.000 Euro für die Kalenderjahre 2000, 2001 und 2002 geleistet. Davon entfallen 1.000 Euro auf Reisekostenersätze im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 für den Monat Jänner 2002 und 4.000 Euro auf eine Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988. Die Sozialversicherungsbeiträge für die restlichen Bezüge betragen 2.000 Euro.

Bruttobetrag	*22.000,00 Euro*
- steuerfreie Ersätze nach § 26 EStG 1988	*-1.000,00 Euro*
- steuerfreie Bezüge nach § 3 EStG 1988, nicht hingegen solche nach §68 EStG 1988	*-0,00 Euro*
- gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG 1988	*-4.000,00 Euro*
- Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988, soweit mit 6% versteuert	*0,00 Euro*
	_____
Zwischensumme	*17.000,00 Euro*
- einbehaltene Sozialversicherung von 17.000 Euro	*-2.000,00 Euro*
	_____
Zwischensumme	*15.000,00 Euro*
- 20% (1/5) Abschlag	*-3.000,00 Euro*
	_____
Wie ein laufender Bezug (bzw. im Insolvenzfall mit 15%) zu versteuern (keine Erhöhung des Jahressechstels)	*12.000,00 Euro*

Die Darstellung im Lohnzettel ist wie folgt vorzunehmen:

Kennzahl (210)		*21.000,00 Euro*

Insgesamt einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge	*2.000,00 Euro*	
Kennzahl (226) Sozialversicherungsbeiträge für Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988, soweit steuerfrei bzw. mit festem Steuersatz versteuert (1/5 von 2.000 Euro)	*400,00 Euro*	
Kennzahl (230)		*1.600,00 Euro*
Steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988, vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge	*7.400,00 Euro*	
Kennzahl (243)		*7.400,00 Euro*
Kennzahl (245)		*12.000,00 Euro*
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer	*5.515,78 Euro*	
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 (6% von 4.000 Euro)	*240,00 Euro*	
Kennzahl (260)		*5.275,78 Euro*
Steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG 1988		*1.000,00 Euro*

Die auf die Vergleichssumme entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind für die Darstellung im Lohnzettel zu einem Fünftel dem gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 steuerfreien Teil der Vergleichssumme (siehe Kennzahl 226 400 Euro) und zu vier Fünftel dem steuerpflichtigen Teil der Vergleichssumme (siehe Kennzahl 230 1.600 Euro) zuzurechnen. Die auf den steuerfreien Teil entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind nicht abzugsfähig. In der Vorkolonne zu Kennzahl 243 sind die steuerfreien bzw. mit festen Steuersätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988, vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge (gesetzliche Abfertigung 4.000 Euro, steuerfreier Teil der Vergleichssumme 3.000 Euro zuzüglich der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 400 Euro, somit zusammen 7.400 Euro) anzuführen.

Der Lohnzettel ist für den Zeitraum vom 1. Mai bis 31. Mai 2002 auszustellen.

Beispiel 2:

Am 3. Mai 2014 (das Dienstverhältnis wurde im Jänner 2014 beendet) wird eine Vergleichszahlung in Höhe von 52.000 Euro für die Kalenderjahre 2012, 2013 und 2014 geleistet. Davon entfallen 1.000 Euro auf Reisekostenersätze im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 für den Monat Jänner 2014 und 4.000 Euro auf eine Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988. Die Sozialversicherungsbeiträge für die restlichen Bezüge betragen (angenommen) 2.000 Euro.

Bruttobetrag	*52.000,00 Euro*
- steuerfreie Ersätze nach § 26 EStG 1988	*-1.000,00 Euro*
- steuerfreie Bezüge nach § 3 EStG 1988, nicht hingegen solche nach § 68 EStG 1988	*-0,00 Euro*

- gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG 1988	*-4.000,00 Euro*
- Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988, soweit mit 6% versteuert	*0,00 Euro*
	_____
Zwischensumme	*47.000,00 Euro*
- einbehaltene Sozialversicherung (angenommen)	*-2.000,00 Euro*
	_____
Zwischensumme	*45.000,00 Euro*
- 20% (1/5) Abschlag = 9.000; maximal 20% vom 9-fachen der mtl. HBGL (für 2014 = 4.530 x 9 x 20% = 8.154)	*-8.154,00 Euro*
	_____
Wie ein laufender Bezug (bzw. im Insolvenzfall mit 15%) zu versteuern (keine Erhöhung des Jahressechstels)	*36.846,00 Euro*

Die Darstellung im Lohnzettel ist wie folgt vorzunehmen:

Kennzahl (210)		*51.000,00 Euro*
Insgesamt einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge	*2.000,00 Euro*	
Kennzahl (226) Sozialversicherungsbeiträge für Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988, soweit steuerfrei bzw. mit festem Steuersatz versteuert (1/5 von 2.000 Euro)	*400,00 Euro*	
Kennzahl (230)		*1.600,00 Euro*
Steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988, vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge	*12.554,00 Euro*	
Kennzahl (243)		*12.554,00 Euro*
Kennzahl (245)		*36.846,00 Euro*
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer	*17.812,50 Euro*	
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 (6% von 4.000 Euro)	*240,00 Euro*	
Kennzahl (260)		*17.572,50 Euro*
Steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG 1988		*1.000,00 Euro*

Der Lohnzettel ist für den Zeitraum vom 1. Mai bis 31. Mai 2014 auszustellen.

1102b

Fallen Vergleichssummen gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer Betrieblichen Vorsorgekasse besteht, sind sie bis zu einem Betrag von 7.500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern. Dieser Betrag berührt nicht die Sechstelregelung gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988.

Vergleichszahlungen, die den Betrag von 7.500 Euro übersteigen, bleiben im Ausmaß eines Fünftels des 7.500 Euro übersteigenden Betrages (ab 01.03.2014 höchstens im Ausmaß eines Fünftels des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG) steuerfrei.

Die einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge sind den jeweiligen Teilbeträgen anteilsmäßig zuzuordnen.

Verbleibt der Arbeitnehmer zur Gänze im "alten" Abfertigungssystem bzw. bezieht sich der Vergleichsbetrag bei einem Teilübertritt auf "eingefrorene" Zeiträume, kommt die begünstigte Besteuerung mit 6% nicht zur Anwendung. Die "Fünftelregelung" ist in diesem Fall für die gesamte Vergleichszahlung anzuwenden. Diese Begünstigung besteht unabhängig davon, ob dem Arbeitnehmer eine freiwillige Abfertigung gemäß § 67 Abs. 6 Z 1 und 2 EStG 1988 (Rz 1087b) zusteht.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist zum 1.1.2003 in das neue System übergetreten (Vollübertragung). Bei Beendigung des Dienstverhältnisses (Oktober 2006) wird eine Vergleichssumme von 16.000 Euro geleistet. Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 2.000 Euro werden einbehalten.

Vom Vergleichsbetrag von 16.000 Euro sind 7.500 Euro (= 46,875 % der gesamten Vergleichssumme) mit dem festen Steuersatz zu versteuern. Der übersteigende Betrag von 8.500 Euro (= 53,125 %) ist unter Anwendung der „Fünftelregelung" nach dem Tarif zu versteuern. Die Sozialversicherungsbeiträge sind dem jeweiligen Teilbetrag quotenmäßig zuzuordnen.

a) Versteuerung mit dem festen Steuersatz:

	7.500,00 Euro	
Abzüglich darauf entfallende Sozialversicherung (46,875% von 2.000)	*- 937,50 Euro*	
Bemessungsgrundlage	*6.562,50 Euro*	
Davon 6% Lohnsteuer		*393,75 Euro*

b) Versteuerung laut Tarif:

	8.500,00 Euro	
Abzüglich darauf entfallende Sozialversicherung (53,125% von 2.000)	*1.062,50 Euro*	
Zwischensumme	*7.437,50 Euro*	
Abzüglich 1/5	*1.487,50 Euro*	
Bemessungsgrundlage	*5.950,00 Euro*	
Lohnsteuer laut Monatstarif		*2.237,00 Euro*
Gesamte Lohnsteuer		*2.630,75 Euro*

c) Darstellung im Lohnzettel:

Kennzahl (210)		*16.000,00 Euro*
Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge	*2.000,00 Euro*	
Kennzahl (226) SV-Beiträge für Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988, soweit steuerfrei bzw. mit festem Steuersatz versteuert: 937,50 Euro (SV von 7.500) + 212,50 Euro (= 1/5 von 1.062,50)	*1.150,00 Euro*	
Kennzahl (230)		*850,00 Euro*
Steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988, vor Abzug der SV-Beiträge		
7.500,00 Euro + 1.700,00 Euro (= 1/5 von 8.500,00)	*9.200,00 Euro*	
Kennzahl (243)		*9.200,00 Euro*
Kennzahl (245)		*5.950,00 Euro*
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer	*2.630,75 Euro*	
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988	*393,75 Euro*	
Kennzahl (260)		*2.237,00 Euro*

19.8.2 Vergleichssummen (§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988)

1103

Vergleichssummen sind wie unter Rz 1100 bis Rz 1102a erläutert zu versteuern.

Als Vergleichssummen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 sind nicht nur Zahlungen auf Grund gerichtlicher oder außergerichtlicher Vergleiche, sondern auch Bereinigungen und Nachzahlungen auf Grund von Gerichtsurteilen oder Bescheiden von Verwaltungsbehörden zu verstehen (vgl. VwGH 21.1.1987, 85/13/0113; VwGH 26.7.1995, 92/15/0104). Die Vergleichssummenbesteuerung ist in der Regel vergangenheitsbezogen. Es ist daher nicht erforderlich, dass eine Vergleichssumme neben laufenden Bezügen bezahlt wird. Diese Bestimmung hat den Zweck, solche Lohnbestandteile zu erfassen, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangt sind (VwGH 12.9.1989, 89/14/0077).

Zahlungen im Zusammenhang mit einer Kündigungsanfechtungsklage sind als Vergleichssumme zu versteuern.

Vergleichssummen sind nur dann auf die bei Rz 1101a und 1102 angeführten Komponenten aufzuteilen, wenn eindeutig erkennbar ist, in welchem Ausmaß die Vergleichssumme auf einen derartigen Betrag entfällt. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn Gegenstand des Verfahrens nur ein derartiger Anspruch war, oder wenn von mehreren Ansprüchen durch (Teil-)Vergleich ein solcher Anspruch verglichen wurde, während die übrigen Ansprüche strittig blieben, oder wenn in sonst erkennbarer Weise erklärt wurde, welcher von mehreren Ansprüchen mit welchem Betrag verglichen wurde (VwGH 26.7.1995, 92/15/0104). Eine bloße Aussage in einem Vergleich, dass die Zahlung eine Abfertigung darstellt, ist dann nicht ausreichend, wenn sie nicht dem wahren wirtschaftlichen Gehalt entspricht (VwGH 8.4.1986, 85/14/0162). Es widerspricht jeder Lebenserfahrung, dass ein Arbeitgeber, der sich von seinem Arbeitnehmer im Unfrieden trennt, aus freien Stücken eine Abfertigung zahlt, die über das Ausmaß der Vertragsregelung hinausgeht; wird eine Zahlung aus der Unklarheit des Verfahrens heraus geleistet, entspricht sie tatbestandsmäßig einer „Vergleichssumme" im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 (VwGH 8.4.1986, 85/14/0162).

Siehe auch Beispiele Rz 11103.

19.8.3 Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988)

Randzahl 1104: *derzeit frei*

19.8.3.1 Kündigungsentschädigungen

1104a

In Fällen, in denen das Arbeitsverhältnis durch Verschulden des Arbeitgebers wegen Nichteinhaltung arbeitsrechtlicher Bestimmungen vom Arbeitnehmer vorzeitig bzw. vom Arbeitgeber verschuldet, nicht ordnungsgemäß beendet wird (ungerechtfertigte Entlassung, berechtigter vorzeitiger Austritt, frist- oder terminwidrige Kündigung), gebührt dem Arbeitnehmer eine so genannte Kündigungsentschädigung. Der Anspruch umfasst sowohl das laufende Entgelt, auf das der Arbeitnehmer während der fiktiven Kündigungsfrist Anspruch gehabt hätte, als auch die anteiligen Sonderzahlungen sowie sonstige Entgeltbestandteile.

19.8.3.2 Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume

1104b

Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 28.02.2014 erfolgen, sind steuerlich weder nach § 67 Abs. 8 noch nach Abs. 6 EStG 1988 begünstigt, sondern gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats zu besteuern.

Für Zahlungen, die vor dem 01.03.2014 erfolgten, gilt:

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

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

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

Siehe auch Beispiele Rz 11104b.

19.8.4 Nachzahlungen (§ 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988)

1105

Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen.

Siehe auch Beispiel Rz 11105.

1105a

Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre (gleichgültig ob diese neben laufenden Bezügen gewährt werden oder nicht), die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind wie bei den Rz 1100 bis 1102a erläutert, zu versteuern. Eine Aufteilung auf die bei den Rz 1101a bis 1102 angeführten Komponenten ist nur zulässig, wenn eindeutig erkennbar ist, in welchem Ausmaß die Nachzahlung auf einen derartigen Betrag entfällt.

Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind,

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

1105b

Nachzahlungen von Pensionen und Bezüge aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 in dem Kalendermonat als zugeflossen, für den der Anspruch besteht. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten.

1106

Die Anwendung des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 kommt bei Nachzahlungen (nachträglichen Zahlungen) nur dann in Betracht, wenn die rechtzeitige Auszahlung des Bezuges aus Gründen, die nicht im Belieben des Arbeitgebers standen, unterblieben ist (vgl. VwGH 5.12.1962, 0869/61; VwGH 18.6.1963, 1123/61; VwGH 26.3.1969, 0260/68). Es müssen zwingende wirtschaftliche Gründe die rechtzeitige Auszahlung verhindert haben (VwGH 17.12.1963, 1712/62), also Gründe, die außerhalb des Willensbereiches der Vertragspartner liegende zwingende Umstände objektiver Art darstellen (VwGH 6.4.1965, 0663/64). Das

Wort "willkürlich" umfasst nicht nur Fälle eines Missbrauches, sondern auch eine freiwillige Verschiebung oder freiwillige Lohnzahlung (VwGH 28.3.1963, 0351/60). Es ist denkmöglich, dass das Wort "willkürlich" sowohl "vom subjektiven Willen des Beteiligten bestimmt" als auch aus "sachfremden Momenten" bedeuten kann (VfGH 9.12.1963, B 83/63). Der Begriff "willkürlich" kann aber nicht mit dem Begriff "schuldhaft" gleichgesetzt werden (VwGH 30.1.1991, 90/13/0121). Auf arbeitsgerichtlichen Entscheidungen beruhende Nachzahlungen gelten nicht als willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes.

Überstundenentlohnungen für abgelaufene Kalenderjahre können bei nicht willkürlicher Verschiebung der Auszahlung Nachzahlungen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 sein. Erfolgt die nachträgliche Zahlung auf Grund der im Arbeitszeitgesetz, BGBl. Nr. 461/1969 idgF, bzw. Arbeitsruhegesetz, BGBl. Nr. 144/1983 idgF, vorgesehenen Regelungen über die Normalarbeitszeit, liegen zwingende wirtschaftliche Gründe für die nachträgliche Auszahlung vor. Grundsätzlich ist bei Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre davon auszugehen, dass die jeweils ältesten Zeitguthaben zuerst (in Freizeit) ausgeglichen werden.

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

Siehe auch Beispiele Rz 11106.

19.8.5 Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren (§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988)

1107

§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 betrifft Nachzahlungen im Insolvenzverfahren unabhängig davon, ob sie vom Insolvenz-Entgelt-Fonds geleistet werden oder nicht (zB nicht gesicherte Ansprüche). Im Einzelnen ist bei der Berechnung der Steuer wie unter Rz 1100 bis Rz 1102a angeführt vorzugehen. Somit sind nach Ausscheiden der gesondert zu versteuernden Bezüge (Rz 1101a und Rz 1102) die auf die restlichen Bezüge entfallenden Pflichtbeiträge (die gemäß § 3 Abs. 1 Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG), BGBl. Nr. 324/1977 idgF, das Ausmaß des Insolvenz-Entgelts mindernden Dienstnehmerbeitragsanteile) abzuziehen. Vom verbleibenden Betrag ist ein Fünftel als pauschale Berücksichtigung für steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen steuerfrei zu belassen.

Die verbleibenden vier Fünftel sind wie ein laufender Arbeitslohn mit einem vorläufigen Steuersatz von 15% zu versteuern.

Erhält der Arbeitnehmer bei Verteilung der Masse nicht durch das IESG gesicherte Ansprüche, sind diese ebenso nach diesen Grundsätzen zu versteuern.

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bestehen keine Bedenken, wenn von Quotenzahlungen an den Arbeitnehmer durch den Insolvenzverwalter 50% als sonstiger Bezug nach § 67 Abs. 3, 6, 8 lit. e und f EStG 1988 mit dem festen Steuersatz von 6% besteuert und die restlichen 50% als laufender Bezug mit 15% versteuert werden. Vom Anteil, der als laufender Bezug zu versteuern ist, bleibt ein Fünftel steuerfrei, sodass sich ein Durchschnittssteuersatz von 9% ergibt.

Werden vom Insolvenzverwalter Quotenzahlungen an den IEF geleistet, hat der Lohnsteuerabzug ebenfalls gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 zu erfolgen. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bestehen keine Bedenken, wenn für diese Quotenzahlungen an den IEF durch den Insolvenzverwalter pauschal 9% Lohnsteuer einbehalten und abgeführt werden.

1107a

Bei der Auszahlung des Nettobetrages der Ansprüche durch den Fonds bzw. der Entrichtung der Lohnsteuer tritt keine Änderung zum früheren Verfahren ein. Die sich aus dem Steuersatz von 15% ergebende Steuer (bzw. die jeweilige feste Steuer gemäß § 67 Abs. 3, 6 sowie 8 lit. e und f EStG 1988) ist jener Betrag, der das Ausmaß des Insolvenz-Entgelts gemäß § 3 IESG mindert.

Die bei Ermittlung der Ansprüche gemäß § 3 Abs. 1 IESG bei den einzelnen Arbeitnehmern fiktiv berechnete Lohnsteuer (sowohl die Lohnsteuer mit festen Sätzen als auch die pauschale vorläufige Steuer von 15%) ist auch jene Lohnsteuer, die im Insolvenzverfahren als Forderung hinsichtlich der durch den Fonds geleisteten Zahlungen (bedingt) anzumelden ist (siehe Rz 1198). Diese Art der Besteuerung ist sowohl im Konkursverfahren als auch im Ausgleichsverfahren anzuwenden.

1107b

Vom Insolvenz-Entgelt-Fonds ist ein Lohnzettel an das FA zur Berücksichtigung der laufenden Bezüge zwecks endgültiger Besteuerung im Veranlagungsverfahren zu übermitteln (siehe Rz 1177a).

1107c

Die Neuregelung ist auf alle Anträge auf Insolvenz-Entgelt anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 gestellt werden. Nachzahlungen auf Grund von Anträgen, die vor dem 1. Jänner 2001 beim Fonds eingebracht wurden, sind nach der früheren Rechtslage mit dem

Belastungsprozentsatz zu versteuern. Für derart versteuerte Bezüge ist kein Lohnzettel zu übermitteln, sie werden bei einer Veranlagung nicht erfasst.

19.9 Besteuerung von Ersatzleistungen (sowie freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen für diese Ansprüche) für nicht verbrauchten Urlaub und für nicht konsumierte Postensuchtage (§ 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988).

1108

Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub sind aufzuteilen. Soweit sie laufenden Arbeitslohn betreffen, sind sie als laufender Arbeitslohn zu erfassen, soweit sie sonstige Bezüge betreffen, sind sie als sonstige Bezüge zu versteuern. Die Versteuerung erfolgt im Kalendermonat der Zahlung. Werden sie in einem Kalendermonat neben laufenden Bezügen gezahlt, sind sie gemeinsam mit diesen nach dem Monatstarif (unter Berücksichtigung eines monatlichen Lohnzahlungszeitraumes) zu versteuern. Auch in diesem Fall ist aber am Lohnzettel als Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses der Tag der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses (arbeitsrechtliches Ende) anzuführen.

Ersatzleistungen für nicht konsumierte Postensuchtage ("Freizeit während der Kündigungsfrist") entsprechen wirtschaftlich betrachtet Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub. Sie sind daher ebenfalls gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 zu versteuern.

1108a

Wird eine Ersatzleistung neben laufenden Bezügen bezahlt, erhöht sich das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 um ein Sechstel der in der Ersatzleistung enthaltenen laufenden Bezüge. Desgleichen ist der als laufender Arbeitslohn zu erfassende Teil der Ersatzleistung in die Berechnung der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 einzubeziehen. Werden Ersatzleistungen nicht neben laufenden Bezügen ausgezahlt (zB im Karenzurlaub), ist das Jahressechstel mit einem Sechstel der laufenden Bezüge der Ersatzleistungen zu ermitteln. Soweit Ersatzleistungen sonstige Bezüge betreffen, sind die Steuersätze nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (somit auch der Freibetrag von 620 Euro bzw. die Freigrenze von 2.100 Euro) zu berücksichtigen.

1108b

Die Besteuerung von Ersatzleistungen ist grundsätzlich gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 vorzunehmen, und zwar auch dann, wenn der Anspruch auf Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub in Form einer freiwilligen Abfindung oder einer freiwilligen Abfertigung

abgegolten wird (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0113). Werden derartige Ersatzleistungen hingegen erst im Rahmen von Vergleichen, Kündigungsentschädigungen, nicht willkürlichen Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre oder in einem Insolvenzverfahren gewährt, erfolgt die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. a bzw. b, c oder g EStG 1988 (siehe Rz 1100 bis 1102a). Sie stellen dann keine laufenden, sondern zur Gänze sonstige Bezüge dar (nicht sechstelerhöhend).

1108c

Urlaubsablösen bei aufrechtem Dienstverhältnis sind nicht nach § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988, sondern nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern.

1108d

Beispiel 1:

Am 5. März wird das Dienstverhältnis beendet. Am 5. März werden laufende Bezüge für 5 Tage (500 Euro) und eine Urlaubsabfindung (laufende Bezüge) für 14 Tage (1.400 Euro) ausgezahlt. Nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 335,35 Euro sind 1.564,65 Euro nach der Monatstabelle zu versteuern. Als Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses ist am Lohnzettel der 5. März auszuweisen.

Beispiel 2:

Am 5. März wird das Dienstverhältnis beendet. Am 5. März werden laufende Bezüge für 5 Tage (500 Euro) und eine Urlaubsabfindung (laufende Bezüge) für 14 Tage (1.400 Euro) und sonstige Bezüge (anteiliger 13. und 14. Bezug, Prämienzahlung) in Höhe von 8.000 Euro ausgezahlt. Für die Monate Jänner und Februar wurde jeweils ein Bruttogehalt in Höhe von 3.000 Euro gezahlt.

Die Sechstelberechnung (ohne Berücksichtigung der als laufender Bezug ausgezahlten Urlaubsabfindung) ist wie folgt vorzunehmen: Die laufenden Bezüge von 1. Jänner bis 5. März betragen 6.500 Euro. Teilt man diesen Betrag durch 65 und multipliziert ihn mit 60, ergibt sich ein Jahressechstel von 6.000 Euro.

Das Jahressechstel erhöht sich um ein Sechstel der als laufender Bezug ausgezahlten Urlaubsentschädigung (ein Sechstel von 1.400 Euro), das sind 233,33 Euro. Das Jahressechstel beträgt daher 6.233,33 Euro, sodass 1.766,67 Euro der sonstigen Bezüge von insgesamt 8.000 Euro zum Tarif zusammen mit den anderen laufenden Bezügen zu versteuern sind.

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

1109

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

Jahr	Höhe des Barwertes in Euro
2010	10.500
2011	10.800
2012	11.100
2013	11.400
2014	11.400
2015	11.700
2016	12.000

Der Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz stellt eine Freigrenze dar.

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

Erfolgt eine Abfindung in Teilbeträgen, sind nicht die einzelnen Teilbeträge für die Versteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 maßgeblich, sondern der gesamte Barwert des abzufindenden Anspruchs.

Bei einer teilweisen Abfindung ist der Barwert des gesamten Pensionsanspruches (der abgefundene und der nicht abgefundene) maßgeblich, wobei frühere (bereits erfolgte) Teilabfindungen miteinzubeziehen sind. Eine Berücksichtigung früherer Teilabfindungen kann entfallen, wenn sie mehr als sieben Jahre zurückliegen.

Bei Berechnung der Steuer gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 ist der ermittelte Steuerbetrag zu halbieren. Andere Einkünfte bleiben ebenso außer Ansatz wie Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen; die Steuerabsetzbeträge gemäß § 33 EStG 1988 sind nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 18.12.1990, 89/14/0283).

Wird eine Pensionsabfindung mit dem halben Steuersatz versteuert, ist eine eventuell anfallende Sozialversicherung im Lohnzettel unter der Kennzahl 226 auszuweisen.

1110

Die begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 sowie gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 steht bei der Abfindung von Pensionsanwartschaften aus direkten Leistungszusagen des Arbeitgebers nur dann zu, wenn die Pensionszusage mindestens sieben Jahre zurückliegt und ein statuarischer Anspruch (verbrieftes Recht) gegeben ist.

Maßgeblich ist also nicht der Abfindungszeitraum, sondern der Zeitraum des "Ansparens". Von dieser Betrachtungsweise ist allerdings dann abzugehen, wenn im Rahmen von Sanierungsprogrammen für die überwiegende Anzahl von Pensionsanspruchsberechtigten Abfindungen vorgesehen sind. In solchen Fällen ist auch dann eine Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 bzw. § 124b Z 53 EStG 1988 (im Jahr 2001) vorzunehmen, wenn die Pensionszusage weniger als sieben Jahre zurückliegt.

Siehe auch Beispiel Rz 11110.

1110a

Übersteigt der Barwert der abzufindenden Pension den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz (Werte siehe Rz 1109), hat die Versteuerung der gesamten Abfindung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 zu erfolgen (Versteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung - nicht sechstelerhöhend).

Gemäß § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 sind Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen. Bei dieser Begünstigung wird darauf abgestellt, dass (insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige gesetzliche Situation) den Anspruchsberechtigten keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung eingeräumt ist. In einer solchen Situation wäre es unbillig, Pensionsabfindungen zur Gänze tarifmäßig zu versteuern.

Wenn kein Zwang zur Pensionsabfindung besteht, sondern der Anwartschaftsberechtigte seine freie Wahl zwischen mehreren Ansprüchen (unter anderem dem Anspruch auf Einmalzahlung) trifft, diesem also im Rahmen einer obligatio alternativa (Wahlschuld iSd § 906 ABGB; zB Schweizer Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge oder Liechtensteiner Gesetz über die betriebliche Personalvorsorge) ein Wahlrecht eingeräumt wird, liegt keine "Abfindung" vor (vgl. VwGH 24.05.2012, 2009/15/0188).

1110b

Pensionsabfindungen können während des aufrechten Dienstverhältnisses, bei Beendigung des Dienstverhältnisses oder zu einem späteren Zeitpunkt (zB während des Pensionsbezuges) erfolgen. Pensionsabfindungen sind daher keine beendigungskausalen Bezüge und können ab 1. Jänner 2001 nicht mehr gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 versteuert werden.

1110c

Pensionsabfindungen können grundsätzlich nicht als Vergleichssumme, Kündigungsentschädigung oder Nachzahlung versteuert werden. Von einer Vergleichzahlung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 ist nur dann auszugehen, wenn der Vergleich zu einer nicht bloß geringfügigen Änderung des vertraglichen Anspruchs führt.

1110d

Zur weiteren Förderung der Altersvorsorge ist im Pensionskassengesetz die Überbindung von Pensionsabfindungen an Pensionskassen vorgesehen. Diese Überbindung geht gemäß § 26 Z 7 EStG 1988 steuerneutral vor sich.

1110e

Unter folgenden Voraussetzungen ist eine Dreijahresverteilung der Pensionsabfindung gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 als Entschädigung im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 im Rahmen einer Veranlagung möglich (vgl. VwGH 25.04.2013, 2010/15/0158):

- Vorliegen einer Entschädigung im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt wird
- der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt wird, beträgt mindestens sieben Jahre (§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988)
- Antrag des Abgabepflichtigen
- die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung darf nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein

Sämtliche Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die Pensionsabfindung ist, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen. Dabei wird für die Ermittlung der Einkommensteuerschuld in den drei Jahren jeweils nur ein Drittel der Pensionsabfindung herangezogen und nur jeweils ein Drittel der auf die Pensionsabfindung entfallenden einbehaltenen Lohnsteuer angerechnet. Bei der bezugsauszahlenden Stelle bleibt es bei der Besteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung (§ 124b Z 53 EStG 1988). Eine Erstattung der auf die Folgejahre entfallenden Lohnsteuer im ersten Jahr der Dreijahresverteilung findet nicht statt.

Wird eine Dreijahresverteilung der Pensionsabfindung beantragt und sind die erforderlichen Voraussetzungen dafür gegeben, liegt in den Jahren zwei und drei der Verteilung ein Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 vor.

1111

Werden Pensionsansprüche, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz nicht übersteigt (Werte siehe Rz 1109), in Teilbeträgen ausgezahlt, ist der halbe Steuersatz von der Summe aller Teilbeträge zu ermitteln. Dieser Steuersatz ist auf alle Teilbeträge anzuwenden.

Beispiel:

Im Kalenderjahr 2002 wird einem Arbeitnehmer eine Pension abgefunden, deren Barwert 8.000 Euro beträgt. 6.000 Euro werden anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt, die Zahlung des Restabfindungsbetrages von 2.000 Euro erfolgt im Kalenderjahr 2003.

Eine Versteuerung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 ist ab 1. Jänner 2001 nicht mehr möglich.

Es ist der halbe Steuersatz für den Betrag von 8.000 Euro zu ermitteln (494,30 Euro für 8.000 Euro bzw. 6,18%) und auf die jeweilige Teilzahlung anzuwenden. 6.000 Euro abzüglich 370,80 Euro, 2.000 Euro abzüglich 123,50 Euro.

1112

Bei der Abfindung von Witwenpensionen ist der halbe Steuersatz ausschließlich an Hand der auf die Witwe entfallenden Bezüge zu berechnen.

1113

Bei der Abfindung von Firmenpensionen, wenn die Pensionsansprüche aus der gesetzlichen Sozialversicherung an den früheren Arbeitgeber abgetreten wurden, ist der halbe Steuersatz ausschließlich an Hand der Firmenpension zu ermitteln.

1114

Bei der Abfindung von Pensionen durch inländische Pensionskassen ist der auf die Arbeitgeberbeiträge entfallende Teil zur Gänze, der auf die Arbeitnehmerbeiträge entfallende Teil nur mit 25% als Bemessungsgrundlage für den Hälftesteuersatz zu erfassen. Soweit für Arbeitnehmerbeiträge eine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen worden ist, bleibt der darauf entfallende Teil der Pensionsabfindung steuerfrei.

19.11 Besteuerung von Bezügen, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen anfallen (§ 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988).

1114a

Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974 idgF, oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen, sind wie folgt zu versteuern:

- Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 kommt zum Tragen, soweit sie nicht bereits durch andere beendigungskausale Bezüge ausgeschöpft ist.
- Der übersteigende Betrag ist gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 bis zu 22.000 Euro mit dem halben Steuersatz zu versteuern.
- Über das begünstigte Ausmaß gemäß § 67 Abs. 6 und 8 lit. f EStG 1988 hinausgehende Beträge sind gemeinsam mit laufender Bezug bzw. wenn kein solcher zufließt wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt der Auszahlung nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats zu versteuern. Sie erhöhen nicht das Jahressechstel.

Siehe auch Beispiel Rz 11114a.

1114b

Die Begünstigung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 gilt für alle Bezüge im Rahmen von Sozialplänen, die nach dem 31. Dezember 1999 ausgezahlt werden. Voraussetzung für die begünstigte Versteuerung derartiger Bezüge gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 ist ein ursächlicher Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses. Daher können nach dem 31. Dezember 1999 ausbezahlte Bezüge auch dann steuerbegünstigt gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 behandelt werden, wenn bei einem vor dem 1. Jänner 2000 beendeten Dienstverhältnis diese Zahlungen in einem Sozialplan vereinbart wurden. Nicht unter die Begünstigung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 fallen Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub, auch wenn das Dienstverhältnis auf Grund einer Betriebsänderung im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 Arbeitsverfassungsgesetz beendet wird.

1114c

Zu den Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 Arbeitsverfassungsgesetz BGBl. 22/1974, zählen:

- die Einschränkung oder Stilllegung des ganzen Betriebes oder von Betriebsteilen,
- die Auflösung der Dienstverhältnisse von mindestens fünf (bei Betrieben mit mehr als 20 und weniger als 100 Beschäftigten) bzw. mindestens 5% (bei Betrieben mit 100 bis 600 Beschäftigten) bzw. mindestens 30 Arbeitnehmern (bei mehr als 600 Beschäftigten),
- die Verlegung des ganzen Betriebes oder von Betriebsteilen,
- der Zusammenschluss mit anderen Betrieben,
- die Änderungen des Betriebszwecks, der Betriebsanlagen, der Arbeits- und Betriebsorganisation sowie der Filialorganisation,
- die Einführung neuer Arbeitsmethoden,

- die Einführung von Rationalisierungs- und Automatisierungsmaßnahmen von erheblicher Bedeutung.

Dem § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 Arbeitsverfassungsgesetz vergleichbare gesetzliche Bestimmungen finden sich zB in § 214 Landarbeitsgesetz 1984, BGBl. Nr. 287/1984 idgF.

1114d

Der Betrag von 22.000 Euro steht neben einem allenfalls gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 begünstigten Betrag zu. Die (vorrangige) Besteuerung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 erstreckt sich sowohl auf § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 als auch - soweit es sich auf Grund des Zusammenhanges mit der nachgewiesenen Dienstzeit um freiwillige Abfertigungen handelt – auf § 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988. Fallen neben den Bezügen im Rahmen eines Sozialplanes noch freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen an, die nach § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 zu versteuern sind, so ist bei der Ausschöpfung des begünstigten Ausmaßes folgende Reihenfolge einzuhalten ("Günstigkeitsklausel"):

- Abfindungen und freiwillige Abfertigungen,
- Bezüge im Rahmen von Sozialplänen.

1114e

Bei gleichzeitiger Auszahlung mit einer Pensionsabfindung steht die begünstigte Besteuerung mit dem halben Steuersatz für die Zahlungen im Rahmen von Sozialplänen zusätzlich zu. Es finden zwei getrennte Berechnungen statt. Hinsichtlich der Steuerberechnung ist Rz 1109 sinngemäß anzuwenden. Werden Bezüge im Rahmen von Sozialplänen in Teilbeträgen ausgezahlt, ist der halbe Steuersatz von der Summe aller gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 zu versteuernden Teilbeträge (maximal 22.000 Euro) zu ermitteln. Dieser Steuersatz ist auf alle Teilbeträge anzuwenden (siehe auch Rz 1111).

1114f

Die Regelung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 bezieht sich auf die Besteuerung von Bezügen im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen.

Gemäß § 97 Abs. 1 Z 4 ArbVG ist unter einem Sozialplan eine erzwingbare Betriebsvereinbarung zu verstehen, die Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung der nachteiligen Folgen einer Betriebsänderung zum Inhalt hat.

Sowohl § 109 Abs. 3 ArbVG als auch § 97 Abs. 3 ArbVG normieren, dass in Betrieben in denen dauernd weniger als 20 Arbeitnehmer beschäftigt sind, die Vereinbarung eines Sozialplans nicht zulässig ist. Der Gesetzgeber hat aber einen Verweis auf diese

Bestimmungen unterlassen und nur den Begriff Betriebsänderungen nach dem ArbVG definiert.

Im Sinne einer verfassungskonformen Auslegung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 ist eine unmittelbare Anlehnung an die angeführten Definitionen des ArbVG nicht angebracht, weil sie kleinere Betriebe von der Begünstigung ausschließen würde. Als Sozialplan im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 kann daher auch eine Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und der gesamten Belegschaft (allen Arbeitnehmern) verstanden werden, die Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung der nachteiligen Folgen von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs.1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen zum Inhalt hat.

19.12 Stellung der sonstigen Bezüge bei der Veranlagung (§ 67 Abs. 9 EStG 1988)

1115

§ 67 Abs. 9 EStG 1988 stellt klar, dass alle Steuersätze des § 67 EStG 1988 als feste Steuersätze anzusehen sind. Dazu zählen auch die vervielfachte Tariflohnsteuer des § 67 Abs. 3 und 4 EStG 1988 sowie die Tariflohnsteuer des § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 (Pensionsabfindungen) und § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 (Sozialplanzahlungen). Die mit festen Steuersätzen zu versteuernden Bezüge bleiben bei der Veranlagung außer Betracht. Gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 oder sonst mit dem Tarif behandelte Bezüge sind bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen.

19.13 Sonstige Bezüge, die nicht unter § 67 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 fallen (§ 67 Abs. 10 EStG 1988)

1116

Sonstige Bezüge, die nicht unter § 67 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 fallen, sind wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988.

1116a

Wird ein Dienstverhältnis vor Ablauf einer vereinbarten Altersteilzeit beendet und werden die erworbenen Entgeltansprüche (laufende Bezüge und anteilige sonstige Bezüge) bis zum vereinbarten Ende der Altersteilzeit im Zeitpunkt des Ausscheidens an den Arbeitnehmer ausbezahlt, ist wie folgt vorzugehen:

Endet die Altersteilzeit vorzeitig wegen Todes des Arbeitnehmers bzw. Zuerkennung einer Pension (Berufsunfähigkeitspension, vorzeitige Alterspension – "Hacklerregelung") sind jene Bezugsbestandteile, die in abgelaufenen Kalenderjahren erworben wurden, als Nachzahlung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern. Wurden Bezugsansprüche im laufenden Kalenderjahr erworben, sind die betroffenen Zeiträume aufzurollen.

Im Falle einer berechtigten Entlassung, einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses, Kündigung (sowohl bei Arbeitgeber- als auch bei Arbeitnehmerkündigung) sowie bei vorzeitiger Beendigung der Altersteilzeit und Wiederaufnahme der vollen Beschäftigung ist die Besteuerung im Sinne des § 67 Abs. 10 EStG 1988 vorzunehmen.

Bei Beendigung im Zuge einer Insolvenz und Übernahme der offenen Forderung durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds erfolgt die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988.

19.14 Veranlagung von Arbeitnehmern (§ 67 Abs. 11 EStG 1988)

1117

Die Begünstigungen des § 67 Abs. 1, 2, 6, 7 und 8 EStG 1988 kommen auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern in Betracht. Werden sonstige Bezüge im Wege der Veranlagung im Sinne des § 67 Abs. 11 EStG 1988 erfasst, so besteht insoweit Vorrang gegenüber § 41 Abs. 4 EStG 1988.

1118

Wurden bisher 12 Bezüge ausbezahlt und wird dieser Auszahlungsmodus auf 13 oder 14 Bezüge pro Jahr geändert, so steht § 67 Abs. 1 EStG 1988 nur dann zu, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer eine entsprechende vertragliche Vereinbarung treffen.

19.15 Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen (§ 67 Abs. 12 EStG 1988)

1119

Die auf mit einem festen Steuersatz zu versteuernden Bezüge entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3 bis 5 EStG 1988, und zwar

- Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen,
- vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (zB Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung),
- der Wohnbauförderungsbeitrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 5 EStG 1988,

sind vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen.

1119a

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass nicht nur die in der Rz 1119 angeführten Pflichtbeiträge sondern auch Beiträge auf Grund einer Versicherungspflicht auf den gesamten erhaltenen Arbeitslohn entfallen. Erhält daher ein Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zB 13. oder 14. Monatsgehalt, Belohnungen), dann sind diese Beiträge im Sinne des § 67 Abs. 12 EStG 1988 auch im Fall der Veranlagung von Arbeitnehmern (zB von Grenzgängern) auf laufende und sonstige Bezüge aufzuteilen (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0014).

1120

Der Bruttobetrag des sonstigen Bezuges ist allerdings maßgeblich für die Berechnung des Jahressechstels, der Freigrenze von 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 der Steuersätze gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 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.

1122

Werden zu einem Stichtag gleichzeitig sozialversicherungsfreies Jubiläumsgeld und sozialversicherungspflichtiges Urlaubs- oder Weihnachtsgeld ausbezahlt, ist ein noch nicht voll ausgeschöpftes Jahressechstel zuerst für das sozialversicherungsfreie Jubiläumsgeld zu verwenden. Das Jubiläumsgeld ist somit vor dem Urlaubs- oder Weihnachtsgeld abzurechnen.

1123

Sofern für einen einheitlichen sonstigen Bezug (zB Weihnachtsgeld) nur teilweise Sozialversicherungsbeiträge anfallen, weil die jeweilige Höchstbeitragsgrundlage überschritten wird, sind die Beiträge vorrangig bei jenem Bezugsbestandteil in Abzug zu bringen, der innerhalb des Jahressechstels mit dem festen Satz versteuert wird. Die

restlichen Sozialversicherungsbeiträge sind bei jenen Bezugsbestandteilen zu berücksichtigen, die infolge einer Sechstelüberschreitung zum Tarif zu versteuern sind.

1124

Wird gleichzeitig mit einem laufenden Bezug ein sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 ausgezahlt, der sozialversicherungsrechtlich in die allgemeine Beitragsgrundlage fällt (zB eine außerordentliche Prämie oder eine Belohnung), ist auch in diesem Fall für Zwecke der Lohnsteuerberechnung zuerst der sonstige Bezug (abgestellt auf die jeweilige Höchstbeitragsgrundlage) und in der Folge der laufende Bezug abzurechnen.

1124a

Beispiele dazu und zur Vorgangsweise bei Sonderformen für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge von Sonderzahlungen finden sich in der Rz 1068 und im AÖF Nr. 183/1996.

1125

Beiträge im Sinne des § 62 Z 3 bis 5 EStG 1988 für Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 oder 8 EStG 1988 sind grundsätzlich jenen Bezügen zuzuordnen, für die sie anfallen. Werden Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 oder 8 EStG 1988 gemeinsam mit einem laufenden Bezug ausbezahlt, ohne dass eine Zuordnung möglich ist, ist für Zwecke der Berücksichtigung der Sozialversicherung zuerst der laufende Bezug abzurechnen. Die auf die Bezüge gemäß § 67 Abs. 8 EStG 1988 entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind vor Berechnung des steuerfreien Fünftels abzuziehen. Dadurch ergibt sich eine aliquote Zuordnung zum steuerpflichtigen und steuerfreien Teil derartiger Bezüge.

1125a

Ist ein im elterlichen Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft beschäftigter Arbeitnehmer bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern pflichtversichert, richtet sich die Höhe der Pflichtbeiträge nach dem Einheitswert des elterlichen Betriebes. Da - anders als bei Gesellschafter-Geschäftsführern, die Pflichtbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft zu leisten haben - kein Zusammenhang zwischen der Höhe der Einkünfte und den Pflichtbeiträgen besteht, kann von einem Entfallen auf sonstige Bezüge nicht gesprochen werden. Die entsprechenden Pflichtbeiträge sind daher hier ausschließlich von den laufenden Bezügen abzuziehen.

1125b

§ 109 Abs. 6 des Ärztegesetzes 1998, BGBl. I Nr. 169/1998, bestimmt, dass bei angestellten Ärzten nur das monatliche Brutto-Gehalt als Pflichtbeitragsgrundlage hinsichtlich der Beiträge an die Ärztekammer gilt. Abs. 6 des § 109 des Ärztegesetzes schließt sonstige Bezüge nach § 67 EStG 1988 ausdrücklich von der Beitragsgrundlage aus. Die Pflichtbeiträge an die

Ärztekammer sind daher nur von dem zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Bezügen zu leisten, sodass diese ausschließlich bei den zum laufenden Tarif zu versteuernden Bezügen zu berücksichtigen sind.

1125c

Wird auf Grund mehrerer Beschäftigungsverhältnisse die Geringfügigkeitsgrenze gemäß § 5 Abs. 2 ASVG überschritten, besteht Versicherungspflicht in vollem Umfang, wobei die Beiträge, soweit sie vom Arbeitnehmer nicht bereits freiwillig als Vorauszahlung geleistet wurden, dem Arbeitnehmer direkt von der Gebietskrankenkasse nach Ablauf des Beschäftigungsjahres in einem Betrag vorgeschrieben werden. Da sich die Aufteilung der Pflichtbeiträge nur auf den Steuerabzug vom Arbeitslohn bezieht, kann eine Aufteilung in jenen Fällen, in denen Pflichtbeiträge erst nachträglich zu leisten sind, nicht erfolgen. Daher sind die erst nach Ablauf des Beschäftigungsjahres vorgeschriebenen Beiträge zur Gänze als Werbungskosten bei den zum Tarif zu versteuernden Einkünften abzuziehen.

20 Besteuerung bestimmter Zulagen und Zuschläge (§ 68 EStG 1988)

20.1 Allgemeines

1126

Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der im § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge liegen nur dann vor, wenn derartige Zulagen und Zuschläge neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn gewährt werden. Solche Zulagen und Zuschläge können daher infolge ihrer Funktion nur Bestandteile des Lohnes sein. Allen Zulagen und Zuschlägen im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 ist gemeinsam, dass es sich hiebei um laufende Bezüge handelt. Sie erhöhen damit das Jahressechstel (§ 67 Abs. 2 EStG 1988). Soweit diese Zulagen und Zuschläge den Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 überschreiten, unterliegen sie der Tarifbesteuerung (§ 68 Abs. 3 EStG 1988). Sie sind in die Veranlagung einzubeziehen.

Siehe auch Beispiel Rz 11126.

20.2 Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988

1127

Der Freibetrag von 360 Euro monatlich steht zu für

- Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen,
- Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und für
- Überstundenzuschläge im Zusammenhang mit Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit.

1128

Der Freibetrag steht unabhängig von der Zahl der in dieser Zeit geleisteten Arbeitsstunden und vom Ausmaß der Zulagen und Zuschläge zu. Bei mehreren Dienstverhältnissen steht dieser Freibetrag für jedes Dienstverhältnis zu. Im Wege der (Arbeitnehmer-)Veranlagung erfolgt die Zurückführung auf das einfache Ausmaß (insgesamt nur zehn Überstunden, maximal 86 Euro monatlich, sowie 360 Euro bzw. 540 Euro monatlich). Die Erhöhung von fünf auf zehn bzw. von 43 Euro auf 86 Euro gilt für Überstunden, die ab 1. Jänner 2009 geleistet werden.

20.3 Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (§ 68 Abs. 5 EStG 1988)

20.3.1 Allgemeines

1129

Die Begriffe Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen ("SEG-Zulagen") werden im Gesetz definiert und sind nur begünstigt, soweit sie auf Grund der im § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 genannten lohngestaltenden Vorschriften gewährt werden. Liegt eine lohngestaltende Vorschrift als formelle Voraussetzung für die Begünstigung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen vor, ist weiter zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen einer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr im Sinne der Legaldefinition des § 68 Abs. 5 EStG 1988 gegeben sind (vgl. VwGH 31.03.2011, 2008/15/0322) und das Ausmaß der Zulage angemessen ist (VwGH 17.02.1988, 85/13/0177).

Von einem angemessenen Ausmaß der Zulage wird im Regelfall dann auszugehen sein, wenn die Zulage der Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift – insbesondere einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 - entspricht. Zahlt ein Arbeitgeber höhere Bezüge als die in der maßgebenden lohngestaltenden Vorschrift vorgesehenen Mindestlöhne, werden Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen grundsätzlich insoweit als angemessen anzusehen sein, als die Zulage im selben Ausmaß erhöht wird, wie der Lohn.

Beispiel 1:

Der kollektivvertragliche Bruttomonatslohn eines Transportarbeiters beträgt 1.318,70 Euro. Für die Dauer der Beschäftigung in Kühlräumen gebührt dem Arbeitnehmer eine Erschwerniszulage von 1,42 Euro pro Stunde.

Ein Arbeitgeber gewährt einem Transportarbeiter tatsächlich einen Bruttomonatslohn von 1.500 Euro. Die Überzahlung beträgt daher 13,75 % des KV-Lohnes.

Es bestehen in diesem Beispiel keine Bedenken, die Erschwerniszulage bis zu einem Betrag von 1,62 Euro pro Stunde (113,75 % von 1,42 Euro) gemäß § 68 EStG 1988 begünstigt zu behandeln.

Beispiel 2:

Der kollektivvertragliche Bruttostundenlohn eines Hilfsarbeiters im Güterbeförderungsgewerbe beträgt 6,60 Euro. Für die Dauer einer bestimmten verschmutzenden Tätigkeit gebührt dem Arbeitnehmer eine Schmutzzulage im Ausmaß von 10 % des maßgebenden KV-Stundenlohnes, das sind in diesem Fall 0,66 Euro.

Ein Arbeitgeber gewährt einem Hilfsarbeiter tatsächlich einen Stundenlohn von 7,00 Euro.

Es bestehen in diesem Beispiel keine Bedenken, die Schmutzzulage bis zu einem Betrag von 0,70 Euro pro Stunde (10 % von 7 Euro) gemäß § 68 EStG 1988 begünstigt zu behandeln.

Soweit eine den Voraussetzungen grundsätzlich entsprechende Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulage das angemessene Ausmaß übersteigt, ist sie steuerpflichtig. Soweit derartige Zulagen gesetzlich oder kollektivvertraglich festgelegt sind, sind darüber hinausgehende Zulagen auf Grund anderer lohngestaltender Vorschriften nur in besonders gelagerten Fällen begünstigt. Die Steuerfreiheit der Zulagen setzt weiters voraus, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (VwGH 27.6.2000, 99/14/0342).

Siehe auch Beispiel Rz 11129.

1130

Es ist - bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten - zu prüfen, ob diese Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr führen (vgl. VwGH 30.1.1991, 90/13/0102). Die Frage einer außerordentlichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr ist nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese besonderen Arbeitsbedingungen verbunden sind. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb des Zeitraumes, für den der Arbeitnehmer eine Zulage zu erhalten hat, zu prüfen, ob sie überwiegend (= mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird) eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr bewirken. Wird die SEG-Zulage nur für jeweils eine Stunde gewährt, ist für das zeitliche Überwiegen auf die einzelne Stunde abzustellen. Die Möglichkeit der Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr kann somit nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit, für die eine Zulage zusteht, ausmacht (vgl. VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066).

Beispiel 1:

Die Einsatzzeit des Lenkers eines Reisebusses mit mehr als 50 Sitzplätzen, für die ihm eine Erschwerniszulage zusteht, beträgt 140 Stunden. Laut Kollektivvertrag steht ihm pro Stunde der Einsatzzeit eine Erschwerniszulage für das Lenken und Betreuen eines überlangen Fahrzeuges in Höhe von 0,73 Euro zu. Üblicherweise entfallen auf die Stehzeiten 25% der Einsatzzeit, während der restlichen Zeit liegt eine besondere Erschwernis vor. Die Erschwerniszulage ist zur Gänze steuerfrei. Betragen hingegen die Stehzeiten während der Einsatzzeit mindestens 50%, liegt im Einsatzzeitraum überwiegend keine Erschwernis vor, sodass die gesamte Zulage steuerpflichtig ist.

Beispiel 2:

Ein Arbeiter im Metallgewerbe bekommt an zwei Arbeitstagen im Monat eine Erschwerniszulage von Euro 0,386 pro Stunde (insgesamt für 16 Stunden), weil die

Arbeiten unter erschwerten Bedingungen durchgeführt werden. Für den Rest des Monates liegt keine Erschwernis vor; die Zulage wird daher auch nicht gewährt. Für die Steuerfreiheit der Zulage ist nur zu prüfen, ob an diesen zwei Tagen überwiegend eine Erschwernis vorlag. Ist dies der Fall, so ist die Zulage, die für diese zwei Tage gewährt wurde, zur Gänze steuerfrei.

1131

Die Bezeichnung einer Zulage ist für ihre steuerliche Behandlung nicht ausschlaggebend. Wird eine Zulage zB als Erschwerniszulage bezeichnet, wobei eine nicht anderweitig berücksichtigte Gefährdungskomponente abgegolten wird, können diese Zulagen in einem angemessenen Rahmen als Gefahrenzulagen steuerfrei behandelt werden. Dies gilt auch für Zulagen allgemeiner Art, die nicht ausdrücklich als Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bezeichnet werden (zB Bauzulagen, die Gefährdungs- oder Verschmutzungskomponenten im Zusammenhang mit der Tätigkeit auf Baustellen abgelten, vgl. VwGH 23.10.1990, 89/14/0179). Dabei wird zu beachten sein, ob die Arbeiten im Innen- oder Außendienst bzw. auf Baustellen oder in Büroräumen verrichtet werden.

1132

Während des Urlaubes mit dem laufenden Urlaubsentgelt ausbezahlte SEG-Zulagen sind steuerpflichtig, weil während dieser Zeit keine Arbeitsleistungen unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen erbracht werden. Es bestehen keine Bedenken, wenn zur Berücksichtigung der Urlaubszeit die Steuerfreiheit für elf von zwölf Kalendermonaten gewährt wird. Zulagen und Zuschläge, die im laufenden Arbeitslohn, der an den Arbeitnehmer im Krankheitsfall weitergezahlt wird, enthalten sind, bleiben hingegen auf Grund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in § 68 Abs. 7 EStG 1988 steuerfrei.

1132a

Werden im Rahmen der Altersteilzeitregelung (siehe § 27 Abs. 5 Z 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz) steuerfreie Zulagen, die während der Phase der vollen Arbeitsleistungen erworben wurden, in der Folge während der Phase der "Nichtbeschäftigung" ausgezahlt, bleiben sie im Rahmen der Höchstbeträge (bezogen auf die Leistungsmonate) steuerfrei.

Beispiel:

Während der ersten drei Jahre, in denen die volle Arbeitsleistung erbracht wurde, stehen SEG-Zulagen und Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge in Höhe von insgesamt 436,04 Euro monatlich zu. Der Höchstbetrag in Höhe von 360 Euro kommt zur Anwendung. Ausgezahlt werden sowohl während der Leistungsphase als auch während der Nichtleistungsphase (während der folgenden drei Jahre) Zulagen und Zuschläge in Höhe von 218,02 Euro. Die Zulagen und Zuschläge in Höhe von 218,02 Euro bleiben jeweils im Ausmaß des halben Höchstbetrages in Höhe von 180 Euro steuerfrei. Bei der Auszahlung von Schichtzulagen ist analog vorzugehen.

20.3.2 Schmutzzulagen

1133

Unter Schmutzzulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung (Verunreinigung) des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken (zB Arbeiten mit Teer, Arbeiten im Zusammenhang mit Tierkörperbeseitigung, Kesselreinigung, Verstaubung, Verschlammung, Arbeiten am Schlachthof).

Darunter sind nach der Verkehrsauffassung nur solche Umstände zu verstehen, die von außen einwirken. Nur dieses Verständnis entspricht auch dem Zweck der Bestimmung, die bestimmte Arten von Tätigkeiten begünstigen will. "Verschmutzung" durch Schweißabsonderung kann darunter nicht verstanden werden, zumal das Ausmaß der Schweißabsonderung wesentlich von der physischen Kondition des Arbeitnehmers und weniger von der Art der Tätigkeit abhängt (VwGH 10.5.1994, 91/14/0057).

Findet die eigentliche Tätigkeit unter verschmutzenden Bedingungen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 statt, haben Hilfstätigkeiten ebenso wie zB Arbeitspausen bei der Überprüfung der Ausschließlichkeit oder des Überwiegens der Tätigkeit außer Betracht zu bleiben. Dies gilt auch für mit den qualifizierten Tätigkeiten in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Hilfstätigkeiten, wie die notwendigen Fahrten zu bzw. zwischen verschiedenen Tätigkeitsorten, an denen die verschmutzende Tätigkeit ausgeübt wird (VwGH 22.4.1998, 97/13/0163, betr. mobilen Reinigungsdienst für Toiletten).

1134

Für Arbeiten, die ihrer Art nach grundsätzlich weder die Gewährung einer Schmutz- noch einer Erschwerniszulage rechtfertigen, stehen solche steuerfreien Zulagen auch dann nicht zu, wenn sie vorübergehend, infolge äußerer - durch die betreffende Arbeit selbst in keiner Weise bedingte - Einflüsse, unter unangenehmeren Verhältnissen ausgeübt werden müssen. Vorübergehende Umbauarbeiten in einem Büro mit Parteienverkehr rechtfertigen daher keine steuerbegünstigte Schmutzzulage bzw. Erschwerniszulage (vgl. VwGH 4.3.1987, 85/13/0022). Die Tätigkeit eines Tankwartes bewirkt nicht zwangsläufig eine erhebliche Verschmutzung eines Arbeitnehmers und seiner Kleidung. Lediglich beim Ölwechsel, bei der Aufbringung von Unterbodenschutz und ähnlichen Arbeiten ist die Gefahr einer erheblichen Verschmutzung gegeben, doch machen derartige Tätigkeiten üblicherweise nur einen geringen Teil der Gesamttätigkeit eines Tankwartes aus (VwGH 8.2.1989, 88/13/0088).

20.3.3 Erschwerniszulagen

1135

Die Steuerfreiheit von Erschwerniszulagen besteht nicht auf Grund der Bezeichnung der Zulage, sondern setzt voraus, dass eine außerordentliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt. Bildschirmzulagen stellen auf Grund des heutigen Standes der Bürotechnik daher keine Erschwerniszulagen dar. Ebenfalls keine außerordentliche Erschwernis liegt bei Schreibarbeiten (VwGH 4.6.1985, 85/14/0041), bei bloßer Rufbereitschaft (VwGH 21.10.1993, 92/15/0129), bei der Tätigkeit als Hausarbeiter oder Portier (VwGH 10.5.1994, 91/14/0057) oder bei der Tätigkeit im telefonischen Auskunftsdienst (VwGH 26.5.1998, 97/14/0049) vor.

1136

Der Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen muss innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden. Ein Vergleich mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen "schlechthin" ist nicht möglich, weil es an allgemein vergleichbaren Arbeitsbedingungen fehlt (VwGH 19.1.1988, 85/14/0124; VwGH 16.3.1988, 87/14/0194; VwGH 26.5.1998, 97/14/0049). Der Vergleichsrahmen muss somit Gruppen mit vergleichbaren Arbeitsbedingungen umfassen. Der Vergleichsrahmen darf dabei nicht zu eng gezogen werden (VwGH 23.10.1990, 89/14/0179).

Beispiele:

- *Vergleichsgruppe Anstreicher:*

  Anstreicher sind unter besonders schwierigen Bedingungen begünstigt (VwGH 18.10.1988, 87/14/0100).

- *Vergleichsgruppe Bauarbeiter (nicht einzelne Sparten wie Gerüster, Dachdecker):*

  Gerüster (VwGH 18.10.1988, 87/14/0100) und Dachdecker (VwGH 4.6.1985, 85/14/0041) sind begünstigt.

- *Vergleichsgruppe Arbeitnehmer im Baugewerbe und der Bauindustrie, die auf Grund des Kollektivvertrages Anspruch auf Bauzulage haben:*

  Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass Arbeitnehmer, die auf Baustellen Arbeitstätigkeiten im Freien erbringen und kollektivvertraglichen Anspruch auf Auszahlung einer Bauzulage haben (zB Baupoliere), diese im Rahmen des § 68 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt erhalten. Als im Freien tätig anzusehen sind Arbeitnehmer im Baugewerbe dann, wenn am zu errichtenden Objekt die "Endreinigung" noch nicht vorgenommen wurde. In Zweifelsfällen ist die Erfüllung dieser Voraussetzungen nachzuweisen (zB Bautagesberichtsbuch).

- *Vergleichsgruppe Koch:*

  Auch durch Hitze usw. belasteter Koch ist nicht begünstigt (VwGH 18.10.1988, 87/14/0100).

- *Autobuslenker:*

  Aus der Lenkung und Betreuung überlanger Fahrzeuge (mehr als 10,90 m) ergibt sich eine außerordentliche Erschwernis im Vergleich zur Tätigkeit von Autobuslenkern im Allgemeinen (VwGH 5.10.1993, 93/14/0101).

- *Vergleichsgruppe Arzt (nicht Ärzte der einzelnen Fachrichtung):*

  Begünstigt sind zB Ärzte in Unfall-, Intensivstationen sowie in psychiatrischen Stationen; nicht begünstigt zB Anästhesist (VwGH 19.1.1988, 85/14/0124), Kurarzt (VwGH 16.3.1988, 87/13/0194). Die Infektions- bzw. Strahlenzulage eines Facharztes für Röntgenologie ist eine dem Grunde nach steuerfreie Gefahrenzulage (VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

- *Vergleichsgruppe Pflegepersonal in Altersheimen und Krankenanstalten (nicht Krankenschwestern in bestimmten Fachrichtungen):*

  Begünstigt zB bei Ekel erregenden Arbeiten, bei Tätigkeit in Unfall- und Intensivstationen und in psychiatrischen Stationen; begünstigt überdies bei Heben/Legen bewegungsunfähiger Menschen, weiters bei kurzfristigen medizinischen Entscheidungen ohne Anstaltsarzt und dies alles ohne den in einer Krankenanstalt vorhandenen Arbeitserleichterungen (VwGH 21.1.1987, 85/13/0213).

- *Vergleichsgruppe Schreibkräfte im Bürodienst:*

  Krankenhausschreibkräfte sind nicht begünstigt (VwGH 6.3.1984, 83/14/0095; VwGH 4.6.1985, 85/14/0041).

- *Vergleichsgruppe Bergleute:*

  Unter-Tag-Arbeiten sind begünstigt (VwGH 4.6.1985, 85/14/0041).

1137

Erschwerniszulagen sind auch hinsichtlich ihrer betraglichen Angemessenheit zu prüfen. Das Ausmaß der Erschwernis muss in einem sachlich vertretbaren Verhältnis zum Ausmaß der Zulage stehen. Erschwerniszulagen betragen üblicherweise einen Bruchteil des "reinen" Stundenlohns (vgl. VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

1138

Der Umstand, dass Erschwerniszulagen allgemein und ohne Differenzierung nach einer tatsächlichen Erschwernis an sämtliche Angehörige einer Vergleichsgruppe ausbezahlt werden, schließt für sich die steuerfreie Behandlung bei bestimmten Angehörigen dieser Vergleichsgruppe nicht aus (sofern von diesen bestimmten Angehörigen Arbeiten verrichtet werden, die eine außerordentliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen aufweisen).

1139

Wird sowohl eine allgemeine Erschwerniszulage an sämtliche Angehörige einer Vergleichsgruppe ausbezahlt als auch (zusätzlich) eine besondere Zulage an bestimmte Angehörige der Vergleichsgruppe, so gilt Folgendes: Bei jenen Angehörigen der

Vergleichsgruppe, bei denen eine Erschwernis im Sinne des § 68 EStG 1988 auftritt, sind beide Zulagen insoweit steuerfrei, als sie in Summe ihrer Höhe nach angemessen sind.

Eine Einschränkung des Begriffes der Erschwernis auf "körperliche Erschwernisse" findet im Gesetz keine Stütze. Zum Vergleich sind die Arbeitsbedingungen vergleichbarer Arbeitstätigkeiten heranzuziehen. Die Erschwernis kann nicht nur "Umgebungseinflüssen", sondern auch aus Schwierigkeiten der Arbeit selbst oder der Dringlichkeit ihrer Durchführung entspringen (betr. Erschwerniszulage im Zusammenhang mit dem Lenken und Betreuen überlanger Fahrzeuge VwGH 5.10.1993, 93/14/0101).

20.3.4 Gefahrenzulagen

1140

Eine Gefahrenzulage ist nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 nur begünstigt, wenn sie eine typische Berufsgefahr abgilt (VwGH 5.6.1982, 17/2382/80). Eine solche liegt bei Erteilung eines Fahrschulunterrichtes grundsätzlich nicht vor (vgl. VwGH 16.2.1983, 81/13/0104). Die Erteilung von Fahrunterricht auf Solomotorrädern kann allerdings für den Fahrlehrer mit einer erhöhten Sturzgefahr verbunden sein (VwGH 19.3.1985, 84/14/0180). Gesundheitsgefährdungen, die der Betrieb von Kraftfahrzeugen, die Teilnahme am Straßenverkehr oder die Witterungsverhältnisse mit sich bringen (zB mögliche Bandscheibenschäden, Abgasschädigungen oder Rheuma), sind mit der Teilnahme am Straßenverkehr bzw. mit Arbeiten im Freien (Angehörige von Wachkörpern, Landwirte usw.) ganz allgemein verbunden und bedeuten daher keine typische Berufsgefahr (VwGH 19.3.1985, 84/14/0180). Eine Berufsgefahr wird aber bei Angestellten in medizinischen (ärztlichen) Ordinationen gegeben sein, die im Strahlenbereich arbeiten und tätig werden und hiefür eine nach lohngestaltenden Vorschriften abgesicherte Zulage (Strahlenzulage) erhalten (vgl. VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

1141

Zulagen, die Bankkassieren im Hinblick auf die durch mögliche Banküberfälle drohende Gefahr für Leben, Gesundheit oder körperliche Sicherheit gezahlt werden, stellen keine Gefahrenzulagen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 dar, weil diese Gefahr nicht eine mit dem Beruf eines Bankkassiers zwangsläufig verbundene, typische Berufsgefahr ist, sondern eine von dieser Gesetzesstelle nicht umfasste Allgemeingefahr (vgl. VwGH 5.7.1982, 17/2382/80).

20.4 Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

1142

Als Feiertage gelten die im § 7 Arbeitsruhegesetz, BGBl. Nr. 144/1983, aufgezählten Feiertage und Feiertage, die in den einzelnen Bundesländern durch Landesgesetz als Landesfeiertage festgesetzt sind (vgl. auch VwGH 22.10.1958, 1016/56).

Gleichlautende Bestimmungen finden sich außerhalb des Anwendungsbereiches des Arbeitsruhegesetzes im § 1 Feiertagsruhegesetz, BGBl. Nr. 153/1957, und im § 14 Bäckereiarbeiter/Innengesetz 1996, BGBl. Nr. 410/1996.

Feiertage sind daher die folgenden Tage: 1. Jänner (Neujahr), 6. Jänner (Heilige Drei Könige), Ostermontag, 1. Mai (Staatsfeiertag), Christi Himmelfahrt, Pfingstmontag, Fronleichnam, 15. August (Mariä Himmelfahrt), 26. Oktober (Nationalfeiertag), 1. November (Allerheiligen), 8. Dezember (Mariä Empfängnis), 25. Dezember (Weihnachten), 26. Dezember (Stephanstag). Für Angehörige der evangelischen Kirchen AB und HB, der Altkatholischen Kirche und der Methodistenkirche ist auch der Karfreitag ein Feiertag.

1143

Die Nachtarbeit wird im § 68 Abs. 6 EStG 1988 definiert. Als Nachtarbeit im Sinne dieser Gesetzesstelle gelten Arbeitszeiten, die den folgenden Voraussetzungen entsprechen:

- Sie müssen auf Grund betrieblicher Erfordernisse
- zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden und
- in der einzelnen Nacht ununterbrochen zumindest drei Stunden dauern ("Blockzeit").

Um die Steuerbegünstigung in Anspruch nehmen zu können, müssen alle drei genannten Erfordernisse erfüllt sein. Allfällige günstigere Nachtarbeitsregelungen in lohngestaltenden Vorschriften sind nicht anzuwenden.

Siehe auch Beispiel Rz 11143.

1144

Die im Urlaubsentgelt enthaltenen Zuschläge für Nachtarbeit und Überstunden können nicht steuerfrei behandelt werden, da sich die Ausnahmebestimmungen des § 68 Abs. 7 EStG 1988 nicht auf das Urlaubsentgelt erstrecken (vgl. VwGH 23.5.1996, 95/15/0030).

20.5 Überstundenzuschläge (§ 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988)

20.5.1 Überstundenzuschläge allgemein (§ 68 Abs. 1 bis 4 EStG 1988)

1145

Das Gesetz unterscheidet zwischen Überstunden, die an Wochentagen mit Ausnahme der Nachtarbeit erbracht werden (§ 68 Abs. 2 EStG 1988) und Überstunden, die an Sonntagen, Feiertagen oder während der Nacht geleistet werden (§ 68 Abs. 1 EStG 1988).

1146

Gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind zusätzlich zu der Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens 86 Euro monatlich, steuerfrei. Als Überstundenzuschläge gelten auch Zuschläge für Mehrarbeit, die sich aufgrund der verkürzten kollektivvertraglichen Normalarbeitszeit ergibt. Dies gilt jedoch nicht für Mehrarbeitszeitzuschläge (25%) im Sinne des § 19d Abs. 3a AZG im Zusammenhang mit einer Teilzeitbeschäftigung. Diese Zuschläge sind auch dann steuerpflichtig, wenn sie für eine Mehrarbeit geleistet werden, die an einem Sonn-, Feiertag oder in der Nacht erbracht wird.

1147

Überschreiten die insgesamt für einen Monat ausbezahlten Zulagen und Zuschläge den Freibetrag von 360 Euro und sind die zehn Überstunden des § 68 Abs. 2 EStG 1988 noch nicht ausgeschöpft, ist für die nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht mehr begünstigten Überstundenzuschläge (bis höchstens 50% des Grundlohnes) auch die Befreiung des § 68 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen. Der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 kann bei Arbeitgeberwechsel innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes sowie bei mehreren Dienstverhältnissen gleichzeitig von beiden Arbeitgebern stets in voller Höhe berücksichtigt werden.

1148

Das Ausmaß der steuerfreien Zuschläge ist im § 68 Abs. 2 EStG 1988 festgehalten. Der Stundenteiler für die Ermittlung des Grundlohnes wäre bei einer 40-Stunden-Woche 173. Ist in Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen ein anderer Stundenteiler vorgesehen, ist dieser maßgeblich. Werden in einem Monat zuerst Zuschläge von weniger als 50% und erst später Zuschläge von (mindestens) 50% ausgezahlt, sind die (mindestens) "50-prozentigen" Überstunden begünstigt. Sind die Zuschläge generell unter 50%, sind dennoch nur zehn Überstunden begünstigt (ein Zusammenrechnen ist unzulässig). Fallen Zuschläge über 50% aber pro Monat für weniger als zehn Überstunden an, so sind die Zuschläge dennoch nur im Ausmaß von 50% steuerfrei.

Beispiele:

Im Monat August zuerst zehn Überstunden mit 25% Zuschlag (7,50 Euro pro Stunde), dann fünfzehn Überstunden mit 50% Zuschlag (15 Euro pro Stunde); steuerfrei sind 50%-Zuschläge für zehn Überstunden (wären 150 Euro), maximal aber 86 Euro.

Im Monat August zwanzig Überstunden mit 25% Zuschlag (7,50 Euro pro Stunde); steuerfrei sind 25%-Zuschläge für zehn Überstunden (also 75 Euro).

Im Monat August sechs Überstunden mit 100% Zuschlag (30 Euro pro Stunde); steuerfrei sind Zuschläge für sechs Überstunden bis 50% (wären 90 Euro), maximal aber 86 Euro.

1149

Überstunden liegen bei Teilzeitbeschäftigung bereits dann vor, wenn bei einer zu Grunde liegenden Normalarbeitszeit von 40 Wochenstunden die tägliche Arbeitszeit mehr als acht Stunden beträgt. Liegt die kollektivvertragliche Normalarbeitszeit unter 40 Stunden, ist die tägliche Arbeitszeit, welche für die Überstundenberechnung maßgebend ist, entsprechend zu kürzen.

1150

Zuschläge für Samstagsarbeit können grundsätzlich nur nach Maßgabe des § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerfrei bleiben, es sei denn, es liegt Nachtarbeit im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG 1988 vor bzw. der Samstag ist ein Feiertag. In beiden Fällen stellen die Zuschläge Nachtarbeits- bzw. Feiertagszuschläge gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 dar.

1150a

Bei Gleitzeitvereinbarungen ist bis zur Abrechnung der Gleitzeitperiode auf Grund der arbeitsrechtlichen Bestimmungen von Normalarbeitszeit auszugehen. Dies kann auch daraus geschlossen werden, dass gemäß § 6 Abs. 1a Arbeitszeitgesetz nicht als Überstunden jedenfalls die am Ende einer Gleitzeitperiode bestehenden Zeitguthaben gelten, die nach der Gleitzeitvereinbarung in die nächste Gleitzeitperiode übertragen werden können. Im Umkehrschluss ist davon auszugehen, dass die nicht übertragbaren Guthaben daher Überstunden darstellen.

Bei einem Gleitzeitguthaben kommt am Ende einer Gleitzeitperiode eine Aufrollung der einzelnen Zeiträume nicht in Betracht, weil das Guthaben gleichsam als Ergebnis eines "Arbeitszeitkontokorrents" das rechnerische Ergebnis von Gutstunden und Fehlstunden ist und als solches daher keinem bestimmten Zeitraum zugeordnet werden kann. Es kann daher nur jenem Zeitraum zugeordnet werden, in welchem die Abgeltung ausbezahlt wurde (vgl. VwGH vom 21.04.2004, 2001/08/0048). Die Abgeltung für ein im Rahmen einer Gleitzeitvereinbarung entstandenes Zeitguthaben ist im Auszahlungsmonat als laufender Bezug zu versteuern. Die Befreiung im Rahmen des § 68 Abs. 2 EStG 1988 kann für die abgegoltenen Überstunden nur für den Auszahlungsmonat angewendet werden, da erst im Zeitpunkt der Abrechnung das Vorliegen von Überstunden beurteilt werden kann.

Werden im Rahmen der Gleitzeitvereinbarung vom Arbeitnehmer angeordnete Überstunden (zB aufgrund einer Überstundenvereinbarung) geleistet, dann können für die monatlich tatsächlich geleisteten und bezahlten Überstunden die Begünstigungen gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Für den Fall der Beendigung des Dienstverhältnisses sieht § 19e Arbeitszeitgesetz vor, dass die im Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bestehenden Guthaben des Arbeitnehmers an Normalarbeitszeit abzugelten sind, wobei gemäß § 19e Abs. 2 Arbeitszeitgesetz für Guthaben an Normalarbeitszeit ein Zuschlag von 50% gebührt. Da in diesem Fall eine Abgeltung von Normalarbeitszeit (wenn auch mit 50% Zuschlag) erfolgt, steht die Steuerbegünstigung gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 nicht zu.

1151

Werden Überstunden für das laufende Jahr bzw. bis zum 15. Februar des Folgejahres nachgezahlt, dann bleibt bei Vorliegen der Voraussetzungen die Steuerfreiheit für Überstundenzuschläge gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 im Zeitpunkt der Leistung der Überstunden auch bei einer späteren Auszahlung der Überstundenentgelte (innerhalb desselben Kalenderjahres) erhalten. Nach Ablauf des Kalenderjahres ausgezahlte Überstundenentlohnungen sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern (VwGH 30.01.1991, 90/13/0121). Kommt es zu einem teilweisen Zeitausgleich geleisteter Überstunden und wird der restliche Teil der Überstundenentgelte ausgezahlt, bestehen keine Bedenken, davon auszugehen, dass vorrangig die steuerlich nicht begünstigten über die zehn Überstunden hinausgehenden Überstunden in Form von Freizeit ausgeglichen werden, die Überstundenentgelte für die steuerfreien Zuschläge für die ersten zehn Überstunden samt dem Überstundenentgelt aber ausgezahlt werden (bei Vorliegen einer Gleitzeitvereinbarung siehe Rz 1150a). Wird die Überstunde durch Zeitausgleich abgegolten, der Überstundenzuschlag hingegen ausgezahlt, dann ist eine Steuerfreiheit gemäß § 68 EStG 1988 nicht gegeben, weil die Voraussetzung für die Steuerfreiheit der im § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge nur dann vorliegt, wenn derartige Zulagen und Zuschläge neben dem Grundlohn gezahlt werden.

Siehe auch Beispiele Rz 11151.

1151a

Werden im Rahmen von Altersteilzeitvereinbarungen (§ 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977) Überstunden iSd § 68 Abs. 4 EStG 1988 geleistet, und werden diese jeweils anteilig in der Phase der vollen Arbeitsleistung und der Phase der „Nichtbeschäftigung" ausbezahlt, bleiben sie im Rahmen der Höchstbeträge (bezogen auf die Leistungsmonate) steuerfrei. Die Rz 1132a ist sinngemäß anzuwenden.

Dies wird vorwiegend im Rahmen der Blockzeitvariante zutreffend sein, da bei Vereinbarung der kontinuierlichen Altersteilzeit meist Mehrarbeit und keine Überstunden (ausgenommen bei Überschreitung der täglichen Normalarbeitszeit iSd Rz 1149) geleistet werden.

Voraussetzung für eine Steuerfreiheit der Überstundenzuschläge im Rahmen einer Altersteilzeitvereinbarung ist somit die tatsächliche Leistung.

Wird hingegen ein Überstundenpauschale (anteilsmäßig) weiterbezahlt, ohne dass derartige Überstunden auch tatsächlich geleistet werden, oder wird Mehrarbeit geleistet, steht die Steuerbefreiung für Überstundenzuschläge gemäß § 68 EStG 1988 nicht zu.

20.5.2 Überstundenzuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (§ 68 Abs. 1 und 6 EStG 1988)

1152

Der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 bzw. der erhöhte Freibetrag von 540 Euro (§ 68 Abs. 6 EStG 1988) ist jeweils ein gemeinsamer Freibetrag für alle Arbeitsverrichtungen, die Zulagen und Zuschläge im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 auslösen. Der erhöhte Freibetrag gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 steht zu, wenn die Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum überwiegend in die Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr fällt.

Randzahl 1153: *derzeit frei*

1154

Überwiegend bedeutet, dass mehr als die Hälfte der Normalarbeitszeit im maßgeblichen Lohnzahlungszeitraum in die begünstigte Nachtzeit fällt. Ist die Begünstigung für zehn Werktagsüberstunden zur Tagzeit (§ 68 Abs. 2 EStG 1988) nicht ausgeschöpft, so sind Zuschläge (maximal 50%) für (restliche) zehn Überstunden zusätzlich zum (erhöhten) Freibetrag steuerfrei.

1155

Als überwiegende Nachtarbeit gilt eine Arbeitsleistung von mehr als der Hälfte der Normalarbeitszeit zwischen 19 Uhr und 7 Uhr, wobei die Blockzeit von drei Stunden nicht zu prüfen ist.

> *Beispiel:*
>
> *Normalarbeitszeit eines Druckers im Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat) 173 Stunden, davon fünf Stunden zwar in der Nacht, aber außerhalb einer Blockzeit, und 84 Stunden in der Nacht und innerhalb der Blockzeit; maßgeblich für Überwiegen sind 89 Nachtstunden; da somit die Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum überwiegend in die Nachtzeit fällt, beträgt der Freibetrag 540 Euro; Zuschläge für zehn Nachtstunden außerhalb der Blockzeit sind innerhalb des Freibetrages steuerfrei.*

Während der Nachtzeit erbrachte Überstunden auf Grund von Arbeits- bzw. Zeiteinteilungen rechtfertigen nicht die Anwendung des § 68 Abs. 6 EStG 1988.

1156

Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung von Nachtarbeit ist ein betriebliches Erfordernis ihrer Ableistung. Dieses ist nur dann gegeben, wenn die Arbeitszeiten nicht willkürlich in die Nacht verlagert werden (zB durch "Zusammenkommenlassen von Arbeit").

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind nur jene Arbeitnehmer steuerlich zu begünstigen, die gezwungen sind, zu den dort angeführten Zeiten (Sonntag, Feiertag, Nacht) Leistungen zu erbringen. Hierbei muss auch der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen und Zeiten die Tätigkeiten zu erbringen, nachgewiesen werden. Ansonsten hätten es Arbeitgeber und Arbeitnehmer weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung des Arbeitslohnes durch Verlagerung der (Überstunden)Tätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen (vgl. VwGH 31.3.2004, 2000/13/0073).

Die betrieblichen Gründe müssen derart gestaltet sein, dass sie die Nachtarbeit notwendig erscheinen lassen. Eine derartige Nachtarbeit kann demnach nur am Dienstort bzw. anlässlich einer Dienstreise anfallen. Wenn die Nachtarbeit nicht am Dienstort verrichtet wird bzw. nicht unmittelbar an die Tagesarbeitszeit anschließt, wird in der Regel von Nachtarbeit nicht gesprochen werden können. Ausnahmen sind bei EDV-Technikern, Reparaturdiensten usw. denkbar.

1157

Bei Wechselschichten ist die auf die Nachtzeit entfallende Schichtzulage dann als begünstigter Nachtarbeitszuschlag zu behandeln, wenn die Blockzeit erfüllt ist.

1158

Fälle von Unterbrechungen der Tagesarbeitszeit und anschließender Blockzeit im Zusammenhang mit dem betrieblichen Erfordernis:

- Arbeitsunterbrechungen auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Vorschriften sind für sich gesehen kein Hindernis, von einem betrieblichen Erfordernis für das Ableisten von Nachtarbeit auszugehen.
- Der Umstand, dass auf Grund der Länge der Arbeitsverrichtung auch bei unmittelbarem Anschluss an die Normalarbeitszeit die Voraussetzungen für die Blockzeit erfüllt wären, spricht nicht für ein betriebliches Erfordernis für die Nachtarbeit. Arbeitspausen vor Beginn der Blockzeit in einer Dauer bis zu 30 Minuten beeinträchtigen nicht das "betriebliche Erfordernis". Längere Arbeitsunterbrechungen hemmen die Blockzeit, dh. sie werden von der Nachtarbeitszeit abgezogen.

- Unterbrechungen sind der Steuerbefreiung weiters dann nicht abträglich, wenn sich an die Unterbrechung ein betrieblich erforderlicher Schichtdienst anschließt.
- In allen übrigen Fällen einer Unterbrechung der Arbeitszeit (vor Beginn der Nachtarbeit) sind die Nachtarbeitszuschläge hingegen in der Regel nicht steuerfrei, es sei denn, die Unterbrechung ergibt sich aus zwingenden betrieblichen Gründen (zB Maschinenausfall).

1159

Zuschläge für nicht im Rahmen einer Blockzeit geleistete Nachtarbeit können grundsätzlich nicht gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden, es sei denn, es handelt sich um ein Tätigwerden auf Grund der Rufbereitschaft. Da die bloße Rufbereitschaft nicht als Arbeitszeit zu werten ist, kann eine dafür gewährte Vergütung nicht als Mehrarbeitsvergütung im Sinne der Entlohnung zusätzlicher Arbeitsleistung qualifiziert werden (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0129). Eine steuerliche Begünstigung im Sinne des § 68 Abs. 2 EStG 1988 ist gegebenenfalls nur hinsichtlich der mit der Nachtarbeit im Zusammenhang stehenden Überstundenzuschläge, nicht hingegen hinsichtlich der Zuschläge für Nachtarbeit, möglich.

1160

§ 68 Abs. 9 EStG 1988 regelt die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Arbeits- oder Überstundenleistungen am so genannten Ersatzruhetag. Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 vor, dass an Sonntagen regelmäßig Arbeitsleistungen zu erbringen sind und dafür ein Wochentag als Ersatzruhetag (Wochenruhe) zusteht, sind Zuschläge und Überstundenzuschläge am Ersatzruhetag wie Zuschläge gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu behandeln, wenn derartige Zuschläge für an Sonntagen geleistete Arbeits- oder Überstundenleistungen auf Grund arbeitsrechtlicher Vorschriften nicht zustehen.

Der Ersatzruhetag tritt in diesem Fall an die Stelle des Sonntags. Alle Zuschläge, die für diesen Ersatzruhetag gewährt werden, sind steuerlich wie Sonntagszuschläge zu behandeln und daher steuerfrei. Ebenso sind Zuschläge für Überstunden wie Sonntagsüberstundenzuschläge gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu behandeln.

Es gilt der Grundsatz, dass entweder für den Sonntag oder für den Ersatzruhetag die Steuerfreiheit der Zuschläge gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 zusteht. Für beide Tage kann die Steuerfreiheit gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht gewährt werden. Stehen nach Maßgabe der lohngestaltenden Vorschrift für den Sonntag und für den Ersatzruhetag Zuschläge zu, dann sind die Zuschläge für den Sonntag steuerfrei gemäß § 68 Abs. 1 EStG zu behandeln,

während jene für den Ersatzruhetag steuerpflichtig sind bzw. Überstundenzuschläge gegebenenfalls nur nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 begünstigt behandelt werden können.

1160a

Infolge der Einführung der Fünftagewoche ist nach dem Kollektivvertrag für Arbeiter im Gastgewerbe die am sechsten Tag geleistete Arbeitszeit in jedem Fall mit einem 50%igen Zuschlag auf den Grundlohn abzugelten. Dies gilt auch dann, wenn es sich dabei um keine Überstunden handelt. Der Zuschlag für die am sechsten Tag erbrachten Arbeitsleistungen steht allerdings für an diesem Tag tatsächlich geleistete Überstunden nicht zu, weil insoweit vorrangig ein Überstundenzuschlag von 50 Prozent zu leisten ist. Beim Zuschlag für die am sechsten Tag geleistete Arbeitszeit handelt es sich daher weder um einen Überstundenzuschlag noch um einen Sonntagszuschlag, und zwar auch dann nicht, wenn als sechster Arbeitstag der Sonntag vereinbart wurde. Die Steuerbegünstigung gemäß § 68 EStG 1988 steht daher nur für Überstundenzuschläge für die am sechsten Tag geleisteten Überstunden zu.

20.5.3 Nachweis von Überstunden 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 Nachtarbeit bzw. damit zusammenhängende Überstunden können aus Überstundenpauschalen grundsätzlich nicht herausgeschält werden (vgl. VwGH 13.9.1977, 0671/77). Die Steuerfreiheit derartiger Zuschläge setzt eine konkrete Zuordnung zur Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit voraus. Auch bei einer pauschalen Abgeltung ist erforderlich, dass der Betrag den durchschnittlich geleisteten Stunden

entspricht (VwGH 3.6.1984, 83/13/0054; VwGH 4.11.1984, 83/13/0002). Das Ableisten derartiger Arbeitszeiten muss in jedem einzelnen Fall ebenso konkret nachgewiesen werden wie das betriebliche Erfordernis für das Ableisten derartiger Arbeitszeiten. Den geforderten Nachweis über Anzahl und zeitliche Lagerung der Überstunden werden in aller Regel nur zeitnah erstellte Aufzeichnungen erbringen können, aus denen hervorgeht, an welchem Tag zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer die Überstunden geleistet hat. Nachträgliche Rekonstruktionen der zeitlichen Lagerung der Überstunden können solche Aufzeichnungen im Allgemeinen nicht ersetzen (VwGH 30.4.2003, 99/13/0222).

Da bereits bestehende Überstundenpauschalen in der Regel nur auf Arbeitszeiten während der Werktage außerhalb der Nachtarbeit abgestellt sind, ist ein Herausschälen bzw. Abspalten in Normalüberstunden und qualifizierte Überstunden durch nachträgliche Aufzeichnungen grundsätzlich nicht zulässig (VwGH 22.1.1997, 93/15/0068). Wird für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeitszuschläge ein eigenes Pauschale bezahlt und werden über die tatsächliche Leistung derartiger Überstunden entsprechende Aufzeichnungen geführt, können die Überstundenzuschläge im Rahmen der Bestimmung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei belassen werden. In Anbetracht der dem § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu Grunde liegenden Intention, nur jene Arbeitnehmer steuerlich zu begünstigen, die gezwungen sind, zu den im Gesetz genannten begünstigten Zeiten Leistungen zu erbringen, muss der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen bestimmte Tätigkeiten auszuüben, nachgewiesen werden. Hätte es doch ansonsten etwa der Arbeitnehmer weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung seines Arbeitslohnes, der bei einer Pauschalabgeltung in der Höhe gegenüber dem Arbeitgeber unverändert bleibt, durch Verlagerung seiner (Überstunden-)Tätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen (VwGH 25.11.1999, 97/15/0206).

Siehe Beispiel Rz 11163.

20.6 Weiterzahlung von Zulagen und Zuschlägen im Krankheitsfall und an freigestellte Mitglieder des Betriebsratsfonds (§ 68 Abs. 7 EStG 1988)

1164

Gemäß § 68 Abs. 7 EStG 1988 ist die Bestimmung des den höheren Freibetrag von 540 Euro betreffenden § 68 Abs. 6 EStG 1988 für Arbeitslöhne nicht anzuwenden, die in den an freigestellte Mitglieder des Betriebsratsfonds gewährten Entgelten enthalten sind, weiters nicht bei Fortzahlungen an Personalvertreter bzw. bei Weiterzahlungen im Krankheitsfall. Das bedeutet, dass die Begünstigung des § 68 Abs. 6 EStG 1988 nur dann zur Anwendung

kommt, wenn trotz vorübergehender Erkrankung bzw. Verhinderung dennoch das erforderliche Überwiegen in dem betreffenden Lohnzahlungszeitraum gegeben ist.

20.7 Grenzgängerbestimmung (§ 68 Abs. 8 EStG 1988)

1165

Durch § 68 Abs. 8 EStG 1988 wird ermöglicht, dass Zulagen und Zuschläge, die Grenzgänger zu ihrem Arbeitslohn erhalten, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer in gleicher Weise behandelt werden, wie derartige Lohnzuschläge bei inländischen Arbeitnehmern beim Steuerabzug vom Arbeitslohn. Dies kann aber nur dann der Fall sein, wenn zwischenstaatliche Vereinbarungen eine Kontrollmöglichkeit der österreichischen Finanzverwaltung zulassen.

21 LOHNSTEUERABZUG IN BESONDEREN FÄLLEN (§ 69 EStG 1988)

21.1 Allgemeines

1166

Die Bestimmungen des § 69 EStG 1988 sind nur auf Arbeitnehmer anwendbar, da das Vorliegen eines (kurzfristigen) Dienstverhältnisses erforderlich ist.

Eine unmittelbare Anwendung des § 69 Abs. 1 EStG 1988 ist nicht möglich, da diese Gesetzesstelle lediglich die Grundlage einer Rechtsverordnung ist (vgl. VwGH 15.5.1970, 1307/68). Siehe dazu Verordnung vom 27. Oktober 1988, BGBl. Nr. 594/1988.

Zur Berücksichtigung von Einkünften gemäß § 69 Abs. 2 bis 6 EStG 1988 im Veranlagungswege siehe auch Rz 909.

21.2 Bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern (§ 69 Abs. 1 EStG 1988)

1167

Der Personenkreis des § 69 Abs. 1 EStG 1988 umfasst Personen, die in einem Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) stehen. Es muss sich um

- eine ausschließlich körperliche Tätigkeit, oder
- Arbeitnehmer, die statistische Erhebungen für Gebietskörperschaften durchführen, oder
- Arbeitnehmer der Berufsgruppen Musiker, Bühnenangehörige, Artisten und Filmschaffende

handeln.

1168

Allen diesen Gruppen ist gemeinsam, dass sie ununterbrochen nicht länger als eine Woche beschäftigt werden dürfen, um als vorübergehend beschäftigt angesehen werden zu können. Auch eine nur an einem Wochentag stundenweise ausgeübte Tätigkeit (zB Reinigung der Geschäftsräume) stellt eine ununterbrochen länger als eine Woche währende Beschäftigung dar, wenn sie im Rahmen eines einheitlichen, fortlaufenden Dienstverhältnisses verrichtet wird. Dies ist jedenfalls anzunehmen, wenn die Tätigkeit durch mehrere Wochen kontinuierlich (allwöchentlich) ausgeübt wird (VwGH 25.1.1980, 1361/80). Desgleichen ist die regelmäßig monatliche Entlohnung ein Indiz für eine länger dauernde Beschäftigung

(VwGH 28.1.1987, 84/13/0231). Das Wort "ununterbrochen" bezieht sich somit nicht auf das tatsächliche Tätigwerden des Arbeitnehmers, sondern auf die Dauer des Beschäftigungsverhältnisses (VwGH 15.6.1988, 85/13/0218; VwGH 24.5.1993, 92/15/0037).

1169

Mit Ausnahme der "ausschließlich körperlichen Tätigkeiten" sind die übrigen Tätigkeiten eindeutig abgrenzbar.

Unter ausschließlich körperlichen Tätigkeiten sind nach der Rechtsprechung einfache manuelle Arbeiten - wie zB das Abwaschen von Gläsern in einer Kantine - zu verstehen, die keinerlei besondere Ausbildung erfordern und ohne besondere Einschulung verrichtet werden können (VwGH 27.9.1977, 0368/77). Arbeiten, wie etwa das Schnee- oder Kohlenschaufeln, Holzzerkleinern oder Autowaschen sind jedenfalls als ausschließlich körperliche Tätigkeiten einzustufen. Die Tätigkeit von Aushilfschauffeuren fällt nicht unter § 69 Abs. 1 EStG 1988 (VwGH 11.6.1979, 2471/78).

1170

Bemessungsgrundlage für die Anwendung der festen Steuersätze im Sinne der Verordnung BGBl. Nr. 594/1988, ist der Bruttolohn (Tag- oder Wochenlohn). Es dürfen daher weder steuerfreie Bezugsteile (zB Überstundenzuschläge) ausgeschieden noch etwa zu zahlende Sozialversicherungs-Pflichtbeiträge nach § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 in Abzug gebracht werden. Nichtsteuerbare Bezugsteile im Sinne des § 26 EStG 1988 (zB Fahrtkostenersätze) sind in die Pauschalsumme nicht einzubeziehen. Zur Übermittlung eines Lohnzettels siehe Rz 1230.

Der Arbeitnehmer kann jedoch in allen Fällen des § 69 Abs. 1 EStG 1988 anstatt der Pauschalversteuerung die Besteuerung nach dem Tarif beanspruchen.

1170a

Übersicht über die Höhe der Lohnsteuer gemäß § 69 Abs. 1 EStG 1988:

a) Bei allen ausschließlich körperlich tätigen Arbeitnehmern: 2% des Bruttolohnes.

b) Arbeitnehmer, die statistische Erhebungen für Gebietskörperschaften durchführen, sowie

Arbeitnehmer der Berufsgruppe Musiker, Bühnenangehörige, Artisten und Filmschaffende:

Tageslohn		Wochenlohn		Prozent des vollen Betrages
von mehr als	bis	von mehr als	bis	
44 Euro	55 Euro	175 Euro	219 Euro	15%
39 Euro	44 Euro	153 Euro	175 Euro	12%
33 Euro	39 Euro	131 Euro	153 Euro	9%
28 Euro	33 Euro	110 Euro	131 Euro	7%
22 Euro	28 Euro	88 Euro	110 Euro	4%
19 Euro	22 Euro	73 Euro	88 Euro	3%
	19 Euro		73 Euro	2%

21.3 Bezüge aus der gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung sowie Rehabilitationsgeld (§ 69 Abs. 2 EStG 1988)

1171

Bei Auszahlung von Bezügen aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung sowie aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c und e EStG 1988, bei Auszahlung von Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG und bei Auszahlung von Wiedereingliederungsgeld gemäß § 143d ASVG ist eine vorläufige Besteuerung durch die Versicherungsträger in Form eines festen Steuersatzes in der Höhe von 25% (bis zum 31.12.2015 36,5%) vorgesehen (nicht davon betroffen sind beschränkt Steuerpflichtige und Fälle der gemeinsamen Versteuerung - siehe Rz 1022, 1023 und 1179). Dieser Steuersatz ist auf das jeweilige steuerpflichtige Tagesgeld, gekürzt um den Freibetrag von 30 Euro täglich, anzuwenden. Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum beträgt die Kürzung 900 Euro. Wird ein 13. bzw. 14. Bezug zusätzlich ausgezahlt, hat von diesen Bezügen ein vorläufiger Lohnsteuerabzug zu unterbleiben.

Die vorläufige Besteuerung ist auch für Rehabilitationsgeldbezieher anzuwenden, für welche die Übergangsbestimmung gemäß § 669 Abs. 6a ASVG zur Anwendung kommt, weil diese den Anspruch auf Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG voraussetzt.

Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 steuerbefreit; § 69 Abs. 2 EStG 1988 ist daher nur hinsichtlich der Krankenversorgung, bei Auszahlung von Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG und bei Auszahlung von Wiedereingliederungsgeld gemäß § 143d ASVG anzuwenden.

Von Bezügen, die mit einem festen Steuersatz gemäß § 67 Abs. 4 oder 8 lit. e EStG 1988 zu versteuern sind, ist nicht die vorläufige Steuer von 25% (bis zum 31.12.2015 36,5%) einzubehalten, sondern die sich aufgrund der festen Steuersätze ergebende Steuer.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Nachzahlungen von Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung siehe Rz 631a.

1172

Die Lohnsteuer nach § 69 Abs. 2 EStG 1988 ist ihrem Wesen nach als vorläufige Lohnsteuer und damit als eine Lohnsteuervorauszahlung anzusehen. Im Wege der Veranlagung (§ 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) werden die erhaltenen Krankengelder und steuerpflichtigen Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung sowie die erhaltenen Rehabilitationsgelder der vollen Tarifbesteuerung unterworfen. Zur Erfassung zu einer allfälligen Pflichtveranlagung haben die auszahlenden Stellen bis zum 31. Jänner (bei Übermittlung mittels Datenleitung oder Datenträger bis Ende Februar) des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen und an das FA der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist ein Siebentel des Krankengeldes bzw. der steuerpflichtigen Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung (ausgenommen jene, die nach § 67 Abs. 4 EStG 1988 versteuert werden) bzw. des Rehabilitationsgeldes als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen.

Wurde neben den laufenden Bezügen zusätzlich ein 13. bzw. 14. Bezug ausgezahlt und davon keine Lohnsteuer einbehalten, ist bei der Ausstellung des Lohnzettels ungeachtet der Höhe des tatsächlich als Sonderzahlung ausgezahlten 13. bzw. 14. Bezuges ein Siebentel der Summe aus laufenden und sonstigen Bezügen als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 auszuweisen.

21.4 Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz (§ 69 Abs. 3 EStG 1988)

1173

Bezüge gemäß dem 6. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001, BGBl. I Nr. 31/2001, sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Gänze steuerpflichtig, unabhängig davon, ob eine Pauschalentschädigung oder ob eine Entschädigung in Höhe des tatsächlichen Verdienstentganges erfolgt. Die Ausführungen in Rz 1171 und 1172 gelten sinngemäß, wobei bei Auszahlung von Bezügen nach dem Heeresgebührengesetz 22% Lohnsteuer einzubehalten sind, soweit diese Bezüge 20 Euro täglich übersteigen.

1174

Unabhängig davon, ob eine Pauschalentschädigung oder der tatsächliche Verdienstentgang beansprucht wird, steht der Freibetrag von 20 Euro für denselben Tag nur einmal zu. Bei einer anschließend an die Pauschalentschädigung geleisteten Nachzahlung für den tatsächlichen Verdienstentgang ist der Freibetrag ein zweites Mal auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn die Nachzahlung für den tatsächlichen Verdienstentgang in einem anderen Kalenderjahr erfolgt.

1175

Bei Fortzahlung der Dienstbezüge für Bedienstete in bestimmten Zweigen des öffentlichen Dienstes sowie bei Fortzahlung der Dienstbezüge im Zuständigkeitsbereich der Länder im Sinne der §§ 36 und 37 des Heeresgebührengesetzes 2001 ist für zusätzliche Entschädigungen der Freibetrag von 20 Euro nicht abzuziehen.

21.5 Winterfeiertagsvergütung, Urlaubsentgelt und Urlaubsersatzleistung (§ 69 Abs. 4 EStG 1988)

1176

Winterfeiertagsvergütungen gemäß § 13j Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz, BGBl. Nr. 414/1972, die direkt von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK) ausgezahlt werden, unterliegen ebenfalls einer (vorläufigen) pauschalierten Besteuerung von 22%. Betreffend die Verpflichtung zur Ausstellung und Übermittlung von Lohnzetteln (§ 84 EStG 1988) gelten die Ausführungen in Rz 1171 und 1172 sinngemäß, jedoch sind hierbei keine sonstigen Bezüge herauszurechnen.

Die Auszahlung der Winterfeiertagsvergütungen durch die BUAK löst keine Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 aus, jedoch wird im Regelfall eine Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte) vorliegen.

1176a

Sofern das Urlaubsentgelt nicht durch den Arbeitgeber, sondern von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK) direkt an die Arbeitnehmer gemäß § 8 Abs. 8 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz ausgezahlt wird, sowie bei Auszahlung der Urlaubsersatzleistung übernimmt die BUAK die Pflichten des Arbeitgebers. Die BUAK hat die Lohnsteuer unter Berücksichtigung des § 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988 einzubehalten. Das heißt, das Urlaubsentgelt und die Urlaubsersatzleistung sind zur Hälfte als laufender und zur Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln. Näheres siehe Rz 1083.

Die Auszahlung des Urlaubsentgelts durch die BUAK löst keine Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 aus, jedoch wird im Regelfall eine Pflichtveranlagung gemäß § 41

Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtigte Einkünfte) vorliegen.

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.

§ 69 Abs. 5 EStG 1988 ist nur auf die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen anzuwenden. Voraussetzung für die Ausstellung eines Lohnzettels ist ein Zahlungsvorgang. Werden Pflichtbeiträge nicht rückgezahlt, sondern mit zukünftigen Beitragszahlungen gegenverrechnet, ist kein Lohnzettel auszustellen. In diesen Fällen stellen allerdings nur die um die Gutschriften verminderten Beitragsvorschreibungen Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar.

Betreffend die Ausstellung und Übermittlung von Lohnzetteln (§ 84 EStG 1988) gelten die Ausführungen in Rz 1171 und 1172 sinngemäß. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug von rückgezahlten Pflichtbeiträgen durch die auszahlende Stelle erfolgt aber nicht.

21.7 Zahlungen durch den Insolvenz-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 nichtselbständiger Arbeit einbezogen. Die Steuerfreiheit des ausgeschiedenen Fünftels bleibt bei der Veranlagung erhalten. Die Steuer von 15% ist auf dem Lohnzettel als anrechenbare Steuer für laufende Bezüge auszuweisen und bei der Veranlagung anzurechnen. Die Bezüge sind nicht in die Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 einzubeziehen.

Bei quotaler Auszahlung zur Erfüllung von Dienstnehmerforderungen 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:

Gesamte Quotenzahlung	*1.000 €*
Laufender Bezug (davon 1/5 steuerfrei)	*500 €*
Sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f EStG 1988	*500 €*
Steuer auf den laufenden Bezug (15% von 400 Euro)	*60 €*
Steuer auf den sonstigen Bezug	*30 €*

Lohnzettel:

Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer	*90 €*
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988	*30 €*
Anrechenbare Lohnsteuer	*60 €*

21.8 Dienstleistungsscheck

1177b

Die zuständige Gebietskrankenkasse hat bei Auszahlung von Bezügen nach dem Dienstleistungsscheckgesetz bis 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. Ein laufender Lohnsteuerabzug hat nicht zu erfolgen. Weitere Information zum Dienstleistungsscheck siehe Rz 655b.

21.9 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz

1177c

Mit BGBl I 104/2005 vom 19.8.2005 wurde das Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz (BUAG) geändert. Die Bestimmungen betreffend Urlaub sind für die Beschäftigung von Arbeitnehmern, die von einem Arbeitgeber ohne Sitz in Österreich

- zur fortgesetzten Arbeitsleistung oder
- im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung

nach Österreich entsandt werden anzuwenden. Ein Arbeitnehmer hat für die Dauer der Entsendung nach Österreich Anspruch auf bezahlten Urlaub. Das Urlaubsentgelt im Sinne der §§ 8 bis 10 BUAG ist zur Hälfte als laufender Bezug und zur Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln (§ 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988). Die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse hat das Urlaubsentgelts und die Urlaubsabfindung im Sinne der Rz 1083 zu versteuern. Die Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse hat die Lohnsteuer nur dann einzubehalten und abzuführen, wenn sie für das laufende Kalenderjahr den Betrag von 100 Euro übersteigt. Hinsichtlich der Lohnzettelausstellung siehe Rz 1083 (Urlaubsabfindung) und Rz 1233b (Urlaubsentgelt).

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.

22 BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGE ARBEITNEHMER (§ 70 EStG 1988)

22.1 Allgemeines

1178

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer unterliegen dann der beschränkten Lohnsteuerpflicht, wenn sie Einkünfte im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 beziehen und der Arbeitgeber eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 unterhält. Die beschränkte Lohnsteuerpflicht entfällt in den Fällen des § 70 Abs. 4 EStG 1988; ob Arbeitsleistungen von bloß vorübergehender Dauer vorliegen, richtet sich nach den Kriterien des § 69 Abs. 1 EStG 1988. Arbeitnehmer mit Staatsangehörigkeit eines EU-/EWR-Staates können gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 unter bestimmten Voraussetzungen die unbeschränkte Steuerpflicht in Anspruch nehmen (siehe Rz 7 ff).

22.2 Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif (§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988)

1179

In den Fällen des § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 wird die Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif (§ 66 EStG 1988) vorgenommen. Ist der beschränkt Lohnsteuerpflichtige in einem aktiven Dienstverhältnis, steht ihm der Verkehrsabsetzbetrag 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.

1180

Steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 EStG 1988 sind bei Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte abzuziehen. Bezüge im Sinne des § 26 EStG 1988 bleiben außer Ansatz. Die Bestimmungen der § 67 EStG 1988 und § 68 EStG 1988 kommen zur Anwendung. Das Werbungskostenpauschale und das Sonderausgabenpauschale stehen ebenfalls zu. Außergewöhnliche Belastungen sowie der Freibetrag gemäß § 105 EStG 1988 werden nicht berücksichtigt.

22.3 Lohnsteuer von nichtselbständig tätigen Schriftstellern, Künstlern, Architekten, Sportlern, Artisten und Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen (§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988)

1181

An die Stelle des Lohnsteuertarifs tritt bei Bezügen als Arbeitnehmer aus einer Tätigkeit nach § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (Schriftsteller, Vortragende, Künstler, Architekten, Sportler, Artisten, Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen) eine pauschale Besteuerung. Diese ist als Bruttobesteuerung (Absetzbeträge dürfen nicht berücksichtigt werden, Rz 1182) oder Nettobesteuerung (Abzug von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten, Rz 1182a) ausgestaltet.

Siehe auch Beispiele Rz 11181.

1182

Bruttobesteuerung:

Die pauschale Besteuerung erfolgt mit 20%; sie ist von den Einnahmen vorzunehmen und umfasst daher auch steuerfreie Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 sowie Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988. Die Bestimmung des § 67 EStG 1988 ist ebenfalls nicht anzuwenden. Werbungskosten (auch nicht Pflichtbeiträge), Sonderausgaben sowie außergewöhnliche Belastungen dürfen nicht abgezogen werden. Weder das Werbungskostenpauschale noch das Sonderausgabenpauschale sind zu berücksichtigen. Die Berücksichtigung von Werbungskosten und Sonderausgaben mit Inlandsbezug kann gemäß § 102 EStG 1988 im Rahmen einer Veranlagung erfolgen, wobei allerdings der besondere Tarif gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 zur Anwendung kommt.

1182a

Nettobesteuerung:

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 wurde die Bruttobesteuerung um eine Nettobesteuerung ergänzt (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 8006b). Die Nettobesteuerung kann ab dem Lohnzahlungszeitraum Juni 2007 angewendet werden. Bei der Nettobesteuerung werden die mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten bei der Lohnsteuerberechnung berücksichtigt. Die pauschale Lohnsteuer beträgt in diesem Fall 25% 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.

23 LOHNKONTO (§ 76 EStG 1988)

1183

Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit aus den nach § 76 EStG 1988 vorgeschriebenen Aufzeichnungen, aus den Lohnkonten, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen (§ 87 EStG 1988) ersichtlich sein (vgl. VwGH 08.01.1963, 0947/61). Das Lohnkonto muss spätestens ab dem 15. Tag des dem Beginn des Dienstverhältnisses folgenden Monats vom Arbeitgeber geführt werden. Die Lohnkonten dürfen im Inland oder im Ausland geführt werden. Bei einer Führung der Lohnkonten im Ausland muss gewährleistet sein, dass die Erforschung der für die Abgabenerhebung wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist. Über ausdrückliches Verlangen der Abgabenbehörde (etwa im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben) müssen die Lohnkonten ins Inland gebracht werden. Die Abgabenbehörde muss dafür eine angemessene Frist festsetzen (§ 131 Abs. 1 BAO).

Jene Daten, die in das Lohnkonto einzutragen sind, sind in § 76 Abs. 1 EStG 1988 sowie in der Lohnkontenverordnung 2006, BGBl. II Nr. 256/2005, enthalten.

Kommt der Arbeitgeber seiner Verpflichtung nach § 76 EStG 1988 nicht nach und ist daher die Behörde außer Stande, die Grundlagen für die Berechnung der Lohnsteuer an Hand der vorgelegten Aufzeichnungen zu ermitteln, ist die Behörde gemäß § 184 BAO zur Schätzung berechtigt (vgl. VwGH 17.09.1963, 1010/61; VwGH 20.09.1965, 1866/64; VwGH 16.11.1993, 93/14/0139). Wenn anlässlich einer früheren Außenprüfung Mängel in den Aufzeichnungen für den Prüfungszeitraum nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen aufgegriffen wurden, hindert das die Behörde nicht, in späteren Jahren gleiche Fehler nicht unbeachtet zu lassen und daraus die abgabenrechtlichen Konsequenzen zu ziehen (vgl. VwGH 14.01.1980, 0043, 0179, 0537/79). Die ordnungsgemäße Führung des Lohnkontos kann allerdings einen Tatsachenbeweis nicht ersetzen. Aus den Lohnkonten ersichtliche Zahlungen an Arbeitnehmer sind (für sich allein) nicht geeignet, einen Beweis über die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung der einzelnen vom Arbeitnehmer konkret geleisteten Überstunden zu liefern (vgl. VwGH 25.01.1980, 0851/78).

Die Ausgliederung von Abfertigungsverpflichtungen (Jubiläumsgeldverpflichtungen, EStR 2000 Rz 3369a) lässt die lohnsteuerlichen Pflichten des auslagernden Arbeitgebers zur Führung eines Lohnkontos (§ 76 EStG 1988) sowie die Haftung für die Lohnsteuerabfuhr (§ 82 EStG 1988) unberührt. Die Versicherung hat im Leistungsfall (Fälligkeit des Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldanspruches) daher entweder die auf die Abfertigung (das Jubiläumsgeld) entfallende Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitgebers

(Versicherungsnehmers) an sein Betriebsfinanzamt abzuführen oder die auf die Abfertigung (das Jubiläumsgeld) entfallende Lohnsteuer dem Arbeitgeber (Versicherungsnehmer) zum Zweck der Lohnsteuerabfuhr durch ihn zu überweisen. In beiden Fällen gelangt nur die um die Lohnsteuer gekürzte (Netto-)Leistung an den bezugsberechtigten Arbeitnehmer zur Auszahlung. Die Bestimmungen des § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) und § 87 EStG 1988 (Verpflichtung der Arbeitgeber) werden durch die Ausgliederung der Abfertigungsvorsorge ebenfalls nicht berührt.

1183a

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 der Lohnkontenverordnung 2006, BGBl. II Nr. 256/2005, ist der gezahlte Arbeitslohn unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes fortlaufend in das Lohnkonto einzutragen. Der Zahltag ist grundsätzlich der Tag der Bezahlung durch den Arbeitgeber. Es bestehen keine Bedenken, wenn bei regelmäßiger Lohnzahlung der Tag laut lohngestaltender Vorschrift (§ 68 Abs. 5 EStG 1988) oder der Tag, der der betrieblichen Übung entspricht, eingetragen wird.

1184

In allen Fällen des § 69 EStG 1988 und des § 70 EStG 1988 ist ebenfalls ein Lohnkonto zu führen. Ein Lohnkonto ist für jeden Arbeitnehmer, also auch bei kurzfristig beschäftigten Aushilfskräften zu führen.

Für Arbeitnehmer, die im Inland weder der beschränkten noch der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, braucht kein Lohnkonto geführt werden, wenn die gemäß § 76 Abs. 1 EStG 1988 und §§ 1 und 2 der Lohnkontenverordnung 2006, BGBl. II Nr. 256/2005 erforderlichen Daten aus anderen Aufzeichnungen des Arbeitgebers hervorgehen. Für Arbeitnehmer, die von inländischen Arbeitgebern ins Ausland entsendet werden, ist hingegen ein Lohnkonto zu führen.

Bei Vorliegen von teilweiser Auslandstätigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 lit. b EStG 1988) ist für diese Tätigkeit ein eigener Lohnzettel auszustellen (siehe Rz 70u). Für die Inlandstätigkeit sind auf dem zusätzlichen Lohnzettel nur die auf die Inlandstätigkeit entfallenden Abzugsbeträge anzuführen.

Siehe auch Beispiel Rz 11184.

1185

Folgende Unterlagen sind im Original beim Lohnkonto aufzubewahren:

- Erklärung zur Berücksichtigung des Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrages bzw. des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages oder behinderungsbedingter Freibeträge für

außergewöhnliche Belastungen (§ 35 Abs. 1 dritter Teilstrich, § 129 EStG 1988, Formular E 30)

- Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, Formular L 34 EDV oder L 33)
- Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 64 EStG 1988)
- Freiwillige Abfertigung (alt) - Bestätigung über Vordienstzeiten (§ 67 Abs. 6 EStG 1988)
- Mitarbeiterbeteiligung – Vorlage des Depotauszuges (Rz 90)
- Stock Options – Durchschrift der Vereinbarung (Rz 90h)
- Anzahl der geleisteten Überstunden (Rz 1161 iVm § 26 Arbeitszeitgesetz)
- Erklärung zur Berücksichtigung eines steuerfreien Zuschusses für Kinderbetreuungskosten (§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988, Formular L 35, Rz 77g)
- Durchschrift der Bestätigung des Arbeitgebers zur Geltendmachung von Werbungskostenpauschbeträgen aufgrund der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001 (Rz 416)

Die Aufbewahrung dieser Unterlagen kann entweder in Papierform oder durch Erfassung auf Datenträgern erfolgen, sofern die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist (§ 132 Abs. 2 BAO). Die urschriftgetreue Wiedergabe kann bspw. durch Erfassung auf einer optischen Speicherplatte, durch Mikroverfilmung oder durch Einscannen sichergestellt werden. Außerdem können diese Unterlagen an anderer Stelle (zB bei den Personalakten) körperlich oder auf Datenträgern abgelegt werden, sofern das jeweilige Lohnkonto einen eindeutigen Hinweis auf die Art der Unterlage und den Ablageort enthält.

Bei einem Arbeitgeberwechsel ist die Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 64 EStG 1988), die sich beim laufenden Lohnsteuerabzug auswirken kann, dem Arbeitnehmer auszuhändigen, damit sie dieser dem neuen Arbeitgeber vorlegen kann.

1185a

Die steuerfreien Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 können am Lohnkonto in einer Summe mit den Reisekostenersätzen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 erfasst werden und sind am Lohnzettel gemeinsam unter „Nicht steuerbare Bezüge (§ 26 Z 4)" auszuweisen.

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.

1186a

Hat Österreich aufgrund uni- oder bilateraler Maßnahmen der Doppelbesteuerung für Teile der Bezüge kein Besteuerungsrecht (Befreiungsmethode), ist die Lohnsteuer tageweise zu berechnen.

In jenen Fällen, in denen die Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Arbeitseinkünften nach dem jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen nach Arbeitstagen erfolgt, ist für die Besteuerung gemäß § 77 Abs. 1 Satz 3 EStG 1988 die Anzahl der Kalendertage im selben prozentuellen Verhältnis zu ermitteln, wie auch die Zuteilung des Besteuerungsrechtes nach Arbeitstagen im Hinblick auf Inlandsanteil und Auslandsanteil erfolgt.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Arbeitnehmer befindet sich an 4 von 220 Arbeitstagen in Österreich. Für diese 4 Arbeitstage wird Österreich auch das Besteuerungsrecht zugeteilt, wobei die Aufteilung der Arbeitseinkünfte auf Inlands- und Auslandsanteil nach Arbeitstagen zu erfolgen hat. Auf den Inlandsanteil entfällt daher ein Prozentsatz von 1,82%. Für die Besteuerung gemäß § 77 Abs. 1 Satz 2 EStG 1988 ist dieser Prozentsatz auf 360 Kalendertage anzuwenden, sodass der nach Arbeitstagen ermittelte und Österreich zugeteilte Besteuerungsanspruch mit gerundet 7 Kalendertagen (rechnerisches Ergebnis = 6,55) zu besteuern ist.*

Es bestehen keine Bedenken, dass in der monatlichen Abrechnung vorläufig auf das jeweilige aktuelle Verhältnis der Arbeitstage abgestellt wird und dieses in Kalendertage umgerechnet wird. Am Ende des Jahres ist im Wege der Aufrollung der Bezüge das tatsächliche Verhältnis des Jahres im Sinne oben angeführter Ausführungen herzustellen.

1187

Eine durchgehende Beschäftigung liegt insbesondere auch dann vor, wenn der Arbeitnehmer während eines Kalendermonats regelmäßig beschäftigt ist (aufrechtes Dienstverhältnis).

Dabei kann der Arbeitnehmer auch für einzelne Tage keinen Lohn beziehen (zB Präsenzdienst, Wochengeld, Karenzurlaub, Krankengeldbezug).

1188

Wenn zB die Arbeitszeit einer nebenberuflichen Tätigkeit nur sechs Tage im Monatsdurchschnitt betragen hat, der Arbeitnehmer aber für diese Tätigkeit eine nach einem längeren Verdienstzeitraum, zB nach einem Monat bemessene feste Vergütung erhält, ist der Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum anzusehen (vgl. VwGH 5.12.1960, 0718/57).

1189

§ 77 Abs. 3 EStG 1988 eröffnet eine (uneingeschränkte) Aufrollungsmöglichkeit der Lohnsteuerbemessungsgrundlagen der laufenden Bezüge während der Beschäftigungszeiträume innerhalb eines Kalenderjahres. Während einer ganzjährigen Beschäftigung bei einem Arbeitgeber besteht demnach diese Aufrollungsmöglichkeit im Sinne einer gleichmäßigen Verteilung der Bezüge auf die Lohnzahlungszeiträume des Kalenderjahres. Wird ein Dienstverhältnis erst im Laufe eines Kalenderjahres begründet, darf die Aufrollung nur bezüglich der Zeiträume der tatsächlichen Beschäftigung vorgenommen werden. Wird ein Dienstverhältnis während eines Kalenderjahres beendet, so darf die Aufrollung gemäß § 77 Abs. 3 EStG 1988 nur bis zur letzten Lohnzahlung erfolgen. Lohnzahlungszeiträume, die einen früheren Arbeitgeber betreffen, sind nicht einzubeziehen. Der gleiche Grundsatz gilt auch für Beschäftigungszeiten im Zusammenhang mit einem begünstigten ausländischen Vorhaben (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) bzw. hinsichtlich der Einkünfte der Fachkräfte der Entwicklungshilfe (§ 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988). Die Aufrollung nach § 77 Abs. 3 EStG 1988 betrifft ausschließlich laufende Bezüge (vgl. VwGH 30.5.1995, 92/13/0276).

1190

Wird eine Aufrollung vorgenommen, hat die Neuberechnung unter Berücksichtigung von allfälligen Änderungen bei den Absetzbeträgen und beim Freibetragsbescheid - somit nach Maßgabe der im Zeitpunkt der Aufrollung gegebenen Verhältnisse - zu erfolgen. Dies gilt auch dann, wenn es dadurch zu einer Nachbelastung von Lohnsteuer kommt. Der Arbeitgeber ist aber in keinem Fall zu einer Aufrollung verpflichtet.

1191

Umfasst die Aufrollung die Bezüge des Monats Dezember, können dabei vom Arbeitnehmer entrichtete Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn

- der Arbeitnehmer im Kalenderjahr ständig von diesem Arbeitgeber Arbeitslohn (§ 25 EStG 1988) erhalten hat,

- der Arbeitgeber keine Freibeträge auf Grund einer Mitteilung im Sinne des § 63 EStG 1988 berücksichtigt hat und
- dem Arbeitgeber die entsprechenden Belege vorgelegt werden.

1192

Eine Neuberechnung der Lohnsteuer ist aber nicht mehr zulässig, wenn im laufenden Kalenderjahr an den Arbeitnehmer Krankengeld aus der gesetzlichen Krankenversicherung ausbezahlt wird (§ 77 Abs. 3 EStG 1988).

1193

Bei der Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988 wird die Steuer für die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 (innerhalb des Jahressechstels) und für Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988, die gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern sind, neu berechnet, wenn das Jahressechstel den Betrag von 2.100 Euro übersteigt. Die Jahressechstelermittlung bzw. Jahreszwölftelermittlung wird dabei aber nicht geändert.

Bis zu einem Jahressechstel von 25.000 Euro gilt hinsichtlich der Einschleifregelung: Übersteigen diese sonstigen (Brutto-)Bezüge (innerhalb des Jahressechstels und Jahreszwölftels) 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.

Bezüge, die gemäß § 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988 ausbezahlt werden, fließen nicht in die Aufrollung bzw. Neuberechnung ein.

Die Aufrollung kann nur bei Arbeitnehmern durchgeführt werden, die im Kalenderjahr ständig von diesem Arbeitgeber Arbeitslohn (§ 25 EStG 1988) erhalten haben und ist in dem Monat, in dem der letzte sonstige Bezug für das Kalenderjahr ausbezahlt wurde, vorzunehmen.

Beispiel 1:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (Sechstel = 2.200 Euro)	*2.200,00*
abzüglich Sozialversicherung – je Sonderzahlung 14,07%	*309,54*
Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	*1.890,46*

abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	*620,00*
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	*1.270,46*
Lohnsteuer fester Satz (6%)	*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

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (Sechstel = 2.600 Euro)	*2.600,00*
abzüglich Sozialversicherung – je Sonderzahlung 16,07%	*417,82*
Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	*2.182,18*
abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	*620,00*
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	*1.562,18*
Lohnsteuer fester Satz (6%)	*93,73*

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

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels	*2.900,00*
abzüglich Sozialversicherung – je Sonderzahlung 17,07%	*495,03*
Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	*2.404,97*
abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	*620,00*
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	*1.784,97*
Lohnsteuer fester Satz (6%)	*107,10*

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.

Beispiel 4 (Jahreszwölftel):

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen nach § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988 bei laufender Lohnverrechnung

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahreszwölftels (Zwölftel = 2.300 Euro)	*2.300,00*
abzüglich Sozialversicherung 17,90%	*411,70*
Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	*1.888,30*
abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	*620,00*
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	*1.268,30*
Lohnsteuer fester Satz (6%)	*76,10*

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

Da nach Abzug der SV-Beiträg 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 76,10 Euro im Wege der Aufrollung oder Veranlagung rückgezahlt.

1193a

Die Bestimmung des § 77 Abs. 5 EStG 1988 bezieht sich sowohl auf laufende als auch auf sonstige Bezüge, die für das Vorjahr bis zum 15. Februar des Folgejahres ausgezahlt werden.

Werden sonstige Bezüge für das Vorjahr bis zum 15. Februar des Folgejahres ausbezahlt, ist das Jahressechstel neu zu berechnen. Dabei sind alle zuvor ausbezahlten laufenden Bezüge zu berücksichtigen.

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.

1194a

Wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass seinem Arbeitnehmer für eine Tätigkeit im Rahmen seines Dienstverhältnisses von Seiten eines Dritten Zahlungen gewährt wurden (zB bei Provisionen an Bankmitarbeiter, die Bausparkassengeschäfte für eine Bausparkasse vermitteln), hat er diese Zahlungen in der Lohnverrechnung zu berücksichtigen.

Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn

- die Tätigkeit im Auftrag oder im Interesse (zB zur Erweiterung der Angebotspalette des Arbeitgebers) des Arbeitgebers erfolgt,
- die Tätigkeit (teilweise) in der Dienstzeit und im Zusammenhang mit der Haupttätigkeit ausgeübt wird, oder
- der Arbeitgeber und der Dritte im Rahmen eines Konzernes verbundene Unternehmen sind oder enge vertragliche, gesellschaftliche oder personelle Verflechtungen zwischen den Unternehmen gegeben sind.

Dies gilt ebenso für Zahlungen an öffentlich Bedienstete, die in Twinning- (und ähnlichen) Projekten tätig sind (siehe Rz 1406a).

Solche Zahlungen von dritter Seite erhöhen jedoch nicht das Jahressechstel.

Im Rahmen von Vielfliegerprogrammen gewährte Bonusmeilen sind nicht von dieser Regelung umfasst, da der Arbeitgeber im Regelfall keine Kenntnis hat, ob und in welcher Höhe die Bonusmeilen durch den Arbeitnehmer eingelöst werden (siehe auch Rz 222d). Auch Trinkgelder iSd § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 sind von dieser Regelung nicht umfasst.

Diese Regelung gilt ab dem Kalenderjahr 2015; davor sind die Rz 964 ff maßgeblich.

1195

Die Bestimmung des § 78 Abs. 1 EStG 1988, wonach auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen und sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn vom Begriff "Lohnzahlung" umfasst werden, hat nur klarstellende Bedeutung (vgl. VwGH 29.1.1991, 91/14/0008). Ist ein Gehaltsvorschuss unmittelbar in den seiner Hingabe nachfolgenden Lohnzahlungszeiträumen zurückzuzahlen, liegt eine Vorschusszahlung vor, von der Lohnsteuer einzubehalten ist (vgl. VwGH 21.2.1996, 92/14/0056; VwGH 20.11.1996, 95/15/0202). Aus den Worten "bei jeder Lohnzahlung" ergibt sich, dass der Lohnsteuerabzug im Zeitpunkt des Zuflusses von Arbeitslohn vorzunehmen ist. Kann über Arbeitslohn verfügt werden, kommt dem Moment seiner Fälligkeit keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 10.11.1987, 86/14/0201).

1195a

Steuerliche Behandlung von Bezügen in einem Insolvenzverfahren, die gemäß DBA der Besteuerung im Ausland unterliegen:

- Wird ein Besteuerungsnachweis erbracht, ist das Insolvenzentgelt ohne Lohnsteuerabzug auszuzahlen. Obwohl keine Lohnsteuer einbehalten wird, hat der IEF einen Lohnzettel an das Finanzamt zu übermitteln.

- Kann ein Besteuerungsnachweis nicht erbracht werden, weil zwar das Ausland das Besteuerungsrecht hat, aber keine Steuer einhebt, dann muss dieser Umstand glaubhaft gemacht werden.
- Wird eine Besteuerung im Ausland weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, ist vom IEF Lohnsteuer einzubehalten. Eine allfällige Entlastung erfolgt durch das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart.

Sieht ein DBA eine Verpflichtung zur Entlastung vom Steuerabzug vor, dann sind die Regelungen der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, zu beachten.

1196

Der Arbeitgeber wird von seiner Verpflichtung zum Steuerabzug nicht dadurch befreit, dass seine Arbeitnehmer erklären, sie würden ihre Bezüge einbekennen oder eine Steuererklärung abgeben (vgl. VwGH 17.12.1957, 3094/55). Wird der Arbeitslohn während eines Kalendermonats regelmäßig nur in ungefährer Höhe in Teilbeträgen ausgezahlt (Abschlagszahlung) und erst für den Kalendermonat eine genaue Lohnabrechnung vorgenommen, kann die Lohnsteuer vom Arbeitgeber erst bei der Lohnabrechnung einbehalten werden. Voraussetzung ist, dass die Lohnabrechnung bis zum 15. Tag des folgenden Kalendermonats erfolgt (§ 78 Abs. 2 EStG 1988). In diesen Fällen ist es denkmöglich, dass der Steuerabzug von Bezügen, die gegen Ende des Kalenderjahres gezahlt werden, erst im folgenden Kalenderjahr vorgenommen wird. Insoweit ist diese Lohnsteuer als für das abgelaufene Jahr einbehalten zu werten (vgl. VwGH 25.5.1959, 0629/57). Erfolgt die Lohnzahlung nach dem 15. Jänner, gilt die Lohnsteuer nicht mehr als für das Vorjahr einbehalten.

1197

Vorteile aus dem Dienstverhältnis, die sich der Arbeitnehmer selbst gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn und sind demnach im Wege der Veranlagung zu erfassen (vgl. VwGH 25.1.1980, 1361/80). Stimmt ein vertretungsbefugtes Organ einer juristischen Person der Auszahlung von ungerechtfertigten Bezügen an einen Arbeitnehmer zu, handelt das Organ in Vertretung der Arbeitgeberin. Es liegt keine Zahlung gegen den Willen der Arbeitgeberin (juristische Person) vor, sodass Lohnsteuer einzubehalten ist (vgl. VwGH 20.6.1995, 92/13/0061).

1198

Gemäß § 3 Abs. 1 des Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetzes (IESG), BGBl. Nr. 324/1977 idgF, gebührt das Insolvenz-Entgelt in der Höhe des gesicherten Anspruches, vermindert um die gesetzlichen Abzüge, die von den öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Insolvenzverfahren geltend zu machen sind. Der Arbeitnehmer erhält daher seine Bezüge

sowohl im Falle eines Ausgleiches als auch im Falle eines Konkurses "netto" ausbezahlt. Zahlungen aufgrund eines Konkursverfahrens und eines Ausgleichsverfahrens sind gleich zu behandeln.

In beiden Fällen ist gemäß § 69 Abs. 6 EStG 1988 vom Insolvenz-Entgelt-Fonds ein Lohnzettel auszustellen.

Im Insolvenzverfahren werden die gemäß § 3 Abs. 1 IESG das Ausmaß des Insolvenz-Entgelts mindernden (fiktiv berechneten) Lohnsteuerbeträge zugleich als Konkurs-(Ausgleichs-)Forderung (bedingt) angemeldet. Sollte zum Zeitpunkt der Anmeldung die genaue Ermittlung dieser Lohnsteuerforderung (noch) nicht möglich sein, bestehen keine Bedenken, die entsprechenden Beträge zu schätzen.

1199

Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer mit der Lohnzahlung auch eine Abrechnung für den im Kalendermonat ausbezahlten Arbeitslohn auszuhändigen. In dieser Abrechnung müssen

- die gezahlten Bruttobezüge (§ 25 EStG 1988),
- die Beitragsgrundlage für die Pflichtbeiträge (Sozialversicherungs-Beiträge),
- die Pflichtbeiträge selbst (§ 16 EStG 1988) sowie
- die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer und
- die einbehaltene Lohnsteuer

enthalten sein.

Die elektronische Zurverfügungstellung einer Abrechnung für den im Kalendermonat ausbezahlten Arbeitslohn entspricht einer Aushändigung gemäß § 78 Abs. 5 EStG 1988.

1200

Bei einer Nettolohnvereinbarung hat der Arbeitgeber die von ihm vereinbarungsgemäß zu tragende Lohnsteuer sowie die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung in einer "Auf-Hundert-Rechnung" dem Nettolohn hinzuzurechnen und von dem sich danach ergebenden Bruttolohn (nach Abzug der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung) die Lohnsteuer zu errechnen.

Siehe auch Beispiel Rz 11200.

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 Samstages, 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.

1201a

Im Falle, dass der Arbeitgeber den in Exekution gezogenen Gehaltsteil nicht an den Gläubiger des Arbeitnehmers abführt, diesen selbst behält und dieser in weiterer Folge insolvent wird, hat der Arbeitnehmer in Höhe dieses Betrages einen Anspruch gegen den IEF.

Beispiel:

Ein Angestellter erhält seinen Gehalt (brutto 3.000 Euro) bis zum Ende des Dienstverhältnisses am 31. Mai. Im Mai werden ihm aber vom Arbeitgeber wegen einer Exekution 500 Euro abgezogen, allerdings nicht an den Gläubiger abgeführt. Der Arbeitnehmer beantragt Insolvenz-Entgelt von 500 Euro.

Gehaltsabrechnung Mai:

Brutto	*3.000,00 €*
- SV-Beitrag	*540,00 €*
- Lohnsteuer	*607,65 €*
Netto	*1.852,35 €*
- Exekution	*500,00 €*

Auszahlungsbetrag	*1.352,35 €*

In diesem Fall muss die Zahlung bereits im Lohnzettel (L-16) des Arbeitgebers/Insolvenzverwalters erfasst sein. Die nicht abgeführte Exekutionszahlung kann „Brutto = Netto" (500 Euro) ausbezahlt werden und muss im Lohnzettel (L-16) der IEF-Service-GesmbH nicht erfasst werden.

1202

Kommt es zu einer Schätzung nach § 79 Abs. 3 EStG 1988, hat das FA gemäß § 184 Abs. 1 BAO alle Umstände zu berücksichtigen, die für eine Schätzung von Bedeutung sind (zB bisherige durchschnittliche Lohnsteuerabfuhren, saisonbedingte Schwankungen, Krankenkassenanmeldungen).

1202a

Der Arbeitgeber hat für laufende und sonstige Bezüge, die das Vorjahr betreffen und die nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausbezahlt werden, die Lohnsteuer bis zum 15. Februar abzuführen. Die Lohnsteuer für diese Bezüge ist als Lohnsteuer des Vorjahres auszuweisen. Weiters sind diese Bezüge in das Lohnkonto und in den Lohnzettel des Vorjahres aufzunehmen.

Die Anwendung der steuerlichen Begünstigung für Nachzahlungen gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 ist in solchen Fällen nicht möglich, weil sie auch bei einer Zurechnung dieser Bezüge zu dem Kalenderjahr der Zahlung infolge der willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes nicht zum Tragen kommt. Jene Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen, die bei der Auszahlung der Bezüge im laufenden Jahr anzuwenden sind, sind zu berücksichtigen.

27 LOHNSTEUERANMELDUNG (§ 80 EStG 1988)

1203

Die in den Fällen des § 80 Abs. 1 EStG 1988 eingeräumte Möglichkeit einer Verpflichtung zur Lohnsteueranmeldung ist im Falle des Gebrauches dieser Möglichkeit durch Bescheid auszusprechen. Diese Verpflichtung kann befristet oder auch ohne Setzung einer Frist bis auf weiteres auferlegt werden und ist in der Regel erst bei wiederholten Verstößen gegen die Abfuhrpflicht auszusprechen. Die Lohnsteueranmeldung ist bis spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats an das FA der Betriebsstätte zu übersenden.

1204

Gibt der Arbeitgeber trotz Verpflichtung keine Lohnsteueranmeldungen ab, so verletzt er eine abgabenrechtliche Offenlegungspflicht im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG (vgl. VwGH 14.2.1984, 83/14/0105). Eine von der Abgabenbehörde vorgenommene Schätzung der abzuführenden Beträge vermag daran nichts zu ändern (vgl. VwGH 22.10.1986, 83/13/0055).

28 BETRIEBSSTÄTTE (§ 81 EStG 1988)

1205

Ein Lohnsteuerabzug ist nur dann vorzunehmen, wenn eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt. Zum Lohnsteuerabzug bei einer Betriebsstätte im Ausland siehe Rz 927 und 927a.

1206

Der Betriebsstättenbegriff des § 81 Abs. 1 EStG 1988 ist ein weiterer als jener des § 29 BAO. Er deckt nicht nur feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen ab, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31 BAO), sondern auch jene Anlagen oder Einrichtungen, die der Ausübung der durch die Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dienen, sofern sie länger als einen Monat vom Arbeitgeber unterhalten werden. Auch ein Büroraum, ein Lager, ein Zimmer oder eine Wohnung können eine Betriebsstätte iS des § 81 EStG 1988 sein.

Ein Warenlager, das ein Vertreter in seinem Wohnhaus einrichtet, stellt nur dann eine Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 1 EStG 1988 dar, wenn dem Arbeitgeber ein Nutzungsrecht am Warenlager eingeräumt ist.

Auch die berufliche Nutzung einer privaten Wohnung des Arbeitnehmers für Zwecke des Arbeitgebers kann für diesen eine Betriebsstätte begründen. Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsstätte ist, dass dem Arbeitgeber ein gewisses Verfügungs- oder Nutzungsrecht an der Wohnung eingeräumt ist. Es macht keinen Unterschied, ob Räumlichkeiten dem Arbeitgeber von einem Dritten oder von einem Arbeitnehmer für die Erbringung der betrieblichen Leistungen zur Verfügung gestellt werden.

Ebenso kann ein Hotelzimmer, das der Arbeitgeber für Aufenthalte seiner Arbeitnehmer mietet, eine Betriebsstätte sein.

1207

Im Falle internationaler Personalentsendungen wird eine Betriebsstätte in Österreich dann begründet, wenn nicht nur eine bloße Duldungsleistung (Arbeitskräftegestellung) vorliegt, sondern das entsendende Unternehmen eine Aktivleistung (Assistenzleistung zB durch Unterstützung der inländischen Tochtergesellschaft beim Aufbau einer Vertriebsorganisation) erbringt. Im Fall der Assistenzleistung stellen jene Räumlichkeiten, die die Tochtergesellschaft dem entsandten Personal der Muttergesellschaft zur Verfügung stellt, nach einem Monat eine Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 1 EStG 1988 dar.

1207a

Ob eine Aktiv- oder Passivleistung des entsendenden Arbeitgebers vorliegt, ist stets unter Berücksichtigung des Gesamtbilds der maßgeblichen Umstände im Einzelfall zu prüfen.

Eine Aktivleistung (Assistenzleistung) liegt vor, wenn die Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Dritten nicht als Arbeitsgestellungsvertrag (Zurverfügungstellung des Mitarbeiters), sondern als Dienstleistungsvertrag (Besorgung der Geschäfte durch den Mitarbeiter) zu werten ist und die Verbindung zum rechtlichen Arbeitgeber somit auch fachlich-inhaltlich (insbesondere durch Berichtspflichten etc.) aufrecht bleibt. Besteht eine Berichtspflicht des entsandten Arbeitnehmers gegenüber seinem entsendenden Arbeitgeber, kann dies als Indiz für das Vorliegen einer Aktivleistung gewertet werden.

Aktivleistungen sind beispielsweise Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und andere Assistenzleistungen im Interesse des entsendenden Unternehmens. In solchen Fällen ist auch die Begründung einer Betriebstätte des entsendenden Unternehmens grundsätzlich denkbar und daher zu prüfen.

Beispiel:

Ein Marketingstratege wird von der Muttergesellschaft kurzfristig an die Tochtergesellschaft entsendet. Ziel der Entsendung ist die Beratung der Tochtergesellschaft hinsichtlich der Marketingstrategie der Muttergesellschaft. Die vom Arbeitnehmer der Muttergesellschaft erbrachten Leistungen sind hier Teil der aktiven Geschäftstätigkeit der Muttergesellschaft und stellen somit eine Assistenzleistung (Aktivleistung) der Mutter- an die Tochtergesellschaft dar.

Eine Passivleistung liegt vor, wenn ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmer einem Dritten zur Dienstleistung überlässt (Arbeitskräfteüberlassung), wobei die typischen Arbeitgeberfunktionen beim entsendenden Arbeitgeber verbleiben und der Dritte zivilrechtlich nicht die Rolle eines Arbeitgebers übernimmt. Der Arbeitgeber duldet den Einsatz der Arbeitskraft seines Arbeitnehmers im Interesse des Beschäftigers gegen Entgelt. Der überlassene Arbeitnehmer erbringt die Arbeitsleistung gegenüber dem Dritten (Beschäftiger), welcher damit seine eigenen wirtschaftlichen und betrieblichen Ziele verfolgt und daher dem überlassenen Arbeitnehmer auch fachlich-inhaltliche Anweisungen über die konkret ausgeübten Arbeiten erteilt.

Beispiel:

Ein Ingenieur wird durch ein Ingenieurunternehmen A kurzfristig an ein anderes Ingenieurunternehmen B entsendet, welches für Zwecke der Fertigstellung eines Bauprojekts einen Ingenieur benötigt, welcher der Aufsicht und den Weisungen des Ingenieurunternehmens B unterliegt. Die Arbeitsleistungen des entsendeten Ingenieurs werden im Rahmen der Unternehmenssphäre des aufnehmenden Unternehmens erbracht. Die Leistung des entsendenden Unternehmens (rechtlicher Arbeitgeber) beschränkt sich auf das Dulden der Nutzung der Arbeitskraft seines Arbeitnehmers

durch das aufnehmende Unternehmen und stellt somit eine Passivleistung des rechtlichen Arbeitgebers dar.

Das Erkenntnis des VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031, bezieht sich ausschließlich auf die Arbeitgebereigenschaft im Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen und bewirkt keine Änderung der Arbeitgebereigenschaft auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts (Rz 923).

In Bezug auf grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassungen hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031, entschieden, dass der Begriff "Arbeitgeber" in der 183-Tage-Klausel von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) im Sinn eines "wirtschaftlichen Arbeitgebers" zu verstehen ist. Im Fall einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) kommt daher die abkommensrechtliche Arbeitgebereigenschaft dem Beschäftiger (Gestellungsnehmer) zu. Dies hat zur Folge, dass die 183-Tage-Klausel nicht mehr wirksam werden kann, weil der Arbeitgeber des überlassenen Dienstnehmers im Tätigkeitsstaat ansässig ist. Das Erkenntnis des VwGH bezieht sich jedoch ausschließlich auf die Arbeitgebereigenschaft im Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen und bewirkt keine Änderung der Arbeitgebereigenschaft auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts (Rz 923).

In Fällen der Entsendung im Konzernverbund ist ebenso eine einzelfallbezogene Betrachtung vorzunehmen, wobei in Zweifelsfällen die Beurteilung nach dem Überwiegen der jeweiligen Leistung vorzunehmen ist.

Wird von der Muttergesellschaft ein Geschäftsführer entsandt und unterliegt dieser Geschäftsführer wiederkehrenden Berichtspflichten gegenüber der Muttergesellschaft, erfolgt regelmäßig eine Assistenzleistung (Aktivleistung) der Mutter- gegenüber der Tochtergesellschaft. Wird hingegen ein Geschäftsführer (zB auf Grund eines kurzfristigen Personalengpasses) zur Tochtergesellschaft entsandt, ohne dass dieser speziellen Weisungen der Muttergesellschaft hinsichtlich der Art und des Inhalts seiner Geschäftsführertätigkeit bei der Tochter unterliegt, wird in der Regel eine Passivleistung der Muttergesellschaft vorliegen. Auch bei Entsendung eines Arbeitnehmers als Geschäftsführer von einer Schwestergesellschaft zu einer anderen wird im Zweifel von einer Passivleistung der entsendenden gegenüber der aufnehmenden Schwestergesellschaft auszugehen sein, da diese die Verwendung ihres Geschäftsführers zu „dulden" hätte.

Eine andere Betrachtung wäre aber dann geboten, wenn die als rechtliche Arbeitgeberin fungierende Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft beauftragt wird, einen ihrer Geschäftsführer zur Schwestergesellschaft zu entsenden und ihn zu beauftragen, das Geschäftsmodell der entsendenden Tochtergesellschaft auf die aufnehmende

Schwestergesellschaft zu übertragen und damit aktiv auf die Geschäftsführung der Schwestergesellschaft einzuwirken.

29 HAFTUNG (§ 82 EStG 1988)

1208

Die Haftung des Arbeitgebers erstreckt sich auf sämtliche durch Lohnsteuerabzug zu erhebende Beträge, also sowohl auf die Lohnsteuer von laufenden Bezügen als auch auf die Lohnsteuer von sonstigen Bezügen. Hat der Arbeitgeber Abfertigungsverpflichtungen (Jubiläumsgeldverpflichtungen) ausgegliedert, haftet er dennoch für die Lohnsteuerabfuhr (Rz 1183). Die Haftung betrifft auch jene Vergütungen, die im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten geleistet werden, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden (§ 78 Abs. 1 EStG 1988).

1209

Eine Haftung des Arbeitgebers besteht nur insoweit, als die Lohnsteuer nach Maßgabe der Verhältnisse, wie sie dem Arbeitgeber beim Steuerabzug erkennbar waren, unrichtig berechnet wurde. Hat daher der Arbeitgeber die Lohnsteuer unter Berücksichtigung von Freibetragsbescheiden bzw. Erklärungen des Arbeitnehmers über die Berücksichtigung des Alleinverdiener-(Alleinerzieher-)Absetzbetrages oder eines Pendlerpauschales richtig berechnet und einbehalten, führt eine nachträgliche Berichtigung nicht zur Annahme einer unrichtigen Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (vgl. VwGH 12.7.1962, 1592/59). Hinsichtlich der Berücksichtigung von Pendlerpauschale und Pendlereuro durch den Arbeitgeber siehe Rz 273 und 274.

1210

Ist die Berechnung der Lohnsteuer unrichtig, so ist die Haftung des Arbeitgebers auch dann gegeben, wenn ihn an der unrichtigen Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer kein Verschulden trifft (vgl. VwGH 22.1.1986, 84/13/0013). Weder Zahlungsschwierigkeiten noch die Erklärung eines Arbeitnehmers, er würde die vom Arbeitgeber erhaltenen Bezüge zur Einkommensteuer erklären, befreien den Arbeitgeber - bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses - von der Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (vgl. VwGH 24.9.1954, 0137/52; VwGH 17.12.1957, 3094/55). Reichen die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die vollständige Entrichtung der darauf entfallenden Lohnsteuer aus, darf gemäß § 78 Abs. 3 und 4 EStG 1988 nur ein Betrag zur Auszahlung gelangen, der die Abfuhr der Lohnsteuer erlaubt (vgl. VwGH 28.2.1995, 91/14/0255).

1211

Hat der Arbeitnehmer bereits im Rahmen der Veranlagung oder im Wege von Vorauszahlungen gemäß § 45 EStG 1988 eine nicht einbehaltene Lohnsteuer entrichtet, so kann der Arbeitgeber dafür nicht mehr in Anspruch genommen werden (vgl. VwGH 13.09.1972, 2218/71). Die bloße Behauptung des Arbeitgebers, die Steuerschuld wäre durch

Zahlung des Arbeitnehmers bereits erloschen, genügt nicht; der Arbeitgeber muss diese Behauptung beweisen oder der Abgabenbehörde jene Daten bekannt geben, die erforderlich sind, eine solche Behauptung ohne Aufwand zu überprüfen (vgl. VwGH 10.04.1985, 84/13/0004). Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 oder Abs. 3 EStG 1988 vorliegen (Veranlagungstatbestände), steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen. Vom Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer kann erst dann bei der Veranlagung des Arbeitnehmers angerechnet werden, wenn diese tatsächlich (wirtschaftlich gesehen) vom Arbeitnehmer getragen wurde.

1212

Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers erfolgt mit Haftungsbescheid. Es bedarf keiner Wiederaufnahme des Verfahrens, wenn der Arbeitgeber in einem Haftungsbescheid für die Lohnsteuer eines Arbeitnehmers für mehrere Monate oder auch mehrere Arbeitnehmer und in einem späteren Haftungsbescheid für die Lohnsteuer anderer (weiterer) Arbeitnehmer in Anspruch genommen wird (vgl. VwGH 17.12.1996, 92/14/0214).

29a Haftung bei Beauftragung zur Erbringung von Bauleistungen

1212a

Mit § 82a EStG 1988 wird ab 1. Juli 2011 (maßgeblich ist der Zahlungsfluss) bei Weitergabe von Bauleistungen eine Haftung des Auftraggebers (Auftrag gebendes Unternehmen) für lohnabhängige Abgaben des beauftragten Bauunternehmens eingeführt. Die Haftung für lohnabhängige Abgaben knüpft zum großen Teil an dieselben Voraussetzungen wie die Haftung im Bereich des Sozialversicherungsrechts für Beiträge und Umlagen an österreichische Krankenversicherungsträger nach §§ 67a ff ASVG.

Die Haftung für lohnabhängige Abgaben umfasst auch (ausländische) beauftragte Unternehmen, die nicht unter die Haftung im Bereich des Sozialversicherungsrechts fallen, da deren Arbeitnehmer in einem anderen EWR-Staat der Versicherungspflicht unterliegen.

Bei Bauleistungen im Ausland kommt die Haftung dann zum Tragen, wenn Österreich ein Besteuerungsrecht an den Bezügen der betroffenen Arbeitnehmer zukommt oder davon in Österreich Lohnabgaben zu entrichten sind (zB Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds).

Die Auftraggeberhaftung besteht unabhängig von einer Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988.

1212b

Die Haftung entfällt, wenn das beauftragte Unternehmen zum Zeitpunkt der Leistung des Werklohnes in der Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen (HFU-Gesamtliste) geführt wird. § 67a Abs. 3 ASVG ist anzuwenden und sieht vor, dass als Leistungszeitpunkt der Kalendertag gilt, an dem die entscheidende Rechtshandlung zur Erfüllung der Werklohnschuld gesetzt wurde; den Zeitpunkt der entscheidenden Rechtshandlung hat das Auftrag gebende Unternehmen nachzuweisen. Abweichend davon ist der dem Leistungszeitpunkt vorangehende Kalendertag maßgeblich, wenn an diesem die elektronische Einsichtnahme in die HFU-Gesamtliste erfolgte und die tagesgleiche Erteilung des Auftrages zur Zahlung des Werklohnes unmöglich oder unzumutbar war.

Die HFU-Gesamtliste nach § 67b Abs. 6 ASVG wird von dem bei der Wiener Gebietskrankenkasse eingerichteten Dienstleistungszentrum geführt und ist elektronisch abrufbar (www.sozialversicherung.at). Die HFU-Gesamtliste ist sowohl für die Haftung für Beiträge und Umlagen an österreichische Krankenversicherungsträger als auch für die Haftung für lohnabhängige Abgaben maßgebend.

1212c

Legen Unternehmen ohne Beschäftigte (zB „Ein-Personen-Unternehmen") dem Auftraggeber eine Bestätigung nach § 7 der Richtlinie zur einheitlichen Vollzugspraxis der Versicherungsträger im Bereich der AuftraggeberInnenhaftung (RVAGH 2011, Amtliche Verlautbarung Nr. 795/2010) vor, ist der Auftraggeber grundsätzlich von der Haftung nach § 82a EStG 1988 befreit und der Werklohn kann somit zu 100% dem beauftragten Unternehmen bezahlt werden. Beschäftigt der Auftragnehmer jedoch Arbeitnehmer mittels Formular A1 (Verordnungen (EG) Nr. 883/2004 und Nr. 987/2009), dann sind bei Vorliegen einer Lohnsteuerpflicht dieser Arbeitnehmer im Inland 5% des zu leistenden Werklohnes (Haftungsbetrag) vom Auftraggeber abzuführen.

Eine Haftung kann trotz Vorliegens einer Bestätigung nach § 7 RVAGH 2011 beispielsweise in solchen Fällen geltend gemacht werden, wenn sich nachträglich herausstellen sollte, dass der Auftragnehmer Dienstnehmer oder freie Dienstnehmer nicht oder erst nach Ausstellung dieser Bestätigung zur Sozialversicherung meldet.

1212d

Scheint das beauftragte Unternehmen nicht in der HFU-Gesamtliste auf, kann sich der Auftraggeber von der Haftung befreien, in dem er 5% des zu leistenden Werklohnes (Haftungsbetrag) an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse überweist. Der Auftraggeber kann somit die Werklohnzahlung aufsplitten.

Erfolgt die Überweisung gemeinsam mit dem Haftungsbetrag für Beiträge und Umlagen an österreichische Krankenversicherungsträger, sind für die Überweisung folgende Daten anzugeben:

1. Firmenname und Adresse des Auftrag gebenden Unternehmens,
2. Dienstgebernummer sowie den Firmennamen des beauftragten Unternehmens,
3. Datum und Nummer der Rechnung über den Werklohn und
4. UID-Nummer oder, falls nicht vorhanden, Finanzamts- und Steuernummer.

1212e

Das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse hat die einlangenden Haftungsbeträge – wenn vom Auftraggeber keine Zuordnung mittels Verrechnungsweisung erfolgt - im Verhältnis 4:1 aufzuteilen. Das heißt vom überwiesenen Haftungsbetrag entfallen 80% (4/5tel) auf die Beiträge und Umlagen an österreichische Krankenversicherungsträger und 20% (1/5tel) auf die lohnabhängigen Abgaben. Bei Vorliegen einer Verrechnungsweisung durch den Auftraggeber hat das Dienstleistungszentrum die Aufteilung wie folgt vorzunehmen: Der vom Auftraggeber unter der Bezeichnung „AGH-SV" ausgewiesene Haftungsbetrag entfällt auf die Beiträge und Umlagen an österreichische Krankenversicherungsträger und der unter der Bezeichnung „AGH-LSt" ausgewiesene Haftungsbetrag entfällt auf die lohnabhängigen Abgaben.

1212f

Hat das beauftragte Unternehmen keine Beiträge und Umlagen an österreichische Krankenversicherungsträger abzuführen, da die beschäftigten Arbeitnehmer nicht der österreichischen Sozialversicherungspflicht unterliegen, dann entfällt der an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse entrichtete Haftungsbetrag zu 100% auf die lohnabhängigen Abgaben. In diesem Fall hat das beauftragte Unternehmen zwar keine Dienstgeberkontonummer, es können jedoch trotzdem die Haftungsbeträge für lohnabhängige Abgaben an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse überwiesen werden.

30 STEUERSCHULDNER (§ 83 EStG 1988)

1213

Der Arbeitnehmer schuldet die Lohnsteuer. Die Abgabenbehörden können den Arbeitnehmer für die von ihm geschuldete Lohnsteuer nur dann unmittelbar in Anspruch nehmen, wenn einer der Tatbestände des § 83 Abs. 2 EStG 1988 oder der Tatbestand nach § 83 Abs. 3 EStG 1988 vorliegt. In allen anderen Fällen muss die nicht oder zu wenig abgeführte Lohnsteuer beim Arbeitgeber (meist im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung) nachgefordert werden. Die vom Regelfall abweichende, durch § 83 Abs. 2 EStG 1988 vorgesehene Beschränkung der Inanspruchnahme des Arbeitnehmers als Steuerschuldner für nicht einbehaltene und nicht abgeführte Lohnsteuer wirkt sich nur im Lohnsteuerverfahren aus, nicht aber auch im Verfahren zur Veranlagung zur Einkommensteuer (Nachholwirkung der Veranlagung). Fehler bei der Berechnung der laufenden Lohnsteuer sind daher im Falle einer Veranlagung in jedem Fall zu korrigieren (vgl. VwGH 15.06.1988, 86/13/0178). Liegen die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nicht vor und ergibt sich im Zuge einer beantragten Veranlagung eine Nachforderung auf Grund einer Fehlberechnung durch den Arbeitgeber, besteht die Möglichkeit, im Rechtsmittelweg den Antrag wieder zurückzuziehen.

1214

Jene Lohnsteuer, für die der Arbeitnehmer gemäß § 83 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 unmittelbar in Anspruch genommen werden kann, darf beim Arbeitgeber grundsätzlich nicht nachgefordert werden. Veranlagungstatbestände nach § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 EStG 1988 entbinden jedoch den Arbeitgeber nicht von der Haftung nach § 82 EStG 1988.

1215

Der Arbeitnehmer darf in der Regel nur von der Abgabenbehörde in Anspruch genommen werden. Liegen die Voraussetzungen des § 77 Abs. 3 EStG 1988 für eine Aufrollung vor, so hat der Arbeitgeber im Falle der Streichung eines Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrages sowie bei Wegfall oder Reduzierung eines in einem Freibetragsbescheid (Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber) ausgewiesenen Freibetrags die Lohnsteuer von den laufenden Bezügen auch für vergangene Lohnzahlungszeiträume innerhalb des laufenden Jahres neu zu berechnen und somit auch zu berichtigen.

1216

Der Arbeitnehmer wird unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

- die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen (Pflichtveranlagung),
- die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 EStG 1988 vorliegen,

- eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2 EStG 1988) durchgeführt wird,
- eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (§ 47 Abs. 1 EStG 1988) nicht erhoben hat.

1216a

Der Arbeitnehmer kann nach § 83 Abs. 3 EStG 1988 unmittelbar vom Finanzamt in Anspruch genommen werden, wenn er vorsätzlich mit dem Arbeitgeber zusammenwirkt und an der Verkürzung der Lohnsteuer mitwirkt. In Betrugsfällen kann daher – wenn die Haftung beim Arbeitgeber (zB wegen Insolvenz) ins Leere geht – der Arbeitnehmer direkt zur Lohnsteuerzahlung herangezogen werden. Die unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers liegt jedoch im Ermessen der Abgabenbehörde, sodass primär der Arbeitgeber im Haftungswege und nur subsidiär der Arbeitnehmer in Anspruch zu nehmen ist.

1217

Die unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers ist grundsätzlich sowohl für die Lohnsteuer von den laufenden Bezügen als auch für die Lohnsteuer von den sonstigen Bezügen möglich.

1218

Eine Nachforderung beim Arbeitnehmer ist in allen Fällen, bei denen die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach § 41 EStG 1988 vorliegen, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer vorzunehmen. Steht ein Betrag nicht in dem in einem Freibetragsbescheid (§ 63 EStG 1988) ausgewiesenen Umfang zu, so kommt es bei der Durchführung einer Veranlagung zu einer entsprechenden Nachforderung bzw. verminderten Gutschrift. Im Falle der rückwirkenden Streichung des Alleinverdiener-(Alleinerzieher-)Absetzbetrages und der damit verbundenen Minderung der Höchstbeträge bei den Sonderausgaben besteht gemäß § 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 ein Pflichtveranlagungstatbestand, der zu einer Nachversteuerung führt.

1219

Eine Nachforderung im Bereich der Nachversteuerungstatbestände des § 83 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 (Sonderausgabennachversteuerung) ist jedenfalls unabhängig von der Durchführung einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung vorzunehmen. Der Nachforderungsbescheid ist ein Abgabenbescheid im Sinne des § 198 BAO. Wirken der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer vorsätzlich zusammen, um sich einen gesetzeswidrigen Vorteil zu verschaffen, der eine Verkürzung der vorschriftsmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer bewirkt (§ 83 Abs. 3 EStG 1988), liegt ein Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 vor.

31 LOHNZETTEL (§ 84 EStG 1988)

31.1 Allgemeines

1220

Der Arbeitgeber hat dem Finanzamt der Betriebsstätte oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung für alle im abgelaufenen Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer einen Lohnzettel zu übermitteln. Bei Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation eines Betriebes ist der Lohnzettel bereits zu diesem Zeitpunkt zu übermitteln. Erfolgen nach Übermittlung des Lohnzettels steuerlich relevante Ergänzungen des Lohnkontos, besteht die Verpflichtung zur Übermittlung eines berichtigten Lohnzettels innerhalb von zwei Wochen ab erfolgter Ergänzung. Die Übermittlung der Lohnzettel hat grundsätzlich elektronisch zu erfolgen, und zwar bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres. Für diese elektronische Übermittlung an das Finanzamt der Betriebsstätte oder an den zuständigen Krankenversicherungsträger stehen folgende Möglichkeiten zur Verfügung:

- Übermittlung über Statistik Austria: Diese Übermittlungsschiene ist grundsätzlich nur für größte Arbeitgeber vorgesehen und bedarf einer schriftlichen Anmeldung.
- Übermittlung über die Datensammelsysteme der österreichischen Sozialversicherung (ELDA der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse) für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2003.
- Die Übermittlung über Telekom Austria ist für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2003 nicht mehr zulässig.

Die Übermittlung über ELDA setzt lediglich einen Internetzugang, nicht hingegen eine automationsunterstützte (softwareunterstützte) Lohnverrechnung bzw. ein Lohnverrechnungsprogramm voraus. Steht daher ein Internetzugang zur Verfügung, sind die Lohnzetteldaten jedenfalls elektronisch zu übermitteln, und zwar gleichgültig, ob das Lohnkonto automationsunterstützt oder händisch geführt wird. Im Falle einer händischen Lohnverrechnung ist die in ELDA vorgesehene Ausfüllmaske auszufüllen (siehe auch www.elda.at).

Für Lohnzahlungs- und Beitragszeiträume ab 2003 müssen die lohnsteuerrechtlichen und die sozialversicherungsrechtlichen Daten (Rz 1224) in einem Datenpaket übermittelt werden, sofern beide Teile erforderlich sind.

Ist die elektronische Übermittlung dem Arbeitgeber mangels technischer Voraussetzungen nicht zumutbar, ist ein Papierlohnzettel bis spätestens Ende Jänner des folgenden Kalenderjahres zu übermitteln. Dies ist der Fall, wenn der Arbeitgeber selbst über keinen Internetanschluss verfügt und die Lohnverrechnung auch nicht von einer anderen Stelle (zB Wirtschaftstreuhänder) mit entsprechenden technischen Einrichtungen durchgeführt wird. Ein Papierlohnzettel (einschließlich allfälliger sozialversicherungsrechtlicher Daten, Rz 1224) ist ausschließlich an das zuständige Betriebsfinanzamt (und nicht an einen Krankenversicherungsträger) zu übermitteln.

Siehe auch Beispiele Rz 11220.

1221

Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer bei Beendigung des Dienstverhältnisses oder über dessen Verlangen für Zwecke der Veranlagung einen Lohnzettel nach dem amtlichen Vordruck auszufertigen.

1221a

Bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Laufe eines Kalenderjahres 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 der Insolvenz 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.

1221b

Werden die Dienstnehmer im Zuge der Übernahme bzw. Veräußerung eines Betriebes mit allen Rechten und Pflichten übernommen (AVRAG), ist zum Umgründungsstichtag kein Lohnzettel zu erstellen. Ob ein Beitragsgrundlagennachweis zu erstellen ist, richtet sich nach den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen.

Darüber hinaus sind in Umgründungsfällen die Lohnzettel von jenem Arbeitgeber auszustellen, der zum Zeitpunkt der Ausstellung die Pflichten des Arbeitgebers wahrzunehmen hat. Der Lohnzettel ist unter der Steuernummer des ausstellenden Arbeitgebers zu übermitteln. Ist der Aussteller der Erwerber des Unternehmens, hat er zusätzlich das Betriebsstättenfinanzamt des früheren Arbeitgebers von diesem Vorgang zu informieren, da eine "Entlastung" der alten Steuernummer erfolgen muss.

Beispiel:

Ende August wird das Einzelunternehmen B rückwirkend per 1. Mai in die GmbH XY eingebracht.

Fall 1: Ein Dienstverhältnis zum Einzelunternehmen B wird Ende Juni beendet. Zum Lohnzettelübermittlungsstichtag 31. Juli ist der Einzelunternehmer B noch Arbeitgeber und hat daher den Lohnzettel auszustellen.

Fall 2: Ein Dienstverhältnis zum Einzelunternehmen B wird Ende August beendet. Zum Lohnzettelübermittlungsstichtag 30. September hat die GmbH XY die Pflichten als Arbeitgeber wahrzunehmen und daher den Lohnzettel auszustellen. Die Übermittlung erfolgt unter der Steuernummer der GmbH XY; das Betriebsstättenfinanzamt des Einzelunternehmens B ist davon zu informieren.

1222

Bei Auszahlung einer pflegebedingten Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) ist ein Lohnzettel von der auszahlenden Stelle auszustellen.

Für Wochengeld und vergleichbare Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Zuwendungen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2001 Lohnzettel von der auszahlenden Stelle zu übermitteln.

1223

Der Lohnzettel ist eine gebührenfreie Mitteilung an das FA der Betriebsstätte. Bei Weigerung des Arbeitgebers zur Ausstellung eines Lohnzettels bedarf es der Einschaltung des FA der Betriebsstätte.

31.2 Inhalt des Lohnzettels

1224

Für Lohnzahlungs- bzw. Beitragszeiträume ab 1. Jänner 2003 besteht der Lohnzettel aus einem lohnsteuerrechtlichen und einem sozialversicherungsrechtlichen Teil. Dabei werden die sozialversicherungsrelevanten Daten des Beitragsgrundlagennachweises in das Formular L 16 aufgenommen.

Der Lohnzettel ist entsprechend dem amtlichen Vordruck auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto (§ 76 EStG 1988) auszustellen.

Auf dem Lohnzettel sind insbesondere

- die Versicherungsnummer des Arbeitnehmers und
- die Versicherungsnummer des (Ehe)Partners des Arbeitnehmers sowie die Anzahl der Kinder, falls der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt wurde,
- die Anzahl der Kinder, falls der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde,
- die Versicherungsnummer des Ehepartners oder eingetragenen Partners des Arbeitnehmers, falls der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag berücksichtigt wurde,

anzuführen. Wurde eine Versicherungsnummer nicht vergeben, ist jeweils das Geburtsdatum an Stelle der Versicherungsnummer anzuführen. Auf der für die Finanzverwaltung bestimmten Ausfertigung ist zusätzlich die Steuernummer des Arbeitgebers auszuweisen. Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038i.

Hinsichtlich der für die Betriebliche Vorsorgekasse relevanten Daten sind im Formular L 16 folgende Angaben zu machen:

- die Bemessungsgrundlage, auf die der Beitragssatz angewendet wird (in der Regel der gesetzliche von 1,53%), und zwar unter "BV-Beitragsgrundlage inkl. SZ"
- der laufende Beitrag (in der Regel 1,53% der Bemessungsgrundlage), und zwar unter "Eingezahlter Beitrag an BV"
- der eingezahlte Übertragungsbetrag bei Übertragung von Altansprüchen, und zwar unter "Eingezahlter Übertragungsbetrag an BV".

31.3 Mehrere Dienstverhältnisse beim selben Arbeitgeber

1225

Im Fall eines einheitlichen, fortlaufenden Dienstverhältnisses ist nur ein Lohnzettel auszustellen, und zwar auch dann, wenn während dieses Dienstverhältnisses bezugsfreie Lohnzahlungszeiträume (zB im Falle einer Karenzierung) anfallen.

Wurde im Laufe eines Kalenderjahres bereits ein Lohnzettel ausgestellt und beginnt ein Dienstnehmer beim selben Dienstgeber in diesem Kalenderjahr noch einmal ein Dienstverhältnis, ist gesondert ein weiterer Lohnzettel (nach Ablauf des Kalenderjahres oder unterjährig, Rz 1220 und 1221a) auszustellen. Der Lohnzettel für das weitere Dienstverhältnis ist zeitraumkonform - dem weiteren Dienstverhältnis entsprechend - zu erstellen. Eine Summierung der Steuerbemessungs- und Beitragsgrundlagen hat nicht zu erfolgen.

Liegt das Ende des einen und der Beginn eines neuen Dienstverhältnisses beim selben Arbeitgeber innerhalb desselben Kalendermonates, ist trotz der Unterbrechung ein einheitlicher Lohnzettel mit Beginn des ersten und Ende des weiteren Dienstverhältnisses zu erstellen.

Werden Personen in unregelmäßigen Abständen fallweise beschäftigt, sodass nicht von einem einheitlichen, fortlaufenden Dienstverhältnis auszugehen ist, bestehen keine Bedenken, wenn nach Ablauf des Kalenderjahres (Rz 1220) ein einheitlicher Lohnzettel ausgestellt wird (zB für Mitarbeiter bei Filmaufnahmen).

Ändert sich während eines einheitlichen, fortlaufenden Dienstverhältnisses die Steuernummer des Arbeitgebers oder wechselt ein Arbeitnehmer während eines solchen Dienstverhältnisses von der Voll- auf die Teilversicherung (und umgekehrt), ist nur ein Lohnzettel auszustellen. Allenfalls sind auf dem sozialversicherungsrechtlichen Teil des Lohnzettels mehrere Beitragsgrundlagennachweise zu erstellen.

1226

Krankengeldbezug, Präsenz- und Zivildienst oder die Teilnahme an Waffenübungen nach dem Heeresgebührengesetz gelten nicht als Unterbrechung eines Dienstverhältnisses.

31.4 Begünstigte Auslandsbezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und Z 11 lit. b EStG 1988

1227

Werden vom Arbeitgeber neben steuerpflichtigen nichtselbständigen Bezügen ("Inlandsbezüge"), Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 oder 11 lit. b EStG 1988 ("Auslandsbezüge" bei Auslandsmontage oder Entwicklungshilfe) ausgezahlt, ist für die Auslandsbezüge ein gesonderter Lohnzettel auszustellen.

Bei Bezügen nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist Rz 70u (Rechtslage AbgÄG 2011) zu beachten.

Bei elektronischer Übermittlung ist der „Auslandslohnzettel" für steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988 ausnahmslos unter der Lohnzettelart 2 (siehe Rz 1408) zu übermitteln, weil bei diesen Bezügen 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 11 lit. b 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.

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.

31.5 Lohnzettel bei Bezügen gemäß §§ 69 und 70 EStG 1988

1229

Ein Lohnzettel ist auch für Arbeitnehmer auszuschreiben, bei denen eine Besteuerung gemäß § 69 Abs. 2 bis 5 EStG 1988 vorgenommen wurde, weiters bei Bezügen gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 und für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer (§ 70 EStG 1988). Bezieht ein Arbeitnehmer von einem Arbeitgeber während des Kalenderjahres sowohl Einkünfte nach § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (Tarifbesteuerung) als auch gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (20% Abzugsteuer), sind jeweils getrennte Lohnzettel auszustellen.

Siehe auch Beispiel Rz 11229.

1230

Bezüge gemäß § 69 Abs. 1 EStG 1988 sind in den Lohnzettel nicht aufzunehmen. Ein Beitragsgrundlagennachweis ist allerdings erforderlich. Im Formular L 16 ist daher nur der sozialversicherungsrechtliche, nicht jedoch der lohnsteuerrechtliche Teil auszufüllen. Unabhängig davon ist jedenfalls ein Lohnkonto zu führen (siehe Rz 1184).

Abschnitt 31.6 und Randzahl 1231: *entfallen*

31.7 Ausstellung von Lohnzetteln im Insolvenzverfahren

1232

§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 sieht für Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen von laufenden und sonstigen Bezügen im Insolvenzverfahren eine vorläufige Besteuerung vor. Die ausgezahlten Bezüge sind - ausgenommen Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 sowie sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6 und 8 lit. e und f EStG 1988 - in das Veranlagungsverfahren einzubeziehen.

Hat der Arbeitnehmer vor Insolvenzeröffnung vom Arbeitgeber Lohnzahlungen erhalten und werden diese vom Insolvenzverwalter erfolgreich angefochten, muss der Arbeitnehmer diese Lohnzahlungen zurückzahlen. Sofern diese angefochtenen Lohnzahlungen Gehaltsansprüche betreffen, die durch den IEF abgedeckt werden, hat nicht der Arbeitnehmer die Löhne zurückzuzahlen, sondern erfolgt die Rückzahlung direkt durch den IEF an den Insolvenzverwalter. In diesem Fall ist aus Vereinfachungsgründen folgendermaßen vorzugehen:

- Der Lohnzettel über die ursprünglich geleisteten Lohnzahlungen des Arbeitgebers ist nicht zu korrigieren.
- Die Zahlung des IEF an den Insolvenzverwalter ist nicht in den Lohnzettel des IEF aufzunehmen.
- Es liegt kein rückgezahlter Arbeitslohn im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG 1988 vor; dem Arbeitnehmer stehen daher aus diesem Titel keine Werbungskosten zu.

Voraussetzung für diese vereinfachte Vorgangsweise ist, dass diese Gehaltsbestandteile im Lohnzettel des Arbeitgebers, der für die Zeit vor Insolvenzeröffnung ausgestellt wurde, tatsächlich enthalten sind.

1233

Für Zahlungen von Insolvenz-Entgelt im Rahmen eines Ausgleichsverfahrens hat für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2001 die auszahlende Stelle einen Lohnzettel zu übermitteln.

31.8 Lohnzettelausstellung zum Stichtag der Insolvenzeröffnung

1233a

Dem Insolvenzverwalter kommt während des laufenden Insolvenzverfahrens die Stellung des Arbeitgebers zu (zB Führung eines Lohnkontos, Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer). Bei Eröffnung der Insolvenz über das Vermögen des Arbeitgebers ist durch den Insolvenzverwalter ein Lohnzettel bis zum Tag der Insolvenzeröffnung auszustellen und bis zum Ende des zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln (siehe Rz 1220). In den Lohnzettel sind nur die an den Arbeitnehmer tatsächlich ausbezahlten Bezüge aufzunehmen.

Für Bezüge, die in der Folge von der Insolvenzmasse gezahlt werden, ist - unabhängig ob es sich um Insolvenz- oder Masseforderungen handelt – ein gesonderter Lohnzettel auszustellen. Dabei ist als Bezugszeitraum der Tag nach der Insolvenzeröffnung bis zum Ende des Dienstverhältnisses (bzw. das Ende des Kalenderjahres oder das Ende des Insolvenzverfahrens, je nachdem, welches Ereignis zuerst eintritt) anzugeben. Im Fall einer im Zusammenhang mit der Insolvenz erfolgenden Kündigung ist als Ende des Dienstverhältnisses frühestens der Tag nach der Insolvenzeröffnung einzutragen. Werden für diesen Zeitraum keine Bezüge geleistet, hat die Ausstellung eines Lohnzettels zu entfallen. Zur Ausstellung von Lohnzetteln für Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren wird auf Rz 1232 verwiesen.

31.9 Lohnzettelausstellung bei Bezügen gemäß § 67 Abs. 5 EStG 1988

1233b

Für Arbeitnehmer, die dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz unterliegen, ist bei der Ausstellung des Lohnzettels Folgendes zu beachten:

1) Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988 (Urlaubsentgelt gemäß § 8 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz):

Der Gesamtbetrag ist in der KZ 210 zu erfassen. Die anteiligen sonstigen Bezüge sind im Feld „Steuerfrei bzw. mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988, vor Abzug der SV-Beiträge" (KZ 243), die darauf entfallende Steuer im Feld „Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988" (KZ 260) und die darauf entfallende Sozialversicherung in der KZ 226 auszuweisen. Die anteiligen laufenden Bezüge des Urlaubsentgeltes fließen in die KZ 245 ein.

Erfolgt die Auszahlung durch den Arbeitgeber, fließen die Bezüge in den Lohnzettel des Arbeitgebers ein (Lohnzettelart 1). Erfolgt die Auszahlung durch die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse, hat sie bis zum 31. Jänner des Folgejahres einen Lohnzettel der Lohnzettelart 20 (Beschäftigungszeitraum Kalenderjahr) auszustellen; im Arbeitgeberlohnzettel ist diese Auszahlung nicht zu erfassen. Unabhängig davon, ob die Auszahlung durch den Arbeitgeber oder durch die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse erfolgt, sind die Beitragsgrundlagen in den Beitragsgrundlagennachweis des Arbeitgebers aufzunehmen.

Zur Lohnzettelausstellung bei Urlaubsabfindungen gemäß § 10 und Überbrückungsabgeltungen gemäß § 13m Abs. 1 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz siehe Rz 1083.

2) Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988 (Jahreszwölftel):

Die weiteren sonstigen Bezüge innerhalb des Jahreszwölftels (zB Weihnachtsgeld) sind wie die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels in die KZ 220 und die darauf entfallende Sozialversicherung in die KZ 225 einzutragen.

Der Arbeitgeber übermittelt einen Lohnzettel der Lohnzettelart 1.

32 LOHNSTEUERPRÜFUNG (§ 86 EStG 1988)

1234

Der Arbeitgeber hat dafür Sorge zu tragen, dass

- die Richtigkeit des Lohnsteuerabzugs jederzeit anhand geeigneter Unterlagen (insbesondere Lohnkonten, Geschäftsbücher) nachprüfbar ist (VwGH 3.7.1970, 0975/69),
- die tatsächliche Nachprüfung unter Beachtung der Verpflichtungen gemäß § 87 EStG 1988 ermöglicht wird.

1235

Der Arbeitnehmer hat bei Prüfungshandlungen den sich aus § 88 EStG 1988 ergebenden Verpflichtungen nachzukommen.

1235a

Die Lohnsteuerprüfung umfasst neben der Überprüfung der Einhaltung der ordnungsgemäßen Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer auch die Prüfung der Einhaltung aller für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages (§ 41 FLAG 1967), des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998) und der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 (für Prüfungen, die ab dem 1.1.2016 beginnen) maßgebenden Verhältnisse.

Gemeinsam mit der Lohnsteuerprüfung ist die Sozialversicherungsprüfung (siehe § 41a ASVG; siehe auch Rz 1220) und die Kommunalsteuerprüfung (siehe § 14 KommStG 1993) durchzuführen.

Der Prüfungsauftrag ist von jener Institution zu erteilen, die die Prüfung durchführt, und zwar auch für die anderen erhebungsberechtigten Institutionen. Prüft das Finanzamt, dann hat dieses auch den Prüfungsauftrag für die Sozialversicherungsprüfung und die Kommunalsteuerprüfung auszustellen. In diesem Fall wird der Prüfer des Finanzamtes gleichzeitig als Organ der zuständigen Krankenversicherungsträger und der betroffenen Gemeinden tätig.

Über das Ergebnis der Prüfung sind die anderen Institutionen zu informieren. Die betroffenen Institutionen sind an den Prüfungsbericht des Prüfers nicht gebunden, sondern können in allenfalls zu erlassenden Bescheiden von den Feststellungen des Prüfers abweichen.

1236

Die Aufrechnung von bei der Aufrollung nach § 77 Abs. 3 und 4 EStG 1988 rückgezahlter Lohnsteuer mit einbehaltener Lohnsteuer hat jeweils pro Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) zu

erfolgen. Bei fehlerhafter (doppelter) Verrechnung rückgezahlter Lohnsteuer ist bei der Lohnsteuerprüfung auch zu untersuchen, ob die fehlerhafte Verrechnung nicht bereits durch eine zwischenzeitige Mehrüberweisung ausgeglichen worden ist (VwGH 14.6.1968, 1719/66).

1237

Bei einer pauschalen Lohnsteuernachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 muss die auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallende Lohnsteuer zumindest errechenbar sein (vgl. VwGH 25.6.1985, 85/14/0040; VwGH 14.10.1992, 90/13/0009). Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen wird vorliegen, wenn feststeht, dass der Arbeitgeber Arbeitnehmern nicht (ordnungsgemäß) versteuerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis gewährt, der Arbeitgeber aber der Abgabenbehörde die Möglichkeit nimmt, die betreffenden Arbeitnehmer festzustellen (VwGH 24.5.1993, 92/15/0037).

1238

Stehen im Konkursverfahren zum Zeitpunkt der Anmeldung von Forderungen die Abgabenbeträge noch nicht fest, sind sie im Schätzungswege zu ermitteln (siehe AÖF Nr. 313/1995).

1239

Die Träger der gesetzlichen Sozialversicherung haben ohne Aufforderung die Feststellungen und das Ergebnis aller Prüfungen (§§ 41a und 41 Abs. 1 ASVG) dem Finanzamt zur Verfügung zu stellen.

Die Abgabenbehörden haben im Rahmen ihrer Tätigkeiten an der Erhebung von Abgaben und Beiträgen mitzuwirken. Insbesondere haben sie zu erheben, ob die lohnabhängigen Abgaben ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt wurden und ob die versicherungs- und melderechtlichen Bestimmungen des ASVG eingehalten wurden.

Zur Vollziehung der gemeinsamen Prüfung und der damit verbundenen Prüfungsauswahl bzw. der Erstellung der Prüfungspläne haben die Finanzämter die für die Erhebung von lohnabhängigen Abgaben bedeutsamen Daten den Krankenversicherungsträgern und den Gemeinden zu übermitteln.

1239a

Tritt im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) der substantielle Verdacht auf, dass anstelle der bisherigen Pflichtversicherung nach § 2 Abs. 1 Z 1 und 4 GSVG (als freie Gewerbetreibende und neue Selbständige) bzw. § 2 Abs. 1 Z 1 BSVG (als Ausübende eines bäuerlichen Nebengewerbes) eine Pflichtversicherung nach dem ASVG vorliegt, hat das Finanzamt die SVA bzw. SVB ohne unnötigen Aufschub über diesen

Verdacht zu verständigen. Die Verständigung hat den Namen, die Versicherungsnummer, den geprüften Zeitraum und die Art der Tätigkeit zu enthalten.

Die weiteren Ermittlungen sind sodann vom Krankenversicherungsträger, der SVA bzw. SVB im Rahmen des jeweiligen Wirkungsbereiches durchzuführen und die Versicherungszuordnung festzustellen (in bestimmten Fällen mit Bescheid). Bescheide zur Versicherungszuordnung sind auch dem sachlich und örtlich zuständigen Finanzamt zuzustellen. Das Finanzamt ist bei einer späteren Prüfung an die versicherungsrechtliche Zuordnung gebunden (außer der maßgebliche Sachverhalt hat sich geändert).

1239b

Liegt aufgrund eines Verfahrens zur Klärung der Versicherungszuordnung ein rechtskräftiger Feststellungsbescheid nach § 412c ASVG, § 194b GSVG oder § 182a BSVG über die Versicherungszuständigkeit vor, ist dieser auch maßgeblich für die Zuordnung der Einkünfte zu selbständigen oder unselbständigen Einkünften nach dem EStG 1988. Eine Feststellung der Pflichtversicherung zum Beispiel nach dem GSVG führt demnach zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Dies gilt nicht, wenn der Bescheid auf falschen Angaben beruht oder eine Änderung des für diese Zuordnung maßgeblichen Sachverhaltes eingetreten ist; es ist stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit zu beurteilen.

1239c

Wird bei einem Unternehmen, dem ein Beschäftigungsbonus ausgezahlt wurde, eine gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) durchgeführt, haben die Finanzämter nach Abschluss der GPLA der Austria Wirtschaftsservice GmbH (aws) die Versicherungszeiten und die ermittelten Jahresbeitragsgrundlagen von Arbeitnehmern, für die dem geprüften Arbeitgeber ein Beschäftigungsbonus gewährt wurde, automationsunterstützt bzw. auf elektronischem Weg zu übermitteln.

33 AUSKUNFTSPFLICHT DER BEHÖRDE (§ 90 EStG 1988)

1240

Auskünfte nach § 90 EStG 1988 werden im Einzelfall zu konkreten Fragen des Lohnsteuerabzuges erteilt (VwGH 14.10.1992, 90/13/0009). Zuständig für die Auskunftspflicht ist das für die Prüfung zuständige Finanzamt der Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 (siehe Rz 1205 ff). Da die Auskünfte des Finanzamtes eine unmittelbare Auswirkung auf die Sozialversicherungspflicht haben können (zB zur Frage, ob selbständige oder nichtselbständige Einkünfte vorliegen), sind Auskünfte tunlichst innerhalb von 14 Tagen zu erteilen.

Antragsberechtigt ist jede Partei, dh. der Arbeitgeber oder - soweit es um eine Auskunft zu dem ihn konkret betreffenden Lohnsteuerabzug geht - auch der Arbeitnehmer.

1241

Auskünfte, die gemäß § 90 EStG 1988 erteilt werden, haben nicht den Charakter eines Bescheides (VwGH 14.10.1992, 90/13/0009; VwGH 24.5.1993, 92/15/0037). Die erteilte Auskunft kann mangels Bescheidcharakter weder den Steuerpflichtigen noch die Abgabenbehörde binden. Weicht die Abgabenbehörde von der erteilten Auskunft im Zuge des weiteren Verfahrens ab, so ist diese gesetzwidrige Vorgangsweise nach den zum Grundsatz von Treu und Glauben entwickelten Kriterien zu beurteilen (siehe dazu zB VwGH 16.9.1982, 82/16/0022; VwGH 25.6.1985, 85/14/0040; VwGH 24.5.1993, 92/15/0037). Der Umstand, dass eine gesetzwidrige Vorgansweise nicht mehr aufrechterhalten wird, stellt weder Willkür noch eine Verletzung von Treu und Glauben dar (vgl. VwGH 16.3.1993, 93/14/0029).

Eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben tritt nur unter folgenden Bedingungen ein:

- Auf eine konkrete Anfrage ergeht eine ausdrücklich als solche bezeichnete Auskunft (daher keine Bindung auf Grund eines Aktenvermerkes eines Lohnsteuerprüfers in dessen Arbeitsbogen, VwGH 26.7.2000, 97/14/0040),
- die Auskunft wird durch die zuständige Behörde erteilt,
- die erteilte Auskunft verstößt nicht offenkundig gegen gesetzliche Bestimmungen (VwGH 5.10.1993, 93/14/0101),

- der Empfänger der Auskunft hat sein steuerliches Verhalten (zB Unterlassung des Lohnsteuerabzuges von bestimmten Lohnbestandteilen wegen vermeintlicher Steuerbefreiung usw.) auf der Grundlage der ihm erteilten Auskunft eingerichtet.

33A VERANLAGUNG BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGER ARBEITNEHMER

33a.1 Veranlagung (§ 102 EStG 1988)

1241a

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, deren Bezüge einem Lohnsteuerabzug gem. § 70 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988 (Rz 1178 bis Rz 1182) unterliegen, können eine (Arbeitnehmer-)Veranlagung beantragen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraumes gestellt werden.

1241b

Bezieht ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer Einkünfte im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, bei denen kein Lohnsteuerabzug erfolgt, da der Arbeitgeber nicht über eine Betriebsstätte gemäß § 81 EStG 1988 verfügt, dann ist die Einkommensteuer im Veranlagungsweg zu erheben.

Die Begünstigungen für sonstige Bezüge des § 67 Abs. 1, 2, 6, 7 und 8 EStG 1988 sind auch bei der Veranlagung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern anzuwenden.

1241c

Ob unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht vorliegt, ist nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Erzielens der Einkünfte zu beurteilen. Bei unterjährigem Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht sowie im umgekehrten Fall sind zwei getrennte Veranlagungsverfahren durchzuführen. Diese können zu zwei Veranlagungsbescheiden für ein Kalenderjahr führen. Bei den jeweiligen Veranlagungsverfahren sind die Einkünfte zu erfassen, welche in dem entsprechenden Zeitraum erzielt wurden.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist bis Ende März 2005 in Österreich beschäftigt und hat seinen Wohnsitz ebenfalls in Österreich. Ab April 2005 verlässt der Arbeitnehmer Österreich und gibt seinen österreichischen Wohnsitz auf, er erzielt aber weiterhin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich, von denen Lohnsteuer einbehalten wird. Für die Monate Jänner bis März liegt unbeschränkte Steuerpflicht, ab April beschränkte Steuerpflicht vor.

Der Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht und jener der beschränkten Steuerpflicht sind zwei getrennte Besteuerungszeiträume, für die jeweils gesondert eine Arbeitnehmerveranlagung beantragt werden kann:

- *Wird für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht (Jänner bis März 2005) eine Arbeitnehmerveranlagung beantragt, kommt es zu einem Einkommensteuerbescheid, der nur die Einkünfte für diesen Zeitraum umfasst.*

- *Wird für den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht (April bis Dezember 2005) eine Arbeitnehmerveranlagung beantragt, kommt es zu einem Einkommensteuerbescheid, der nur die Einkünfte für diesen Zeitraum umfasst.*

In diesem Fall kann es also im Jahr 2005 zu zwei Einkommensteuerbescheiden kommen, einen für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht und einen für den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht.

1241d

Für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer ist kein Freibetragsbescheid zu erstellen (siehe auch Rz 1042).

1241e

Da auf Grund des § 102 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger der § 41 EStG 1988 nicht anwendbar ist, kommt es bei Vorliegen von ausschließlich lohnsteuerpflichtigen Einkünften nicht zu einer Pflichtveranlagung. Bezieht ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer von mehreren Arbeitgebern lohnsteuerpflichtige Einkünfte, erfolgt eine Veranlagung daher nur auf Antrag. Dieser Antrag kann im Rechtsmittelverfahren zurückgezogen werden.

Werden neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften andere Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 erzielt, hat eine (Pflicht-)Veranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zu erfolgen. Der Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 ist nicht zu berücksichtigen.

1241f

Kehrt ein Arbeitnehmer täglich zu seinem Wohnsitz im Ausland zurück, hat er keinen österreichischen Aufenthalt und unterliegt lediglich der beschränkten Steuerpflicht. Übernachtet er hingegen an den Arbeitstagen am Arbeitsort und begründet dadurch einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, unterliegt er der unbeschränkten Steuerpflicht.

33a.2 Zuständigkeit

1241g

Zuständig für die Einkommensteuerveranlagung beschränkt Steuerpflichtiger ist jenes Finanzamt, in dessen Bereich sich die Betriebsstätte, bei Fehlen einer solchen das unbewegliche Vermögen des beschränkt Steuerpflichtigen befindet (§ 23 AVOG 2010). Trifft dies für mehrere Finanzämter zu oder hat der Steuerpflichtige im Inland weder eine Betriebsstätte noch unbewegliches Vermögen, richtet sich die Zuständigkeit nach dem letzten (österreichischen) Wohnsitz des Abgabepflichtigen. In Ermangelung eines solchen (oder bei Gefahr in Verzug) ist jenes Finanzamt zuständig, welches vom abgabepflichtigen Sachverhalt zuerst Kenntnis erlangt. Kommen diesbezüglich mehrere Finanzämter in

Betracht, richtet sich die Zuständigkeit nach dem ersten Anlass zum Einschreiten (§ 25 Z 3 AVOG 2010).

Für beschränkt Steuerpflichtige im Bereich der Finanzämter mit Sitz in Wien ist das Finanzamt Wien 1/23 zuständig (§ 15 Abs. 3 AVOG 2010).

Erfolgt ein Lohnsteuerabzug, obwohl ein Doppelbesteuerungsabkommen Österreich kein Besteuerungsrecht zuweist, liegt die Zuständigkeit für die Lohnsteuerrückerstattung bei beschränkt Steuerpflichtigen beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (§ 18 AVOG 2010).

33a.3 Werbungskosten

1241h

Wenn ein Antrag auf Veranlagung gem. § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gestellt wird, sind Werbungskosten bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern insoweit zu berücksichtigen, als sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 stehen. Der allgemeine Werbungskostenpauschbetrag gem. § 16 Abs. 3 EStG 1988 (Rz 320 bis 321) steht aktiven beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern zu.

Zu Werbungskosten siehe auch Rz 223 ff.

1241i

Legt der beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer die Fahrtstrecke zwischen seinem inländischen Arbeitsort und seinem ausländischen Wohnsitz im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurück, kann er das Pendlerpauschale für die gesamte in- und ausländische Fahrtstrecke beanspruchen.

Zum Pendlerpauschale siehe auch Rz 249 ff.

33a.4 Sonderausgaben

1241j

Beschränkt Steuerpflichtige können jene Sonderausgaben geltend machen, die sich auf das Inland beziehen (siehe Rz 578). Das Sonderausgabenpauschale ist jedenfalls zu berücksichtigen.

33a.5 Außergewöhnliche Belastung

1241k

Die § 34 und 35 EStG 1988 sind bei beschränkter Steuerpflicht nicht anzuwenden.

33a.6 Berechnung der Steuer

1241l

Die Einkommensteuer ist bei beschränkter Steuerpflicht gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu berechnen. Folgende Absetzbeträge können nur bei Einkünften zur Anwendung kommen, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen, und bleiben im Falle einer Veranlagung erhalten (§ 102 Abs. 3 EStG 1988):

- (erhöhter) Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988, Rz 805 bis 808)
- bis 2015 Arbeitnehmerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 idF vor dem StRefG 2015/2016, Rz 805 bis 808)
- Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 EStG 1988, Rz 809 bis 810)

Der Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag, der Kinderabsetzbetrag und der Unterhaltsabsetzbetrag stehen beschränkt Steuerpflichtigen nicht zu.

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.

34 LANDARBEITERFREIBETRAG (§ 104 EStG 1988)

1242

Der Landarbeiterfreibetrag ist letztmalig auf Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. Jänner 2016 enden, anzuwenden.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich oder überwiegend in einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb oder in einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb im Sinne des § 21 EStG 1988 beschäftigt sein. Ist eine Kistenfabrik als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb im Sinne des § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zu werten, so steht auch den dort beschäftigten Arbeitnehmern der Landarbeiterfreibetrag zu (VwGH 7.6.1962, 2497/59). Arbeitnehmer von Lagerhausgenossenschaften haben hingegen keinen Anspruch auf den Landarbeiterfreibetrag. Weitere Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrags ist, dass der Arbeitnehmer der Pensionsversicherung der Arbeiter unterliegt oder nach den Merkmalen seines Dienstverhältnisses unterliegen würde. Der Landarbeiterfreibetrag steht auch beschränkt steuerpflichtigen Land- und Forstarbeitern zu. Der Freibetrag darf nicht gewährt werden, wenn eine vorübergehende Beschäftigung im Sinne des § 69 Abs. 1 EStG 1988 gegeben ist.

1243

Der Freibetrag kann pro Arbeitnehmer nur einmal gewährt werden. Für den Landarbeiterfreibetrag wird kein Freibetragsbescheid ausgestellt (§ 63 Abs. 1 EStG 1988). Er ist somit bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen vom Arbeitgeber "automatisch" (§ 62 Z 9 EStG 1988) oder im Zuge der Veranlagung zu berücksichtigen.

35 INHABER VON AMTSBESCHEINIGUNGEN UND OPFERAUSWEISEN (§ 105 EStG 1988)

1244

Der Freibetrag für die Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweisen steht nur unbeschränkt Steuerpflichtigen zu (vgl. § 102 Abs. 2 Z 3 EStG 1988). Der Freibetrag gilt die speziellen Nachteile ab, die ein Steuerpflichtiger durch eine politische Verfolgung in der Zeit von 1938 bis 1945 erlitten hat (VwGH 17.9.1969, 0406/68). Im Hinblick darauf steht der Freibetrag einem Alleinverdiener, dessen Ehegatte Inhaber einer Amtsbescheinigung oder eines Opferausweises ist, nicht zu. Körperliche Behinderungen sind nicht abgegolten; diese können zusätzlich zu einem Freibetrag gemäß §§ 34 und 35 EStG 1988 führen.

1245

Bezieht der Arbeitnehmer von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn, so darf der Freibetrag insgesamt nur einmal gewährt werden. Es liegt in der Wahl des Arbeitnehmers, bei welchem Arbeitgeber der Freibetrag berücksichtigt wird. Der Freibetrag ist vom Arbeitgeber ohne Freibetragsbescheid "automatisch" zu berücksichtigen (§ 62 Z 10 EStG 1988), wenn eine diesbezügliche Bescheinigung vorgelegt wurde. Andernfalls wird ein Freibetragsbescheid ausgestellt (§ 63 Abs. 1 Z 4 EStG 1988).

36 KINDER, (EHE)PARTNERSCHAFTEN (§ 106 EStG 1988)

1246

Die steuerliche Abgeltung der Kinderlasten erfolgt mit der Gewährung des Kinder- bzw. Unterhaltsabsetzbetrages (§ 33 EStG 1988) 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:

- Miteinbeziehung in den begünstigten Personenkreis des § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988,
- Verminderung des Selbstbehaltes bei außergewöhnlichen Belastungen,
- Inanspruchnahme von Freibeträgen gemäß § 35 EStG 1988,
- Gewährung des Alleinverdiener-(Alleinerzieher-)Absetzbetrages,
- höherer Erstattungsbetrag beim Bausparen,
- 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, dabei handelt es sich um Kinder im Sinne des bürgerlichen Rechts.

1248

Ehepartner ist eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist. Einem Ehepartner ist der eingetragene Partner im Sinn des Eingetragene Partnerschaft-Gesetzes (EPG) gleichzuhalten. Eine Lebensgemeinschaft liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige mit dem Partner in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebt und gleichzeitig mindestens ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt.

1249

Wird ein Antrag im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG 1988 auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger gestellt (EU-/EWR-Bürger), ist § 106 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

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 (440 Euro, bis 2015: 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 300 Euro (bis 2015: 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 300 Euro (bis 2015: 132 Euro) zu.

1249b

Für das Kind steht keinem Steuerpflichtigen ein Unterhaltsabsetzbetrag zu, daher ergeben sich ab 1.1.2016 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	€ 440	-
Beidverdiener	€ 440	-
Beidverdiener	€ 300	€ 300
Beidverdiener	-	€ 440
Alleinverdiener	-	€ 440

1249c

Für das Kind ist von einem nicht haushaltszugehörigen Elternteil Unterhalt (Alimente) zu zahlen. Wenn der Unterhaltsabsetzbetrag für mehr als sechs Monate zusteht, dann steht der

Kinderfreibetrag zwingend im Ausmaß von je 300 Euro (bis 2015: 132 Euro) dem Unterhaltsleistenden und dem Bezieher von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag zu. Damit ist einerseits ausgeschlossen, dass einem Steuerpflichtigen für das bei ihm haushaltszugehörige Kind ein Kinderfreibetrag von 440 Euro (bis 2015: 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).

Werte ab 1.1.2016:

	Unterhalts-verpflichteter	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	€ 300	€ 300	-
Unterhaltsverpflichteter zahlt Unterhalt nicht in vorgesehener Höhe, der Unterhaltsabsetzbetrag steht nicht für mehr als 6 Monate im Kalenderjahr zu	-	€ 440	-
Unterhaltsverpflichteter zahlt Unterhalt nicht in vorgesehener Höhe, der Unterhaltsabsetzbetrag steht nicht für mehr als 6 Monate im Kalenderjahr zu		€ 300	€ 300
Unterhaltsverpflichteter zahlt Unterhalt nicht in vorgesehener Höhe, der Unterhaltsabsetzbetrag steht nicht für mehr als 6 Monate im Kalenderjahr zu	-	-	€ 440

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. Berücksichtigung von Amts wegen bzw. Beantragung

1249e

Der Kinderfreibetrag wird im Wege der Veranlagung (erstmals für das Kalenderjahr 2009) berücksichtigt.

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 ist für Steuerpflichtige, denen der Unterhaltsabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag gewährt wird, ein Kinderfreibetrag in Höhe von 300 Euro jährlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Voraussetzung dafür ist, dass ein Anspruch auf den Kinderfreibetrag besteht.

In allen anderen Fällen ist der Kinderfreibetrag vom Steuerpflichtigen im Wege der Veranlagung zu beantragen. In der Steuererklärung muss die Sozialversicherungsnummer oder die persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte des Kindes 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 Berücksichtigung des Kinderfreibetrages (von 300 Euro, bis 2015: 132 Euro) bei einer unterhaltsverpflichteten Person hat zur Folge, dass nur ein weiterer Kinderfreibetrag von 300 Euro (bis 2015: 132 Euro) zusteht und zwar nur dem Bezieher des Kinderabsetzbetrages. Entgegenstehende Bescheide (Gewährung von 440 Euro (bis 2015: 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 440 Euro (bis 2015: 220 Euro) zuerkannt worden ist, hat zur Folge, dass dieser bei dem bereits veranlagten (Ehe)Partner nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten (§ 295a BAO) auf 300 Euro (bis 2015: 132 Euro) zu reduzieren ist.

37 MIETZINSBEIHILFEN (§ 107 EStG 1988)

Randzahlen 1250 bis 1291: *entfallen*

38 ANMELDUNG DES ARBEITNEHMERS (§ 128 EStG 1988)

1292

Bei Antritt des Dienstverhältnisses hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber unter Vorlage einer amtlichen Urkunde, die geeignet ist, seine Identität nachzuweisen, folgende Daten bekannt zu geben:

- Name,
- Versicherungsnummer gemäß § 31 ASVG (wurde eine solche nicht vergeben, ist das Geburtsdatum anzuführen),
- Wohnsitz.

39 BAUSPAREN (§ 108 EStG 1988)

39.1 Voraussetzungen (§ 108 Abs. 1 EStG 1988)

39.1.1 Begünstigter Personenkreis

1293

Bausparer ist, wer mit der Bausparkasse einen Bausparvertrag abschließt. Voraussetzung für eine Bausparbegünstigung ist die unbeschränkte Steuerpflicht, nicht hingegen, dass der Bausparer in Österreich Einkommensteuer (Lohnsteuer) bezahlt. Angehörige ausländischer diplomatischer oder berufskonsularischer Vertretungen, die wie beschränkt Einkommensteuerpflichtige zu behandeln sind, können von der Bestimmung des § 108 EStG 1988 keinen Gebrauch machen. Personen, die dem Grunde nach unbeschränkt steuerpflichtig sind, aber nur steuerfreie Einkünfte im Sinne des § 3 EStG 1988 bzw. andere steuerfreie Einkünfte (zB Amtssitzabkommen) beziehen, steht die Bausparbegünstigung zu.

Lautet ein Bausparvertrag auf zwei oder mehrere Personen (Ehegatten, Kinder), dann kann eine Steuererstattung nur erfolgen, wenn sämtliche Personen unbeschränkt steuerpflichtig sind.

39.1.2 Art der Förderung

1294

Für Beiträge an eine Bausparkasse, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat, wird auf Antrag Einkommensteuer (Lohnsteuer) erstattet. Die Erstattung erfolgt mit einem Pauschbetrag, der sich nach einem Prozentsatz der geleisteten Beiträge bemisst. Der Prozentsatz wird jährlich vom Bundesminister für Finanzen bis 30. November für das Folgejahr festgesetzt und im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemacht. Er darf nicht weniger als 1,5% und nicht mehr als 4% (bis 31.3.2012 zwischen 3% und 8%) betragen. Die Erstattung steht dem Steuerpflichtigen jeweils nur für einen Bausparvertrag zu.

Beträgt die förderbare Beitragsleistung ein Mehrfaches von 1.200 Euro (Ehe-)Partner, Kinder, dann kann eine Steuererstattung nur erfolgen, wenn sämtliche Personen unbeschränkt steuerpflichtig sind.

39.1.3 Bausparkassen in Österreich

1295

Folgende Bausparkassen verfügen derzeit über eine Konzession zum Geschäftsbetrieb im Inland:

- Allgemeine Bausparkasse reg. Gen.m.b.H.,

- Bausparkasse der österreichischen Sparkassen AG,
- Bausparkasse Wüstenrot AG,
- Raiffeisen Bausparkasse Gesellschaft m.b.H.

39.2 Bemessungsgrundlage (§ 108 Abs. 2 EStG 1988)

39.2.1 Höhe der Bemessungsgrundlage (= förderbare Beitragsleistung - § 108 Abs. 2 EStG 1988)

1296

Eine Steuererstattung erfolgt für Beitragsleistungen bis zu 1.200 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.

1297

Die Erhöhungsbeträge können nur dann in Anspruch genommen werden, wenn diesen Personen im selben Kalenderjahr auf Grund einer eigenen Abgabenerklärung keine Erstattungsbeträge zustehen oder wenn diese Personen nicht im selben Kalenderjahr in der Abgabenerklärung eines anderen Steuerpflichtigen für einen Erhöhungsbetrag zu berücksichtigen sind.

Eltern können Erhöhungsbeträge für ihre Kinder geltend machen, nicht aber Kinder für ihre Eltern.

1298

Die Erstattung der Bausparprämie steht jeweils nur für einen Bausparvertrag zu und zwar auch dann, wenn bei einem Bausparvertrag die Höchstbemessungsgrundlage von 1.200 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 ersteren 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.

1299

Die Prämienbegünstigung vervielfacht sich entsprechend der Anzahl der mitberücksichtigten Personen. (Ehe)Partner und Kinder, für die ein Steuerpflichtiger einen Erhöhungsbetrag beansprucht hat, können für das selbe Kalenderjahr keine Bausparprämie geltend machen. Sie können jedoch erklären, dass die für sie aus dem bestehenden Bausparvertrag in Anspruch genommenen Erhöhungsbeträge dem Steuerpflichtigen ab dem Folgejahr nicht mehr zustehen sollen. Diese Erklärung ist auf dem amtlichen Vordruck bis 30. November bei der Abgabenbehörde im Wege der Bausparkasse abzugeben. Die Abwicklung erfolgt im Wege der zuständigen Bausparkasse. Die Bausparkasse hat den Steuerpflichtigen binnen 2 Wochen durch Übermittlung der Durchschrift des amtlichen Vordruckes vom Wegfall der Erhöhungsbeträge zu verständigen.

39.2.2 Wegfall von Erhöhungsbeträgen

1300

Ändern sich die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Erhöhungsbeträgen (zB weil für ein Kind im Sinne des § 106 EStG 1988 kein Kinderabsetzbetrag mehr zusteht), ist dies der Bausparkasse mitzuteilen. Der Anspruch auf den Erhöhungsbetrag erlischt bei Wegfall der Familienbeihilfe (Kind im Sinne des § 106 EStG 1988) mit 1. Jänner des Folgejahres. Der Wegfall der Familienbeihilfe ist binnen Monatsfrist zu melden.

1301

Macht ein Steuerpflichtiger Erhöhungsbeträge für Kinder geltend und schließen diese selber Bausparverträge ab, ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige zivilrechtlich zur Vertretung (vgl. § 80 BAO, § 83 BAO) befugt war. Ist dies der Fall, hat jeweils der erste Antrag auf Erstattung Gültigkeit.

39.2.3 Auflösung des Bausparvertrages

1302

Die steuerliche Bindungsfrist eines prämienbegünstigten Bausparvertrages beträgt 6 Jahre ab Vertragsabschluss. Im Jahr der Auflösung des Bausparvertrages (Rückzahlung des gesamten oder auch nur eines Teiles des Guthabens) besteht nur ein aliquoter Prämienanteil für volle Kalendermonate. Erfolgt die Auflösung des Bausparvertrages zB am 10. September, so steht die Prämienbegünstigung für 8 Monate zu. Zur vorzeitigen Auflösung siehe Rz 1314 ff.

Randzahl 1303: *entfällt*

39.2.4 Ermittlung der Prämie

1304

Die Bausparprämie wird jedes Jahr für das folgende Kalenderjahr (Prämienjahr) neu festgelegt. Berechnungsjahr ist jenes Jahr, in dem die Berechnung für das Folgejahr erfolgt.

Die Berechnung erfolgt folgendermaßen:

Es wird ein Durchschnitt der monatlichen Umlaufgewichteten Durchschnittsrenditen für Bundesanleihen (Periodendurchschnitte) anhand eines zwölfmonatigen Beobachtungszeitraumes ermittelt. Dieser Zeitraum umfasst die ersten drei Quartale des Berechnungsjahres sowie das letzte Quartal des vorhergehenden Kalenderjahres. Durch die monatlichen Umlaufgewichteten Durchschnittsrenditen für Bundesanleihen könnten sich Prämienschwankungen zwischen 1,5% und 4% ergeben (bis 31.3.2012 zwischen 3% und 8%). Der auf Grund des Beobachtungszeitraumes errechnete Prämiensatz wird vom Bundesminister für Finanzen bis zum 30. November eines jeden Berechnungsjahres festgesetzt und im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemacht.

Im Hinblick darauf, dass die Bausparprämie keiner Einkommensteuerpflicht, auch nicht der Kapitalertragsteuer bzw. Endbesteuerung unterliegt, wird an eine um 25% verminderte Umlaufgewichtete Durchschnittsrendite für Bundesanleihen also um die nach rechnerischem Abzug der Kapitalertragsteuer verbleibende Rendite angeknüpft. Nach Ermittlung des Nettodurchschnittswertes wird ein Faktor von 0,8 zugeschlagen. Der errechnete Prozentsatz wird halbiert und schließlich wird eine Auf- oder Abrundung auf einen halben Prozentpunkt nach kaufmännischen Rundungsgrundsätzen vorgenommen.

Höhe der Bausparprämie:

Jahr	Prozentsatz	Höchstbetrag	Höchstprämie	AÖF/BMF-AV
2012	1,875%	1.200 Euro	22,50 Euro	BGBl. I Nr. 22/2012
2013	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 238/2012
2014	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 284/2013
2015	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 146/2014
2016	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 166/2015
2017	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 183/2016
2018	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 143/2017

39.3 Erstattung der Prämie (§ 108 Abs. 3 EStG 1988)

39.3.1 Antrag auf Erstattung der Prämie (§ 108 Abs. 3 EStG 1988)

1305

Der Abgabepflichtige hat die Erstattung der Prämie auf dem amtlichen Vordruck (Abgabenerklärung Lg. Nr. 108) zu beantragen. Gemäß § 2 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005 gilt die im Anhang 1 zur VO kundgemachte Abgabenerklärung als amtlicher Vordruck.

Der Antrag auf Prämienerstattung (Abgabenerklärung) ist gleichzeitig mit dem Antrag auf Abschluss des Bausparvertrages bei der Bausparkasse zu stellen. Die Abgabenerklärung verbleibt bei der Bausparkasse.

Eine spätere Abgabe der Abgabenerklärung ist nicht zulässig, da für den prämienbegünstigten Bausparvertrag die Abgabe der Erklärung Voraussetzung ist.

Wird der Antrag auf Abschluss eines Bausparvertrages elektronisch gestellt, kann auch der Antrag auf Erstattung der Bausparprämie elektronisch gestellt werden (§ 2 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005).

1306

Die Bausparkasse hat einmal jährlich bis 15. Jänner des Folgejahres den Antrag auf Prämienerstattung an das Finanzamt Wien 1/23 zu stellen. Die Anweisung der Bausparprämie an die Bausparkasse hat so zeitgerecht zu erfolgen, dass sie mit 31. Jänner dort einlangt.

Korrekturmeldungen können ein Mal jährlich bis 30. Juni des Folgejahres übermittelt werden (§ 3 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005).

39.3.2 Abgabenerklärung

1307

Für die Anforderung des zu erstattenden Steuerbetrages (Bausparprämie) hat die Bausparkasse im Wege des Datenträgeraustausches oder der automationsunterstützten Datenübermittlung folgende Daten auf Grund der Abgabenerklärung zu übermitteln (§ 5 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005):

- Bezeichnung der Bausparkasse,
- Nummer des Bausparvertrages,
- Name des Abgabepflichtigen,

- Sozialversicherungsnummer des Abgabepflichtigen (wurde keine Versicherungsnummer vergeben, ist das Geburtsdatum anzuführen),
- Adresse des Abgabepflichtigen,
- Name des (Ehe)Partners, wenn der Erhöhungsbetrag geltend gemacht wurde,
- Sozialversicherungsnummer des (Ehe)Partners, wenn der Erhöhungsbetrag geltend gemacht wurde (wurde für den (Ehe)Partner keine Versicherungsnummer vergeben, ist das Geburtsdatum anzuführen),
- Name des Kindes, wenn der Erhöhungsbetrag geltend gemacht wurde,
- Sozialversicherungsnummer des Kindes, wenn der Erhöhungsbetrag geltend gemacht wurde (wurde für das Kind keine Versicherungsnummer vergeben, ist das Geburtsdatum anzuführen),
- Beginn der Prämienbegünstigung für mitberücksichtigte Personen,
- Bemessungsgrundlage für die Prämienbegünstigung (eingezahlte prämienwirksame Beiträge),
- Vertragsbeginn des Bausparvertrages,
- Ende der Prämienbegünstigung.

1308

Bemessungsgrundlage ist der eingezahlte Beitrag - höchstens 1.200 Euro pro Person. Werden mehrere Abgabenerklärungen mit gleichzeitiger Prämienwirksamkeit zu Gunsten des Antragstellers oder einer mitberücksichtigten Person festgestellt, erfolgt die Prämienerstattung für den Bausparvertrag mit dem früheren Vertragsbeginn. Werden mehrere Abgabenerklärungen mit nicht gleichzeitiger Prämienwirksamkeit festgestellt, erfolgt die Prämienerstattung insgesamt bis zum gesetzlichen Höchstbetrag (§ 6 Abs. 1 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005).

1309

Bei mehreren Abgabenerklärungen mit demselben Vertragsbeginn erfolgt zunächst keine Prämienerstattung. Die Prämienerstattung erfolgt erst, wenn sie im Rahmen der Korrekturmeldung für den Abgabepflichtigen nur einmal geltend gemacht wird (§ 6 Abs. 2 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005).

1310

Werden beantragte Prämienerstattungen durch das Finanzamt Wien 1/23 gekürzt, hat eine Rückmeldung des Finanzamtes Wien 1/23 bis spätestens 31. Jänner an die Bausparkasse zu erfolgen (§ 7 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005).

39.4 Nachträglich beantragte Erhöhungsbeträge (§ 108 Abs. 4 EStG 1988)

39.4.1 Wirksamkeit der Erhöhungsbeträge

1311

Werden Erhöhungsbeträge im Sinne des § 108 Abs. 2 EStG 1988 nachträglich geltend gemacht, ist ein entsprechender Antrag bis spätestens 31. Jänner an die Bausparkasse zu stellen. Die Erhöhungsbeträge werden ab Beginn des Kalenderjahres wirksam, ab dem die maßgeblichen Voraussetzungen zu Jahresbeginn bestanden haben.

1312

Sind die Voraussetzungen für die Gewährung von Erhöhungsbeträgen nicht mehr gegeben, hat dies der Steuerpflichtige innerhalb eines Monats dem Finanzamt Wien 1/23 im Wege der Bausparkasse mitzuteilen. Die Änderung der Voraussetzungen für Erhöhungsbeträge wird erst nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie eingetreten ist, wirksam.

39.5 Überweisung der Prämien (§ 108 Abs. 5 EStG 1988)

1313

Die Erstattung der Bausparprämie erfolgt über Antrag der Bausparkasse, bei der der Steuerpflichtige den Bausparvertrag abgeschlossen hat. Der Antrag auf Erstattung ist beim Finanzamt Wien 1/23 einzubringen. Die Prämie wird dem Bausparkonto des Bausparers gutgeschrieben.

Für die Prämienerstattung hat die Meldung der Daten durch die Bausparkasse im Wege des Datenträgeraustausches oder der automationsunterstützten Datenübermittlung zu erfolgen. Der Inhalt der Meldung und das Verfahren sind mit V festgelegt.

39.6 Vorzeitige Auflösung des Bausparvertrages (§ 108 Abs. 6 EStG 1988)

1314

Wird ein Bausparvertrag vorzeitig - vor Ablauf von 6 Jahren - aufgelöst oder werden die Ansprüche aus dem Bausparvertrag als Sicherstellung verwendet, ist die Prämie durch die Bausparkasse vom Steuerpflichtigen zurückzufordern. Allerdings hat die Rückforderung zu

unterbleiben wenn einer der in § 108 Abs. 7 EStG 1988 angeführten Tatbestände vorliegt (siehe Rz 1315).

39.7 Rückforderung zu Unrecht erstatteter Prämien (§ 108 Abs. 7 EStG 1988)

39.7.1 Vorzeitige Auflösung des Bausparvertrages

1315

Eine Rückforderung der Bausparprämie bei vorzeitiger Auflösung des Vertrages oder Verwendung der Ansprüche aus dem Bausparvertrag als Sicherstellung hat zu unterbleiben, wenn

- der zurückzufordernde Betrag für Maßnahmen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 des Bausparkassengesetzes (Errichtung, Beschaffung, Erhaltung und Verbesserung von überwiegend zu Wohnzwecken bestimmten Gebäuden und Wohnungen) verwendet wird und die Maßnahmen in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Rückzahlung stehen (darunter sind zu verstehen: Eigenheime, Eigentumswohnungen, Miet- und Genossenschaftswohnungen, Dienstwohnungen, Wohnungen in Alten-, Pflege-, Studenten-, Schwestern- und Lehrlingsheimen sowie der Erwerb von Rechten zur dauernden Nutzung von Wohnraum).

  oder für

- Maßnahmen der Bildung (§ 1 Abs. 4 Bausparkassengesetz) oder für
- Maßnahmen der Pflege (§ 1 Abs. 5 Bausparkassengesetz) verwendet werden oder
- bei Übertragung des Bausparvertrages an den (Ehe-)Partner bei Aufteilung ehelicher Ersparnisse im Wege der Scheidung/Auflösung der eingetragenen Partnerschaft oder
- bei Tod des Steuerpflichtigen.

Soweit für Beträge die Rückforderung der Bausparprämie (erstatteter Einkommensteuer) unterblieben ist, hat dies folgende Auswirkungen auf andere steuerliche Begünstigungen:

- Die Berücksichtigung als Sonderausgabe nach § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Schaffung oder Sanierung von Wohnraum) ist ausgeschlossen (§ 18 Abs. 3 Z 3 lit. a EStG 1988).
- Bei einer Verwendung für eine Bildungsmaßnahme im Sinne des § 1 Abs. 4 Bausparkassengesetz bleibt die Absetzbarkeit im Rahmen der Werbungskosten (Aus-, Fortbildungs- und Umschulungsmaßnahmen) erhalten.

- Bei einer Verwendung für Maßnahmen der Pflege im Sinne des § 1 Abs. 5 Bausparkassengesetz ist eine Berücksichtigung dieser Beträge als außergewöhnliche Belastung (§§ 34 und § 35 EStG 1988) ausgeschlossen, weil derartige Aufwendungen aus dem eigenen (laufenden) Einkommen getragen werden müssen.

1315a

Begünstigte Bildungsmaßnahme sind Ausgaben für die Berufsausbildung und die berufliche Weiterbildung sowie die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Nebenkosten des Steuerpflichtigen für sich selbst. Bei Ausgaben für den Ehepartner oder eingetragenen Partner sowie für haushaltszugehörigen Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 hat eine Prämienrückforderung zu erfolgen.

Als Maßnahmen der Bildung sind alle Berufsausbildungen sowie berufliche Weiterbildungsmaßnahmen insbesondere aus den Bereichen der Erwachsenenbildung zu verstehen wie z.B.

- Ausbildungen bei WIFI, BFI, Volkshochschulen,
- Maturaschulen, private und öffentliche Universitäten, Fachhochschulen, Akademien und Kollegs, Aufbaulehrgänge, Schulen für Berufstätige, Berufsschulen, Berufsbildende mittlere/höhere Schulen,
- Werkmeisterschulen, Bauhandwerksschulen, Meisterschulen,
- Berufsreifeprüfungen, Post-graduale Ausbildungen, Fremdsprachenausbildungen,
- Von der EU angebotene Fortbildungsmaßnahmen,
- Bildungsmaßnahmen zum Zwecke des späteren Selbständigwerdens.

Als Nebenkosten werden in erster Linie Kosten für die Unterkunft oder das Internat im Zusammenhang mit einer Aus- oder Weiterbildung und mit dieser Bildungsmaßnahme zusammenhängende Kurs-, Studien- und Prüfungsgebühren anfallen.

1315b

Begünstigte Maßnahmen für die Pflege gem. § 1 Abs. 5 Bausparkassengesetz sind Ausgaben für die Betreuung und Hilfe sowie die medizinische Behandlung des pflegebedürftigen Bausparers oder der Ersatz des Verdienstentganges des Bausparers, der durch die Pflege eines pflegebedürftigen nahen Angehörigen entstanden ist, sowie die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Nebenkosten.

Eine Prämienrückforderung hat dann zu unterbleiben, wenn diese Maßnahmen durch und für den Steuerpflichtigen erfolgen. Dies ist der Fall, wenn das rückgezahlte Guthaben

- für die Pflege des Bausparers selbst oder
- zur Abdeckung des Verdienstentganges (zB bei Pflegekarenz) des Bausparers für dessen Pflegetätigkeit für nahe Angehörige verwendet wird.

Die Verwendung des rückgezahlten Guthabens für die Pflege naher Angehöriger (also nicht für den Steuerpflichtigen selbst) führt zu einer Prämienrückforderung

Als Ausgaben für die Betreuung und Hilfe sind Ausgaben für Pflegeeinrichtungen, medizinische Behelfe, nicht von öffentlichen Einrichtungen getragene Kosten für Heim- oder Pflegeplätze anzusehen.

Als Kosten für die medizinische Betreuung kommen Ausgaben für Krankenhausaufenthalte und Operationen in Betracht.

1315c

Die Rückforderung hat zu unterbleiben, wenn der Steuerpflichtige eine Erklärung zur widmungsgemäßen Verwendung begünstigter Beiträge und Erstattungsbeträge (Bausparprämie) gemäß § 108 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 (Formulare 108-2) der auszahlende Bausparkasse übergibt. Diese Erklärung ist eine Abgabenerklärung.

Liegt keine Erklärung über die widmungsgemäße Verwendung vor, dann ist die Prämie von der Bausparkasse einzubehalten.

Erklärungen zur widmungsgemäßen Verwendung von Bausparguthaben sowie die Höhe der rückgezahlten Steuererstattung sind von der Bausparkasse bis zum 30. April des Folgejahres dem Finanzamt Wien 1/23 mitzuteilen (§ 9 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988,BGBl. II Nr. 296/2005). Die Mitteilung erfolgt automationsunterstützt im Wege des Datenträgeraustausches oder der automationsunterstützten Datenübermittlung (§ 10 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988, BGBl. II Nr. 296/2005).

1316

Liegen die Beiträge über den Höchstbeträgen, so ist zu Gunsten des Steuerpflichtigen davon auszugehen, dass zuerst die nicht begünstigten Beträge widmungswidrig verwendet wurden.

39.7.2 Tod des Steuerpflichtigen

1317

Mit dem Todestag des Steuerpflichtigen (Antragsteller) verliert die Abgabenerklärung ihre Wirksamkeit. Somit ist eine prämienbegünstigte Weiterführung des Bausparvertrages nicht möglich.

Änderungen (Senkung) der Bemessungsgrundlage für die Steuererstattung, welche durch den Tod einer mitberücksichtigten Person (Ehe)Partner, Kinder) veranlasst sind, sind ab dem folgenden Kalenderjahr zu berücksichtigen.

39.8 Rückforderungsansprüche (§ 108 Abs. 8 EStG 1988)

1318

Die Einkommensteuer(Lohnsteuer)erstattungen und die rückerstatteten Prämien gelten als Abgaben im Sinne des § 3 Bundesabgabenordnung.

Die Rückforderung der Bausparprämien erfolgt mittels Bescheid.

39.9 Rundungsbestimmungen (§ 108 Abs. 9 EStG 1988)

1319

Erstattungsbeträge sind auf volle Cent zu runden. Beträge unter 0,5 Cent sind auf volle Cent abzurunden und Beträge ab 0,5 Cent sind aufzurunden (kaufmännische Rundung).

39.10 Prämienstopp (§ 108 Abs. 10 EStG 1988)

1320

Der Bausparvertrag kann nicht mehr Grundlage für eine Steuererstattung bilden, wenn

- das Guthaben aus dem Bausparvertrag ganz oder zum Teil zurückgezahlt wurde,
- die Ansprüche aus dem Bausparvertrag als Sicherstellung dienen,
- nach Ablauf von sechs Jahren seit Vertragsabschluss in einem folgenden Kalenderjahr keine Steuer mehr zu erstatten war.

40 Prämienbegünstigte Pensionsvorsorge (§ 108a EStG 1988, § 108b EStG 1988)

1321

Für Beiträge zu Pensionszusatzversicherungen, zu Pensionskassen, zu betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016, zur freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung und bei Erwerb von Anteilen an prämienbegünstigten Investmentfonds wurde eine Prämienbegünstigung geschaffen. Diese Prämienbegünstigung wurde im Wesentlichen der Bausparförderung nachgebildet. Die begünstigte Bemessungsgrundlage beträgt maximal 1.000 Euro.

1322

Die prämienbegünstigte Pensionsvorsorge wurde mit BGBl. I Nr. 106/1999 ab 2000 eingeführt und gilt gemäß der Übergangsbestimmungen § 124b Z 74 EStG 1988 (BGBl. I Nr. 155/2002) für Verträge die vor dem 1. Jänner 2004 abgeschlossen werden (wurden). Von der Auslaufbestimmung ausgenommen sind Beiträge zu Pensionskassen (BGBl. I Nr. 10/2003). Für Beiträge an Pensionskassen kann daher weiterhin, auch erstmalig, ein Antrag auf Prämienbegünstigung gestellt werden.

Mit dem Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 103/2005 wurden die Bestimmungen zu prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b Abs. 2 EStG 1988) außer Kraft gesetzt. Beschränkungen des Auszahlungsplanes gemäß § 23g Investmentfondsgesetz 1993 müssen nach dem 31. Dezember 2005 nicht mehr eingehalten werden (siehe Rz 1348 ff). Zum Umstieg von einer Pensionsvorsorge in Form von Pensionsinvestmentfonds auf die Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988 siehe Rz 1399.

40.1 Voraussetzungen für die Prämienbegünstigung

40.1.1 Persönliche Voraussetzungen

1323

Wie beim Bausparen ist die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht Voraussetzung für die Begünstigung (siehe Rz 1293).

40.1.2 Abgabenerklärung

1324

Der Abgabepflichtige hat die Erstattung der Prämie gemäß § 108a Abs. 3 EStG 1988 und § 1 VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988, BGBl. II Nr. 530/2003, auf dem amtlichen Vordruck (Abgabenerklärung) im Wege des Rechtsträgers

zu beantragen. Als amtlicher Vordruck gilt die im Anhang zur VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988 kundgemachte Abgabenerklärung (Lg. Nr. 108a).

1325

Bei einem Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Investmentfonds übernimmt die depotführende Bank die Aufgaben des Rechtsträgers (zB Entgegennahme der Abgabenerklärung, Prämienanforderung beim Finanzamt).

In der Abgabenerklärung muss auch die Versicherungsnummer des Antragstellers angegeben werden. Wurde eine solche Versicherungsnummer nicht vergeben, ist das Geburtsdatum anzuführen.

40.2 Art und Höhe der Förderung

40.2.1 Geförderte Leistungen

1326

- Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung
- Arbeitnehmerbeiträge zu einer Pensionskasse
- Beiträge zu einer betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016
- Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung
- Der Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (PIF).

Verträge können auch bei ausländischen Versicherungsunternehmen und ausländischen Pensionskassen abgeschlossen werden. Der Erwerb von Anteilen an ausländischen Pensionsinvestmentfonds ist hingegen nicht begünstigt (siehe Rz 1354).

40.2.2 Pauschale Förderung

1327

Die Erstattung der Prämie erfolgt mit einem Pauschbetrag, der sich nach dem Prozentsatz der im jeweiligen Kalenderjahr geleisteten Beiträge bemisst. Der Prozentsatz beträgt 2,75% (bis 2011 5,5%) zuzüglich des jeweiligen Prozentsatzes für die Bausparprämie des betreffenden Kalenderjahres.

Für bis zum 31. Dezember 2003 abgeschlossene Vorsorgemodelle steht die Begünstigung auch nach dem 31. Dezember 2003 zu.

Zusätzlich zu dieser Förderung kann auch die Förderung gemäß § 108g EStG 1988 (prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge) in Anspruch genommen werden.

40.2.3 Bemessungsgrundlage

1328

Bemessungsgrundlage für die Prämienerstattung ist der eingezahlte Betrag. Die Prämienerstattung ist eingeschränkt auf Beiträge von höchstens 1.000 Euro jährlich.

Innerhalb der 1.000 Euro Begrenzung kann die Abgabenerklärung jederzeit, auch nach dem 31. Dezember 2003, geändert werden.

Im Unterschied zum Bausparen kann die Prämienbegünstigung jedoch nur für den Steuerpflichtigen selbst geltend gemacht werden. Erhöhungsbeträge für den (Ehe)Partner oder für Kinder sind nicht vorgesehen.

40.2.3.1 Berechnung bei Vorliegen mehrerer Abgabenerklärungen

1329

Werden von einem Antragsteller mehrere Abgabenerklärungen abgegeben, erfolgt die Prämienerstattung vorrangig für die früher abgegebene Abgabenerklärung. Maßgebend ist das Datum der Unterschrift. Bei mehreren Abgabenerklärungen mit demselben Datum der Unterschrift ist eine Aliquotierung nach Maßgabe der Bemessungsgrundlagen vorzunehmen (§ 6 VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988, BGBl. II Nr. 530/2003).

40.2.4 Erhöhung der Bemessungsgrundlage

1330

Wird bei einem Rechtsträger eine Erhöhung der prämienbegünstigten Bemessungsgrundlage beantragt, muss der Abgabepflichtige beim Rechtsträger eine neue Abgabenerklärung abgeben, ausgenommen die Erhöhung bezieht sich auf eine Indexanpassung (§ 8 VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988, BGBl. II Nr. 530/2003).

40.2.5 Nachzahlungen, Vorauszahlungen

1331

Beitragsnachzahlungen für Vorjahre sind nicht zulässig und können daher zu keiner Prämiengutschrift führen. Beitragszahlungen für das Folgejahr sind zulässig, wenn die Zahlungen nach dem 15. Dezember des laufenden Kalenderjahres erfolgen (§ 4 VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988, BGBl. II Nr. 530/2003).

40.3 Erstattung der Prämie

1332

Die pauschale Erstattung erfolgt durch den Rechtsträger, bei dem die Abgabenerklärung abgegeben wurde.

Dieser Rechtsträger fordert den auf Grund der vorgelegten Abgabenerklärungen zu erstattenden Steuerbetrag einmal jährlich (bis Ende Februar des Folgejahres) beim Finanzamt Wien 1/23 an (§ 3 VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988, BGBl. II Nr. 530/2003).

Eine einmalige Korrekturmeldung hat bis zum 30. Juni des Folgejahres zu erfolgen und ist nur für jene Abgabenerklärungen zulässig, die bereits im Prämienerstattungsantrag berücksichtigt wurden.

Werden beantragte Prämienerstattungen durch das Finanzamt gekürzt, hat eine Rückmeldung des Finanzamtes an den Rechtsträger zu erfolgen (§ 7 der VO des Bundesministers für Finanzen betreffend begünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988).

1333

Wird für einen Anteil an einem Pensionsinvestmentfonds an Stelle der Prämie eine vergleichbare Gutschrift geleistet, liegen insoweit Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, die der Kapitalertragsteuer unterliegen.

1334

Die erstattete Prämie kann vom Rechtsträger dem Abgabepflichtigen ausgezahlt oder im Jahra der Erstattung als Einzahlung für die Prämienbemessung (Beitragsgrundlage) verwendet werden.

40.4 Datenübermittlung (§ 108a Abs. 4 EStG 1988 und § 5 VO betreffend prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988, BGBl. II Nr. 530/2003)

1335

Die Prämienanforderung hat im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Folgende Daten auf Grund der Abgabenerklärung sind mit der Anforderung zu übermitteln:

- Bezeichnung des Rechtsträgers
- Vertragsnummer

- Name des Abgabepflichtigen
- Sozialversicherungsnummer (Geburtsdatum) des Abgabepflichtigen
- Adresse des Abgabepflichtigen
- Bemessungsgrundlage für die Prämienbegünstigung
- Höhe der Prämie
- Datum der Unterschrift der Abgabenerklärung

40.5 Rückforderung der Prämie (§ 108a Abs. 5 EStG 1988)

1336

Zu Unrecht erstattete Prämien sind vom Steuerpflichtigen rückzufordern.

Die zurückzufordernden Erstattungsbeträge sind durch den Rechtsträger einzubehalten und spätestens am 15. des der Rückforderung folgenden Kalendermonats an das Finanzamt Wien 1/23 abzuführen.

1337

Als zu Unrecht erstattet gelten Erstattungsbeträge auch:

- Im Fall der Kapitalabfindung bei prämienbegünstigten Beiträgen zu Pensionskassen
- Im Fall der Kapitalabfindung bei prämienbegünstigten Beiträgen zu einer betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016
- Im Fall der Kapitalabfindung bei Pensionszusatzversicherungen
- Bei Nichterfüllung des unwiderruflichen Auszahlungsplanes im Zusammenhang mit prämienbegünstigten Investmentfonds (PIF). Dies gilt nicht, wenn an die Stelle dieses nicht erfüllten Auszahlungsplanes nachweislich ein anderer unwiderruflicher Auszahlungsplan tritt.

Werden derartige Kapitalabfindungen nicht unmittelbar an den Steuerpflichtigen, sondern an Hinterbliebene ausgezahlt, liegt keine zu Unrecht erfolgte Erstattung vor.

40.6 Abgaben im Sinn der BAO

1338

Sowohl die Einkommensteuer-(Lohnsteuer-)Erstattungen (Prämienerstattungen) als auch die zurückgeforderten Prämien sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung (§ 108a Abs. 6 EStG 1988) und unterliegen daher nicht der Einkommensteuer.

40.7 Verhältnis zu Sonderausgaben

1339

Gänzlich vom Abzug als Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG 1988 ausgeschlossen sind:

- Die Anschaffungskosten für Anteile an Investmentfonds.
- Beiträge zur Pensionszusatzversicherung (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988)

1340

Nur zum Teil, nämlich soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen wurde, sind vom Sonderausgabenabzug ausgeschlossen:

- Beiträge für eine betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des § 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016,
- Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (§ 18 Abs.1 Z 2 EStG 1988), und
- Arbeitnehmerbeiträge zu einer Pensionskasse (§ 18 Abs.1 Z 2 EStG 1988)

Hinsichtlich der Beiträge für eine betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des § 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016, für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung und hinsichtlich der Arbeitnehmerbeiträge zu einer Pensionskasse besteht sohin ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, inwieweit er die Beiträge als Sonderausgaben beantragt oder die Prämienbegünstigung gemäß § 108a EStG 1988 in Anspruch nimmt.

Wurde ein Antrag auf Prämienerstattung gestellt, dürfen vom Rechtsträger keine Bestätigungen für das Finanzamt mit dem Inhalt ausgestellt werden, dass die den Prämien zu Grunde liegenden Beiträge als Sonderausgaben abzugsfähig seien.

40.8 Verhältnis zu Zukunftssicherungsmaßnahmen des Arbeitgebers gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988

1341

Voraussetzung für die Prämienbegünstigung von Beiträgen ist die Beitragsleistung durch den Steuerpflichtigen selbst, während zukunftsichernde Maßnahmen durch den Arbeitgeber zu leisten sind. Zukunftsichernde Maßnahmen des Arbeitgebers im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 können daher nie zu einer Prämienbegünstigung gemäß § 108a EStG 1988 führen.

Prämienbegünstigt sind jedoch Beiträge des Arbeitgebers zu einer betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016, zu einer Pensionszusatzversicherung des Arbeitnehmers oder Beiträge an Pensionskassen aus Bezugsumwandlungen, die dem Arbeitnehmer zuzurechnen sind (Arbeitnehmerbeiträge), soweit sie den Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 übersteigen.

40.9 Verhältnis zur prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988

1342

Der Antrag auf Prämienerstattung gemäß § 108a EStG 1988 ist nicht schädlich für einen Antrag auf prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988. Der Steuerpflichtige kann gleichzeitig beide Modelle in Anspruch nehmen. Für die Prämienbegünstigung ist jedes Modell für sich zu beurteilen.

40.9.1 Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung

1343

Pensionszusatzversicherungen sind Rentenversicherungen, die im Versicherungsvertrag ausdrücklich als Pensionszusatzversicherungen bezeichnet sind. Sofern das EStG 1988 nicht anderes vorsieht, gelten daher die Regelungen des Versicherungsvertragsgesetzes für Rentenversicherungen.

40.9.2 Leistungen der Pensionszusatzversicherung

1344

In jedem Fall muss eine an den Versicherungsnehmer auf dessen Lebensdauer zu zahlende Rente im Sinne des § 108b Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 vereinbart sein. Versicherte Person kann daher nur der Versicherungsnehmer selbst sein. Die Rentenbeträge dürfen sich nicht verringern und Auszahlungen dürfen frühestens mit dem Erreichen der gesetzlichen Alterspension erfolgen.

Außerdem muss der Versicherer eine oder mehrere der im § 108b Abs. 1 Z 2 lit. b bis e EStG 1988 genannten Leistungen erbringen.

1345

Diese Leistungen sind:

- Eine frühestens mit Vollendung des 50. Lebensjahres beginnende Überbrückungsrente bis zum Anfall der Rente gemäß § 108b Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 für den Fall der Einstellung oder Einschränkung der Erwerbstätigkeit (§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988). Eine Einstellung oder Einschränkung der Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn der

Steuerpflichtige bei der Antragstellung auf Auszahlung der Überbrückungsrente arbeitslos ist, Altersteilzeit in Anspruch genommen hat oder seine Erwerbseinkünfte um mindestens 25% reduziert hat. Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Einschränkung oder Einstellung der Erwerbstätigkeit hat der Steuerpflichtige durch eine schriftliche Erklärung gegenüber der Versicherung zu bestätigen. Diese Überbrückungsrente ist in gleichbleibenden Beträgen über einen Zeitraum von mindestens 36 Monaten (3 Jahre) zu zahlen. Dieser Zeitraum vermindert sich, wenn es vor Ablauf dieses Zeitraumes zum Anfall der Rente gemäß lit. a kommt (ab Bezug einer gesetzlichen Alterspension). Durch die gesetzliche vorgesehene Mindestdauer des „Bridging", kann das gesamte Deckungskapital zur Auszahlung gelangen.

- Eine Rente bis zum Anfall der Rente gemäß § 108b Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 für den Fall der gänzlichen oder teilweisen Erwerbsunfähigkeit des Steuerpflichtigen (§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988).
- Eine mit dem Tod des Steuerpflichtigen beginnende, an den hinterbliebenen Ehegatten oder eine hinterbliebene Person, mit der der Versicherungsnehmer in einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft gelebt hat, auf dessen Lebensdauer zu zahlende Rente (§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988).
- Eine mit dem Tod des Steuerpflichtigen beginnende, an hinterbliebene Waisen längstens bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres zu zahlende Rente (§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988).

40.9.3 Ausgeschlossene Leistungen

1346

Bei Pensionszusatzversicherungen sind Rückkauf und die Erbringung von Kapitalleistungen im Todesfall absolut ausgeschlossen. Auch die Kapitalabfindung ist ausgeschlossen, es sei denn, der Barwert übersteigt nicht den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz (Werte siehe Rz 1109).

40.9.4 Höhe der Beiträge

1347

Die Prämie kann im Rahmen der Höchstbemessungsgrundlage nur für die tatsächlich gezahlten Beiträge in Anspruch genommen werden. Die Einschränkung, Einstellung (und auch die Wiederaufnahme) der Beitragsleistungen ist jederzeit für den Schluss der laufenden Versicherungsperiode zulässig. Es kommt daher in diesen Fällen zu keiner Prämienrückzahlung, sondern es verringert sich lediglich die nach

versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermittelnde Leistung (§ 108b Abs. 1 Z 5 EStG 1988).

40.10 Prämienbegünstigter Pensionsinvestmentfonds (§ 108b EStG 1988)

1348

Ein prämienbegünstigter Pensionsinvestmentfonds liegt nur vor wenn

- der Fonds die Voraussetzungen des Abschnittes I. a (§§ 23a bis 23g) des Investmentfondsgesetzes 1993 (InvFG 1993), BGBl. Nr. 532/1993, erfüllt und
- mit der depotführenden Bank ein unwiderruflicher Auszahlungsplan nach § 23g Abs. 2 Z 2 InvFG 1993 abgeschlossen wird, der zum Anfallszeitpunkt eine Einmalprämie zu einer Pensionszusatzversicherung vorsieht.

1349

Da die Voraussetzungen des Abschnittes I. a des Investmentfondsgesetzes 1993 erfüllt sein müssen, sind ausländische Pensionsinvestmentfonds nicht begünstigt. In diesem Abschnitt ist zB geregelt, dass der Pensionsinvestmentfonds ausdrücklich als solcher bezeichnet sein muss, dass Ausschüttungen unzulässig sind, es sind strenge Veranlagungsvorschriften enthalten und weitere Anordnungen zu den Fondsbestimmungen und zum unwiderruflichen Auszahlungsplan.

40.10.1 Auszahlungsplan

1350

Im Auszahlungsplan muss festgelegt sein, dass die angesparten Beträge an ein Versicherungsunternehmen als Einmalprämie einer Pensionszusatzversicherung im Sinne des § 108b EStG 1988 übertragen werden. An welches Versicherungsunternehmen die Übertragung konkret erfolgen soll, muss im Auszahlungsplan zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Abgabenerklärung noch nicht enthalten sein.

1351

Ein Auszahlungsplan ist nach § 1 Abs. 2 VO über Anteile an Pensionsinvestmentfonds, BGBl. II Nr. 447/1999, nur dann unwiderruflich, wenn der Erwerber des Anteiles sich im Plan verpflichtet, auch bei geänderter Geschäftsgrundlage den Auszahlungsplan nicht zu ändern und auf eine Verfügung des Anteiles durch Verpfändung, Veräußerung, Rückgabe und Schenkung zu verzichten.

Die Änderung des Auszahlungsplanes ist zulässig, wenn die Änderungen den Vorschriften des § 108b EStG 1988 entsprechen. Es ist daher nur der Umtausch der Anteile in Anteile eines anderen begünstigten Pensionsinvestmentfonds zulässig.

1352

Zu den Folgen der Nichterfüllung des Auszahlungsplanes im Fall des Todes des Anteilsinhabers siehe Rz 1362.

40.10.2 Übertragung in das neue System der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge

1353

Eine Übertragung der angesparten Beträge im Sinne des § 108a EStG 1988 in das System der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988 ist zulässig (siehe auch Rz 1374).

40.11 Ausländische Rechtsträger

1354

Verträge können auch bei ausländischen Versicherungsunternehmen und ausländischen Pensionskassen abgeschlossen werden. Bei Pensionsinvestmentfonds sind nur solche gemäß Abschnitt I a. Investmentfondsgesetz 1993 (InvFG 1993), BGBl. Nr. 532/1993, begünstigt; bei Erwerben von ausländischen Pensionsinvestmentfonds ist daher keine Prämienerstattung möglich.

40.12 Steuerliche Behandlung von Prämien bzw. Einzahlungen an einen Rechtsträger während der Ansparphase

1355

Beiträge an Pensionszusatzversicherungen und Pensionskassen, die über die prämienbegünstigte Bemessungsgrundlage hinausgehen, sind möglich (Versicherungssteuer beträgt auch dafür 2,5%). Die Rechtsträger haben allerdings die prämienbegünstigten Beiträge sowie die darauf entfallenden Zuwächse einerseits und die nicht prämienbegünstigten Beiträge sowie die darauf aliquot entfallenden Zuwächse andererseits gesondert zu erfassen.

1356

Erwerbe an einem Pensionsinvestmentfonds, die über die prämienbegünstigte Bemessungsgrundlage hinausgehen, sind auch insoweit steuerfrei, als die Anteile ohne Prämienbegünstigung erworben wurden (Überzahlungen). Ebenso wird dem Pensionsinvestmentfonds die Kapitalertragsteuer für inländische Dividenden erstattet. Zur

steuerlichen Beurteilung der Leistungen (siehe Rz 1359) hat die depotführende Bank die prämienbegünstigten Anteilserwerbe sowie die darauf entfallenden Zuwächse und jene hinsichtlich der nicht prämienbegünstigten Anteilserwerbe gesondert zu erfassen.

Ein entsprechend gegliederter Depotauszug ist dem Depotinhaber unaufgefordert jährlich zur Verfügung zu stellen.

40.13 Steuerliche Behandlung der Leistungen aus der begünstigten Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988

40.13.1 Steuerliche Behandlung der Leistungen aus einer Pensionszusatzversicherung

1357

Die Rentenzahlungen aus einer Pensionszusatzversicherung sind nur insoweit steuerbefreit, als sie auf prämienbegünstigten Beiträgen beruhen. Die Rentenleistungen (einschließlich Hinterbliebenenrente) für höhere Beiträge sind gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 steuerpflichtig.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger zahlt Beiträge an eine Pensionszusatzversicherung in Höhe von jährlich 1.500 Euro. Die Prämie wurde für 1.000 Euro geleistet. Rentenleistungen hinsichtlich der auf 1.000 Euro entfallenden Leistungen sind steuerfrei. Die auf die restlichen 500 Euro entfallenden Rentenzahlungen sind gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 zu versteuern.

40.13.2 Steuerliche Behandlung der Leistungen aus einer Pensionskasse, einer betrieblichen Kollektivversicherung iSd § 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016 oder auf Grund einer freiwilligen Höherversicherung, für die eine Prämie erstattet wurde

1358

Die Rentenzahlungen (einschließlich Hinterbliebenenrente) aus prämienbegünstigten Arbeitnehmerbeiträgen an eine Pensionskasse oder betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des § 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016, sowie aus prämienbegünstigten Beiträgen in der freiwilligen Höherversicherung sind steuerfrei.

Insoweit für derartige Beiträge keine Prämienbegünstigung vorliegt, sind sie nach den allgemeinen Grundsätzen (§ 25 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) zu versteuern (Erfassung im Ausmaß von 25%).

Für besondere Steigerungsbeträge in der Höherversicherung, die als Pflichtbeiträge einbehalten und als Werbungskosten berücksichtigt wurden, steht die Prämienbegünstigung gemäß § 108a EStG 1988 nicht zu.

40.13.3 Steuerliche Behandlung von Pensionsleistungen, die auf Beiträgen an einen Pensionsinvestmentfonds beruhen

1359

Das angesparte Kapital wird dem Auszahlungsplan entsprechend steuerneutral als Einmalerlag in eine Pensionszusatzversicherung übertragen. Die daraus resultierenden Rentenzahlungen (einschließlich Hinterbliebenenrente) sind insoweit steuerbefreit, als sie auf prämienbegünstigten Erwerben beruhen. Die Rentenleistungen für höhere Erwerbe sind gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 steuerpflichtig.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger zahlt in einen Pensionsinvestmentfonds jährlich 1.500 Euro ein. Die Prämie wurde für 1.000 Euro geleistet. Das gesamte Guthaben wird als Einmalprämie in eine Pensionszusatzversicherung übertragen. Rentenleistungen hinsichtlich der auf 1.000 Euro entfallenden Leistungen sind steuerfrei. Die auf die restlichen 500 Euro entfallenden Rentenzahlungen sind gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 zu versteuern.

40.14 Tod des Versicherungsnehmers

40.14.1 Pensionszusatzversicherung, Pensionskasse, betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des § 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016 und freiwillige Höherversicherung im Todesfall

1360

Verstirbt der Versicherungsnehmer, treten die im Versicherungsvertrag vorgesehenen Konsequenzen ein (allenfalls Witwen-, Waisenversorgung, Versorgung für Personen, mit denen der Erblasser in einer eheähnlichen Gemeinschaft gelebt hat). Kapitalabfindungen sind, mit Ausnahme jener nach § 108b Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 (siehe Rz 1346), nicht zulässig.

40.14.2 Pensionsinvestmentfonds im Todesfall

1361

Wenn der Erbe einen Auszahlungsplan (§ 108b EStG 1988), bezogen auf seine Pension, abschließt, unterbleibt die Prämienrückforderung und die Nachversteuerung.

1362

Wird kein derartiger Auszahlungsplan abgeschlossen, so ist

- die Prämie zurückzuerstatten (§ 108a Abs. 5 EStG 1988),
- die Kapitalertragsteuer nachzuerheben,
- die erstattete Kapitalertragsteuer für inländische Dividenden zurückzuzahlen.

1363

Die Nachversteuerung hat in Form der Einbehaltung durch die depotführende Bank zu erfolgen. Die Höhe der nachträglichen Steuer regelt die VO über Anteile an Pensionsinvestmentfonds, BGBl. II Nr. 447/1999.

40.15 Prämienrückforderungen bei Kapitalabfindung bei Pensionszusatzversicherungen, betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016 und Pensionskassen

1364

Bei Pensionszusatzversicherungen, bei betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016 und bei Pensionskassenbeiträgen ist eine Kapitalabfindung grundsätzlich ausgeschlossen, ausgenommen der Barwert übersteigt nicht den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz (Werte siehe Rz 1109). Wurden die Beiträge nach § 108i Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 auf eine Pensionszusatzversicherung übertragen, um in der Folge – da der Barwert nach Pensionskassengesetz nicht überschritten wird – steuerbegünstigt im Rahmen der Kapitalabfindung nach § 108b Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 auszubezahlen, stellt diese Vorgehensweise eine unzulässige Umgehung dar. Auch in diesem Fall treten die Rechtsfolgen nach § 108g Abs. 5 EStG 1988 ein.

Die zu Unrecht erstattete Einkommensteuer (Lohnsteuer) ist vom Steuerpflichtigen zurückzufordern. Die zurückzufordernden Beträge sind vom Rechtsträger einzubehalten und spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Rückforderung zu erfolgen hat, an das Finanzamt Wien 1/23 abzuführen.

41 Prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge (§ 108g EStG 1988 bis § 108i EStG 1988)

1365

Die prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge ist eine Ergänzung der im Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (BMSVG) geregelten "Abfertigung-Neu". Ziel ist, allen Steuerpflichtigen eine geförderte Zukunftsvorsorge zu ermöglichen, unabhängig davon, ob sie tatsächlich Einkommensteuer bezahlen oder nicht, und unabhängig davon, ob sie überhaupt Einkünfte im Sinne des EStG 1988 beziehen. Die Förderung als Erstattung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) erfolgt in Form einer "Prämiengutschrift". Die Höhe der Beiträge, bis zu der Einkommensteuer (Lohnsteuer) erstattet, also eine Prämie gutgeschrieben wird, wird von der Höchstbeitragsgrundlage nach § 45 Abs. 1 ASVG abgeleitet.

41.1 Voraussetzungen

41.1.1 Persönliche Voraussetzungen (§ 108g Abs. 1 EStG 1988)

1366

Personen, die in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und keine gesetzliche Alterspension beziehen, können eine prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge in Anspruch nehmen.

Erfolgt innerhalb eines Kalenderjahres ein Wechsel von der unbeschränkten Steuerpflicht in eine beschränkte Steuerpflicht, steht für dieses Kalenderjahr letztmals die Prämie zu. Für die anschließenden Kalenderjahre ruht der Vertrag; eine Nachversteuerung ist nicht vorzunehmen.

1367

Die Förderung steht dem Steuerpflichtigen letztmalig für jenes Kalenderjahr zu, für das erstmalig die gesetzliche Alterspension bezogen wird.

1368

Wie beim Bausparen und bei der prämienbegünstigten Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988 ist lediglich die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht Voraussetzung für die Begünstigung.

41.1.2 Mindestbindung 10 Jahre

1369

Die prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge setzt die unwiderrufliche Verpflichtung voraus, für einen Zeitraum von mindestens 10 Jahren ab Beginn der Einzahlung auf eine Rückzahlung der geleisteten Beiträge (Kapital, Zinsen und Prämien) zu verzichten.

Eine vertraglich vereinbarte Mindestbindungsdauer von weniger als 10 Jahren ist nicht zulässig. Die vertragliche Vereinbarung kann lediglich auf eine variable Vertragsdauer lauten, die sich vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bis zum Bezug der gesetzlichen Alterspension erstreckt (siehe Rz 1375).

41.1.3 Vertragsabschluss vor dem 1. August 2003

1370

Verträge, die vor dem 01. August 2003 abgeschlossen wurden, stehen Prämien grundsätzlich bis zur Vollendung des 62. Lebensjahres zu. Auf Grund der Übergangsbestimmungen (§ 124b Z 87 EStG 1988) besteht aber für derartige Verträge ein Optionsrecht, die Vertragsdauer an Stelle des 62. Lebensjahres bis zum Eintritt des gesetzlichen Pensionsalters zu ändern.

41.1.4 Gesetzliche Alterspension

1371

Unter gesetzliche Alterspension ist eine Pension zu verstehen, deren Anspruch aufgrund eigener Beitragsleistungen zu einer gesetzlichen Pensionsversicherung erworben wurde. Dazu zählen unter anderen Ruhegenüsse von öffentlich-rechtlichen Bediensteten, ausländische Pensionsansprüche bei Grenzgängern, Pensionsantritt aufgrund langer Versicherungsdauer, nicht hingegen Invaliditäts- und Berufsunfähigkeitspensionen (Rehabilitationsgeld) sowie Witwen- und Waisenpensionen.

41.1.5 Personen, die keine gesetzliche Alterspension beziehen (zB Hausfrauen, Hausmänner, Privatiers)

1372

Leistet eine steuerpflichtige Person, die keine gesetzliche Alterspension bezieht oder beziehen wird (zB Hausfrauen oder Hausmänner, auch wenn sie eine Witwen- oder Witwerpension beziehen, Privatiers) Beiträge zu einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung, so steht die staatliche Prämie ohne zeitliche Begrenzung zu. Das Erfordernis der zehnjährigen Mindestbindungsfrist muss in diesen Fällen immer gegeben sein.

41.1.6 Verlängerungen, Erhöhungen und Übertragungen von angesparten Beträgen

1373

Vertragsverlängerungen und Änderungen (Erhöhung bzw. Verminderung) der Bemessungsgrundlage stellen keine Vertragsnovation vor; die Mindestbindungsfrist beginnt nicht neu zu laufen.

1374

Erfolgt eine Übertragung der angesparten Beträge aus einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung gemäß § 108g EStG 1988 in eine andere Zukunftsvorsorgeeinrichtung, beginnt die Mindestbindungsfrist neu zu laufen. Dies gilt nicht, wenn auch die neue Zukunftsvorsorgeeinrichtung im selben Pensionsinvestmentfonds veranlagt und auch der Garantiegeber derselbe bleibt. Die Übertragung löst keinesfalls eine Nachversteuerung aus.

41.1.7 Sonderregelung für Steuerpflichtige, die das 50. Lebensjahr vollendet haben

1375

Hat der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Antragstellung das 50. Lebensjahr bereits vollendet, bestehen hinsichtlich der Laufzeit des Vertrages zwei Möglichkeiten:

a) Der Steuerpflichtige kann sich für eine Laufzeit von mindestens 10 Jahren entscheiden.

b) Der Steuerpflichtige kann sich für eine Verrentung frühestens ab dem Jahr des Bezuges einer gesetzlichen Alterspension entscheiden ("variable Laufzeit" bis zum Bezug einer gesetzlichen Alterspension).

Der Abschluss eines Vertrages für einen bestimmten kürzeren Zeitraum als die Mindestlaufzeit von 10 Jahren (zB 7 Jahre) ist nicht zulässig, auch wenn sich diese kürzere Laufzeit am voraussichtlichen Beginn des Bezuges einer gesetzlichen Alterspension orientiert.

41.2 Abgabenerklärung (§ 108g Abs. 3 EStG 1988)

1376

Der Abgabepflichtige hat die Erstattung der Prämie auf dem amtlichen Vordruck (Abgabenerklärung) im Wege der Zukunftsvorsorgeeinrichtung zu beantragen. Als amtlicher Vordruck gilt die im Anhang zur V des Bundesministers für Finanzen betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988 kundgemachte Abgabenerklärung (Lager Nr. E 108g).

1377

Die Abgabenerklärung hat die Höhe der Beiträge, für die die Prämienerstattung beantragt wird, und die Widmung über die Bindung dieser Beiträge zu enthalten.

In der Abgabenerklärung muss auch die Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) des Antragstellers angegeben werden. Wurde eine solche Versicherungsnummer nicht vergeben, ist das Geburtsdatum des Antragstellers anzuführen.

41.3 Art und Höhe der Förderung

41.3.1 Pauschale Förderung

1378

Die Erstattung der Prämie erfolgt mit einem Pauschbetrag, der sich nach einem Prozentsatz der im jeweiligen Kalenderjahr geleisteten Beiträge bemisst. Der Prozentsatz beträgt 2,75% (bis 2011 5,5%) zuzüglich des jeweils gültigen Prozentsatzes für die Bausparprämie des betreffenden Kalenderjahres. Beiträge zu einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988; siehe Rz 458).

41.3.2 Bemessungsgrundlage

41.3.2.1 Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Berechnung der Prämienerstattung

1379

Bemessungsgrundlage für die Prämienerstattung ist der eingezahlte Betrag, höchstens jedoch der in der Abgabenerklärung beantragte Betrag. Die Prämienerstattung ist außerdem eingeschränkt auf Beitragsleistungen im Ausmaß (höchste prämienbegünstigte Bemessungsgrundlage) von maximal 1,53% des Sechsunddreißigfachen der Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung (§ 45 Abs. 1 ASVG).

1380

Die Prämienerstattung kann nur für den Steuerpflichtigen selbst geltend gemacht werden. Erhöhungsbeträge für den (Ehe)Partner oder für Kinder sind nicht vorgesehen.

1381

Die Prämie ist immer auf einen vollen Centbetrag aufzurunden.

> *Beispiel:*
>
> *Im Jahr 2007 beträgt die monatliche Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung gemäß § 45 Abs. 1 ASVG 3.840 Euro. Das Sechsunddreißigfache davon ist 138.240 Euro. Die höchste prämienbegünstigte Bemessungsgrundlage beträgt davon 1,53%, daher im Kalenderjahr 2007 insgesamt 2.115,07 Euro. Die höchstmögliche Prämienerstattung für 2007 beträgt 9% dieser höchsten prämienbegünstigten Bemessungsgrundlage, daher 9% von 2.115,07 Euro, das sind 190,36 Euro.*

41.3.3 Berechnung bei Vorliegen mehrerer Abgabenerklärungen

1382

Werden von einem Antragsteller mehrere Abgabenerklärungen abgegeben, erfolgt die Prämienerstattung vorrangig für die früher abgegebene Abgabenerklärung. Maßgebend ist das Datum der Unterschrift. Bei mehreren Abgabenerklärungen mit demselben Datum der Unterschrift ist eine Aliquotierung nach Maßgabe der Bemessungsgrundlagen vorzunehmen (§ 6 der VO betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988, BGBl. II Nr. 529/2003).

41.3.4 Erhöhung der Bemessungsgrundlage

1383

Wird bei einem Rechtsträger eine Erhöhung der prämienbegünstigten Bemessungsgrundlage beantragt, muss der Abgabepflichtige beim Rechtsträger eine neue Abgabenerklärung abgeben (§ 8 VO betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988, BGBl. II Nr. 529/2003). Ausgenommen die Erhöhung bezieht sich auf die Höhe der prämienbegünstigten Bemessungsgrundlage (Erhöhung der Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung) oder auf eine Indexanpassung (§ 8 VO betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988, BGBl. II Nr. 529/2003).

41.4 Nachzahlungen, Vorauszahlungen

1384

Beitragsnachzahlungen für Vorjahre sind nicht zulässig und können daher zu keiner Prämiengutschrift führen. Beitragszahlungen für das Folgejahr sind zulässig, wenn die Zahlungen nach dem 15. Dezember des laufenden Kalenderjahres erfolgen (§ 4 VO betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988, BGBl. II Nr. 529/2003).

41.5 Zahlungen nach Inanspruchnahme einer gesetzlichen Alterspension

1385

Beiträge, die vom Steuerpflichtigen im Kalenderjahr, das dem Kalenderjahr folgt, in dem erstmalig eine gesetzliche Alterspension bezogen wird, geleistet werden, sind nicht prämienbegünstigt. Dies gilt auch dann, wenn der Vertrag vor Inanspruchnahme einer gesetzlichen Alterpension abgeschlossen wurde.

Im Kalenderjahr, für das erstmalig eine gesetzliche Alterspension bezogen wird, steht die Prämie für die in diesem Kalenderjahr geleisteten Beiträge zu.

Beispiel:

Pensionsantritt am 1. Jänner 2008. Mindestbindungsfrist 10 Jahre, Vertragsbeginn November 2003.Die Prämie steht in den Jahren 2003 bis 2008 zu, für die geleisteten Beiträge in den Jahren 2009 bis 2012 steht keine Prämie zu.

41.6 Versicherungssteuerbefreiung

1386

Prämien für Versicherungen im Rahmen der Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988 sind gemäß § 4 Abs. 1 Z 11 Versicherungssteuergesetz von der Versicherungssteuer befreit.

41.7 Erstattung der Prämie (§ 108g Abs. 4 EStG 1988)

1387

Die pauschale Erstattung erfolgt durch den Rechtsträger, bei dem die Abgabenerklärung abgegeben wurde. Die erstattete Prämie ist zwingend der Zukunftsvorsorgeeinrichtung zuzuführen. Die Kapitalgarantie hat auch die Prämiengutschrift zu umfassen.

1388

Dieser Rechtsträger fordert den auf Grund der vorgelegten Abgabenerklärungen zu erstattenden Steuerbetrag einmal jährlich (bis Ende Februar des Folgejahres) beim Finanzamt an. Eine einmalige Korrekturmeldung hat bis zum 30. Juni des Folgejahres zu erfolgen und ist nur für jene Abgabenerklärungen zulässig, die bereits im Prämienerstattungsantrag berücksichtigt wurden (§ 3 der V des Bundesministers für Finanzen betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988).

1389

Werden beantragte Prämienerstattungen durch das Finanzamt Wien 1/23 gekürzt, hat dies das Finanzamt dem Rechtsträger durch eine Rückmeldung mitzuteilen (§ 7 VO betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988, BGBl. II Nr. 529/2003).

41.8 Datenübermittlung (§ 108g Abs. 4 EStG 1988 und § 5 VO betreffend prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988, BGBl. II Nr. 529/2003)

1390

Die Prämienanforderung hat im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Folgende Daten auf Grund der Abgabenerklärung sind mit der Anforderung zu übermitteln:

- Bezeichnung des Rechtsträgers
- Vertragsnummer
- Name des Abgabepflichtigen

- Sozialversicherungsnummer (Geburtsdatum) des Abgabepflichtigen
- Adresse des Abgabepflichtigen
- Bemessungsgrundlage für die Prämienbegünstigung
- Höhe der Prämie
- Datum der Unterschrift der Abgabenerklärung.

41.9 Rückforderung der Prämie (§ 108g Abs. 5 EStG 1988)

1391

Zu Unrecht erstattete Prämien sind vom Steuerpflichtigen rückzufordern.

Als zu Unrecht erstattet gilt eine Prämie auch dann, wenn der Steuerpflichtige nach Ablauf der Bindungsfrist von 10 Jahren die Auszahlung der aus seinen Beiträgen resultierenden Ansprüche beantragt. In diesem Fall ist die Hälfte der Prämie zurückzufordern. Erfolgt – entgegen der höchstgerichtlichen Judikatur (vgl. OGH 07.09.2011, 7 Ob 138/11m), die eine Prämienrückzahlung innerhalb von zehn Jahren als unzulässig beurteilt – eine Rückzahlung auf Grund einer Kündigung des Versicherungsverhältnisses innerhalb von 10 Jahren, dann gilt die Prämie ebenfalls 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).

1392

Die zurückzufordernden Erstattungsbeträge sind durch den Rechtsträger einzubehalten und bis zum 15. des zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt Wien 1/23 abzuführen.

41.10 Abgaben im Sinne der BAO

1393

Sowohl die Einkommensteuer-(Lohnsteuer-)Erstattungen (Prämienerstattungen), als auch die zurückgeforderten Prämien sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung (§ 108g Abs. 6 EStG 1988).

41.11 Verhältnis zu Sonderausgaben und Zukunftssicherung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988

1394

Beiträge im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge sind vom Sonderausgabenabzug ausgenommen (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988).

1395

Voraussetzung für die Prämienbegünstigung von Beiträgen ist die Beitragsleistung durch den Steuerpflichtigen selbst, während zukunftssichernde Maßnahmen durch den Arbeitgeber zu leisten sind. Zukunftssichernde Maßnahmen des Arbeitgebers im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 können daher nie zu einer Prämienbegünstigung gemäß § 108g EStG 1988 führen.

41.12 Zukunftsvorsorgeeinrichtungen (§ 108h EStG 1988)

1396

Rechtslage bis 31.07.2013

Als Zukunftsvorsorgeeinrichtungen kommen Institutionen für Veranlagungen in Pensionsinvestmentfonds, in Betriebliche Vorsorgekassen sowie in Pensionszusatzversicherungen in Betracht, sofern sie die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen:

- Für Vertragsabschlüsse nach dem 31. Dezember 2009 hat die Veranlagung nach dem Lebenszyklusmodell zu erfolgen. Das Lebenszyklusmodell berücksichtigt, dass mit steigendem Lebensalter die Sicherheit der Veranlagung im Vordergrund steht und daher mit steigendem Lebensalter die gesetzlich vorgeschriebene Mindestaktienquote sinkt. Der Mindestaktienanteil beträgt bis zum 45. Lebensjahr 30%, ab dem 45. Lebensjahr sinkt der Mindestaktienanteil auf 25% und ab Überschreiten des 55. Lebensjahres beträgt die gesetzlich vorgeschriebene Mindestaktienquote nur noch 15%.

- Für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Jänner 2010 beträgt der Mindestaktienanteil 30%. Die Absenkung der Aktienquote von 40% auf 30% sowie deren Berechnung sind ab 1. Jänner 2009 anzuwenden. Der Steuerpflichtige kann durch eine unwiderrufliche

Erklärung auf das Lebenszyklusmodell umsteigen, wobei der Wechsel keine Vertragsnovation darstellt und alle Begünstigungen erhalten bleiben.

- Der Modus für die Berechnung der Aktienquote ist gesetzlich determiniert. Die zur Mindestaktienquote zählenden Aktien müssen weiters an Börsen kapitalschwächerer EWR-Mitgliedsstaaten erstzugelassen sein und in Österreich öffentlich angeboten werden (siehe InvFR 2008 Rz 29).
- Es dürfen keine Gewinne ausgeschüttet werden.
- Der Rechtsträger oder ein zur Abgabe einer Garantie berechtigtes Kreditinstitut aus dem EWR Raum muss eine Kapitalgarantie abgeben, die zumindest die vom Steuerpflichtigen eingezahlten Beiträge zuzüglich der dafür gutgeschriebenen Prämien umfasst. Zum Erlöschen dieser Kapitalgarantie bei Auszahlung der Beiträge nach Ablauf der zehnjährigen Bindungsfrist siehe Rz 1391.
- Im Falle des Wechsels von einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung in eine andere Zukunftsvorsorgeeinrichtung gilt der überwiesene Betrag als Einmalerlag und ist von der Kapitalgarantie umfasst.

Rechtslage ab 01.08.2013

Als Zukunftsvorsorgeeinrichtungen kommen Institutionen für Veranlagungen in Pensionsinvestmentfonds, in Betriebliche Vorsorgekassen sowie in Pensionszusatzversicherungen in Betracht, sofern sie die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen:

- Für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Jänner 2010 beträgt der Mindestaktienanteil 30%.
- Für Vertragsabschlüsse zwischen dem 31. Dezember 2009 und dem 1. August 2013 sowie für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Jänner 2010, wenn eine Erklärung gemäß § 108h Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 151/2009 abgegeben worden ist, hat die Veranlagung nach dem Lebenszyklusmodell zu erfolgen. Das Lebenszyklusmodell berücksichtigt, dass mit steigendem Lebensalter die Sicherheit der Veranlagung im Vordergrund steht und daher mit steigendem Lebensalter die gesetzlich vorgeschriebene Mindestaktienquote sinkt. Der Mindestaktienanteil beträgt bis zum 45. Lebensjahr 30%, ab dem 45. Lebensjahr sinkt der Mindestaktienanteil auf 25% und ab Überschreiten des 55. Lebensjahres beträgt die gesetzlich vorgeschriebene Mindestaktienquote nur noch 15%.

- Für Vertragsabschlüsse nach dem 31. Juli 2013 beträgt die Mindestaktienquote zwischen 15% und 60%, wenn zum 31. Dezember des Vorjahres das 50. Lebensjahr noch nicht vollendet wurde. Wurde das 50. Lebensjahr am 31. Dezember des Vorjahres vollendet, beträgt die Mindestaktienquote zwischen 5% und 50%.

  Von diesen Aktien müssen mindestens 60% an bestimmten Börsen der EU oder des EWR erstzugelassen sein.

  Auf zu diesem Zeitpunkt bestehende Vertragsabschlüsse hat die Neuregelung grundsätzlich keine Auswirkungen. Der Steuerpflichtige kann bis zum Ablauf der vertraglich vereinbarten Laufzeit durch eine unwiderrufliche Erklärung auf das Modell für Vertragsabschlüsse nach dem 31. Juli 2013 umsteigen, wobei der Wechsel keine Vertragsnovation darstellt und alle Begünstigungen erhalten bleiben (§ 108h Abs. 1 Z 2 EStG 1988).

- Der Modus für die Berechnung der Aktienquote ist gesetzlich determiniert. Die zur Mindestaktienquote zählenden Aktien müssen weiters an Börsen kapitalschwächerer EWR-Mitgliedsstaaten erstzugelassen sein und in Österreich öffentlich angeboten werden (siehe InvFR 2008 Rz 29).

- Es dürfen keine Gewinne ausgeschüttet werden.

- Der Rechtsträger oder ein zur Abgabe einer Garantie berechtigtes Kreditinstitut aus dem EWR Raum muss eine Kapitalgarantie abgeben, die zumindest die vom Steuerpflichtigen eingezahlten Beiträge zuzüglich der dafür gutgeschriebenen Prämien umfasst. Zum Erlöschen dieser Kapitalgarantie bei Auszahlung der Beiträge nach Ablauf der zehnjährigen Bindungsfrist siehe Rz 1391.

- Im Falle des Wechsels von einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung in eine andere Zukunftsvorsorgeeinrichtung gilt der überwiesene Betrag als Einmalerlag und ist von der Kapitalgarantie umfasst.

1396a

Bei Vertragsabschlüssen nach dem 31. Juli 2013 haben Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem EWR-Vertragsstaat (Rentenversicherungen) den Steuerpflichtigen vor Abgabe seiner Vertragserklärung schriftlich zu informieren über:

- die Höhe der in den Beiträgen enthaltenen Kosten,

- mögliche sonstige Kosten, insbesondere Kosten, die einmalig oder aus besonderem Anlass entstehen können und Kosten, die für eine prämienfreie Vertragsführung verrechnet werden,
- den Betrag, der veranlagt wird und veranlagt bleibt, unter Angabe der jeweiligen Laufzeit,
- die gesetzlichen Vorgaben zur Veranlagung sowie zur Veranlagung in Aktien,
- die Veranlagungsstrategie, die Art der Zusammensetzung der Kapitalanlagen und deren Auswirkungen auf den konkreten Vertrag, insbesondere die damit verbundenen Chancen und Risiken sowie die allfällige Möglichkeit zum Einsatz von Absicherungsinstrumenten und die damit verbundenen Vor- und Nachteile und
- die Rechnungsgrundlagen (Sterbetafel, Rechnungszins) zur Berechnung einer allfälligen Rente und die damit verbundenen Chancen und Risiken; insbesondere ist der Steuerpflichtige darüber zu informieren, ob die Höhe der Rentenzahlungen garantiert ist.

Für Betriebliche Vorsorgekassen gelten die Informationspflichten (mit Ausnahme der Informationspflicht über die Rechnungsgrundlagen) sinngemäß.

41.13 Verfügung über das Kapital (§ 108i EStG 1988)

1397

Nach einem Zeitraum von mindestens 10 Jahren ab Einzahlung des ersten Beitrages im Sinne des § 108g Abs. 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige verlangen:

- Die Auszahlung der Ansprüche. In diesem Fall gelten die Prämien allerdings als zu Unrecht erstattet und es treten die unter Rz 1391 genannten Rechtsfolgen ein.
- Die Übertragung der Ansprüche auf eine andere Zukunftsvorsorgeeinrichtung.
- Die Überweisung der Ansprüche an ein Versicherungsunternehmen als Einmalprämie für eine nachweislich bereits bestehende Pensionszusatzversicherung im Sinne des § 108b EStG 1988. In diesem Fall ist die Vereinbarung zulässig, dass die Zusatzpension bereits mit Vollendung des 40. Lebensjahres ausgezahlt wird.
- Die Überweisung an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Zweck des Erwerbes von Anteilen an einem Pensionsinvestmentfonds. Dazu muss ein unwiderruflicher Auszahlungsplan gemäß § 174 Abs. 2 Z 2 InvFG 2011 abgeschlossen werden.

- Die Überweisung an eine Pensionskasse, bei der der Steuerpflichtige bereits Anwartschaftsberechtigter im Sinne des Pensionskassengesetzes ist. Der Überweisungsbetrag gilt als Beitrag gemäß § 15 Abs. 3 Z 10 Pensionskassengesetz.
- Die Überweisung an eine Betriebliche Kollektivversicherung gemäß § 93 des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016, bei der der Steuerpflichtige bereits Anwartschaftsberechtigter ist.
- Die Überweisung einer Einmalprämie an ein Versicherungsunternehmen für eine vom Steuerpflichtigen abgeschlossene selbständige Pflegeversicherung. Voraussetzung ist, dass ein Rückkauf oder eine Kapitalabfindung nicht möglich ist und dass die Pflegeversicherung nur bei Anspruch auf Pflegegeld nach dem Bundespflegegeldgesetz leistet.

41.14 Steuerfreiheit der Kapitalerträge

1398

Die in der Zukunftsvorsorgeeinrichtung vereinnahmten Kapitalerträge sind steuerfrei.

Grundlage für die Steuerfreiheit sind § 6 Abs. 5 KStG 1988 für Betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen, § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 InvFG 1993 für Pensionsinvestmentfonds sowie § 17 Abs. 3 KStG 1988 für Versicherungsunternehmen. Wird eine Zukunftsvorsorge kombiniert mit einer Ablebensversicherung abgeschlossen, steht für die Versicherungsprämie, die auf die Ablebensversicherung entfällt, keine Prämie im Sinne des § 108g EStG 1988 zu. Ebenso ist bei einer Kombination mit einer Er- und Ablebensversicherung vor zu gehen. Bei einer Verrentung der angesparten Beträge ist jener Teil, der auf die Erlebensversicherung entfällt, nicht steuerfrei.

41.15 Umstieg von der Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG 1988 auf die Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988

1399

Nach dem 31. Dezember 2005 entfällt die Prämienbegünstigung für Pensionsinvestmentfonds. Ab 1. Jänner 2006 können Anteile an Pensionsinvestmentfonds ohne Nachversteuerung und Prämienrückzahlung aufgelöst (rückgekauft) werden.

Vor dem 31. Dezember 2005 kann eine steuerneutrale Übertragung auf eine prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG erfolgen. Der Übertragungsbetrag vermittelt in diesem Fall keinen Prämienanspruch. Eine Übertragung der angesparten Beträge in eine Pensionszusatzversicherung gemäß § 108b EStG 1988 ist immer zulässig.

1400

Bei einem Umstieg liegt ein neuer Vertrag vor. Die unwiderrufliche Verpflichtung, für einen Zeitraum von mindestens 10 Jahren ab Beginn der Einzahlung auf eine Rückzahlung der geleisteten Beiträge (Kapital, Zinsen und Prämie) zu verzichten, beginnt daher neu zu laufen. Ebenso beginnt die 10-Jahresfrist für einen Vertrag nach § 108g EStG 1988 neu zu laufen, wenn in diesen ein Vertrag nach § 108a EStG 1988 "eingebracht" wird.

Angesichts der letztmaligen Möglichkeit der Übertragung von Pensionsinvestmentfonds im Sinne des § 108a EStG 1988 in eine Zukunftsvorsorgeeinrichtung gemäß § 108g EStG 1988 im Jahr 2004 gilt folgende Übergangsregelung: Werden im Jahr 2003 Beiträge in eine Zukunftsvorsorgeeinrichtung gemäß § 108g EStG 1988 geleistet und wird im Jahr 2004 das Guthaben aus einem bestehenden Pensionsinvestmentfonds gemäß § 108a EStG 1988 übertragen, beginnt die 10-Jahresfrist für die bereits bestehende Zukunftsvorsorgeeinrichtung nicht neu zu laufen.

41.16 Steuerliche Behandlung einer prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge im Todesfall

41.16.1 Während der Ansparphase

1401

Der Erbe kann in den Vertrag einsteigen und einen Auszahlungsplan - bezogen auf seine Person - abschließen. In diesem Fall liegt keine Auszahlung im Sinne des § 108i Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor und es unterbleibt die Nachversteuerung im Sinne des § 108g Abs. 5 EStG 1988. Die Mindestbindungsfrist beginnt nicht neu zu laufen (näheres siehe InvFR 2008 Rz 35). Dieser Vertrag ist als Vertrag des Erben zu behandeln, es gelten die allgemeinen Voraussetzungen. Für Einzahlungen bis zum Todestag steht die Prämie dem Verstorbenen zu und ist unter der Vertragsnummer des Verstorbenen anzufordern. Der Erbe hat eine neue Abgabenerklärung abzugeben. Hatte der Erbe bereits einen eigenen Vertrag, steht die Prämie für beide Verträge insgesamt nur bis zur Höchstbemessungsgrundlage zu.

1402

Wird kein derartiger Auszahlungsplan abgeschlossen, liegt eine Auszahlung im Sinne des § 108i Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor.

41.16.2 Während der Rentenauszahlungsphase

1403

Im Falle der Auszahlung einer Hinterbliebenenpension ist die Rentenzahlung hinsichtlich der Steuerfreiheit wie beim Verstorbenen zu behandeln. Die auf den prämienbegünstigten Anteil entfallende Rente bleibt daher steuerfrei.

42 ANHÄNGE

42.1 Kilometergelder

1404

Die besonderen Reisegebühren gemäß § 10 Abs. 3, 4 und 5 Reisegebührenvorschrift 1955 betragen:

	ab 01.07.2008	ab 01.01.2011
1. für Motorfahrräder und Motorräder mit einem Hubraum bis 250 cm³ je Fahrkilometer	0,14 Euro	0,24 Euro
2. für Motorräder mit einem Hubraum über 250 cm³ je Fahrkilometer	0,24 Euro	
3. für Personen- und Kombinationskraftwagen je Fahrkilometer	0,42 Euro	0,42 Euro
3a. Zuschlag für jede Person, deren Mitbeförderung dienstlich notwendig ist	0,05 Euro	0,05 Euro *)
4. Fahrrad		0,38 Euro

*) gilt ab 2011 nur für die Mitbeförderung in Personen- oder Kombinationskraftwagen

42.2 Tages- und Nächtigungsgelder bei Auslandsdienstreisen ab 2002 (Höchststufe in Euro) sowie Differenzverpflegungsaufwendungen

1405

In der folgenden Tabelle sind die Tages- und Nächtigungsgelder bei Auslandsdienstreisen ab 2002 sowie die Höhe von Differenzverpflegungsaufwendungen iSd Rz 313 angeführt.

Land	Tagesgebühr	Nächtigungsgebühr	Differenzauf-

			wendungen
I. EUROPA			
Albanien	27,9	20,9	-
Belarus	36,8	31,0	-
Belgien	35,3	22,7	-
Brüssel	41,4	32,0	1,8
Bosnien und Herzegowina	31,0	23,3	-
Bulgarien	31,0	22,7	-
Dänemark	41,4	41,4	1,8
Deutschland	35,3	27,9	-
Grenzorte	30,7	18,1	-
Estland	36,8	31,0	-
Finnland	41,4	41,4	1,8
Frankreich	32,7	24,0	-
Paris und Straßburg	35,8	32,7	-
Griechenland	28,6	23,3	-
Großbritannien und Nordirland	36,8	36,4	-
London	41,4	41,4	1,8
Irland	36,8	33,1	-
Island	37,9	31,4	-
Italien	35,8	27,9	-
Rom und Mailand	40,6	36,4	1,0
Grenzorte	30,7	18,1	-
Jugoslawien	31,0	23,3	-

Kroatien	31,0	23,3	-
Lettland	36,8	31,0	-
Liechtenstein	30,7	18,1	-
Litauen	36,8	31,0	-
Luxemburg	35,3	22,7	-
Malta	30,1	30,1	-
Moldau	36,8	31,0	-
Niederlande	35,3	27,9	-
Norwegen	42,9	41,4	3,3
Polen	32,7	25,1	-
Portugal	27,9	22,7	-
Rumänien	36,8	27,3	-
Russische Föderation	36,8	31,0	-
Moskau	40,6	31,0	1,0
Schweden	42,9	41,4	3,3
Schweiz	36,8	32,7	-
Grenzorte	30,7	18,1	-
Slowakei	27,9	15,9	-
Pressburg	31,0	24,4	-
Slowenien	31,0	23,3	-
Grenzorte	27,9	15,9	-
Spanien	34,2	30,5	-
Tschechien	31,0	24,4	-
Grenzorte	27,9	15,9	-

Türkei	31,0	36,4	-
Ukraine	36,8	31,0	-
Ungarn	26,6	26,6	-
Budapest	31,0	26,6	-
Grenzorte	26,6	18,1	-
Zypern	28,6	30,5	-
II. AFRIKA			
Ägypten	37,9	41,4	-
Algerien	41,4	27,0	1,8
Angola	43,6	41,4	4,0
Äthiopien	37,9	41,4	-
Benin	36,2	26,6	-
Burkina Faso	39,2	21,1	-
Burundi	37,9	37,9	-
Côte d'Ivoire	39,2	32,0	-
Demokratische Rep. Kongo	47,3	33,1	7,7
Dschibuti	45,8	47,3	6,2
Gabun	45,8	39,9	6,2
Gambia	43,6	30,1	4,0
Ghana	43,6	30,1	4,0
Guinea	43,6	30,1	4,0
Kamerun	45,8	25,3	6,2
Kap Verde	27,9	19,6	-
Kenia	34,9	32,0	-

Liberia	39,2	41,4	-
Libyen	43,6	36,4	4,0
Madagaskar	36,4	36,4	-
Malawi	32,7	32,7	-
Mali	39,2	31,2	-
Marokko	32,7	21,8	-
Mauretanien	33,8	31,2	-
Mauritius	36,4	36,4	-
Mosambik	43,6	41,4	4,0
Namibia	34,9	34,0	-
Niger	39,2	21,1	-
Nigeria	39,2	34,2	-
Republik Kongo	39,2	26,8	-
Ruanda	37,9	37,9	-
Sambia	37,1	34,0	-
Senegal	49,3	31,2	9,7
Seychellen	36,4	36,4	-
Sierra Leone	43,6	34,2	4,0
Simbabwe	37,1	34,0	-
Somalia	32,7	29,0	-
Südafrika	34,9	34,0	-
Sudan	43,6	41,4	4,0
Tansania	43,6	32,0	4,0
Togo	36,2	26,6	-

Tschad	36,2	26,6	-
Tunesien	36,2	29,2	-
Uganda	41,4	32,0	1,8
Zentralafrikanische Republik	39,2	29,0	-
III. AMERIKA			
Argentinien	33,1	47,3	-
Bahamas	48,0	30,5	8,4
Barbados	51,0	43,6	11,4
Bolivien	26,6	25,1	-
Brasilien	33,1	36,4	-
Chile	37,5	36,4	-
Costa Rica	31,8	31,8	-
Dominikanische Republik	39,2	43,6	-
Ecuador	26,6	21,6	-
El Salvador	31,8	26,2	-
Guatemala	31,8	31,8	-
Guyana	39,2	34,2	-
Haiti	39,2	27,7	-
Honduras	31,8	27,0	-
Jamaika	47,1	47,1	7,5
Kanada	41,0	34,2	1,4
Kolumbien	33,1	35,1	-
Kuba	54,1	27,7	14,5
Mexiko	41,0	36,4	1,4

Nicaragua	31,8	36,4	-
Niederländische Antillen	43,6	27,7	4,0
Panama	43,6	36,4	4,0
Paraguay	33,1	25,1	-
Peru	33,1	25,1	-
Suriname	39,2	25,1	-
Trinidad und Tobago	51,0	43,6	11,4
Uruguay	33,1	25,1	-
USA	52,3	42,9	12,7
New York und Washington	65,4	51,0	25,8
Venezuela	39,2	35,1	-
IV. ASIEN			
Afghanistan	31,8	27,7	-
Armenien	36,8	31,0	-
Aserbaidschan	36,8	31,0	-
Bahrain	54,1	37,5	14,5
Bangladesch	31,8	34,2	-
Brunei	33,1	42,1	-
China	35,1	30,5	-
Georgien	36,8	31,0	-
Hongkong	46,4	37,9	6,8
Indien	31,8	39,9	-
Indonesien	39,2	32,0	-
Irak	54,1	36,4	14,5

Iran	37,1	29,0	-
Israel	37,1	32,5	-
Japan	65,6	42,9	26
Jemen	54,1	37,5	14,5
Jordanien	37,1	32,5	-
Kambodscha	31,4	31,4	-
Kasachstan	36,8	31,0	-
Katar	54,1	37,5	14,5
Kirgisistan	36,8	31,0	-
Korea, Demokratische Volksrepublik	32,5	32,5	-
Korea, Republik	45,3	32,5	5,7
Kuwait	54,1	37,5	14,5
Laos	31,4	31,4	-
Libanon	31,8	35,1	-
Malaysia	43,6	45,1	4,0
Mongolei	29,4	29,4	-
Myanmar	29,4	29,4	-
Nepal	31,8	34,2	-
Oman	54,1	37,5	14,5
Pakistan	27,7	25,1	-
Philippinen	32,5	32,5	-
Saudi-Arabien	54,1	37,5	14,5
Singapur	43,6	44,7	4,0

Sri Lanka	31,8	32,7	-
Syrien	32,7	29,0	-
Tadschikistan	36,8	31,0	-
Taiwan	39,2	37,5	-
Thailand	39,2	42,1	-
Turkmenistan	36,8	31,0	-
Usbekistan	36,8	31,0	-
Vereinigte Arabische Emirate	54,1	37,5	14,5
Vietnam	31,4	31,4	-
V. AUSTRALIEN			
Australien	47,3	39,9	7,7
Neuseeland	32,5	36,4	-

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.

Enthält die Tabelle in der Rz 1405 nicht das Land der Auslandsdienstreise, ist das dem Auslandsdienstort nächstgelegene Land für die Tages- und Nächtigungsgebühr heranzuziehen.

42.3 Effektiv-Tarif

1406

Bis 31.12.2015

LSt-Tabelle 2012 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenz-steuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
keine oder Negativsteuer bis		1.011,44	1.124,23	1.164,18	1.214,41	1.264,64	1.314,87
1.011,44	0%						
2.099,34	36,5%	369,18	410,34	424,93	443,26	461,59	479,93
5.016,00	43,21429%	510,13	551,30	565,88	584,22	602,55	620,88
darüber	50%	850,50	891,67	906,25	924,59	942,92	961,25

Monatslohn = Bruttobezug abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug von Werbungskostenpauschale (132 Euro p.a.) und Sonderausgabenpauschale (60 Euro p.a.)

Tageslohn bis	Grenz-steuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
keine oder Negativsteuer bis		33,72	37,48	38,81	40,49	42,16	43,84
33,72	0%						
69,98	36,5%	12,306	13,678	14,164	14,775	15,386	15,997
167,20	43,21429%	17,004	18,377	18,863	19,474	20,085	20,696
darüber	50%	28,350	29,722	30,208	30,819	31,431	32,042

Tageslohn = siehe Monatslohn

Hinweis: Der exakte Grenzsteuersatz anstelle von 43,21429% ist 3,025/7.

LSt-Tabelle 2012 für Pensionisten

Monats-pension bis	Grenz-steuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
keine oder Negativsteuer bis		1)	1.125,78	1.165,74	1.215,97	1.266,19	1.316,42
1.012,99	0%						
1.421,67	36,5%	369,75	410,91	425,50	443,83	462,16	480,50
2.088,33	41,5%	440,83	482,00	496,58	514,91	533,25	551,58
5.005,00	43,21429%	476,63	517,80	532,38	550,71	569,05	587,38
darüber	50%	816,25	857,42	872,00	890,34	908,67	927,00

Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug des Sonderausgabenpauschales (60 Euro p.a.)

Hinweis: Der exakte Grenzsteuersatz anstelle von 43,21429% ist 3,025/7.

1) Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

Ab 1.1.2016

LSt-Tabelle 2016 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenz-steuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
SV-Rückerstattung oder Steuer		1.066,01	1.230,67	1.289,00	1.362,33	1.435,67	1.509,00
1.066.00	0,00%						
1.516,00	25,00%	266,50	307,67	322,25	340,58	358,92	377,25

2.599,33	35,00%	418,10	459,27	473,85	492,18	510,52	528,85
5.016,00	42,00%	600,05	641,22	655,80	674,14	692,48	710,81
7.516,00	48,00%	901,01	942,18	956,76	975,10	993,434	1.011,77
83.349,33	50,00%	1.051,33	1.092,50	1.107,08	1.125,42	1.143,76	1.162,09
darüber	55,00%	5.218,80	5.259,97	5.274,55	5.292,88	5.311,22	5.329,55

Monatslohn = Bruttobezug abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug von Werbungskostenpauschale (132 Euro p.a.) und Sonderausgabenpauschale (60 Euro p.a.)

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

Tageslohn bis	**Grenz-steuersatz**	**Abzug ohne AVAB**	**Abzug mit AVAB/AEAB**				
			mit 1 Kind	**mit 2 Kindern**	**mit 3 Kindern**	**mit 4 Kindern**	**mit 5 Kindern**
SV-Rückerstattung oder Steuer		35,54	41,03	42,97	45,42	47,86	50,30
35,53	0,00%						
50,53	25,00%	8,883	10,256	10,742	11,353	11,964	12,575
86,64	35,00%	13,937	15,309	15,795	16,406	17,017	17,628
167,20	42,00%	20,002	21,374	21,860	22,472	23,083	23,694
250,53	48,00%	30,034	31,406	31,892	32,503	33,114	33,726
2.778,31	50,00%	35,044	36,417	36,903	37,514	38,125	38,736
darüber	55,00%	173,960	175,332	175,818	176,429	177,041	177,652

Tageslohn = siehe Monatslohn

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

LSt-Tabelle 2016 für Pensionisten

Monats-pension bis	**Grenz-steuersatz**	**Abzug ohne AVAB**	**Abzug mit AVAB/AEAB**				
			mit 1 Kind	**mit 2 Kindern**	**mit 3 Kindern**	**mit 4 Kindern**	**mit 5 Kindern**
SV-Rückerstattung oder Steuer							
1.055,00	0,00%						
1.416,67	25,00%	263,75	304,92	319,50	337,83	356,17	374,50
1.505,00	30,00%	334,58	375,75	390,33	408,67	427,01	445,34
2.083,33	40,00%	485,08	526,25	540,83	559,17	577,51	595,84
2.588,33	35,00%	380,92	422,08	436,67	455,00	473,34	491,67
5.005,00	42,00%	562,10	603,27	617,85	636,18	654,52	672,85
7.505,00	48,00%	862,40	903,57	918,15	936,48	954,82	973,15
83.338,33	50,00%	1.012,50	1.053,67	1.068,25	1.086,58	1.104,92	1.123,25
darüber	55,00%	5.179,42	5.220,58	5.235,17	5.253,50	5.271,84	5.290,17

Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug des Sonderausgabenpauschales (60 Euro p.a.)

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

42.3a Steuerliche Behandlung von Zahlungen an öffentlich Bedienstete, 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), über die die gesamte Kommunikation zwischen Europäischer Kommission und Mitgliedstaat läuft und die auch als zentrale Anlaufstelle für andere nationale Kontaktstellen sowohl der begünstigten Länder als auch der EU-Mitgliedstaaten fungiert. Als Koordinierungsstelle für österreichische Twinning-Aktivitäten ist sie auch die Verbindungsstelle zu den Institutionen der österreichischen Verwaltung. In Österreich ist die nationale Kontaktstelle im BMeiÄ angesiedelt.

Die Auszahlung der Entgelte erfolgt grundsätzlich durch die jeweils mandatierte Stelle.

Die Liste der österreichischen, von der EU zur Teilnahme an Twinning mandatierten Stellen, ist auf der Website des BMeiA (unter www.bmeia.gv.at und dem Pfad *Außenpolitik & Europa > EU-Twinning> Mandatierte-Stellen-in-Österreich, Links* abrufbar).

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 Langzeitexperten (Resident Twinning Adviser) zu unterscheiden.

Experten im Kurzzeiteinsatz

Der Experte erhält während seiner/ihrer Entsendung weiterhin die normalen Bezüge des betreffenden Mitgliedstaates.

Der finanzielle Beitrag des EU-Programms zu den Personalkosten für Einsätze kurzer und mittlerer Dauer von öffentlichen Bediensteten bzw. Bediensteten mandatierter Stellen setzt sich aus einem Expertenhonorar und einem Tagegeld zur Deckung der Kosten für Hotel, Verpflegung und Beförderungsleistungen vor Ort (innerstädtisch und vom/zum Flughafen) zusammen. Die Höhe der Expertenhonorare richtet sich nach den geltenden EU-Twinning Richtlinien, die der Tagegelder nach der zum Zeitpunkt des Einsatzes auf der Website des

Amtes für Zusammenarbeit EuropeAid angegebenen Tagegeldsätze unter http://ec.europa.eu/europeaid abrufbar.

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 Haushaltszulage, 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 an öffentlich Bedienstete, die im Auftrag ihrer Dienststelle für die mandatierte Stelle tätig werden

Zuordnung und steuerliche Erfassung

- Derartige Entgelte sind als solche anzusehen, die im Rahmen des Dienstverhältnisses 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 die mandatierte Stelle zugleich Arbeitgeber des Bediensteten ist, unterliegen die Entgelte dem Lohnsteuerabzug.
- Soweit die Entgelte von der mandatierten Stelle ausgezahlt werden unterliegen diese Vergütungen als Arbeitslohn von Dritter Seite dem Lohnsteuerabzug durch die Dienststelle als Arbeitgeber, weil die Tätigkeit im Einverständnis mit der Dienststelle ausgeübt wird. Für diese Zwecke hat die mandatierte Stelle die Höhe der Entgelte der Dienststelle mitzuteilen (siehe Rz 1194a).

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 grundsätzlich nicht anwendbar, außer der Arbeitgeber erteilt den Dienstreiseauftrag.

Entgelte der mandatierten Stelle an andere Personen, die für die mandatierte Stelle tätig werden

Bei Entgelten an andere Personen als öffentlich Bedienstete, die im Auftrag ihrer Dienststelle für die mandatierte Stelle tätig werden 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 mandatierten Stelle können von dieser 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).

42.3b Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988)

1406b

„Kleines Pendlerpauschale"

Entfernung	Betrag/Monat	Betrag/Jahr
bei mindestens 20 km	58,00 Euro	696,00 Euro
bei mehr als 40 km	113,00 Euro	1.356,00 Euro
bei mehr als 60 km	168,00 Euro	2.016,00 Euro

„Großes Pendlerpauschale"

Entfernung	Betrag/Monat	Betrag/Jahr
bei mindestens 2 km	31,00 Euro	372,00 Euro

bei mehr als 20 km	123,00 Euro	1.476,00 Euro
bei mehr als 40 km	214,00 Euro	2.568,00 Euro
bei mehr als 60 km	306,00 Euro	3.672,00 Euro

42.4 Volljährigkeitsalter nach ausländischem Recht (ausgenommen EWR-Staaten und Schweiz)

1407

Staat	Volljährigkeitsalter	
	Mann	Frau
Ägypten	21	21
Äthiopien	18	18
Afghanistan	18	18
Albanien	18	18
Algerien	19	19
Amerika	siehe Vereinigte Staaten von Amerika	
Angola	18	18
Argentinien	21	21
Armenien	18	18
Aserbaidschan	18	18
Australien	18	18
Bangladesch	18	18
Barbados	18	18
Belarus (Weißrussland)	18	18

Bolivien	21	21
Bosnien und Herzegowina	18	18
Brasilien	21	21
Bulgarien	18	18
Chile	21	21
China (Republik)	20	20
China (Volksrep.)	18	18
Costa Rica	18	18
Dominikanische Republik	18	18
Ecuador	18	18
Elfenbeinküste	21	21
El Salvador	21	21
Estland	18	18
Gabun	21	21
Gambia	21	21
Ghana	21	21
Georgien	18	18
Guatemala	18	18
Haiti	21	21

Honduras	21	21
Hongkong	21	21
Indien	21	21
Indonesien	18	18
Irak	18	18
Iran	18	18
Israel	18	18
Japan	20	20
Jemen	18	18
Jordanien	18	18
Kamerun	21	21
Kamputschea	21	21
Kanada	19	19
Kasachstan	18	18
Kap Verde	18	18
Kenia	21	21
Kirgisien	18	18
Kolumbien	21	21
Kongo	21	21
Korea (Republik)	20	20
Kroatien	18	18

Kuba	18	18
Kuwait	18	18
Lettland	18	18
Libanon	18	18
Liberia	21	21
Libyen	21	21
Litauen	18	18
Madagaskar	21	21
Malawi	21	21
Malaysia	21	21
Mali	21	21
Malta	18	18
Marokko	21	21
Mauritius	18	18
Mazedonien	18	18
Mexiko	18	18
Moldawien	18	18
Monaco	21	21
Mosambik	18	18
Neuseeland	20	20
Nicaragua	21	21

Nigeria	18	18
Pakistan	21	21
Panama	21	21
Paraguay	22	22
Peru	18	18
Philippinen	21	21
Polen	18	18
Ruanda	18	18
Russland	18	18
Rumänien	18	18
Saint Lucia	21	21
Sambia	16	16
Samoa	21	21
San Marino	21	21
Senegal	21	21
Serbien und Montenegro	18	18
Sierra Leone	21	21
Singapur	21	21
Slowakei	18	18
Slowenien	18	18
Somalia	18	18

Sri Lanka	21	21
Sudan	21	21
Südafrika	21	21
Surinam	21	21
Swasiland	18	18
Syrien	18	18
Tadschikistan	18	18
Tansania	18	18
Thailand	20	20
Togo	21	21
Trinidad und Tobago	18	18
Tschad	20	20
Tschechien	18	18
Turkmenistan	18	18
Türkei	18	18
Tunesien	20	20
Uganda	21	21
Ukraine	21	21
Ungarn	18	18
Uruguay	21	21
Usbekistan	16	16

Vanuatu	18	18
Venezuela	21	21
Vereinigte Staaten von Amerika:		
Alabama	19	19
Alaska	19	19
Arizona	18	18
Arkansas	18	18
California	18	18
Colorado	21	21
Connecticut	18	18
Delaware	18	18
District of Columbia	21	21
Florida	18	18
Georgia	18	18
Hawai	20	20
Idaho	18	18
Illinois	18	18
Indiana	18	18
Iowa	18	18
Kansas	18	18
Kentucky	18	18
Lousiana	18	18
Maine	18	18

Maryland	18	18
Massachusetts	18	18
Michigan	18	18
Minnesota	18	18
Mississippi	21	21
Missouri	18	18
Montana	18	18
Nebraska	19	19
Nevada	18	18
New Hampshire	18	18
New Jersey	18	18
New Mexiko	18	18
New York	18	18
North Carolina	18	18
North Dakota	18	18
Ohio	18	18
Oklahoma	18	18
Oregon	18	18
Pennsylvania	21	21
Puerto Rico	21	21
Rhode Island	18	18
South Carolina	21	21
South Dakota	18	18
Tennessee	18	18

Texas	18	18
Utah	21	18
Vermont	18	18
Virginia	18	18
Virgin Islands	18	18
Washington	18	18
West Virginia	18	18
Wisconsin	18	18
Wyoming	19	19
Zypern	18	18

42.4a Lohnzettelarten

1408

Art	Bezeichnung bzw. Inhalt	Gesetzliche Grundlage EStG 1988
1	Lohnzettel für beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtige („normaler" Lohnzettel)	§ 84 (1)
2	Lohnzettel über Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 (bis einschließlich idF BBG 2011) oder Z 11 lit. b EStG 1988	§ 84 (1)
3	Lohnzettel der Krankenversicherungsträger (Krankengeld als Ersatzleistung für Aktivbezug)	§ 69 (2)
4	Lohnzettel der Heeresgebührenstelle (Bezüge nach dem 6. Hauptstück des HGG 2001)	§ 69 (3)
5	Lohnzettel über rückgezahlte Pflichtbeiträge	§ 69 (5)
6	Lohnzettel über Wochengeldauszahlung durch Sozialversicherungsträger	§ 84 (1)
7	Lohnzettel über Insolvenz-Entgelt durch den IE-Fonds	§ 69 (6)
8	Lohnzettel für Steuerpflichtige, für die aufgrund DBA keine Lohnsteuer einzubehalten ist (bei Anwendung der Befreiungsmethode; zB Lohnzettel für im Ausland Ansässige)	§ 84 (1)
9	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 4 EStG 1988 (Winterfeiertagsvergütung)	§ 69 (4)

11	Lohnzettel über ausschließlich pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld, Blindenzulage)	§ 84 (1)
12	Lohnzettel über Auszahlungen aus der Betrieblichen Vorsorge lt. BMSVG	§ 84 (1)
15	Lohnzettel der Krankenversicherungsträger über Bezüge im Sinne des Dienstleistungsscheckgesetzes	§ 69 (7)
16	Lohnzettel über Insolvenz-Entgelt durch den IE-Fonds (Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 lit. b EStG 1988)	§ 69 (6)
17	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 8 EStG 1988 (Bezüge gemäß § 33f Abs. 1 BUAG)	§ 69 (8)
18	Zusätzlicher Lohnzettel	§ 84 (1)
19	Lohnzettel über Rückzahlung von Pensionsbeiträgen nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988	§ 69 (9)
20	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 (Urlaubsentgelt gemäß § 8 Abs. 8 BUAG)	§ 69 (4)
21	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse (Abfindungen gemäß § 10 BUAG)	§ 67 (5)
22	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse (Abfertigungen gemäß § 13a BUAG)	§ 67 (3)
23	Lohnzettel über Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (idF AbgÄG 2011)	§ 84 (1)
24	Lohnzettel für Zeiträume, für die dem ausländischen Staat gemäß DBA mit Anrechnungsmethode das Besteuerungsrecht zugewiesen wurde	§ 84 (1)

Rechtsgrundlage für Lohnzettelarten:

§ 4 der VO zu § 84 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. II Nr. 345/2004

42.4b Liste der Entwicklungsländer („DAC-List of ODA Recipients")

1409

Am wenigsten entwickelte Länder	Andere einkommens-schwache Länder	Länder mit mittlerem Einkommensniveau (unterer Bereich) und andere Gebiete	Länder mit mittlerem Einkommensniveau (oberer Bereich) und andere Gebiete
Afghanistan	Kenia	Armenien	Albanien
Angola	Korea, Dem. Rep.	Belize	Algerien
Bangladesch	Kirgisistan	Bolivien	Anguilla
Benin	Südsudan	Kamerun	Antigua und Barbuda

Bhutan	Tadschikistan	Kap Verde	Argentinien
Burkina Faso	Simbabwe	Kongo, Rep.	Aserbaidschan
Burundi		Elfenbeinküste	Weißrussland
Kambodscha		Ägypten	Bosnien und Herzegowina
Zentral Afrikanische Rep.		El Salvador	Botswana
Tschad		Fidschi	Brasilien
Komoren		Georgien	Chile
Demokratische Rep. Kongo		Ghana	China
Dschibuti		Guatemala	Kolumbien
Äquatorial Guinea		Guyana	Cook Inseln
Eritrea		Honduras	Costa Rica
Äthiopien		Indien	Kuba
Gambia		Indonesien	Dominica
Guinea		Irak	Dominikanische Republik
Guinea-Bissau		Kosovo	Ecuador
Haiti		Marshallinseln	Ehemalige Jugoslawische Republik Mazedonien
Kiribati		Mikronesien, Föderierte Staaten	Gabun
Laos		Moldawien	Grenada
Lesotho		Mongolei	Iran
Liberia		Marokko	Jamaika
Madagaskar		Nicaragua	Jordanien
Malawi		Nigeria	Kasachstan
Mali		Pakistan	Libanon
Mauretanien		Papua-Neuguinea	Libyen
Mosambik		Paraguay	Malaysia
Myanmar		Philippinen	Malediven
Nepal		Sri Lanka	Mauritius
Niger		Swasiland	Mexiko
Ruanda		Syrien	Montenegro
Samoa		Tokelau	Montserrat
São Tomé und Príncipe		Tonga	Namibia
Senegal		Turkmenistan	Nauru
Sierra Leone		Ukraine	Niue

Salomoninseln		Usbekistan	Palau
Somalia		Vietnam	Panama
Sudan		Westjordanland und Gazastreifen	Peru
Südsudan			Serbien
Tansania			Seychellen
Osttimor			Südafrika
Togo			St. Helena
Tuvalu			St. Kitts und Nevis
Uganda			St. Lucia
Vanuatu			St. Vincent und die Grenadinen
Jemen			Suriname
Sambia			Thailand
			Tunesien
			Türkei
			Uruguay
			Venezuela
			Wallis und Futuna

42.5 Beispielsammlung

10000

Die nachfolgenden Beispiele stammen aus den Lohnsteuerprotokollen der Jahre 1994 bis 2006 sowie den Ergebnisunterlagen Lohnsteuer ab dem Jahr 2007. Sie dienen einer näheren Erläuterung der in den Überschriften angegebenen Randzahlen. Die Nummerierung der Beispielsammlung enthält ab der Tausenderstelle die entsprechende Randzahl der Lohnsteuerrichtlinien, zu der das Beispiel ergangen ist (zB Beispielsammlung 10011 gehört zu LStR 2002 Rz 11).

Die nach der Überschrift angeführte Jahreszahl bezieht sich auf das Jahr des jeweiligen Lohnsteuerprotokolls bzw. der Ergebnisunterlage Lohnsteuer. Die Beispiele geben somit die Rechtslage und die Währung der betreffenden Jahre wieder. Insbesondere ist zu beachten, dass Beispiele im Zusammenhang mit Reisekosten bzw. Reisekostenersätzen die Rechtslage vor 2008 betreffen.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden in den nachfolgenden Beispielen der Sachverhalt und die Fragestellung kursiv, die Antwort hingegen „normal" dargestellt.

42.5.1 § 1 EStG 1988

10011

§ 1 Abs. 4 EStG 1988 - Beantragte unbeschränkte Steuerpflicht (Rz 11)

(2006, gilt nur bis zur Veranlagung 2006)

Es langen vermehrt Anträge auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 ein, die von slowenischen Staatsbürgern mit Wohnsitz in Slowenien gestellt werden, welche bei österreichischen Firmen mit Betriebsstätten in Grenznähe zu Slowenien beschäftigt sind. Diese Grenzpendler unterliegen lediglich der beschränkten Steuerpflicht; im Zuge der Veranlagung ist daher ab 2005 ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen, ausgenommen einem Antrag auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger wird stattgegeben.

Kann in einem solchen Fall die Abgabe eines L1 als "formloser Antrag" für eine Option auf die unbeschränkte Steuerpflicht gewertet werden und wäre lediglich zu überprüfen, ob die entsprechenden Voraussetzungen für eine Option vorliegen?

Die Abgabe des Formulars L1 ist nicht als Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig zu werten, weil mit der Antragstellung nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 auch die entsprechenden Voraussetzungen nachzuweisen sind. Das Muster einer Optionserklärung ist

im Internet abrufbar. Mit dieser schriftlichen Optionserklärung ist das Formular E9 (Bestätigung über Wohnsitz und Einkünfte im Ausland) einzureichen.

42.5.2 § 3 EStG 1988

10033

§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 - Nicht einkommensteuerbare Dissertations- bzw. Diplomarbeitstipendien und Kostenersätze (Rz 33)

(2010)

Eine Universität gewährt Studenten unter bestimmten Voraussetzungen Stipendien, die teilweise als Ausbildungszuschuss und zu einem weiteren Teil als Kostenersätze für Reisekosten, Materialkosten und dergleichen zu verstehen sind. Dabei wird der Jahresbetrag von Euro 7.272 insgesamt überschritten.

Die Universität steht in diesem Zusammenhang auf dem Standpunkt, dass insbesondere bei technischen und naturwissenschaftlichen Arbeiten höhere Aufwendungen anfallen als dies in anderen Studienrichtungen der Fall ist.

Es wird an das Finanzamt das Begehren herangetragen LStR 2002 Rz 33 letzter Teilstrich dahingehend auszulegen, dass zusätzlich zu den dort genannten Höchstgrenzen die gewährten Kostenersätze als nicht steuerbar behandelt werden. Nach Ansicht der Universität sollte dies deshalb möglich sein, weil ja – unter Annahme der Steuerbarkeit – Auslagenersätze von Arbeitnehmern ohnehin unter § 26 Z 2 EStG 1988 fallen bzw. bei Selbständigen durch Betriebsausgaben in identer Höhe aufgehoben würden.

Die übrigen Voraussetzungen (LStR 2002 Rz 33 1. und 2. Teilstrich) sind unbestritten erfüllt.

1. *Ist die Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter nach dem Studienförderungsgesetz 1992 mit den in § 27 Abs. 1 StudFG erwähnten Euro 7.272 zu begrenzen oder kann der nach § 30 Abs. 5 leg. cit. vorgesehene Erhöhungszuschlag von rund 12% mitberücksichtigt werden, sodass Ausbildungszuschüsse bis zu derzeit Euro 8.148 außerhalb der Einkunftsarten zufließen?*

2. *Erlaubt die Richtlinie über die unter LStR 2002 Rz 33 durch Rechtsverweis normierten Beträgen hinaus Aufwandersätze als nicht steuerbar zu behandeln?*

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind Beihilfen aus öffentlichen Mitteln steuerfrei, wenn es sich um Mittel zur Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben handelt.

Werden von den Studierenden alle tatsächlichen Aufwendungen (für Wissenschaft und Forschung) nachgewiesen, kann die Universität diese unbegrenzt steuerfrei ersetzen.

Soweit keine oder nur zum Teil Aufwendungen (für Wissenschaft und Forschung) vom Studierenden nachgewiesen werden, können von der Universität maximal Euro 7.272 (Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter gemäß § 27 Studienförderungsgesetz 1992) nicht steuerbar gezahlt werden. LStR 2002 Rz 33 geht davon aus, dass es sich bei diesen Stipendien um Aufwendungen ohne Nachweis handelt.

Daneben können auch Beihilfen nach dem Studienförderungsgesetz 1992 bzw. Beihilfen nach dem Schülerbeihilfengesetz 1983 (§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988) steuerfrei bezogen werden (das heißt die Begünstigungen nach § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c und lit. e EStG 1988 können nebeneinander angewandt werden).

10041

§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 – Schweizerische Mutterschaftsentschädigung mit inländischem Wochengeld vergleichbar? (Rz 41)

(2010)

Eine in Österreich ansässige Arbeitnehmerin erhält von ihren Schweizer Arbeitgeber im Lohnausweis offen ausgewiesenes Mutterschaftsgeld ausbezahlt. Diese seit 2005 gesetzlich verankerte "Mutterschaftsentschädigung" wird für maximal 98 Tage ab der Geburt als Taggeld ausbezahlt und beträgt 80% des vor der Niederkunft erzielten durchschnittlichen Erwerbseinkommens, höchstens aber 196 SFR pro Tag (Stand 2010). Die Geltendmachung erfolgt via Arbeitgeber, der für diese anstelle des Lohnes ausbezahlte Mutterschaftsentschädigung auch Pflichtbeiträge (Alters-, Hinterbliebenen- und Invalidenvorsorge [AHV/IV] und Arbeitslosenversicherungsbeiträge) einzubehalten hat. Es ist somit auch für die Berechnung künftiger Renten zu berücksichtigen.

Ist diese Mutterschaftsentschädigung steuerfrei iSd § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988?

Gemäß LStR 2002 Rz 41 sind auch ausländische Leistungen, die dem österreichischen Wochengeld vergleichbar sind und nach dem Nettoarbeitsverdienst bemessen werden, steuerfrei.

Dieser Aussage liegt das Erkenntnis des VwGH vom 01.03.2007, 2005/15/0166, zugrunde, in dem dieser zur Frage, ob Leistungen gemäß Art 15 des Liechtensteinischen Gesetzes über die Krankenversicherung dem in § 3 Abs. 4 lit. a EStG 1988 genannten Wochengeld vergleichbar sind, Stellung nahm. In dieser Entscheidung führte der VwGH unter Verweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 12.12.1998, G 198/98, aus, dass für das Wochengeld nach

§ 162 ASVG bedeutsam sei, dass es das EStG 1988 von der grundsätzlichen Einkommensteuerpflicht von Einkommensersätzen nur deshalb ausnehme, weil es schon als "Nettobezug" bemessen sei. Er beanstandete, der UFS habe unterlassen, zu prüfen, ob sich die in Rede stehenden Bezüge, welche die Beschwerdeführerin von ihrem liechtensteinischen Arbeitgeber erhalten habe, dem § 162 Abs. 3 ASVG vergleichbar nach ihrem früheren Nettoarbeitsverdienst bemessen hätten und ob sich solcherart aus der Besteuerung der Bezüge ein Nachteil im Verhältnis zur Steuerfreiheit des bereits nach dem Nettoarbeitsverdienst bemessenen österreichischen Wochengeldes ergeben habe. Würden sich die vom liechtensteinischen Arbeitgeber geleisteten Bezüge nach dem bisherigen Bruttoarbeitslohn bemessen, läge eine Vergleichbarkeit mit den Lohnfortzahlungen durch österreichische Arbeitgeber, wie etwa im Bereich des öffentlichen Dienstes, vor, welche nach dem EStG 1988 auch für den Zeitraum der Beschäftigungsverbote wegen einer Schwangerschaft nicht steuerbefreit seien. Soweit eine Vergleichbarkeit der in Rede stehenden Leistung aus Liechtenstein mit dem österreichischen Wochengeld (§ 162 ASVG), welches nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 von der Steuer befreit sei, gegeben wäre, läge in der Besteuerung der aus Liechtenstein bezogenen Leistung eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit.

Im fortgesetzten Verfahren kam der UFS (RV/0217-F/07 vom 30.04.2007) zum Ergebnis, dass die liechtensteinische Transferleistung aus Anlass einer Mutterschaft auf Basis des AHV-pflichtigen Lohnes, somit eines Bruttolohnes, bemessen wird. Diese Leistung sei daher nicht mit dem inländischen Wochengeld sondern mit jener Geldleistung (Lohnfortzahlung) zu vergleichen, die eine Beamtin in Österreich für den Zeitraum des Beschäftigungsverbotes wegen einer Schwangerschaft erhalte, welche nach dem EStG 1988 nicht steuerbefreit sei.

Auch die Schweizerische Mutterschaftsentschädigung bemisst sich nach dem durchschnittlichen Erwerbseinkommen; diese Entschädigung unterliegt nach Art. 23 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer ("alle anderen Einkünfte, die an die Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten") bzw. Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden der Steuerpflicht. Für Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt finden sich die Regelungen in Art. 35 StHG und Art. 91 DBG.

Es steht somit eindeutig fest, dass es sich bei der Schweizerischen Mutterschaftsentschädigung um einen Bruttolohn handelt, der mit dem österreichischen Wochengeld nicht vergleichbar ist. Die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 4 lit. a EStG 1988 kommt daher nicht zur Anwendung.

10046a

§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 - Steuerbefreiung für Stipendien an Langzeitarbeitslose (Rz 46a)

(2001)

Eine Arbeitsstiftung vermittelt im Zuge einer gemeinsamen Initiative mit dem Arbeitsmarktservice Wien (AMS) Arbeitslose an Unternehmer. Stiftungsträger ist eine gemeinnützige GmbH. Stiftung und Beschäftigerunternehmer können nicht als Arbeitgeber angesehen werden. Die Arbeitslosen erhalten vom AMS ein "Schulungsarbeitslosenentgelt". Zusätzlich erhalten die Arbeitslosen ein so genanntes "Stipendium" in Höhe von mindestens 1.000 S monatlich, welches nicht vom AMS, sondern vom Unternehmer, bei dem der Arbeitslose beschäftigt ist, ausbezahlt bzw. getragen wird.

Wie ist das Stipendium einkommensteuerlich zu behandeln:

- *bei Auszahlung vom Unternehmer direkt an den Arbeitslosen*
- *bei Auszahlung vom Unternehmer an die gemeinnützige GmbH und von dieser an den Arbeitslosen?*

Können die Stipendien unter § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 als "Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftung wegen Hilfsbedürftigkeit" subsumiert werden?

Nach dem Programm "Integra" werden Langzeitarbeitslose auf die Aufnahme einer regulären Beschäftigung durch Training, Arbeit und Qualifikation außerhalb eines Dienstverhältnisses vorbereitet. Eine Verpflichtung zu einer entsprechenden Gegenleistung ist nicht gegeben. Dafür erhalten die Langzeitarbeitslosen eine Entschädigung vom AMS (angepasst an das Arbeitslosengeld) zuzüglich eines 20-prozentigen Zuschlages, der vom Arbeitgeber ausgezahlt wird. Das Bundesministerium für Finanzen hat diesbezüglich die Rechtsansicht vertreten, dass der insgesamt ausgezahlte Betrag als einheitliche Leistung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) zu beurteilen ist. Der ausgezahlte Bezug ist zur Gänze wie Arbeitslosengeld zu behandeln. Es ist dafür vom AMS ein entsprechender Lohnzettel auszustellen, der die Leistungen des AMS (einschließlich des 20-prozentigen Zuschlages) beinhaltet.

Analog dazu ist in jenen Fällen, in denen neben dem Schulungsarbeitslosentgelt (das als Arbeitslosengeld steuerfrei bleibt und gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 bei der Veranlagung zu

berücksichtigen ist) seitens des Beschäftigerunternehmens bzw. der Stiftung Beiträge ("Stipendium") gezahlt werden, die insgesamt 20% des Arbeitslosengeldes nicht übersteigen, ebenfalls von einer einheitlichen Leistung (Arbeitslosengeld) auszugehen. Übersteigen die Beiträge ("Stipendium") insgesamt 20% des Arbeitslosengeldes, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einer Gegenleistung auszugehen. In diesem Fall sind die Beiträge des Beschäftigerunternehmens oder der Stiftung als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln, wobei das Beschäftigerunternehmen die Pflichten des Arbeitgebers (Lohnsteuerabzug, Ausstellung eines Lohnzettels) hinsichtlich der gesamten Beiträge (des gesamten "Stipendiums" vom Beschäftigerunternehmen und der Stiftung) wahrzunehmen hat.

10056

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Auslegung des Begriffes "Inländische Betriebe" in Verbindung mit Entscheidungen des UFS (Rz 56)

(2007)

Der UFS hat in Entscheidungen zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (siehe UFSF 05.10.2005, RV/0016-F/04; UFSF 29.05.2006, RV/0028-F/06; UFSW 22.06.2006, RV/1007-W/06) den Begriff des "inländischen Betriebes" so ausgelegt, dass damit nicht nur österreichische Betriebe, sondern auch Betriebe im EU-/EWR-Raum gemeint sind.

Folgt man dieser Auslegung durch den UFS, stellt sich in weiterer Folge die Frage, wie der Begriff Ausland auszulegen ist. Wird der Begriff so ausgelegt, dass Ausland alle Länder außerhalb Österreichs sind, kommt es zu völlig verzerrenden Ergebnissen. Sieht man als Ausland nur jene Staaten an, die nicht Mitglieder des EU-/EWR-Raum sind, kommt der Befreiungstatbestand nur hinsichtlich der Drittstaaten zur Anwendung. Dies würde eine wesentliche Einschränkung der bisherigen Vorgangsweise darstellen.

Wie ist die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zukünftig anzuwenden?

Eine maßgebliche Wirkung der Vorschrift des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist der Umstand, dass dem Arbeitgeber bei länger andauernder Bau- oder Montagetätigkeit im Ausland (außerhalb Österreichs) Rechtssicherheit verschafft wird, dass diese Bezüge im Inland nicht der Besteuerung unterliegen. Die Prüfung, ob keine Steuerpflicht in Österreich auf Grund zwischenstaatlicher Regelungen (Vorliegen einer Baustelle, Steuerpflicht im Ausland auf Grund des längeren Aufenthaltes usw.) gegeben ist, wird durch die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vorweggenommen. Bei einer allfälligen Veranlagung des Arbeitnehmers kommt es zur Erfassung der nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei gestellten Bezüge im Rahmen des Progressionsvorbehaltes.

Jede andere Auslegung würde dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers widersprechen. Eine Diskriminierung ausländischer Arbeitgeber aus dem EU-/EWR-Raum liegt nicht vor, da diese nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet sind.

Unabhängig von den Entscheidungen des UFS wird an der bisherigen Auslegung der Befreiungsbestimmung nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002 festgehalten.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Auslegung des Begriffes "Inländische Betriebe" in Verbindung mit § 21 BAO (Rz 56)

(2007)

Eine inländische Kapitalgesellschaft hält 99% der Anteile einer ausländischen Kapitalgesellschaft, wobei gegenständliche ausländische Kapitalgesellschaft als Generallieferant im Ausland eine Anlage errichtet. Die inländische Kapitalgesellschaft hat im Rahmen der Gestellung von Personal an die genannte ausländische, anlagenerrichtende Kapitalgesellschaft nunmehr angefragt, ob nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd § 21 BAO aufgrund der Tatsache, dass sie zu 99% Anteilseignerin der ausländischen Kapitalgesellschaft ist, die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzuwenden wäre.

Kann nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd § 21 BAO unterstellt werden, dass es sich bei einer ausländischen, anlagenerrichtenden Gesellschaft aufgrund eines zu 99% inländischen Anteilseigners (österreichische Kapitalgesellschaft) um einen inländischen Betrieb iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 handelt?

Maßgeblich ist der Sitz der anlagenerrichtenden Gesellschaft. Der Sitz oder der Wohnsitz der Anteilseigner ist unerheblich. Dies gilt auch dann, wenn ein Gesellschafter zu 100% an der anlagenerrichtenden Gesellschaft beteiligt ist.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Mitarbeit eines österreichischen Gesellschafter-Geschäftsführers an einem EDV-Großprojekt (Vernetzung von Krankenkassen) in Deutschland (Rz 56)

(2004)

Eine österreichische GmbH erhält einen Auftrag, an der Erstellung eines komplexen Datennetzwerkes in Deutschland mitzuarbeiten. Auftraggeber ist eine deutsche Versicherungskasse (Bauwirtschaft). Auftragnehmer ist ein deutsches EDV-Unternehmen. Der Auftragsumfang erstreckt sich auf die Vernetzung bestehender Rechenzentren. Die entsprechenden Hard- und Softwarekomponenten sind zu planen und umzusetzen.

Der Auftrag an die österreichische GmbH umfasst die Mitarbeit im Umsetzungsteam des deutschen EDV-Anbieters, wobei das hohe Know How des entsendeten Mitarbeiters und die selbständige Realisierung (Planung und Zukauf von notwendigen Hardwarekomponenten, Erstellung oder Zukauf von Softwarekomponenten) durch diesen gefragt waren. Der Österreichische EDV-Fachmann ist in die Betriebsstruktur des deutschen EDV-Unternehmens eingegliedert. Der Tätigkeitsrahmen vor Ort ist mit 40 Wochenstunden, welche von Montag bis Donnerstag abzuleisten sind (sonst Steuerpflicht nach DBA in Deutschland), vorgegeben.

Liegen die Grundvoraussetzungen für die Steuerbefreiung im Zusammenhang mit der Errichtung einer begünstigten Anlage vor?

Nach Rz 56 liegt eine begünstigte Auslandstätigkeit ua. dann vor, wenn von einem inländischen Subunternehmer für einen ausländischen Generalunternehmer ein Teil eines Gesamtprojekts ausgeführt und dieses Teilprojekt für sich gesehen eine begünstigte Anlage darstellt.

Wenn der Auftrag an die österreichische GmbH als eigenständiges (Teil)Projekt zu qualifizieren ist, stellt die Mitarbeit im Umsetzungsteam eine begünstigte Tätigkeit dar. Liegt im Wesentlichen eine bloße Personalgestellung ohne abgrenzbares Teilprojekt vor, ist die Tätigkeit nicht begünstigt. Im vorliegenden Fall beschränkt sich der Auftrag an das österreichische Unternehmen auf die Entsendung eines qualifizierten Mitarbeiters, nicht jedoch auf die Erfüllung eines eigenständigen (Teil)Projektes; die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steht daher nicht zu.

10057

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Auslandsentsendung nach Slowenien (Rz 57)

(2005)

Ein Industrieunternehmen lagert Teile seiner Produktionsstufen ins benachbarte Ausland (Slowenien) an ein dort ansässiges, im Bereich der Lohnfertigung tätiges Unternehmen aus und setzt dort auch eigene österreichische Dienstnehmer sowie geleastes österreichisches Leihpersonal ein.

Produziert werden Eisenbahnzüge (zB Triebfahrzeug, Liegewagen) in einem festen Werksgelände eines ausländischen Unternehmens für Abnehmer, die an einem anderen Ort bzw. in einem anderen Land über eigene Betriebsanlagen und Schienennetze verfügen.

Muss der Anlagenerrichter ein inländisches Unternehmen sein? Was versteht man unter einer begünstigten Anlage? Können auch Großmaschinen, die in Lohnfertigung im Ausland

produziert, aber europaweit verkauft werden und nicht zur Verwendung am Montageort bestimmt sind, als begünstigte Anlage angesehen werden?

Liegt bei Benützung der Anlagen des ausländischen Unternehmens eine Betriebsstätte des österreichischen Unternehmens vor? Slowenien erhebt keine Lohn- oder Einkommensteuer, obwohl diese Lohnfertigung in Slowenien seit mehr als zwei Jahren läuft (einzelne Dienstnehmer pendeln bereits so lange zwischen Österreich und Slowenien). Gibt es eine subject to tax – Klausel?

Voraussetzung für die Steuerbegünstigung ist, dass ein inländisches Unternehmen oder ein inländisches Subunternehmen (auf Grund eines Auftrages oder auf Grund einer eigenen Entscheidung) eine begünstigte Anlage im Ausland errichtet. Diese Steuerbegünstigung wurde geschaffen, um Wettbewerbsnachteile österreichischer Unternehmen auf dem Sektor des Anlagenbaues im Ausland durch unterschiedliche steuerliche Behandlung der Arbeitslöhne von ins Ausland entsendeten Arbeitnehmern zu beseitigen.

Der Zusammenbau von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten (zB Triebwägen) ist keine begünstigte Anlagenerrichtung, wenn die Maschine (das Arbeitsgerät) auch in Österreich zusammengebaut und das fertige Produkt ins Ausland transportiert werden kann. Werden Maschinen im Ausland zusammengebaut und dann an einem anderen Ort (in einem anderen Land) verwendet, kann daraus geschlossen werden, dass ein Zusammenbau an eben diesem Produktionsort im Ausland nicht „notwendig" war (muss offenbar nicht wegen ihres Umfanges „an Ort und Stelle montiert" werden – siehe Rz 57).

Eine Betriebsstätte sowohl nach § 29 BAO als auch nach dem DBA Slowenien liegt dann vor, wenn eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung bzw. eine feste Geschäftseinrichtung existiert, die der Ausübung des Gewerbebetriebes dient bzw. durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Erforderlich ist, dass dem österreichischen Unternehmen eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht zusteht (Eigentum, Miete, Pacht, unter Umständen auch unentgeltliche Überlassung). Eine alleinige Verfügungsmacht ist nicht erforderlich; im Falle einer Mitbenützung durch das österreichische Unternehmen muss sich die Verfügungsmacht jedoch zB durch die Beschäftigung eigener Arbeitnehmer manifestieren.

Im DBA Slowenien gibt es keine subject-to-tax-Klausel, dh dass die abkommensrechtliche Steuerbefreiung durch Österreich nicht davon abhängig ist, ob die betreffenden Einkünfte in Slowenien tatsächlich besteuert werden.

10057a

Begünstigte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (Rz 57a)

(2008)

Ein österreichisches Unternehmen führt als Subunternehmer eines deutschen Auftraggebers eine Sanierung von bestehenden undichten Kanal- bzw. Abwassersystemen (in Städten bzw. Gemeinden) durch.

Die österreichische Firma wendet dabei ein Verfahren an, bei dem ein werkseitig hergestellter Schlauchinliner aus Nadelfilz, Glasfaser udgl., der mit Kunstharzen getränkt ist, in die bestehenden Leitungen eingebracht wird und mittels Wasser- oder Luftdruck an die Rohrwandung gepresst wird.

Bei dieser Form der Sanierung ist es nicht notwendig, die bestehenden undichten Kanalrohre auszutauschen bzw. zu erneuern, sondern können diese Abdichtungen (Inliner) über bestimmte herzustellende Einstiegsöffnungen eingebracht werden, wodurch umfangreiche Grabungsarbeiten vermieden werden. Im Endeffekt wird durch diese Form der Sanierung eine Erneuerung der undichten Kanalstränge bzw. des undichten Kanalsystems vermieden.

Können diese durch den inländischen Arbeitgeber durchgeführten Sanierungen von Kanalsystemen als begünstigte Auslandstätigkeit (Bauausführung) angesehen werden und damit die Einkünfte der Arbeitnehmer des inländischen Betriebes steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ausbezahlt werden, soweit diese auf die Auslandstätigkeit entfallen?

Nach § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 zählen zu den begünstigten Auslandstätigkeiten die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der *Errichtung von Anlagen* durch andere inländische Betriebe sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland. Laufende Wartungsarbeiten und Reparaturtätigkeiten an bereits bestehenden Anlagen stehen nicht im Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen (siehe auch UFS 31.10.2003, RV/3704-W/02).

Im vorliegenden Fall wird ein bereits bestehendes Kanal- bzw. Abwassersystem durch ein neuartiges Verfahren saniert. Für die Frage, ob eine Sanierung eine Anlagenerrichtung oder eine Reparatur einer bereits bestehenden Anlage darstellt, können die im Einkommensteuerrecht herausgearbeiteten Kriterien zur Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand einerseits und Erhaltungsaufwand (Instandhaltung/Instandsetzung) andererseits herangezogen werden (siehe EStR 2000 Rz 3171 ff, Rz 6460 ff).

Demnach ist von einer Herstellung (Errichtung) dann auszugehen, wenn sich dadurch die Wesensart der Anlage ändert, während eine Erhaltung (Reparatur) dazu dient, eine Anlage in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. In EStR 2000 Rz 3176 wird ausgeführt, dass der Umstand, dass im Zuge einer Instandsetzung besseres Material oder eine moderne Ausführung gewählt wird, den Aufwendungen in der Regel nicht den Charakter eines Erhaltungsaufwandes nimmt. Als Beispiel für Erhaltungsaufwendungen wird in EStR 2000 Rz 3177 unter anderem die Großreparatur angeführt.

Wenn daher ein bestehendes Kanal- bzw. Abwassersystem durch Anwendung eines modernen Verfahrens saniert wird, um dadurch die weitere Nutzung dieses Systems zu gewährleisten, wird seine Wesensart nicht verändert. Es liegt daher keine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 vor.

Hingegen kann eine Herstellung und somit (begünstige) Errichtung einer Anlage vorliegen, wenn durch die Sanierung zB die Nutzungskapazität wesentlich erhöht oder das System erweitert wird und somit von einer „anderen Wesensart" gesprochen werden kann.

10070

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Sachbezüge/Auslandsbezüge (Rz 70)

(2006)

Ein Dienstnehmer ist schon längere Zeit bei einem Dienstgeber beschäftigt. Seit kurzem ist er bei einem begünstigten ausländischen Bauvorhaben tätig. Die gezahlten Barbezüge werden zu Recht steuerfrei belassen. Diesem Dienstnehmer wurde ab Beginn des Dienstverhältnisses eine dienstgebereigene Dienstwohnung unentgeltlich zur Verfügung gestellt, ferner kann er einen dienstgebereigenen PKW auch für private Zwecke verwenden. In Zeiten, in denen sich der Dienstnehmer im Ausland befindet (begünstigte Auslandstätigkeit), wird die Wohnung nur von der Gattin und den Kindern genutzt. Der PKW kann (in Zeiten der Auslandsentsendung) auch von der Gattin für Privatzwecke verwendet werden. Können im vorliegenden Fall die "Sachbezüge" (Wohnung und PKW), die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der begünstigten Auslandstätigkeit stehen, auch steuerfrei belassen werden?

Sachbezüge sind Teil des Entgelts, das für die Dauer einer begünstigten Auslandstätigkeit zur Gänze steuerfrei ist (zur Berechnung der Lohnsteuer siehe Rz 69).

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Aufteilung von Sachbezügen auf Inlands- und Auslandsbezüge (Rz 70)

(2006)

Herr NN ist ansässig lt. DBA in Österreich. Er ist sowohl Geschäftsführer der österreichischen GmbH als auch Geschäftsführer der deutschen GmbH (Tochter der österreichischen GmbH). Die österreichische GmbH zahlt Herrn NN die gesamten Bezüge. Entsprechend dem Arbeitsanfall wird ein Drittel der Bezüge an die deutsche GmbH weiterverrechnet.

Dem Geschäftsführer wird ein PKW für sämtliche Dienst- und Privatfahrten zur Verfügung gestellt. Der PKW befindet sich im Betriebsvermögen der deutschen GmbH. Entsprechend dem Arbeitsanfall verrechnet die deutsche GmbH zwei Drittel der PKW-Kosten an die österreichische GmbH. Das Dienstverhältnis besteht nur zur österreichischen GmbH. Die ausländische Geschäftsführertätigkeit wird im Auftrag der österreichischen GmbH durchgeführt. Wie wird der Sachbezugswert für den PKW berechnet bzw. aufgeteilt?

Auf Grund der Bestimmung des Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland hat Deutschland für die Vergütungen der Geschäftsführertätigkeit in Deutschland das Besteuerungsrecht. Zu den steuerpflichtigen Bezügen gehört auch der Sachbezugswert des PKW, der Teil des Entgelts ist, das im Ausmaß der Tätigkeit im jeweiligen Land anteilig zu versteuern ist (zwei Drittel in Österreich, ein Drittel in Deutschland). Die auf Deutschland entfallenden Bezüge sind unter Progressionsvorbehalt im Wege der Veranlagung in Österreich zu berücksichtigen.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 - Versteuerung der Kündigungsentschädigungen ab 1.1.2001 (Rz 70 und Rz 1104b)

Siehe Rz 11104b

10076

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 – Stock Options bei leitenden Angestellten (Rz 76 und Rz 90c)

(2001)

Verschiedene Begünstigungen des § 3 EStG 1988 - und somit auch die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 für Optionen - kommen nur zur Anwendung, wenn sie allen Arbeitnehmern bzw. bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird.

Muss dieser Vorteil allen (oder bestimmten Gruppen von) Arbeitnehmern im gleichen Ausmaß gewährt werden?

> *Beispiel 1: (willkürliche Festsetzung): Leitende Angestellte erhalten eine Option auf Aktien zum Kurswert von 500.000 S eingeräumt, alle übrigen Dienstnehmer erhalten eine Option in Höhe von 60.000 S.*

Beispiel 2: (Festsetzung nach der Höhe des Bezuges - Option auf Aktien in Höhe von 20% des Brutto-Bezuges). Leitender Angestellter: Brutto 1,000.000 S - Option in Höhe von 200.000 S; Arbeiter: Brutto 300.000 S - Option in Höhe von 60.000 S.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 muss der Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt werden. Die leitenden Angestellten eines Unternehmens sind keine Gruppe, ebenso nicht bestimmte Arbeitnehmer, denen eine Belohnung gewährt werden soll. Gemäß Rz 76 müssen Gruppenmerkmale betriebsbezogen sein. Dies liegt beispielsweise bei folgenden Gruppen vor: Alle Innendienst- bzw. Außendienstmitarbeiter, gesamtes kaufmännisches oder technisches Personal, Verkaufpersonal, alle Monteure, alle Arbeitnehmer mit einer Betriebszugehörigkeit von mehr als x-Jahren.

Innerhalb aller Arbeitnehmer oder einer Gruppe von Arbeitnehmern kann die Höhe der Option nach objektiven Merkmalen unterschiedlich gestaffelt sein (zB im Ausmaß eines %-Satzes des Bruttobezuges).

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 - Gesellschafter-Geschäftsführer ist einziger Arbeitnehmer (Rz 76 und Rz 81)

(1994)

Der Gesellschafter-Geschäftsführer, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, oder nichtbeteiligte Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG ist der einzige Arbeitnehmer der GmbH. Für diesen Geschäftsführer der GmbH wird vom Arbeitgeber eine Krankenversicherungsprämie bezahlt. Für die Arbeitnehmer der KG, an der die GmbH beteiligt ist, werden vom Arbeitgeber hingegen keine Versicherungsprämien geleistet. Kann der Geschäftsführer bei diesem Sachverhalt die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 in Anspruch nehmen?

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt. Ist die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG Arbeitgeber im Sinne des § 47 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 des Geschäftsführers als einzigem Arbeitnehmer, so steht der Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 weder der Umstand entgegen, dass der Geschäftsführer der einzige Arbeitnehmer der GmbH ist, noch dass den Arbeitnehmern der KG keine Krankenversicherungsprämien bezahlt werden.

10077

Benützung von Einrichtungen und Anlagen in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 (Rz 77 und Rz 77a)

(2008)

Ein Werksarzt eines großen Betriebes verschreibt Massagen und Moorpackungen. Diese Anwendungen werden in einem anerkannten Heilbad durchgeführt. Die Kosten der Anwendungen bzw. auch die damit anfallenden Hotelkosten werden vom Arbeitgeber getragen. Er betreut die Abwicklung. Sämtliche Rechnungen werden an ihn geschickt. Die Auswahl des Heilbades (Kurortes) und die dortige Unterkunft erfolgt durch den Dienstnehmer. Der Dienstnehmer muss sich für die Aufenthaltsdauer Urlaub nehmen.

1. *Sind derartige Aufwendungen des Arbeitgebers unter die Steuerbefreiungen des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 subsumierbar?*
2. *Würde sich die steuerliche Beurteilung ändern, wenn der Arbeitgeber in einem Hotel turnusweise eine bestimmte Anzahl von Zimmern (Rahmenvertrag) angemietet hat, die er nach eigener Entscheidung vergeben kann?*
3. *Wie ist der Fall zu beurteilen, wenn die Aktion vom Betriebsrat durchgeführt wird?*

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 ist der geldwerte Vorteil aus der Benützung von Einrichtungen und Anlagen, die der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern zur Verfügung stellt, begünstigt. Unter einer „Einrichtung, die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird" kann begrifflich nur der geldwerte Vorteil aus der Benützung einer arbeitgebereigenen oder angemieteten Einrichtung oder Anlage verstanden werden, bei der der Arbeitgeber auch rechtlich und tatsächlich befugt ist, sie seinen Mitarbeitern zur Verfügung zu stellen.

ad 1)

Im gegenständlichen Fall werden weder arbeitgebereigene Anlagen benützt noch hat der Arbeitgeber Anlagen und Einrichtungen angemietet. Der Arbeitgeber übernimmt die Kosten der Kur und zahlt dafür einen Geldbetrag. Es liegt daher steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, da sich die Befreiungsbestimmung nur auf den Sachbezug bezieht.

ad 2)

Das Anmieten von Zimmern alleine ist ebenfalls nicht begünstigt, da die Zimmer nur Teil der Einrichtungen bzw. Anlagen sind. Der Arbeitgeber hat kein Verfügungsrecht über die sonstigen für eine Kuranwendung notwendigen Einrichtungen und Anlagen.

ad 3)

Dotiert der Arbeitgeber den Betriebsratsfonds mit Zweckbindung bzw. Einflussnahme auf den Empfängerkreis, liegt bei Zufluss an den Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger Arbeitslohn vom Arbeitgeber vor (vgl. VwGH vom 20.09.2001, 98/15/0151, wonach Zuwendungen an den Betriebsratsfonds, die an individuell bestimmte oder bestimmbare Dienstnehmer weitergeleitet werden, steuerpflichtiger Arbeitslohn sind).

Beschließt der Betriebsrat ohne Einflussnahme des Arbeitgebers eine derartige Unterstützung, liegen steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von dritter Seite vor.

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

10078

§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 - Freiwillige Sachzuwendungen (Rz 78)

(2012)

Ein Versorgungsunternehmen gewährt allen Arbeitnehmern neben einem laufenden begünstigten Energiebezug jährlich einen Energiegutschein bis zu einem Gesamtwert von 186 Euro. Die Arbeitnehmer können damit aus verschiedenen Produkten des Arbeitgebers wählen (verbilligten Strom oder Gas).

Für den laufenden Energiebezug wurde ein Sachbezugswert gemäß § 15 EStG 1988 angesetzt.

Liegt hinsichtlich des Energiegutscheines eine steuerfreie Zuwendung gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 vor?

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 ist der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) bis zu einer Höhe von 365 Euro jährlich und dabei empfangene Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von 186 Euro jährlich steuerfrei.

In den LStR 2002 Rz 79 wird ausgeführt, dass es bereits genügt, wenn die Übergabe der Geschenke der eigentliche Anlass und Inhalt der Veranstaltung ist. In den LStR 2002 Rz 80 sind derartige Sachzuwendungen beispielhaft aufgezählt (zB Autobahnvignetten, Gutscheine, Geschenkmünzen).

Wenngleich die Verwaltungspraxis (vgl. LStR 2002 Rz 80) in Bezug auf derartige Warengutscheine eine großzügige Auslegung vorsieht, wird beim Herausschälen aus einer Gesamtleistung ein strenger Maßstab angelegt (vgl. Beispielsammlung zu den LStR 2002 Rz 10079). Es wäre daher verfehlt, aus einem laufenden Energiebezugsrecht eine Sachzuwendung gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 herauszuschälen.

Werden zusätzlich zum verbilligten Energiebezugsrecht abgrenzbare Energiegutscheine an die Arbeitnehmer übergeben, die mengenmäßig auf kWh Strom oder Gas oder auf Frei-Strom- oder Frei-Gas-Tage lauten und den Betrag von 186 Euro nicht überschreiten, steht die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 zu.

Werden einem Arbeitnehmer Rabatte (zB Frei-Energie-Tage bei Abbucherbonus) gewährt, die das Unternehmen unter den gleichen Voraussetzungen auch Endverbrauchern einräumt, so liegt insoweit kein Sachbezug vor.

10079

§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988, § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 - Erfolgsprämien in Form von Sachgeschenken (Rz 79 und Rz 1055)

(2001)

Ein größerer Arbeitgeberbetrieb beschließt, wegen des guten Geschäftsganges eine Prämie von 8.500 S je Arbeitnehmer auszuschütten. Von dieser Prämie sollen 6.000 S auf das Konto überwiesen werden (Geldprämie). Der Rest im Barwert von 2.500 S soll den Mitarbeitern in Form von Sachgutscheinen (Einkauf bei etwa 20 verschiedenen Geschäften möglich) durch den Betriebsrat oder den unmittelbar Vorgesetzten überreicht werden (keine Feier). Kann der Wert der Warengutscheine bis zum Höchstbetrag von 2.500 S je Kalenderjahr aus einer Prämienzusage herausgeschält und steuerfrei belassen werden?

Es liegt eine einheitliche Prämienzahlung in Höhe von 8.500 S vor. Der Wert der übergebenen Warengutscheine stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die Versteuerung hat nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 als sonstiger Bezug zu erfolgen. Ein Herausrechnen aus einer Gesamtprämie ist nicht zulässig.

10081

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 - Erhöhung der Prämienleistungen innerhalb des Freibetrages von 300 Euro (Rz 81)

(2004)

Ein Arbeitgeber gewährt allen MitarbeiterInnen als zukunftssichernde Maßnahme Beiträge zu einer Erlebensversicherung. Die Höhe der Prämie richtet sich nach der jeweiligen Gehaltsstufe (Gruppenmerkmal wird erfüllt). Bei Übertritt in eine höhere Gehaltsstufe erhöht sich daher auch die Prämie (zB von 150 Euro auf 200 Euro jährlich). Ist diese Erhöhung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 steuerfrei?

Diese Prämienerhöhung (somit auch eine Erhöhung der Versicherungsleistung) stellt eine Novation dar, die jedoch keinen Einfluss auf die Steuerfreiheit der Prämien hat; dies gilt sowohl für die vergangenen als auch für die künftigen Prämienzahlungen.

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 - Gesellschafter-Geschäftsführer ist einziger Arbeitnehmer (Rz 76 und Rz 81)

Siehe Rz 10076

10081a

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 - Vorzeitige Ausschüttung aus dem Versicherungsvertrag (Rz 81a)

(2004)

Der Versicherungsvertrag beinhaltet eine Klausel, wonach nach Ablauf einer Frist von zehn Jahren alle fünf Jahre Teilausschüttungen fällig werden. Unterliegen derartige Verträge der Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988?

Derartige Teilausschüttungen entsprechen nicht dem gesetzlich verankerten Charakter einer Zukunftsvorsorge mit Mindestbindungsfristen. Derartige Verträge fallen daher von vornherein nicht unter die Begünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988.

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 - Auflösung und Verlängerung von Versicherungsverträgen (Rz 81a)

(2004)

Im Zusammenhang mit der Auflösung und Verlängerung von Versicherungsverträgen, deren Prämienleistungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 steuerfrei sind, ergeben sich folgende Fragen.

1. *Darf eine Er-und Ablebensversicherung mit gleichteiliger Er- und Ablebenssumme, die eine Laufzeit von 15 Jahren aufweist, nach Ablauf von 10 Jahren jederzeit rückgekauft werden, ohne dass eine Nachversteuerung der Beiträge ausgelöst wird?*
2. *Darf eine Er-und Ablebensversicherung mit gleichteiliger Er- und Ablebenssumme, die eine Laufzeit von 10 Jahren aufweist, nach Ablauf von 10 Jahren prämienfrei um 5 Jahre verlängert werden, ohne dass eine Nachversteuerung der Beiträge ausgelöst wird?*
3. *Darf eine Er-und Ablebensversicherung mit gleichteiliger Er- und Ablebenssumme, die eine Laufzeit von 10 Jahren aufweist, nach Ablauf von 10 Jahren prämienpflichtig um 5 Jahre verlängert werden, ohne dass eine Nachversteuerung der Beiträge ausgelöst wird. Genießen die Prämienzahlungen für die Verlängerung weiterhin den Steuervorteil gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988?*

ad 1) Da die Mindestlaufzeit von zehn Jahren erreicht wird, ist eine Auflösung vor dem vereinbarten Vertragsende (15 Jahre) nicht steuerschädlich.

ad 2) Eine prämienfreie Verlängerung (Prämienfreistellung) ist nicht steuerschädlich.

ad 3) Eine prämienpflichtige Verlängerung des Versicherungsvertrages stellt eine Novation dar, die jedoch keinen Einfluss auf die Steuerfreiheit der Prämien gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit.

a EStG 1988 hat; dies gilt sowohl für die vergangenen als auch für die künftigen Prämienzahlungen.

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988, § 15 EStG 1988 – Unfallversicherung mit Erlebenskomponente als Zukunftssicherung (Rz 81a und Rz 663)

(2000)

Der Arbeitgeber zahlt Prämien für eine Unfallversicherung mit einer Erlebenskomponente, bei der eine unterschiedliche (unwiderrufliche) Begünstigung im Falle des Erlebens einerseits bzw. im Todesfall andererseits gegeben ist.

- *Versicherungsnehmer: Der Arbeitgeber*
- *Versicherte Person: Der Arbeitnehmer*
- *Begünstigter im Erlebensfall: Der versicherte Arbeitnehmer*
- *Begünstigter im Todesfall: Der Arbeitgeber*

Im Todesfall behält sich der Arbeitgeber die Möglichkeit offen, an den Rechtsnachfolger des Verunglückten die Versicherungsleistung weiterzugeben. Die Prämie für die Unfallversicherung aller Dienstnehmer wird vom Arbeitgeber bezahlt. Wie ist die steuerliche Behandlung vorzunehmen?

Bei einer derartigen Kombination von Unfallversicherung (Risikoversicherung) und Erlebensversicherung ist von einer einheitlichen Versicherung auszugehen, sodass eine Aufteilung der Prämienzahlung nicht vorzunehmen ist. Weiters ist von einer Versicherung zu Gunsten des Arbeitnehmers auszugehen, weil diesem im Regelfall (Erlebensfall) die Versicherungsleistung zufließt. Die vom Arbeitgeber geleisteten Prämien für die Unfallversicherung der Arbeitnehmer sind daher bis zu einem Betrag von 4.000 S als Zukunftssicherungsmaßnahme gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 steuerfrei, eine darüber hinausgehende Prämienzahlung des Arbeitgebers ist beim Arbeitnehmer als Vorteil aus dem Dienstverhältnis steuerpflichtig und beim Arbeitnehmer grundsätzlich als Sonderausgabe abzugsfähig. Die gesamte Prämienzahlung stellt beim Arbeitgeber Lohnaufwand (Betriebsausgabe) dar. (Sollte mit der Versicherungsleistung des Arbeitgebers ein Anspruch gegen das Versicherungsunternehmen erworben werden, müsste dieser aktiviert werden.)

Bei Zahlung der Versicherungsleistung im Erlebensfall an den Arbeitnehmer ergibt sich keine steuerliche Auswirkung (kein weiterer Vorteil aus dem Dienstverhältnis).

Bei Zahlung der Versicherungsleistung an den Arbeitgeber als Begünstigter im Todesfall liegt beim Arbeitgeber eine Betriebseinnahme vor. Verzichtet der Arbeitgeber als Begünstigter zu Gunsten der hinterbliebenen Angehörigen und wird die Versicherungssumme unmittelbar diesen ausgezahlt, bestehen keine Bedenken, von der Erfassung als Betriebseinnahme beim Arbeitgeber auf Grund des Verzichts Abstand zu nehmen, weil bereits die Prämienzahlungen dem Arbeitnehmer als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zugerechnet wurden.

10083

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 - Umwandlung bestehender Lebensversicherungsverträge (Rz 83)

(2004)

Einige Unternehmen bieten ihren Arbeitnehmern das Gehaltsumwandlungsmodell im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 an. Im Zuge der Vereinbarung wird zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbart, dass der Betrag von monatlich 25 Euro vom Arbeitgeber in eine bereits durch den Arbeitnehmer abgeschlossene Versicherung (zB Kranken- oder Er- und Ablebensversicherung) einbezahlt wird.

Gelten bereits durch den Arbeitnehmer abgeschlossene Versicherungen als steuerbegünstigte Versicherungsprodukte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988?

In einem derartigen Fall liegen keine Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer iSd § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 vor, weil die Betriebsbezogenheit (zB Gruppenmerkmal, Hinterlegung, Fristen Kontrolle und Vollziehung durch den Arbeitgeber) nicht gegeben ist. Darüber hinaus liegt keine Zukunftssicherung des Arbeitgebers vor, wenn bisher regelmäßig vom Arbeitnehmer geleistete Beiträge zukünftig durch den Arbeitgeber übernommen werden (Rz 83).

10084

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 – Zukunftssicherung während Zeiten des Präsenzdienstes bzw. Karenzurlaubes (Rz 84 und Rz 458)

(2004)

Ein Arbeitnehmer eines Unternehmens hat ein Gehaltsumwandlungsmodell im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 abgeschlossen und tritt eine Karenzzeit bzw. den Präsenzdienst an. In diesem Fall endet die Überweisung der Beiträge durch den Arbeitgeber. Die Polizze verbleibt nach wie vor beim Arbeitgeber. Kann der Arbeitnehmer in diesem entgeltfreien Zeitraum die Versicherungsbeiträge aus eigenem bezahlen, ohne die steuerlichen Vorteile der bisher bezahlten Beiträge zu verlieren, oder muss so ein Vertrag

beitragsfrei bis zur Wiederaufnahme der Arbeit des Arbeitnehmers weitergeführt werden? Sind die Beiträge im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 weiterhin steuerbegünstigt?

Da keine Bezüge vom Arbeitgeber vorliegen, ist die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 nicht gegeben.

Die vom Arbeitnehmer während der Zeit des Präsenzdienstes oder Karenzurlaubs weiterbezahlten Beiträge können von ihm bei Vorliegen aller Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Zahlt der Arbeitgeber wieder die Bezüge aus, kann die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 wieder in Anspruch genommen werden.

10090a

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 - Besteuerung von „Restricted stocks" (Rz 90a)

(2005)

Internationale Unternehmen praktizieren das Modell "restricted stock" als Mitarbeiterbeteiligung. Ein Dienstnehmer eines internationalen Konzerns erhält im Zeitpunkt X ("grant date") eine bestimmte Anzahl von Aktien ohne Kosten zugesprochen. Ab dem "grant date" hat der Dienstnehmer Stimmrechte und Dividendenbezugsrechte, darf die Aktien aber nicht verkaufen. Ab dem "vesting date" (maximal 4 Jahre nach grant date) kann der Dienstnehmer uneingeschränkt über die Aktien verfügen. Scheidet der Dienstnehmer vor dem "vesting date" aus, verliert er alle Rechte.

Wann erfolgt der Zufluss (und damit die Besteuerung als Sachbezug): vesting oder grant date? Wie ist vorzugehen, wenn der Dienstnehmer vor dem vesting date ausscheidet?

Der Zufluss erfolgt im Zeitpunkt des grant date. Scheidet der Arbeitnehmer vor dem vesting date aus, liegt eine Rückzahlung von Arbeitslohn gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 in Höhe des ursprünglich eingeräumten Vorteils vor. Soweit dieser Vorteil nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 steuerfrei war, liegen auf Grund § 20 Abs. 2 EStG 1988 keine Werbungskosten vor.

10090c

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 – Stock Options bei leitenden Angestellten (Rz 76 und Rz 90c)

Siehe Rz 10076

10092k

§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 – Steuerbefreiung für Sportler (Rz 92k)

(2010)

Einem Sportler wurden gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 pauschale Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen steuerfrei belassen. Jahre später wird dem Verein die Gemeinnützigkeit aberkannt.

Sind im Zuge dieses Verfahrens die Lohnzettel zu berichtigen?

§ 34 BAO normiert unter welchen Voraussetzungen die Gemeinnützigkeit eines Vereines vorliegt. Die BAO kennt aber keine (bescheidmäßige) Zuerkennung oder Aberkennung der Gemeinnützigkeit eines Vereins.

Meist wird im Zuge einer Außenprüfung bzw. GPLA festgestellt ob die Gemeinnützigkeit eines Vereines vorliegt oder nicht. Sind die Voraussetzungen für eine Gemeinnützigkeit nicht oder nicht mehr gegeben, wird der Verein ohne steuerrechtliche Begünstigungen, also wie jede andere Körperschaft behandelt.

Wird beispielsweise im Zuge einer GPLA im Jahr 2012 für die Jahre 2009-2011 festgestellt, dass die Gemeinnützigkeit des Vereins im Jahr 2009 vorgelegen ist, im Jahr 2010 und 2011 aber nicht mehr, so sind die Lohnzettel für die Jahre 2010 und 2011 zu korrigieren bzw. sind Lohnzettel auszustellen und es hat eine Nachverrechnung der Lohnsteuer zu erfolgen, da für diese Jahre die Voraussetzungen für die Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 nicht vorgelegen sind.

Allfällige Werbungskosten des Sportlers muss dieser im Rahmen der Veranlagung geltend machen.

10106

§ 3 Abs. 1 Z 23 EStG 1988 - Freiwilligenförderung gemäß § 7a des Zivildienstgesetzes

(2007)

Gemäß § 7a des Zivildienstgesetzes gewährt der Bund dem Rechtsträger für den Zivildienstpflichtigen für die Dauer von drei Monaten eine so genannte Freiwilligenförderung (500 Euro monatlich), wenn im Anschluss an die Ableistung des ordentlichen Zivildienstes eine weitere Beschäftigung vereinbart wird.

Handelt es sich dabei um einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis?

Das Zivildienstgesetz ist insoweit etwas "unscharf" formuliert, weil der Zivildienstpflichtige ab dem Zeitpunkt, ab dem die Beschäftigungsvereinbarung greift, kein "Zivildienstpflichtiger"

mehr ist, weil er den Zivildienst eben schon abgeschlossen hat. Es handelt sich daher im eigentlichen Sinn nicht um die Verlängerung des Zivildienstes; die "Beschäftigungsvereinbarung" wiederum ist nichts anderes als die Vereinbarung eines gewöhnlichen Dienstverhältnisses für die Zeit nach dem Zivildienst, wobei die ersten drei Monate durch den Bund gefördert werden. Diese Förderung wird zwar dem Rechtsträger iSd § 8 Abs. 1 Zivildienstgesetz ausbezahlt, sie ist jedoch von diesem zur Gänze dem Zivildienstpflichtigen auszubezahlen (ebenso wie ein allfälliger weiterbezahlter Familienunterhalt und eine Wohnkostenbeihilfe).

Da es sich um die Förderung eines Dienstverhältnisses nach Abschluss des Zivildienstes handelt, liegen auch keine gemäß § 3 Abs. 1 Z 23 EStG 1988 steuerfreien "Bezüge der Zivildiener" vor. Die Weiterbeschäftigung wird zwar während des Zivildienstes vereinbart, zum Zeitpunkt der Auszahlung der Bezüge ist der Beschäftigte aber kein Zivildiener mehr. Ein anderer Befreiungstatbestand des § 3 EStG 1988 wird ebenfalls nicht erfüllt, weshalb es sich sowohl bei der Freiwilligenförderung als auch beim Familienunterhalt und bei der Wohnkostenbeihilfe um steuerpflichtige Vorteile aus dem Dienstverhältnis handelt, die den Lohn- und Lohnnebenabgaben unterliegen. Da diese Beträge über den Arbeitgeber ausbezahlt werden, stellen sie bei diesem eine Betriebseinnahme dar. Die Weiterleitung an den Arbeitnehmer ist - wie das eigentliche Gehalt - eine Betriebsausgabe und als Teil des Lohnes auf dem Lohnkonto zu erfassen und in den Lohnzettel aufzunehmen.

10119

§ 3 Abs. 3 EStG 1988 - Werbungskosten bei steuerfreien Einkünften (Rz 119 und Rz 1227)

(1999)

Ein Arbeitnehmer bezieht neben steuerpflichtigen Inlandseinkünften auch Einkünfte, die gemäß § 3 Abs.1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei zu belassen sind. Er beantragt bei der Arbeitnehmerveranlagung Werbungskosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes für Familienheimfahrten sowohl für Zeiten der Inlandstätigkeit als auch für Zeiten der Auslandstätigkeit.

1. *Sind die Aufwendungen für Familienheimfahrten auch für Zeiten der Auslandstätigkeit zu berücksichtigen?*
2. *In welcher Höhe sind die Fahrtkosten zu berücksichtigen?*
3. *Wie erfolgt die Berücksichtigung im Veranlagungsverfahren (praktische Vorgangsweise)?*

Auf eine begünstigte Auslandstätigkeit entfallende Werbungskosten sind grundsätzlich bei den diesbezüglichen Einkünften zu berücksichtigen. Daher mindern sie die für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes gemäß § 3 Abs. 3 EStG 1988 heranzuziehenden Einkünfte (Progressionsvorbehalt). Die Aufwendungen für Familienheimfahrten sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 in Höhe von 28.800 S jährlich (2.400 S monatlich) limitiert.

Ersetzt der Arbeitgeber Aufwendungen für Familienheimfahrten, sind sie als Teil der Bruttobezüge unter KZ 210 des Lohnzettels anzuführen (ausgenommen es liegt eine Dienstreise vor; gültig bis 31.12.2007). Der vom Arbeitgeber ausgestellte Lohnzettel für die Auslandsbezüge ist bei der (Arbeitnehmer)Veranlagung folgendermaßen zu korrigieren: Der unter "Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11" ausgewiesene Betrag ist um die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Beträge zu vermindern. Die Werbungskosten selbst sind in das freie Feld (mit vorgelagertem weißen Balken) einzutragen, damit unter Kennzahl 243 wieder der Gesamtbetrag abgezogen wird und die steuerpflichtigen Bezüge null ergeben.

42.5.3 § 15 EStG 1988

10138

§ 26 Z 4 EStG 1988, § 15 EStG 1988 – Aufwendungen eines bzw. für einen Teleworker (Rz 138 und Rz 703a)

Siehe Rz 10703a

10163

§ 15 Abs. 2 EStG 1988 und zugehörige VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge - Deputate in der Land- und Forstwirtschaft (Rz 163)

(2011)

In der Folge werden vier Varianten zur „Wohnraumbewertung" in der Land- und Forstwirtschaft angeführt. Bei den Arbeitnehmern handelt es sich in den ersten drei Fällen um Saisonarbeiter und im Fall vier um einen fix angestellten Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber hat stets auch (mehr oder weniger) Interesse daran, dass die Arbeiter „am Hof" oder in der Nähe übernachten:

1. *Die Arbeitnehmer wohnen in einer getrennten Wohneinheit im Haus des „Bauern"(bestehend aus einem Schlafzimmer für drei Personen, Aufenthaltsraum mit TV, Badezimmer mit Dusche und getrenntem WC, komplette Küche mit Sitzecke). Der Landwirt stellt keine Verpflegung zur Verfügung. Die Unterbringung von drei Arbeitern erfolgt nur saisonal (in der Erntezeit).*

Bisher wurden den Mitarbeitern als Sachbezug 2/10 (Wohnung, Beheizung und Beleuchtung) iHv 39,24 Euro/Monat abgezogen.

2. *Im Haus des Landwirts gibt es eine eigene Wohneinheit mit vier Zimmern (unterschiedlich große Zimmer für zwei bis vier Personen). Die Saisonarbeiter erhalten Frühstück, Mittagessen und Abendessen, das gemeinsam mit der Bauernfamilie eingenommen wird.*
   Bisher wurden 8/10 (156,96 Euro) für Verpflegung als Sachbezug angesetzt. Gleichzeitig minderte dies aber den Bezug lt. Kollektivvertrag (Landarbeiter NÖ).

3. *Für die Saisonarbeiter wird das Nachbarhaus angekauft. Das Haus hat vier Zimmer mit je 13 - 18 m² Größe für je eine Person. Es gibt eine Gemeinschaftsküche mit Ofen, Kühlschrank, Abwasch, usw., 2 Bäder und 2 WC, weiters vom Hof aus zu begehen einen Wirtschaftsraum mit einer weiteren Dusche und WC, Waschmaschine und Platz zum Abstellen und Trocknen der Wäsche. Die Saisonarbeiter erhalten täglich ein Mittagessen.*
   Bisher wurde von einem „Burschenzimmer" ausgegangen; die Verpflegung (Mittagessen) wurde steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 belassen; es wurde kein Sachbezug angesetzt.

4. *Sachverhalt wie bei Fall 3, aber es handelt sich nicht um einen Saisonarbeiter, sondern um einen ständig beschäftigten Arbeiter.*
   Bisher wurde von voller freier Station ausgegangen mit Ansatz eines Sachbezugswertes iHv 5/10 = 98,10 Euro. Anders als in Punkt 3 sei hier von einem „Mittelpunkt der Lebensinteressen" auszugehen (LStR 2002 Rz 148).

Ist ein Sachbezugswert anzusetzen und wenn ja, in welcher Höhe?

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 zählen zu den Einnahmen auch geldwerte Vorteile. Diese sind mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes anzusetzen. Um nicht in jedem Einzelfall diesen Mittelpreis ermitteln zu müssen, sieht § 1 der Sachbezugswerteverordnung für die volle freie Station und § 3 der Sachbezugswerteverordnung für Deputate in der Landwirtschaft eine standardisierte Sachbezugsermittlung vor.

§ 1 Sachbezugswerteverordnung (Wert der vollen freien Station) kommt nur dann zur Anwendung, wenn Arbeitnehmern, die im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen sind, neben dem kostenlosen oder verbilligten Wohnraum auch eine Verpflegung zur Verfügung gestellt wird. § 3 Sachbezugswerteverordnung ist immer dann anzuwenden, wenn Arbeitnehmern in der Land- und Forstwirtschaft (die nicht in den Haushalt des Arbeitgebers

aufgenommen sind) eine Wohnung bzw. Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt wird.

Nach LStR 2002 Rz 148 ist bei der Zurverfügungstellung einer einfachen arbeitsplatznahen Unterkunft (zB Schlafstelle, Burschenzimmer) durch den Arbeitgeber kein steuerpflichtiger Sachbezug anzusetzen, sofern an dieser Unterkunft nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen begründet wird. Dies würde beispielsweise für saisonbeschäftigte Arbeitnehmer im Fremdenverkehr oder für KrankenpflegeschülerInnen zutreffen.

Zu den einzelnen Fallbeispielen (die ersten drei Arbeitnehmer sind Saisonarbeiter, der vierte Arbeitnehmer ist fix angestellt):

1. Für die saisonbeschäftigten Arbeiter in der Land- und Forstwirtschaft, denen eine eigene Wohnung, jedoch keine Verpflegung zur Verfügung gestellt wird, kommt § 3 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung zur Anwendung. Da sich drei Arbeiter den Wohnraum teilen, ist der Sachbezugswert in Höhe von 15,90 Euro aliquot (mit je 5,30 Euro) zu berücksichtigen.

2. Den saisonbeschäftigten Arbeitnehmern wird neben einer Wohnmöglichkeit auch die volle Verpflegung zur Verfügung gestellt, sodass § 1 der Sachbezugswerteverordnung zur Anwendung kommt. Da für die einfache arbeitsplatznahe Unterkunft kein Sachbezug anzusetzen ist, ist für die volle Verpflegung ein Sachbezug von monatlich 156,96 Euro (8/10 vom der Wert der vollen freien Station 196,20 Euro) anzusetzen. § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 kommt nicht zur Anwendung, da diese Arbeitnehmer in der Land- und Forstwirtschaft im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen werden (LStR 2002 Rz 99).

3. Auf Grund des Sachverhalts sprechen die Indizien (zB eigene Küche) dafür, dass die Arbeitnehmer nicht im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen sind. Daher kommt für die Bewertung des kostenlosen zur Verfügung gestellten Wohnraums an die Arbeitnehmer in der Land- und Forstwirtschaft § 3 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung zur Anwendung. Da jedem Arbeitnehmer ein einzelnes Zimmer in der Wohnung zur Verfügung steht, liegt kein Burschenzimmer nach LStR 2002 Rz 148 vor, sodass nach § 3 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung ein Sachbezug von 15,90 Euro monatlich pro Arbeitnehmer anzusetzen ist.
   Die Verpflegung ist nach § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 steuerfrei, da die Arbeitnehmer nicht im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen sind.

4. Wie im Fall 3 wird davon ausgegangen, dass der Arbeitnehmer nicht im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen ist. Es ist für den Arbeiter, der ständig in der Land- und

Forstwirtschaft beschäftigt ist, für das kostenlos zur Verfügung gestellte Zimmer ein Sachbezug nach § 3 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung anzusetzen (LStR 2002 Rz 148 kommt nicht zur Anwendung). Das Vorliegen des Lebensmittelpunkts spielt in diesem Fall keine Rolle. Die Verpflegung ist wie im Fall 3 nach § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 steuerfrei.

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.

10175

§ 15 EStG 1988 - Verwendung von Montagefahrzeugen für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte (Rz 175)

(1995)

Die Firma stellt ihren Arbeitnehmern einen Klein-Lkw (Klein-Lkw ausgebaut als Service- oder Montagewagen) für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort zur Verfügung. Teilweise müssen die Arbeitnehmer täglich in die Firma kommen, um die Service- bzw. Montagelisten, sowie das benötigte Material abzuholen, teilweise wird aber die Arbeitsstätte direkt vom Wohnort angefahren. Es ist auch üblich, dass ein weiterer Arbeitnehmer der Firma vom Wohnort abgeholt und zum Arbeitsplatz mitgenommen wird.

Nach Rz 744 ist Werkverkehr dann anzunehmen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung ausschließen, wie Einsatzfahrzeuge, Pannenfahrzeuge, Fahrzeuge, die speziell zur Beförderung sperriger Güter - wie zB Möbel, Maschinen - eingesetzt werden. Der Umstand, dass ein Klein-Lkw durch den Arbeitgeber eingesetzt wird, führt nicht zu einem Werkverkehr.

Ist ein zu einem Service- oder Montagewagen umgebauter Klein-Lkw als Spezialfahrzeug in diesem Sinne zu werten oder ist der amtliche Sachbezugswert für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges anzusetzen?

In den LStR 2002 wird klargestellt, dass die Verwendung eines Klein-Lkw für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte nicht von vornherein unter § 26 Z 5 EStG 1988 fällt, sondern ausnahmsweise dann, wenn dieser Klein-Lkw - wie dies zB bei einem Montagefahrzeug der Fall ist - auf Grund der Ausstattung und ständigen Verwendung als Spezialfahrzeug eine private Nutzung praktisch ausschließt. Hinweise für einen derartigen Ausschluss sind, wie dies bei Einsatzfahrzeugen und Pannenfahrzeugen der Fall ist, eine entsprechende Aufschrift und die Ausstattung des Innenraumes. Dies ist zB der Fall, wenn ein Kastenwagen als Werkstätte ausgestattet ist.

Kein Werkverkehr liegt vor, wenn einem Arbeitnehmer ein sog. Fiskal-Lkw (Klein-Lkw) für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt wird.

10177

§ 15 EStG 1988 - Halber Sachbezugswert für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ; Nachweis der Fahrten (Rz 177)

(2004)

Wird das firmeneigene Kfz nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten nicht mehr als 500 km monatlich benützt, ist der Sachbezugswert im halben Betrag anzusetzen.

Im gegenständlichen Fall werden mehrere Kunden im Raum Linz besucht, im Fahrtenbuch wurde der Anfangs- und Endkilometerstand des Reisetages und als Wegstrecke Wohnort - Linz - Wohnort 100 km angeführt. Die einzelnen Strecken (Kunde A - Kunde B - Kunde C etc.) wurden im Fahrtenbuch nicht gesondert ausgewiesen. Aus den Tourenplänen sind die einzelnen Kunden ersichtlich, sodass die gesamte Tageskilometerangabe nachzuvollziehen ist.

Können Tourenpläne als Nachweis zusätzlich anerkannt werden, wenn im Fahrtenbuch die Wegstrecken nicht detailliert aufgezeichnet werden?

Außer dem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel (zB Reisekostenabrechnungen, Tourenpläne) in Betracht (Rz 177), wenn damit der Nachweis gewährleistet ist, dass die Privatfahrten im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 500 km pro Monat betragen.

10178

§ 15 Abs. 2 EStG 1988 - Sachbezugswert für einen im Ausland angeschafften PKW (Rz 178)

(1998)

Eine deutsche Firma hat in Österreich eine Zweigniederlassung, in der sie ua. einen Geschäftsführer beschäftigt. Diesem Geschäftsführer wird auch ein firmeneigener PKW zur Verfügung gestellt, der in Deutschland zu einem günstigeren Preis angeschafft wurde (keine Normverbrauchsabgabe, sofern der PKW entgegen den kraftfahrrechtlichen Bestimmungen in Österreich nicht angemeldet wurde).

Von welchem Anschaffungswert ist der Sachbezug für die private Nutzung des PKW zu ermitteln?

Laut Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. Nr. 642/1992 idF BGBl. Nr. 274/1996 (nunmehr Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001), ist von den tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) auszugehen. Sowohl aus der Anführung des Klammerausdruckes als auch auf Grund des gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 vorgesehenen Mittelpreises des Verbraucherortes ist von Anschaffungskosten im Inland auszugehen. Dies ergibt sich auch aus der im § 4 Abs. 4 der Verordnung geregelten Sachbezugsbewertung für Gebrauchtfahrzeuge, mit der ebenfalls eine Wertermittlung nach objektiven Kriterien erreicht werden soll. In die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Sachbezugswertes (Anschaffungskosten) von neu angeschafften Kraftfahrzeugen sind daher die österreichische Umsatzsteuer und die Normverbrauchsabgabe miteinzubeziehen. In diesem Fall sind daher die Anschaffungskosten anstelle der ausländischen Umsatzsteuer um die inländische Umsatzsteuer sowie die Normverbrauchsabgabe zu erhöhen. Sofern die Anschaffungskosten im Ausland (ohne USt und Normverbrauchsabgabe) den marktüblichen (Endverbraucher)Preisen im Ausland entsprechen, ist hievon nicht abzuweichen, weil grundsätzlich von einem gleichen Preisniveau innerhalb der EU-Staaten auszugehen ist.

Beispiel:

Anschaffungskosten in Deutschland netto	*300.000 S*

Zuzüglich deutsche Umsatzsteuer 16%	*48.000 S*
Brutto	*348.000 S*
Bemessungsgrundlage für Sachbezug	
Anschaffungskosten in Deutschland netto	*300.000 S*
Zuzüglich Normverbrauchsabgabe (angenommen 12%)	*36.000 S*
Zuzüglich österreichischer Umsatzsteuer 20%	*67.200 S*
Bemessungsgrundlage für Sachbezugswert	*403.200 S*

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.

10184

§ 15 Abs. 2 EStG 1988, § 26 Z 5 EStG 1988 - Sachbezug – Werkverkehr (Rz 184)

(1994)

Der Betrieb stellt einigen Mitarbeitern für die gemeinsamen täglichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen firmeneigenen Pkw zur Verfügung.

Folgt man den LStR, liegt hinsichtlich der betroffenen Arbeitnehmer Werkverkehr vor.

Folgt man hingegen dem Erkenntnis des VwGH vom 20.12.1994, 94/14/0131, kann man nicht von Werkverkehr sprechen.

Hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung sind folgende Sachverhaltsfragen zu klären:

Fall 1: Wird einem Arbeitnehmer ein Pkw zur Verfügung gestellt, damit er andere Arbeitnehmer auf der Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte befördert, entsteht den mitbeförderten Arbeitnehmern kein Aufwand, sodass ein Pendlerpauschale nicht zusteht (vgl. auch VwGH 9.5.1995, 92/14/0092), aber auch kein Sachbezugswert zuzurechnen ist. Beim Bediensteten, dem der Pkw zur Verfügung gestellt wurde, und der diesen Pkw auch für Privatfahrten nutzen kann, ist ein Sachbezugswert zuzurechnen. Diesfalls hat der Fahrer Anspruch auf ein allfälliges Pendlerpauschale.

Fall 2: Wird der Pkw mehreren Personen zur gemeinsamen Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überlassen und ist eine andere private Nutzung des Pkw nicht auszuschließen, sind die Voraussetzungen gegeben, die dem Erkenntnis des VwGH 20.12.1994, 94/14/0131, zugrunde liegen. In diesem Fall ist der Sachbezugswert für das Fahrzeug im Ausmaß der tatsächlichen Nutzung den zur Nutzung berechtigten Bediensteten zuzurechnen. Beträgt zB der Sachbezugswert monatlich 3.000 S (Pkw mit Anschaffungskosten in Höhe von 200.000 S) und erfolgt die tatsächliche Nutzung für die drei Arbeitnehmer jeweils im Ausmaß von einem Drittel, dann ist jedem Arbeitnehmer ein Sachbezugswert in Höhe von 1.000 S zuzurechnen. In diesem Fall steht den Arbeitnehmern das Pendlerpauschale zu.

Fall 3: Einer Gruppe von Arbeitnehmern wird ein Kraftfahrzeug für Baustellenfahrten zur Verfügung gestellt. Eine private Nutzung ist nicht zulässig. In diesem Fall liegt für alle beförderten Arbeitnehmer Werkverkehr vor. Der Nachweis der ausschließlichen beruflichen Nutzung (auch beim Fahrer) ist zu erbringen.

10201

§ 15 EStG 1988 – Privatnutzung eines arbeitgebereigenes Kfz-Abstell- oder Garagenplatzes (Rz 201)

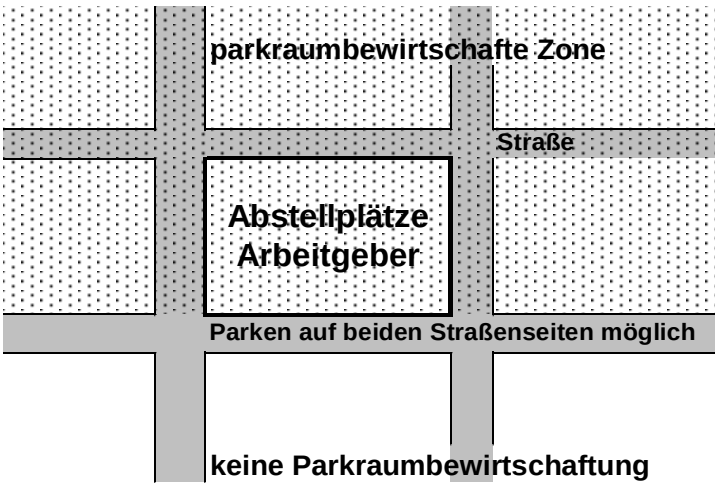
(2010)

In Klagenfurt ist grundsätzlich von einer flächendeckenden Parkraumbewirtschaftung auszugehen (LStR 2002 Rz 199 und 200).

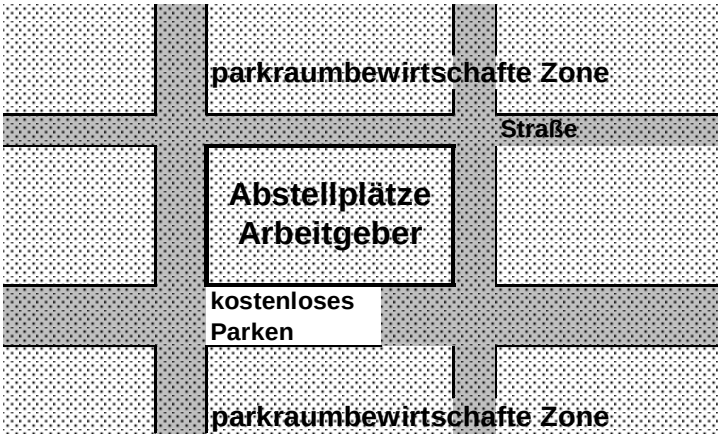
1) Die Abstellplätze einiger größerer Arbeitgeber liegen am Rand der gebührenpflichtigen Parkzone und zwar so, dass das Abstellgelände zumindest auf einer Seite von einem Straßenzug begrenzt wird, die nicht mehr zur gebührenpflichtigen Parkzone gehört.

Die LStR 2002 Rz 201 führt ua. aus: "… ist ein Sachbezugswert für einen Abstellplatz am Rande der gebührenpflichtigen Parkzone dann anzusetzen, wenn die das Gelände (die Liegenschaft) umschließenden Straßen auf der an die Liegenschaft angrenzenden Straßenseite der Parkraumbewirtschaftung unterliegen."

Weiters: "Wird die Liegenschaft am Rand einer gebührenpflichtigen Parkzone einerseits durch Straßen begrenzt, die der Parkraumbewirtschaftung unterliegen, andererseits durch Grundstücke, auf denen ein Abstellen von Kfz nicht zulässig bzw. nicht möglich ist ..., ist ebenfalls ein Sachbezugswert anzurechnen."



2) Die Abstellplätze einiger größerer Arbeitgeber liegen innerhalb der parkraumbewirtschafteten Zone, wobei auf einer Seite auf einzelnen angrenzenden Straßenabschnitten bzw. einzelnen Parkplätzen das kostenlose Parken möglich ist.



1) Kann eine Sachbezugshinzurechnung unterbleiben, sobald ein Teil des Parkplatzgeländes an eine Straße grenzt, die nicht mehr in der gebührenpflichtigen Zone liegt?

2) Kann eine Sachbezugshinzurechnung unterbleiben, wenn innerhalb der parkplatzbewirtschafteten Zone an einzelnen Parkplätzen das Parken kostenlos möglich ist?

1) Für einen Abstellplatz am Rande einer gebührenpflichtigen Parkzone ist kein Sachbezugswert anzusetzen, wenn ein gesamter Straßenzug der angrenzenden Straßen, die das Gelände (die Liegenschaft) umschließen, keiner Parkraumbewirtschaftung unterliegt und auf dieser Straße auch das Abstellen von Kraftfahrzeugen zulässig und möglich ist.

2) Liegt der Abstellplatz des Arbeitgebers innerhalb einer flächendeckenden parkraumbewirtschaften Zone und ist nur auf einzelnen angrenzenden Straßenabschnitten bzw. auf einzelnen Parkplätzen das kostenlose Parken möglich, ändert dies nichts am Charakter einer flächendeckenden Parkraumbewirtschaftung und es ist ein Sachbezug anzusetzen (vgl. LStR 2002 Rz 198).

10203

§ 15 EStG 1988 - Kostenlose Überlassung eines Firmenparkplatzes außerhalb der parkraumbewirtschafteten Zone, für den Kunden des Unternehmens bezahlen müssen (Rz 203)

(2004)

Flughafenmitarbeiter dürfen während der Dienstzeit auf einem arbeitgebereigenen Parkplatz, der sich nicht in einem parkraumbewirtschafteten Bereich befindet, kostenlos ihr Auto abstellen.

Da die Parkplatzanzahl auf diesem Dienstnehmerparkgelände beschränkt ist und nicht alle Mitarbeiter einen Parkplatz finden, erlaubt der Dienstgeber den Mitarbeitern ihre Autos auch kostenlos auf dem grundsätzlich für Fluggäste reservierten und für diese gebührenpflichtigen Parkplatz abzustellen.

Liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug vor, wenn die Autos der Flughafenmitarbeiter kostenlos auf dem für Flugkunden gebührenpflichtigen Parkplatz abgestellt werden?

Es liegt kein steuerpflichtiger Sachbezug vor, weil sich die Parkmöglichkeiten außerhalb einer in § 4a der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, definierten parkraumbewirtschafteten Zone befinden.

Randzahl 10211: *entfällt*

10213

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 - Börsenkurs von Stock Options (Rz 213)

(2008)

Leitende Mitarbeiter (Vorstände, Cluster-Manager und Geschäftsführer) der W - AG und ihrer Tochterunternehmen können jährlich am Optionsplan des Unternehmens teilnehmen.

Die Steuerbefreiung für Mitarbeiterbeteiligungen und Stock Options wurde nicht in Anspruch genommen, da die Gruppe der leitenden Angestellten nicht als begünstigte Gruppe anerkannt wurde.

Die Ausübung kann frühestens nach drei Jahren ab Einräumung in vier Ausübungsfenstern im Jahr erfolgen. Beispiel: Die für das Jahr 2002 eingeräumten Optionen wurden im Jahr 2005 ausgeübt, einzige Voraussetzung war ein noch aufrechtes Dienstverhältnis zur W - AG.

Bei den Optionen handelt es sich nicht um Wirtschaftsgüter, da sie nicht handelbar sind. Die Besteuerung ist daher nicht zum Zeitpunkt der Einräumung der Option vorzunehmen, sondern zum Zeitpunkt der Ausübung.

Bei der Ausübung gibt es wieder 2 Varianten und zwar Cash-Settlement und Depot. Beim Cash-Settlement werden die Aktien sofort verkauft, der Arbeitnehmer bekommt die Differenz zwischen Einräumungspreis pro Aktie und Ausübungspreis (Erlös laut Börsenkurs) ausbezahlt und versteuert diese Differenz als Sachbezug.

Bei der Depotvariante wird an einem Tag x die Ausübungserklärung unterschrieben, gleichzeitig verfügt der Dienstnehmer die Hinterlegung der Aktien ins Depot. Die Aktien werden an einem Tag y im Depot des Arbeitnehmers hinterlegt. Die Hinterlegung erfolgt erst

bei Zahlung des Einräumungspreises an das Unternehmen. Tag x und Tag y können weit auseinander liegen, da es sich um hohe Beträge handelt, die die Dienstnehmer flüssig machen müssen.

Bei der Variante Cash-Settlement ist es im Interesse des Dienstnehmers einen möglichst hohen Börsenkurs zu wählen, während bei der Depotvariante ein möglichst niedriger Börsenkurs von Vorteil ist, da dann der zu versteuernde Sachbezug niedriger ist. Eine Gestaltungsmöglichkeit hat der Dienstnehmer in jedem Fall, was besonders dann auffällt, wenn nur ein Teil der Aktien ins Depot wandert und ein Teil gleich verkauft wird, da die Ausübung nie am gleichen Tag für beide Aktienpakete erfolgt.

Welcher Börsenkurs (Tageskurs) ist heranzuziehen?

Maßgebend für die Besteuerung des lohnwerten Vorteils im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen den (verbilligten) Anschaffungskosten der Beteiligung und dem Verkehrswert der Beteiligung ist beim Cash-Settlement der an den Arbeitnehmer ausbezahlte Differenzbetrag. Bei der Depotvariante, bei der die Aktie für die Ermittlung des Vorteils aus dem Dienstverhältnis zu bewerten ist, ist von einem Zufluss am Ausübungstag auszugehen (Unterzeichnung der Ausübungserklärung). Der Arbeitgeber hat für die Berechnung des Unterschiedsbetrages als Börsenkurs den am Ausübungstag von der Wiener Börse veröffentlichten Tagesschlusskurs heranzuziehen.

Randzahl 10221: *derzeit frei*

10222c

§ 15 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, § 26 Z 5 EStG 1988 – Werkverkehr, Beförderung durch andere Unternehmen, Jahresstreckenkarte (Rz 222c und Rz 743)

Siehe Rz 10743

42.5.4 § 16 EStG 1988

42.5.4.1 Rz 10223 bis Rz 10243

10223

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Studienreise eines Hochschulprofessors (Rz 223 und Rz 389)

Siehe Rz 10389

10225a

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Aufwendungen für eine Tätigkeit, bei der keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt werden (Rz 225a)

(1995)

Der antragstellende Steuerpflichtige ist als Militärpfarrer und darüber hinaus in einer Gemeinde als Kaplan tätig. Außerdem übte er im betreffenden Jahr verschiedene Seelsorgedienste im ganzen Bundesland aus (Gottesdienste, Trauungen, Beerdigungen, Taufen ua.). Regulär entlohnt wurde er nur für seine Tätigkeit als Militärseelsorger.

Im Zusammenhang mit seinen diversen Seelsorgediensten macht er Fahrtkosten (Kilometergeld) als Werbungskosten geltend.

Werbungskosten (dazu gehören auch Fahrtkosten auf Basis des amtlichen Kilometergeldes oder Tagesgelder) liegen nur insoweit vor, als sie mit der zu Einkünften führenden Tätigkeit als Militärpfarrer in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Da die Seelsorgetätigkeit des Militärpfarrers keine steuerpflichtigen Einkünfte vermittelt, sind auch die damit verbundenen Aufwendungen nicht als Werbungskosten abzugsfähig (siehe Rz 225a hinsichtlich von Reiseaufwendungen von Personalvertretern, Gewerkschafter oder Betriebsräten sowie auch VwGH 20.6.1995, 92/13/0298).

10226

§ 16 Abs. 1 EStG 1988, § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 - Nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung (Rz 226)

(2001)

Eine Flugbegleiterin einer Fluglinie beantragt als Werbungskosten unter anderem Aufwendungen für Kosmetika und Friseur. Diese Aufwendungen werden mit dem Hinweis auf § 20 EStG 1988 als nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung nicht anerkannt. Als Beilage zu ihrer dagegen eingebrachten Berufung legt sie die Kopie eines Ausschnittes einer "firmeninternen Flugbegleiterzeitung" vor, in der unter einer Rubrik

"Arbeitnehmerveranlagung" Tipps gegeben werden, was vom Finanzamt als Werbungskosten anerkannt wird (demgegenüber gibt es auch eine Rubrik, womit man beim Finanzamt wenig Chancen hat).

Als vom Finanzamt anerkannte Werbungskosten werden unter "Arbeitskleidung" unter anderem angeführt: "Schuhe, Strumpfhosen, schwarze Socken, Kosmetik, Friseur,...".

Sind die oben genannten Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig?

Bei den angeführten Aufwendungen der Flugbegleiterin handelt es sich um gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (bei den im Rahmen der Künstler/Schriftsteller-Pauschalierungsverordnung, BGBl. II Nr. 417/2000, angeführten betrieblichen Aufwendungen für "Kleidung, Kosmetika und sonstige Aufwendungen für das äußere Erscheinungsbild" handelt es sich nur um solche, die betrieblich veranlasst sind, also im Zusammenhang mit Bühnenauftritten verwendet werden, zB Schminke).

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 – Aufwendungen eines Kriminalbeamten iZm Suchtgiftüberwachung (Rz 226)

(2000)

Ein Kriminalbeamter ist bei der Suchtgiftzentralstelle beim Bundesministerium für Inneres dienstzugeteilt. Die Hauptaufgabe besteht in der Untergrundarbeit. Diese Tätigkeit wird in die Anbahnung von Suchtgiftscheingeschäften und in die Observation und Informationsgewinnung aus dem Untergrund untergliedert.

Da hauptsächlich verdeckt ermittelt wird, sei es notwendig, sich in so genannte "Verbrecherkreise" einzuschleusen. Dies erfordert, dass man sich bei den Ermittlungen häufig in Etablissements und Spiellokalen aufhalten muss, um Kontakte zu knüpfen. Diese Aufenthalte seien sehr kostspielig.

Die Aufwendungen für die Verbindungsleute werden zur Gänze, die Kosten für die Anbahnung von Scheingeschäften werden jedoch nur zu einem geringen Teil vom Arbeitgeber ersetzt. Die nicht ersetzten Kosten betragen angeblich zwischen 1.000 S und 2.000 S monatlich.

Sämtliche Aufwendungen nachzuweisen sei nicht möglich, weil die Gefahr enttarnt zu werden, viel zu hoch sei. Außerdem sei es gemäß § 46 BDG 1979 nicht gestattet, weitere Einblicke in die Arbeit eines verdeckten Fahnders zu geben.

Bei derartigen Aufwendungen ist Folgendes zu unterscheiden:

Aufwendungen eines Kriminalbeamten für die eigene Konsumation im Rahmen seiner verdeckten Fahndungstätigkeit sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig (VwGH 16.2.2000, 95/15/0034). Aufwendungen für Vertrauensleute bzw. Informanten können grundsätzlich Werbungskosten darstellen (VwGH 16.2.2000, 95/15/0050). Dabei sind allerdings Ausgaben nachzuweisen oder, wenn ein Nachweis nicht möglich ist, glaubhaft zu machen. Die bloße Behauptung des Beamten stellt keine Glaubhaftmachung dar. Es wird auf Eigenbelegen Ort, Datum und Uhrzeit sowie der Grund, wodurch der genau bezifferte Aufwand entstanden ist, anzugeben sein. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung muss für sämtliche Aufwendungen erfolgen, somit auch für jenen Teil, der vom Arbeitgeber hiefür ersetzt wird.

10230

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten bei Ausübung politischer Ämter (Rz 230 und Rz 383b)

(2004)

Fall 1:

Die Werbungskosten eines politischen Mandatars übersteigen seit Jahren beträchtlich die Einnahmen aus seiner Tätigkeit als Vizebürgermeister. Die Überprüfung der geltend gemachten Aufwendungen führte zu keiner nennenswerten Kürzung der Werbungskosten, die in manchen Jahren das Doppelte der Einnahmen ausmachen. Der Vorhaltsbeantwortung zur Arbeitnehmerveranlagung 2002 ist zu entnehmen, dass die hohen Aufwendungen vor allem deswegen notwendig sind, um bei den nächsten Wahlen Bürgermeister zu werden. Darüber hinaus bestehe auch ein Zusammenhang mit der hauptberuflichen Tätigkeit beim Land Niederösterreich. Außerdem hat der Vizebürgermeister, anders als der Bürgermeister, seine Repräsentationskosten ausnahmslos selbst zu tragen. Eine eindeutige Verbindung seiner Tätigkeit beim Amt der NÖ Landesregierung und der politischen Tätigkeit sei auch in dem Umstand begründet, dass er im Ausmaß von durchschnittlich 48 Stunden monatlich ohne Kürzung seiner Bezüge (Mehrdienstleistungen und Zulagen ausgenommen) dienstfrei gestellt sei. Unabhängig davon steht der überwiegende Teil der geltend gemachten Werbungskosten eindeutig im Zusammenhang mit der Tätigkeit als politischer Funktionär.

Ist - wie dem Erkenntnis des VwGH vom 24.2.2000, 97/15/0157, entnommen werden kann - eine Liebhaberei auch im nichtselbständigen Bereich denkbar?

Fall 2:

Ein Steuerpflichtiger war bis 2002 Abgeordneter zum Nationalrat (= 2. Dienstverhältnis). 2003 hatte er keine politische Funktion inne (nur mehr ein Lohnzettel aus der Haupttätigkeit). 2003 und 2004 laufen die Wahlvorbereitungen für die Kandidatur als Abgeordneter zum Landtag, welche mit erheblichen nachweisbaren Aufwendungen verbunden sind (Fahrtenbuch, Belegsammlung vorhanden).

Liegen im gegenständlichen Fall jedenfalls Werbungskosten vor, unabhängig, ob die Kandidatur erfolgreich sein wird?

Aufwendungen, die dem Erhalt bestehender Einnahmen dienen (zB Bürgermeister will auch nach der nächsten Wahl Bürgermeister bleiben), sind grundsätzlich laufende Werbungskosten im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Mandatar. Wird aus dieser Tätigkeit ein Verlust erzielt, ist grundsätzlich gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, zu beurteilen, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliegt.

Aufwendungen, die der Erreichung einer (anderen) politischen Funktion dienen (zB politisch nicht tätige Person will Landtagsabgeordnete oder Gemeinderat will Bürgermeister werden), sind grundsätzlich als vorweggenommene Werbungskosten zu beurteilen. Diese Kosten sind auch dann abzugsfähig, wenn ein Mandat nicht erreicht wird und es zu keiner Einkunftsquelle kommt. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist allerdings, dass der Erwerb der angestrebten Funktion objektiv gesehen erreichbar sein muss. Ist jemand auf einer Liste so weit hinten gereiht, dass eine Mandatserzielung aufgrund allgemeiner Erfahrungen nicht möglich ist, dann liegen keine Werbungskosten vor. Ebenso müssen die Aufwendungen in einer adäquaten Relation zu den zukünftig erzielbaren Einkünften stehen, damit nicht von vornherein eine Einkunftsquelle (grundsätzlich nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993) zu verneinen ist.

10231

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten für emeritierte Hochschulprofessoren (Rz 231)

(1997)

Können Hochschulprofessoren auch noch nach ihrer Emeritierung Werbungskosten (Fachliteratur, Reisekosten usw.) im Zusammenhang mit dem von ihnen freiwillig ausgeübten Recht, zu lehren und zu forschen, geltend machen?

Aufwendungen eines emeritierten Hochschulprofessors im Zusammenhang mit dem von ihm (freiwillig) ausgeübten Recht, nach der Entpflichtung weiterhin in Forschung und Lehre tätig zu sein, sind aufgrund des fehlenden wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen den

Aufwendungen und den Einnahmen als von den Dienstpflichten entbundener Universitätslehrer nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abzugsfähig. Dies ergibt sich konsequenterweise auch daraus, dass die Einkünfte nach der Entpflichtung als solche aus einem früheren Dienstverhältnis behandelt werden, für die gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 der Pensionistenabsetzbetrag zusteht (vgl. BFH vom 5.11.1993, BStBl II 1994, 238 ff).

Aufwendungen eines emeritierten Hochschulprofessors, die in Zusammenhang mit von ihm vor der Entpflichtung übernommenen Aufgaben stehen (zB Betreuung von Diplomanden und Doktoranden), können hingegen als nachträgliche Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Aufwendungen eines emeritierten Hochschulprofessors, die in Zusammenhang mit anderen als den nichtselbständigen Einkünften aus dem früheren Dienstverhältnis stehen (zB selbständige Einkünfte iSd § 22 EStG 1988 bei Lehraufträgen oder Autorentätigkeit), sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie anfallen (also zB als Betriebsausgaben bei den selbständigen Einkünften).

Sind Aufwendungen zugleich durch mehrere Bereiche veranlasst worden, so muss der aufgewendete Betrag aufgeteilt und mit jeweils einem Teilbetrag den unterschiedlichen Betätigungen zugeordnet werden (vgl. VwGH 29.5.1996, 93/13/0008; 28.1.1997, 95/14/0156).

10243

§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 – Zu viel einbehaltene SV-Beiträge als Pflichtbeiträge (Rz 243)

(2010)

Vom Arbeitgeber einbehaltene Pflichtbeiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind vor Anwendung des Lohnsteuertarifes vom Arbeitslohn abzuziehen. Ein Arbeitgeber verrechnet irrtümlich zuviel Sozialversicherungsbeiträge (zB keine Rückverrechnung der AN-AlV-Beiträge, obwohl die Bezüge geringer als 1.155,00 Euro waren).

Sind diese zuviel verrechneten Beiträge trotzdem als Pflichtbeiträge anzuerkennen?

Wird dem Arbeitnehmer irrtümlich zuviel an Sozialversicherungsbeiträgen abgezogen, sind auch die zu Unrecht abgezogenen Beiträge als Pflichtbeiträge anzuerkennen, da der Arbeitnehmer den Abzug dieser Beiträge nicht freiwillig auf sich genommen hat. Wird der Fehler noch im laufenden Jahr entdeckt, ist er durch Aufrollung zu berichtigen.

Bei späterer Kenntnis der Fehlerhaftigkeit des Abzugs liegt im Zeitpunkt der Berichtigung ein steuerpflichtiger Zufluss von Arbeitslohn vor. Da in diesem Fall keine Aufrollung zulässig ist, ist für die geleistete Rückzahlung (auch wenn diese mehrere Jahre betrifft) ein einheitlicher Lohnzettel gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 (bei elektronischer Übermittlung Art des Lohnzettels = 5) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist ein Siebentel der rückgezahlten Beiträge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen.

Ist das Dienstverhältnis bereits beendet und erfolgt die Rückzahlung durch die Sozialversicherung direkt an den Arbeitnehmer, ist ebenfalls nach § 69 Abs. 5 EStG 1988 vorzugehen.

§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 - Grenzgänger nach Deutschland – Krankenversicherung (Rz 243)

(2005)

Grenzgänger nach Deutschland, die eine bestimmte Einkommenshöhe überschreiten, können sich nach deutschem Recht ihre Kranken-Versicherungsanstalt selbst aussuchen und gelten sodann als "freiwillig" versichert. In Deutschland wird dies steuerlich völlig gleich berücksichtigt, wie die gesetzliche Pflicht-Versicherung.

Sind diese Beiträge als Sonderausgaben oder Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen?

Grenzgänger nach Deutschland, die eine bestimmte Einkommenshöhe überschreiten, müssen nach deutschem Recht eine Krankenversicherung abschließen, können sich aber ihre Kranken-Versicherungsanstalt selbst aussuchen. Es handelt sich dabei nicht um eine „freiwillige" Versicherung im eigentlichen Sinn, sondern um eine Versicherung auf Grund einer gesetzlichen Versicherungspflicht. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 sind Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Randzahl 10244: *entfällt*

42.5.4.2 Rz 10248 bis Rz 10274

10248

§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 - Pflichtbeiträge gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 GSVG als Werbungskosten (Rz 248)

(1998)

Gemäß vorgenannter Gesetzesnorm haben Geschäftsführer einer GmbH Pflichtbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft zu bezahlen. Diese Beiträge werden bei den Geschäftsführern, die an der GmbH nicht wesentlich beteiligt sind, in der Regel im Zuge der Gehaltsabrechnung von der Lohnsteuerbemessungsgrundlage abgezogen. Dabei wird auf eine Aufteilung der Beiträge für laufende und sonstige Bezüge Bedacht genommen, da nach dem StruktAnpG 1996 die Beiträge, welche auf die sonstigen Bezüge entfallen, nur mehr bei diesen in Abzug gebracht werden dürfen.

Wie ist vorzugehen, wenn die Pflichtbeiträge im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung als Werbungskosten beantragt werden?

Die Berücksichtigung von Pflichtbeiträgen an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung hat zur Voraussetzung, dass die Beiträge vom Arbeitgeber einbehalten und unmittelbar an den Versicherungsträger abgeführt werden. Andernfalls hat eine Berücksichtigung der Pflichtbeiträge als Werbungskosten bei der Veranlagung zu erfolgen. Bei der Berücksichtigung der Beiträge als Werbungskosten hat durch den Bearbeiter der Einkommensteuerveranlagung eine Verminderung der sonstigen Bezüge um die darauf entfallenden Pflichtbeiträge im Rahmen einer "Lohnzettelbearbeitung" zu erfolgen.

Beispiel:

Die GSVG-Pflichtbeiträge eines nichtselbständig tätigen GmbH-Geschäftsführers werden mit insgesamt 140.000 S jährlich angenommen. Davon entfallen auf die sonstigen Bezüge 20.000 S. Die Bruttobezüge (Kennzahl 210) betragen 840.000 S, die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels betragen 120.000 S. Die auf diese sonstigen Bezüge entfallende einbehaltene Lohnsteuer beträgt 6.690 S. Der Lohnzettel ist bei der Veranlagung wie folgt zu korrigieren:

Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge: 20.000 S

abzüglich SV-Beiträge für sonstige Bezüge (Kennzahl 225): 20.000 S

Kennzahl 230: 0 S

Die auf die laufenden Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 120.000 S sind als Werbungskosten (ohne Kürzung um das Werbungskostenpauschale) zu berücksichtigen.

10249

§ 26 Z 4 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Zahlungen von Fahrtkostenvergütungen an Forstarbeiter (Rz 249, Rz 266 und Rz 705)

Siehe Rz 10266

10259

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Pendlerpauschale (Rz 259)

(2003)

ÖBB-Bedienstete haben ihren Arbeitsplatz teilweise in etwa 70 km Entfernung vom Wohnort. Wegen ungünstiger Arbeitszeiten und Verkehrsverbindungen ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich. Am Arbeitsplatz steht eine Schlafstelle zur Verfügung (Dreibettzimmer), die während zu leistender Doppelnachtschichten auch regelmäßig benützt wird. Vom Arbeitgeber wurde ursprünglich das große Pendlerpauschale berücksichtigt, aber unter Hinweis auf die Schlafstelle wieder nachversteuert. Den Bediensteten wurde geraten, das Pendlerpauschale im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung wieder zu beantragen, weil die gesetzlichen Voraussetzungen für den Anspruch vorliegen würden. Eine Schlafstelle wäre nämlich dem Anspruch auf Pendlerpauschale nicht abträglich.

Nach Rz 259 ist im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend. Bei Vorliegen einer Schlafstelle ist der Arbeitsweg von dieser aus zu berechnen. Nach der Rechtsprechung des VwGH begründet aber eine Schlafstelle in einem Raum, den der Arbeitnehmer mit anderen teilen muss, keinen Wohnsitz.

Wie ist der vorliegende Fall hinsichtlich Familienheimfahrten und Pendlerpauschale zu beurteilen?

Wird die Schlafstelle in der vorliegenden Form (keine Wohnung) vom Arbeitnehmer in Anspruch genommen, begründet sie die Voraussetzung für Familienheimfahrten (der Arbeitnehmer nächtigt während der Arbeitstage an dieser Schlafstelle, die anschließenden Fahrten zum Familienwohnsitz sind Familienheimfahrten).

Nimmt der Arbeitnehmer die Schlafstelle nicht in Anspruch, sondern wird die Wegstrecke zwischen Wohnort (Familienwohnsitz) und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt, steht das Pendlerpauschale zu.

Nimmt der Arbeitnehmer die Schlafstelle in Anspruch und ist die Arbeitsstätte von der Schlafstelle beispielsweise 5 km entfernt und die Verwendung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich, dann steht für die Strecke Schlafstelle – Arbeitsstätte das große Pendlerpauschale zu.

10261

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Pendlerpauschale für zweites Dienstverhältnis (Rz 261)

(1996)

Ein Arbeitnehmer mit zwei Dienstverhältnissen (Beamter und geschäftsführender Gemeinderat) beantragt für seine Tätigkeit als geschäftsführender Gemeinderat das Pendlerpauschale. Im Lohnzahlungszeitraum (Monat) wird die Strecke Wohnort - Arbeitsstätte (Gemeinde) ca. viermal zurückgelegt. (Rund 20 Gemeinderatssitzungen im Jahr; weiterhin 2 - 3malige Anwesenheit im Gemeindeamt pro Monat).

Kann das Pendlerpauschale gewährt werden?

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Daneben steht ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 zu, wenn die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km beträgt.

Gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat, wenn der Arbeitnehmer durchgehend beschäftigt ist. Für den Kalendermonat können 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird. In diesem Zusammenhang ist die gesetzliche Bestimmung zu beachten, wonach die Pauschbeträge auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen sind, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet. Im gegenständlichen Fall steht daher kein zweites Pendlerpauschale zu.

Die Auslegung, wonach ein Pendlerpauschale zu gewähren wäre, wenn lediglich an mehr als der Hälfte der Arbeitstage die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird (und das beispielsweise auch bei 4 Fahrten im Monat), ist nicht zulässig und würde zu völlig verzerrten Ergebnissen führen. So würde zB einem Arbeitnehmer, der zwar 20 Tage im Lohnzahlungszeitraum arbeitet, davon aber an 11 Tagen auf Dienstreise ist, für 9 Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte- Wohnung kein Pendlerpauschale zustehen, während einem anderen das Pauschale zustehen würde, wenn er im Lohnzahlungszeitraum nur viermal tätig wird und die Strecke Wohnung- Arbeitsstätte - Wohnung auch viermal zurücklegt.

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 AlVG) (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.

10266

§ 26 Z 4 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Zahlungen von Fahrtkostenvergütungen an Forstarbeiter (Rz 249, Rz 266 und Rz 705)

(2006)

Forstarbeiter, die bei einem Forstbetrieb beschäftigt werden, haben lt. Kollektivvertrag Anspruch auf die Bezahlung eines Fahrtkostenersatzes, dessen Höhe sich nach den Sätzen des amtlichen Kilometergeldes richtet. Im Kollektivvertrag ist nicht geregelt, für welche Wegstrecken ein Fahrtkostenersatz gebührt.

Voraussetzung ist, dass das Fahrzeug im Auftrag des Dienstgebers benutzt wird.

Im Dienstzettel scheint als Dienstort das fix zugeteilte Forstgebiet auf, aber auch der Zusatz, dass fallweise in anderen Forstgebieten ausgeholfen werden muss.

Die Forstarbeiter werden im Regelfall in einem fix zugeteilten Forstgebiet eingesetzt. In seltenen Fällen muss jedoch auch in anderen arbeitgebereigenen Forsten mitgeholfen werden. In größeren Forstbetrieben können auch größere Fahrtstrecken zurückgelegt werden. Alle Fahrten werden mit dem dienstnehmereigenen PKW zurückgelegt.

In der Regel beginnt der Forstarbeiter seinen Arbeitstag beim Forsthaus im fix zugeteilten Forstgebiet. Hier erfolgt die Arbeitseinteilung durch den Förster, anschließend fährt der Forstarbeiter zu seinem Einsatzort.

1. *Wie wird ein Fahrtkostenersatz für Strecken zwischen Wohnort und Forsthaus im fix zugewiesenen Forstgebiet behandelt?*
2. *Wie wird ein Fahrtkostenersatz für Strecken zwischen Wohnort und einem anderen Einsatzgebiet behandelt?*
3. *Können die Fahrtkostenersätze (Kilometergelder) für Fahrten vom Forsthaus zu einzelnen Einsatzorten innerhalb des Forstgebietes bzw. bei einem (gelegentlichen) Wechsel in ein anderes Forstgebiet steuerfrei belassen werden?*

ad 1) Fahrten zwischen Wohnort und Forsthaus sind Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte, die mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgegolten sind.

Der Fahrtkostenersatz ist daher steuerpflichtig.

ad 2) Bei Fahrten vom Wohnort zu anderen Einsatzorten, die keinen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit darstellen, ist Rz 266 (in der Fassung bis Ende 2007) zu beachten: "Werden Dienstreiseersätze von der Wohnung aus berechnet, bleiben auch Kilometergeldersätze für unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen steuerfrei, sofern sich der Arbeitnehmer nicht nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte begibt und am selben Tag zu seiner Wohnung zurückkehrt. Bei fehlender oder unzureichender Ersatzleistung können Kilometergelder als (Differenz-)Werbungskosten geltend gemacht werden. Bei Berechnung von Reiseersätzen vom Arbeitsort aus sind Kilometergeldersätze hingegen im Ausmaß der Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung steuerpflichtig."

Im Falle der Berechnung eines Kilometerersatzes von der Wohnung aus ist das Kilometergeld, insoweit es auf die Stecke Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung entfällt, steuerpflichtig.

ad 3) Ein vom Arbeitgeber bezahlter Fahrtkostenersatz zwischen Forsthaus und Einsatzgebieten (innerhalb oder außerhalb des Forstgebietes) kann steuerfrei belassen werden.

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 Fahrtdauer 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.

10274

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, § 129 Abs. 1 EStG 1988 - "Verpflichtungen" des Arbeitgebers im Zusammenhang mit den Erklärungen der ArbeitnehmerInnen

zum Pendlerpauschale und zum Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag (Rz 274 und Rz 785)

(2007)

Der Arbeitgeber hat Erklärungen von ArbeitnehmerInnen betr. Pendlerpauschalen und Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbeträgen bei der Lohnverrechnung zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang ist zuletzt wiederholt die Frage aufgetaucht, ob und inwieweit der Arbeitgeber auch die Richtigkeit der getroffenen Angaben zu prüfen hat.

Ferner ist auch offen, wie sich der Arbeitgeber in jenen Fällen zu verhalten hat, in denen von vornherein offensichtlich unrichtige Angaben gemacht wurden oder etwa im Nachhinein darüber Kenntnis erlangt wird, dass ab oder für einen bestimmten Zeitraum kein oder nur geminderter Anspruch besteht.

Gemäß § 129 EStG 1988 hat der Arbeitnehmer Änderungen der Verhältnisse dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats zu melden.

Grundsätzlich hat der Arbeitgeber den Inhalt der Erklärung zu berücksichtigen. Der Arbeitgeber hat die Richtigkeit der im E 30 und L 34 gemachten Angaben nicht gesondert zu überprüfen. Er darf allerdings weder das Pendlerpauschale noch den AVAB/AEAB berücksichtigen, wenn der Arbeitgeber die Angaben des Arbeitnehmers offenkundig - also ohne weitere Ermittlungen - als (dem Grunde und/oder der Höhe nach) unrichtig erkennen musste.

42.5.4.3 Rz 10278 bis Rz 10317

10278

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Verpflegungsmehraufwand bei Inlandsreisen (Rz 278)

(1996)

Ein angestellter Versicherungsvertreter ist im Außendienst tätig und verzeichnet im Fahrtenbuch ua. folgende Reisebewegungen:

1. *Er ist elfeinhalb Stunden im Nahbereich (innerhalb von 25 km) seines Mittelpunktes der Tätigkeit beruflich tätig und verlässt diesen eine halbe Stunde (Entfernung 30 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit).*

2. *Er verrichtet die Außendiensttätigkeit außerhalb des Nahbereiches für dreieinhalb zusammenhängende Stunden (von 07.00 bis 10.30 Uhr) und kehrt danach in den Nahbereich zurück (Dauer: siebeneinhalb Stunden).*

3. *Er kehrt im Zuge seiner 12 Stunden andauernden Außendiensttätigkeit mehrmals täglich in den Nahbereich seines Mittelpunktes der Tätigkeit zurück, wobei die zusammenhängende Reisedauer außerhalb der 25 km Grenze jeweils weniger als drei Stunden beträgt.*

Vom Steuerpflichtigen werden in allen drei Fällen Tagesgelder in Höhe von S 360,-- als Werbungskosten geltend gemacht, da seiner Meinung nach eine einheitliche Reise vorliegt.

Wie sind die Reisebewegungen entsprechend vorliegender Sachverhalte zu qualifizieren und welcher Betrag wäre daher allenfalls unter dem Titel "Verpflegungsmehraufwand" als Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen?

Soweit der gegenständliche Sachverhalt jenem entspricht, der dem VwGH-Erkenntnis vom 18.10.1995, 94/13/0101, zugrunde gelegen ist (Patrouillenfahrten eines Gendarmeriebeamten), wird auf die Rechtsansicht des VwGH verwiesen (siehe Ausführungen zu beruflich veranlassten Reisen).

Eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 ist als Einheit vom Beginn der Reisetätigkeit bis zur Rückkehr zum Tätigkeitsmittelpunkt zu beurteilen. Auf die als Einheit zu betrachtende Fortbewegung sind die für das Vorliegen einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 geltenden Kriterien (Dauer von mehr als 3 Stunden, Entfernung außerhalb des Nahebereiches) anzuwenden.

Es liegt in allen Fällen eine Reise vor, wenn im Rahmen einer zusammenhängenden Reise der Nahebereich tatsächlich eindeutig verlassen wird (Rz 173 LStR 1992, nunmehr Rz 278).

10281

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Fahrtkosten zu Fortbildungsstätten (Rz 281, Rz 293 und Rz 365)

Siehe Rz 10293

10286

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Verpflegungsmehraufwand durch Nichtinanspruchnahme der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Verpflegungsmöglichkeiten (Rz 286 und Rz 297)

(1999)

Infolge von Truppenübungen bzw. Aufenthalten in anderen Kasernen beantragt ein Bundesheeroffizier hinsichtlich seines ihm entstandenen Verpflegungsmehraufwandes Differenzwerbungskosten, wobei jeweils eine Reise (mehr als 25 km) vorliegt. Erhebungen beim zuständigen Militärkommando ergaben, dass eine Anmeldung zur Verpflegung in Militäreinrichtungen außerhalb der jeweiligen Stammkaserne am Vortag der jeweiligen Reise beim zuständigen Versorgungsoffizier ausreicht, um sich unter den selben Voraussetzungen wie in der Stammkaserne in der Offiziersmesse verpflegen zu können. Dieser Sachverhalt wurde vom Steuerpflichtigen auch bestätigt. Er teilte jedoch mit, dass er sich meistens selbst in Gasthäusern verpflegt habe.

Kann in derartigen Fällen überhaupt von einem beruflich bedingten Verpflegungsmehraufwand gesprochen werden?

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber dem ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden (üblichen) Verpflegungsaufwand. Kann die Verpflegung daher am auswärtigen Tätigkeitsort zu den gleichen Bedingungen wie an der ständigen Arbeitsstätte in Anspruch genommen werden, stehen Tagesgelder als Werbungskosten nicht zu (vgl. VwGH vom 15.11.1994, 90/14/0216). Die Nichtinanspruchnahme der günstigen Verpflegungsmöglichkeiten aus privaten Gründen vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Reisekosten / Bundesheer (Rz 286 und Rz 297)

(1998)

Angehörige des Bundesheeres nehmen an Manövern oder Truppenübungen teil oder leisten Dienst zur Sicherung der Außengrenzen. Die Unterkunft wird dabei vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt und die Verpflegung erfolgt durch die heereseigene Küche.

Stehen (Differenz)Werbungskosten für die Zeit der Truppenübungen zu?

Sofern vom Arbeitgeber eine Nächtigungsmöglichkeit bzw. die Verpflegung zur Verfügung gestellt werden, entstehen keine Mehraufwendungen, so dass weder Nächtigungspauschale noch steuerfreies Tagesgeld zustehen (siehe hiezu auch VwGH vom 24.2.1993, 91/13/0252, betreffend eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Nächtigungsmöglichkeit).

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Reisekosten für fliegendes Personal (Rz 286)

(1995)

Vom fliegenden Personal einer Fluglinie werden Reisekosten (Tagesgelder) als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 beantragt. Vom Arbeitgeber werden auf Grund der kollektivvertraglichen Vorschrift bei Flugeinsätzen und bei Streckenaufenthalten zur Deckung der Mehraufwendungen Tagesgelder bezahlt. Zusätzlich zu diesen Ersätzen werden von den Dienstnehmern Reisekosten für Auslandsreisen beantragt, da die vom Arbeitgeber gewährten Tagesgelder geringer sind als jene nach der RGV in Verbindung mit § 26 EStG 1988.

Da im Rahmen von Flügen dem Bordpersonal üblicherweise Mahlzeiten kostenlos zur Verfügung gestellt werden, ist zu prüfen, inwieweit das ausgezahlte Tagesgeld tatsächlich steuerfrei ist. Werden Mahlzeiten kostenlos zur Verfügung gestellt, sind die steuerfreien Tagesgelder gemäß § 26 EStG 1988 bei Inlandsdienstreisen um 180 S je Mahlzeit zu kürzen, bei Auslandsreisen ist die Kürzung entsprechend den Bestimmungen der RGV vorzunehmen.

Werbungskosten bzw. Differenzwerbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 können nur insoweit geltend gemacht werden, als ein abzugeltender eigener Aufwand dem Grunde nach entstehen kann. Für Tage, an welchen das fliegende Personal im Flugzeug voll verpflegt wird, stehen Tagesgelder daher nicht zu. Für Tage, an denen eine Verpflegung im Flugzeug nicht erfolgt (Stehtage), können Tagesgelder geltend gemacht werden.

10289

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bzw. § 15 EStG 1988, § 4 der Sachbezugswerteverordnung – Werbungskosten (Fahrtkosten) im Zusammenhang mit einer beruflichen Fortbildung bei Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ (Rz 289 und 365)

(2012)

Einem Arbeitnehmer wird ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt, das er auch privat nutzen kann. Der Arbeitgeber trägt sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Firmenfahrzeug. Für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges (AK = 40.000 Euro) wird ihm ein Sachbezug von 600 Euro pro Monat zugerechnet (somit 7.200 Euro im Jahr).

Fall 1)

Der Arbeitnehmer absolviert am Wochenende eine Fortbildung (Masterstudium), die im Zusammenhang mit seiner ausgeübten Tätigkeit steht. Er fährt jeweils am Wochenende mit dem Firmenfahrzeug zur Fachhochschule nach Wien. Weiters nutzt er das Firmenfahrzeug

für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendlerpauschale steht für 20-40 km zu) sowie für weitere Privatfahrten.

Auf Grund des vom Arbeitnehmer vorgelegten Fahrtenbuches beträgt das Ausmaß der mit dem Firmenfahrzeug privat zurückgelegten Kilometer (keine Dienstfahrten) 30.000 km; dabei entfallen auf die Fahrten zur Fortbildungsstätte nach Wien 12.000 km und auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 10.000 km.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung macht der Arbeitnehmer für die Fahrten zur Fachhochschule nach Wien Fahrtkosten in Höhe von 5.040 Euro (=12.000 km x 0,42 Euro) als Werbungskosten geltend.

Fall 2)

Der Arbeitnehmer absolviert eine berufliche Fortbildung, die acht Wochen dauert. Er fährt jeweils am Wochenende mit dem Firmenfahrzeug zur Fortbildungsstätte. Auf Grund des vom Arbeitnehmer vorgelegten Fahrtenbuches beträgt das Ausmaß der mit dem Firmenfahrzeug privat zurückgelegten Kilometer (keine Dienstfahrten) 7.500 km; dabei entfallen auf die Fahrten zur Fortbildungsstätte 1.600 km.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung macht der Arbeitnehmer für die Fahrten zur Fachhochschule nach Wien Fahrtkosten in Höhe von 672 Euro (=1.600 km x 0,42 Euro) als Werbungskosten geltend.

In welcher Höhe können Aufwendungen für Fahrten zur Fortbildungsstätte als Werbungskosten anerkannt werden, wenn dafür ein arbeitgebereigenes Fahrzeug verwendet wird und der Arbeitnehmer den Sachbezugswert versteuert?

Ist für die Beurteilung der Höhe des Aufwandes die Führung eines Fahrtenbuches notwendig?

Gemäß § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung ist beim Arbeitnehmer, der die Möglichkeit hat, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 leg. cit. im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist gemäß § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit als Werbungskosten abzugsfähig. Im konkreten Fall wurden die Voraussetzungen für die berufliche Fortbildung nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfüllt.

Auf Grund des Fahrtenbuchs ist zu prüfen, in welchem Ausmaß private Fahrten im Sinne des § 4 der Sachbezugswerteverordnung vorliegen.

Aus Sicht des Arbeitgebers sind die vom Arbeitnehmer am Wochenende unternommenen Fahrten iZm Bildungsmaßnahmen mit dem arbeitgebereigenen Fahrzeug als sachbezugsrelevante „Privatfahrten" zu berücksichtigen. Aus Sicht des Arbeitnehmers können die Fahrten mit dem arbeitgebereigenen Fahrzeug zur Fortbildungsstätte als Werbungskosten berücksichtigt werden. Die Beurteilung, ob im konkreten Fall eine nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerlich anzuerkennende Aus- oder Fortbildung und somit beruflich veranlasste Fahrten zur Fortbildungsstätte vorliegen, kann erst im Rahmen der Veranlagung erfolgen. Eine Berücksichtigung dieser Fahrten als Werbungskosten kann nur dann erfolgen, wenn der Arbeitnehmer dafür einen Aufwand trägt.

Fall 1)

Laut Sachverhalt trägt der Arbeitgeber sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Firmenfahrzeug; der Arbeitnehmer versteuert für die „Privatfahrten" den Sachbezug.

Der Arbeitnehmer legt laut Fahrtenbuch mehr als 6.000 km für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte zurück, sodass auf Grund der privat zurückgelegten Kilometeranzahl keine Änderung bei der Versteuerung des vollen Sachbezugs nach § 4 der Sachbezugswerteverordnung bei der Veranlagung erfolgt. Da dem Arbeitnehmer kein Aufwand für die beruflich veranlassten Fahrten zur Fortbildungsstätte entsteht, können für diese Fahrten keine Werbungskosten berücksichtigt werden.

Fall 2)

Laut Sachverhalt trägt der Arbeitgeber sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Firmenfahrzeug; der Arbeitnehmer versteuert für die „Privatfahrten" den Sachbezug.

Der Arbeitnehmer legt nachweislich 1.600 km für beruflich veranlasste Fahrten zur Fortbildungsstätte zurück, sodass er insgesamt nicht mehr als 6000 km im Jahr an „Privatfahrten" (einschließlich Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) zurücklegt. Aus Sicht des Arbeitgebers erfolgt die Berücksichtigung des vollen Sachbezugs zu Recht, da die Fahrten

des Arbeitnehmers zur Fortbildung am Wochenende als „Privatfahrten" sachbezugsrelevant sind.

Eine Berücksichtigung der Werbungskosten des Arbeitnehmers im Zusammenhang mit der Fortbildung kann erst im Rahmen der Veranlagung erfolgen. Im Rahmen der Veranlagung sind dann die Aufwendungen für Fahrten zur Fortbildungsstätte im Ausmaß des halben Sachbezugs als Werbungskosten anzusetzen; eine Korrektur des Lohnzettels darf in diesen Fällen nicht erfolgen. Im Ergebnis wird durch die Berücksichtigung der Fahrten zur Fortbildungsstätte als Werbungskosten für die „rein privat veranlassten Fahrten" (das sind 5.900 km) nur der halbe Sachbezug versteuert.

Legt der Arbeitnehmer kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch oder andere geeignete Nachweise vor, ist die Aufteilung der zurückgelegten Kilometeranzahl auf den beruflich und den privat veranlassten Teil zu schätzen.

10291

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Fortbildungskosten - zusätzliche Fahrtkosten (Rz 291 und Rz 365)

Siehe Rz 10365

10293

§ 16 Abs.1 Z 9 EStG 1988 - Fahrtkosten zu Fortbildungsstätten (Rz 281, Rz 293 und Rz 365)

(1999)

Ein an seinem Dienstort wohnender Arbeitnehmer besucht einen dreisemestrigen Vorbereitungskurs für die Meisterprüfung. Der Kursort ist ca. 90 km vom Wohnort entfernt.

Der Arbeitnehmer fährt täglich mit dem PKW zum Kursort und zurück.

> *Beispiel 1: Der Arbeitnehmer besucht den Kurs neben seiner laufenden Tätigkeit jeweils am Abend.*
>
> *Beispiel 2: Das Dienstverhältnis wird für die Dauer der Fortbildung aufgelöst.*
>
> *Beispiel 3: Der Arbeitnehmer wird für die Dauer des Kurses vom Arbeitgeber unter Weiterzahlung der Bezüge beurlaubt.*
>
> *Beispiel 4: Der Arbeitnehmer wird für die Dauer des Kurses vom Arbeitgeber an den Kursort dienstzugeteilt.*

Wie sind die Fahrtkosten zu berücksichtigen (Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder beruflich veranlasste Fahrten)?

Sind im Hinblick auf die auf wenige Monate konzentrierte intensive Benutzung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges die Kilometergelder zu limitieren (Umrechung der vom VwGH bestätigten 30.000 km Grenze auf monatlich 2.500 km)?

Die Fortbildungsstätte stellt nur dann eine Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dar, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zu dieser Fortbildung dienstzugeteilt oder entsendet wird (siehe Rz 293).

Beispiel 1: Die Fahrten vom Dienstort (=Wohnort) zum 90 Kilometer entfernten Kursort stellen keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sondern beruflich veranlasste Fahrten dar (keine Zuteilung bzw. Entsendung, da Kursbesuch außerhalb der Arbeitszeit).

Beispiel 2: Die Fahrten vom Wohnort zum 90 Kilometer entfernten Kursort stellen keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sondern beruflich veranlasste Fahrten dar.

Beispiel 3: Sofern aus der Tatsache der Beurlaubung (Dienstfreistellung) hervorgeht, "dass es sich bei dem Besuch des Kurses nicht um die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber dem Dienstgeber handelt, sondern um eine Tätigkeit, die zwar mit der nichtselbständigen Arbeit im Zusammenhang steht, nicht jedoch Dienstleistung gegenüber dem Dienstgeber ist", liegen beruflich veranlasste Fahrten und keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor (VwGH 3.4.1990, 89/14/0276).

Beispiel 4: Aus der Dienstzuteilung geht hervor, dass der Kursbesuch zu den Dienstpflichten des Arbeitnehmers gehört, sodass im Hinblick auf die durchgehende Dauer von mehr als einem Kalendermonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) vorliegen.

Die Limitierung der Kilometergelder als Schätzungsgrundlage der tatsächlichen Aufwendungen (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073) erfolgt im Rahmen einer Jahresbetrachtung (Kalenderjahr als Veranlagungszeitraum). Eine Umrechnung der 30.000 km-Grenze auf Monatsbeträge ist nicht vorzunehmen.

10295

§ 26 Z 4 EStG 1988, § 16 Abs. 1 EStG 1988 - Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn eine gleich bleibende Arbeitsstätte (ständiger Dienstort) nicht vorliegt (Rz 295 und Rz 710, beide in der Fassung VOR Wartungserlass des BMF 04.07.2008, BMF-010222/0157-VI/7/2008)

(1999)

Rz 295 (Werbungskosten) bzw. Rz 710 (Reisekostenersätze nach der Legaldefinition), beide in der Fassung VOR Wartungserlass des BMF 04.07.2008, BMF-010222/0157-VI/7/2008, lauten:

Liegt eine gleich bleibende Arbeitsstätte (ständiger Dienstort) auf Grund der Art der Beschäftigung nicht vor (zB bei Bauarbeitern oder überlassenen Arbeitskräften, die am Firmensitz niemals tätig werden), stehen für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Einsatzort für die ersten fünf Tage Fahrtkosten zu. Ab dem sechsten Tag liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 vor.

Was ist als Einsatzort in diesem Sinne anzusehen?

Wie ist vorzugehen, wenn zwischenzeitig die Arbeitsstätte nicht angefahren wird und der Arbeitnehmer erst nach einem längeren Zeitraum wieder dorthin zurückkehrt?

Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird (vgl. VwGH 14.10.1992, 91/13/0110). Im Zusammenhang mit Arbeitnehmern, die keine feste Arbeitsstätte haben, hat der VwGH festgestellt, dass der Dienstort nicht die Betriebsstätte des Arbeitgebers, sondern die jeweilige Arbeitsstelle (Baustelle) ist. Lediglich dann, wenn es zu einem kurzfristigen und häufigen Wechsel der Arbeitsstellen kommt, kann eine Dienstreise vorliegen (vgl. VwGH 14.10.1980, 2759/80).

Die Rz 295 bzw. Rz 710 (beide in der Fassung VOR Wartungserlass des BMF 04.07.2008, BMF-010222/0157-VI/7/2008) ist daher so auszulegen, dass bei Arbeitnehmern ohne feste Arbeitsstätte das Anfahren eines Einsatzortes nach fünf Tagen dazu führt, dass (erstmals) eine Arbeitsstätte begründet wird. Da Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte das Vorliegen einer Dienstreise ausschließen, sind bei Arbeitnehmern ohne feste Arbeitsstätte die Bestimmungen für das Tagesgeld (Mittelpunkt der Tätigkeit nach einem durchgehenden Einsatz von 5 Tagen; vgl. Rz 301 und Rz 718 jeweils erster Teilstrich) auch für die Fahrtkosten heranzuziehen.

Das heißt, als Einsatzort ist die politische Gemeinde (für Fahrten nach Wien: der Gemeindebezirk) maßgebend. Stellt die Fahrt von der Wohnung zu einem Einsatzort eine Fahrt Wohnung - Arbeitsstätte dar (ab dem sechsten Tag), dann liegen beruflich veranlasste Fahrten bzw. Dienstreisen erst dann wieder vor, wenn ein neuer Einsatzort angefahren wird. Die einmal begründete Arbeitsstätte bleibt aber (allenfalls als zweite oder weitere Arbeitsstätte) bestehen, es sei denn, es erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Ort. Diesfalls kann mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu begonnen werden.

Bei einem kurzfristigen (das heißt an keinem Einsatzort länger als durchgehend fünf Tage) und häufigen Wechsel der Arbeitsstellen wird an diesen Orten keine Arbeitsstätte begründet.

10297

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Verpflegungsmehraufwand durch Nichtinanspruchnahme der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Verpflegungsmöglichkeiten (Rz 286 und Rz 297)

Siehe Rz 10286

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Reisekosten / Bundesheer (Rz 286 und Rz 297)

Siehe Rz 10286

10301

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit (Rz 301)

(1994)

Rechnungshofbeamte sind fallweise am Prüfungsort wochenlang anwesend und beantragen die Anerkennung von Reisekosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (Tages- und Nächtigungsgelder) als Werbungskosten. Ist auch in diesem Fall Rz 179 LStR 1992 anzuwenden?

Wird gemäß Rz 179 LStR 1992 (nunmehr Rz 301) ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, sind zwar Kosten der Nächtigung, nicht aber Tagesgelder zu berücksichtigen.

10309

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Differenzwerbungskosten bei Fahrtätigkeit (Rz 309)

(1998)

Laut LStR 2002 wird ua. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit hinsichtlich des Fahrzeuges begründet, wenn ua. die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich ähnlich einer Patrouillentätigkeit ausgeführt wird, oder wenn die Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleich bleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr erfolgt (zB Zustelldienst, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren werden).

Bei großen Baustoffhändlern werden ua. die täglichen Routen, die einmal ins Mühlviertel, dann nach Salzburg, Niederösterreich oder in den Raum Wien führen und meistens einmal pro Woche durchgeführt werden, auf Grund der Wohnorte der zu beliefernden Kunden zusammengestellt (zB Fliesenauslieferungen einmal an verschiedene Kunden und auch Zustellungen gleichzeitig an Einzelhandelsunternehmen). In den vorgelegten Aufstellungen

wird meistens als Ziel der Ort angeführt, der an diesem Tag vom Auslieferungslager am weitesten entfernt ist.

Stehen für diese Fahrten, die für die Auslieferungsfahrer auf Grund von Kundenbestellungen zwar täglich durch die Fuhrparkleiter neu zusammengestellt werden, die aber dennoch mit einer gewissen Regelmäßigkeit in bestimmte Zielgebiete erfolgen, Differenzwerbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu?

Bei Zustelldiensten, wie zB bei Fahrten von den Zentralen von Handelsketten zu den entsprechenden Filialen, bei den Zustelldiensten von Brauereien und von Molkereien und Bäckereien an Geschäfte und Privatpersonen ist regelmäßig davon auszugehen, dass das Fahrzeug im Hinblick auf die immer wieder angefahrenen Zielgebiete den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt. Im Übrigen ist davon auszugehen, dass den Fahrern die günstigen Verpflegsmöglichkeiten in diesen Bereichen bekannt sind (siehe hiezu VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Die Geltendmachung von Tagesdiäten als Werbungskosten bzw. als Differenzwerbungskosten ist daher nicht möglich.

10311

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Tagesgelder bei eintägigen Reisen (Rz 311)

(2007)

Bei der Veranlagung werden Tagesgelder analog den EStR 2000 gewährt. Der UFS erkennt - wie aus zahlreichen Berufungsentscheidungen bekannt - Tagesgelder für eintägige Reisen nicht an.

Sind die Aussagen der Rz 311 weiterhin anzuwenden, wonach der diesbezüglichen Rechtsprechung des VwGH nicht zu folgen ist?

Die Rz 311 folgt aus nachstehenden Gründen nicht der Rechtsprechung des VwGH:

Der die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen tragende Gedanke besteht darin, dass in typisierender Betrachtungsweise dem auf Reisen befindlichen Steuerpflichtigen die Kenntnis der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit - zum Unterschied vom sich an seiner ständigen Arbeitsstätte aufhaltenden Steuerpflichtigen - fehlt. Eine derartige Unkenntnis besteht auch bei bloß eintägigen Reisen.

Die in der genannten VwGH-Rechtsprechung zum Ausdruck gebrachte Ansicht, auswärtiger Verpflegungsaufwand wäre dadurch vermeidbar, dass Mahlzeiten konzentriert zu Hause eingenommen werden (nämlich nur Frühstück und Abendessen) oder von zu Hause mitgenommen werden, entspricht nicht dem Sinn einer Pauschalregelung. Im Übrigen

besteht auch bei Reisen mit anschließender Nächtigung die Möglichkeit Verpflegung von zu Hause mitzunehmen.

Der Tatsache, dass bei eintägigen Reisen ein geringerer Verpflegungsbedarf besteht, wird durch die gesetzliche Anordnung in § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 in Verbindung mit § 26 Z 4 lit. b EStG 1988, wonach das Tagesgeld bei Reisen von weniger als 12 Stunden nur anteilig in Anspruch genommen werden kann, ohnehin entsprochen.

Während im Rahmen des § 26 Z 4 EStG 1988 Arbeitgebersätze auch bei einer eintägigen Dienstreise nicht steuerbar sind, würde die Verweigerung der Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten zu einer ungerechtfertigten Schlechterstellung von Arbeitnehmern führen, denen im Fall einer eintägigen Reise Tagesgelder nicht oder nicht in voller Höhe vom Arbeitgeber ersetzt werden.

Eine Änderung der LStR 2002 ist daher derzeit nicht beabsichtigt. Tagesgelder sind daher weiterhin auch für eintägige Dienstreisen als Werbungskosten zu gewähren.

10317

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Nächtigungsgeld bei Gratisunterkunft (Rz 317)

(2002)

Ein Finanzbediensteter nächtigt im Bildungszentrum der Finanzverwaltung. Das Quartier wird vom Arbeitgeber kostenlos zur Verfügung gestellt. Die Frühstückskosten hat der Arbeitnehmer selbst zu tragen. Die Tagesgebühr nach § 13 Abs. 1 der Reisegebührenvorschrift 1955 gelangt in voller Höhe zur Auszahlung. 15% der Tagesgebühr sind dabei zur Abdeckung der Kosten des Frühstücks vorgesehen.

Kann der Arbeitnehmer für die Frühstückskosten 4,40 € pro Nächtigung als pauschale Werbungskosten geltend machen?

Das Nächtigungsgeld des § 26 Z 4 EStG 1988 umfasst sowohl die Kosten der Nächtigung selbst als auch die Kosten des Frühstücks (Rz 315). Steht einem Arbeitnehmer für die Nächtigung eine (kostenlose) Unterkunft zur Verfügung (zB Unterbringung eines Finanzbediensteten im Bildungszentrum der Finanzverwaltung), so sind die tatsächlichen Aufwendungen für ein Frühstück als Werbungskosten absetzbar (Rz 317). Kann die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, sind sie im Schätzungsweg (bei Inlandsreisen) mit 4,40 Euro anzusetzen.

Das Tagesgeld bleibt bis zu einem Betrag von 26,40 Euro steuerfrei, übersteigende Beträge sind steuerpflichtig. Bei der Berechnung des übersteigenden Betrages erfolgt aber keine

Kürzung für die Kosten des Frühstücks im Ausmaß von 15% der Tagesgebühr. Es bestehen daher keine Bedenken, wenn in jenen Fällen, in denen die Kosten des Frühstücks nicht in den Nächtigungskosten enthalten sind, für die Frühstückskosten 4,40 Euro pro Nächtigung als pauschale Werbungskosten im Sinne der Rz 317 zuerkannt werden.

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, § 26 Z 4 EStG 1988 - Nächtigungskosten bei Bahnpostbediensteten (Rz 317)

(2001)

Ein Bediensteter der Bahnpost ist mit Zügen in ganz Österreich unterwegs. Hinsichtlich der Tagesgelder ist von einem Mittelpunkt der Tätigkeit auszugehen. Er nächtigt jeweils in Quartieren, die ihm von seinem Arbeitgeber kostenlos beigestellt werden (Schlafstellen in der Nähe des jeweiligen Bahnhofes). Die Ausgaben für das Frühstück muss der Dienstnehmer selbst finanzieren und beantragt deshalb unter Hinweis auf Rz 317 pauschal 60 S pro auswärtiger Nächtigung als Werbungskosten.

Kann bei einem Bahnpostbediensteten der Pauschalbetrag von 60 S für das selbst zu finanzierende Frühstück als Werbungskosten anerkannt werden?

Welche steuerfreien Ersätze gemäß § 26 EStG 1988 bzw. Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 stehen bei Auslandsdienstreisen für das selbst zu finanzierende Frühstück zu?

Bei kostenloser Beistellung eines Nächtigungsquartiers anlässlich von Reisen (im weitesten Sinne) steht das Nächtigungspauschale nicht zu. Es sind gemäß Rz 317 jedoch die tatsächlichen Aufwendungen für das Frühstück als Werbungskosten absetzbar. Kann die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, sind sie im Schätzungsweg mit 60 S pro Nächtigung anzusetzen. Bei entsprechender Bereitstellung eines kostenlosen Nächtigungsquartiers im Ausland bestehen keine Bedenken, wenn angesichts der höheren Tagesgebühr im Ausland von durchschnittlichen Frühstückskosten in Höhe von 80 S ausgegangen wird (dies wird ua. auch für Bedienstete von Fluggesellschaften zutreffen).

42.5.4.4 Rz 10319 bis Rz 10341

10319

§ 16 Abs. 2 EStG 1988, § 19 EStG 1988 sowie § 295a BAO - Rückzahlung von Einnahmen – Keine Anwendbarkeit des § 295a BAO (Rz 319)

(2007)

Eine Steuerpflichtige hatte Teile des im Kalenderjahr 2005 erhaltenen Krankengeldes der Wiener Gebietskrankenkasse im Jahr 2007 wegen nachträglicher Zuerkenntnis einer Kündigungsentschädigung wieder zurückzuzahlen. Da sich aufgrund des § 19 EStG 1988 die Geltendmachung des zurückgezahlten Krankengeldes als Werbungskosten iSd § 16 Abs. 2 EStG 1988 erst im Jahr 2007 auswirken wird und die Steuerpflichtige im Jahr 2007 voraussichtlich über keine steuerpflichtigen Einkünfte verfügen wird, stellt sich nunmehr die Frage, ob § 295a BAO anzuwenden wäre. In diesem Fall würde § 295a BAO die Möglichkeit bieten, die Rückzahlung der Einnahmen im Jahr 2005 zu berücksichtigen und damit den Werbungskostenabzug in das Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches zu verschieben.

Im Jahr des Zuflusses wurde eine Besteuerung vorgenommen und im Jahr der Rückzahlung kann ein Werbungskostenabzug mangels entsprechender Einkünften keine steuerliche Wirkung entfalten. Kann in diesem Fall ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO angenommen werden?

Der Werbungskostenabzug für die Rückzahlung von Arbeitslohn gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 stellt eine spezielle Norm im Materiengesetz dar, sodass § 295a BAO nicht zur Anwendung kommen kann.

§ 16 Abs. 2 EStG 1988 - Rückzahlung von Arbeitslohn (Rz 319)

(2007)

Ein Arbeitnehmer hat in den Kalendermonaten Jänner bis März einen zu hohen Bezug (Übergenuss) erhalten und muss diesen im November zurückzahlen. Der Übergenuss der Monate Jänner bis März verhält sich zum Monatsbezug November wie folgt:

Variante a: Der Übergenuss übersteigt den Bezug nicht

Variante b: Der Übergenuss übersteigt den Bezug

Wie bzw. in welchen Monaten ist die Rückzahlung bei der Lohnverrechnung zu berücksichtigen?

Die Rückzahlung von Arbeitslohn stellt Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG 1988 dar. Werbungskosten sind grundsätzlich bei der Lohnverrechnung in jenem Kalendermonat zu berücksichtigen, in dem sie geleistet werden.

Von der Rückzahlung des Arbeitslohns ist auszugehen, wenn dieser bei der Bezugsauszahlung einbehalten wird oder die Zahlung vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber geleistet wird.

Gemäß den Bestimmungen des § 62 Z 7 EStG 1988 ist die Erstattung (Rückzahlung) von Arbeitslohn gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 bei Ermittlung des Lohnsteuertarifs im Monat der Rückzahlung zu berücksichtigen.

Zu Variante a: Der Monatsbezug November wird um den einbehaltenen (rückgezahlten) Betrag reduziert.

Zu Variante b: Der Monatsbezug November wird auf Null reduziert. Nimmt der Arbeitgeber eine Aufrollung vor, ist dabei der übersteigende Teil der Werbungskosten zu berücksichtigen.

Der gesamte rückgezahlte Arbeitslohn ist unabhängig von einer Aufrollung im Lohnzettel unter sonstige steuerfreie Bezüge KZ 243 auszuweisen (Rz 319)

Hat der Arbeitgeber keine Aufrollung durchgeführt, kommt es bei der Veranlagung automatisch zu einer Erstattung der zuviel einbehaltenen Lohnsteuer.

§ 16 Abs. 2 EStG 1988 - Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen (Rz 319)

(1996)

Nach der Gehaltsordnung des KV der Handelsangestellten Österreichs muss eine Rückverrechnung der im laufenden Kalenderjahr anteilsmäßig zuviel bezogenen "Urlaubsbeihilfe" erfolgen, wenn zB ein Angestellter nach Erhalt der für das laufende Kalenderjahr gebührenden Urlaubsbeihilfe sein Dienstverhältnis selbst aufkündigt.

Beispiel:

Ein Angestellter beendigte durch Kündigung mit 30.9.1995 sein Dienstverhältnis. Sein laufender Bezug betrug mtl. S 30.000,--. Im Juli wurde ihm eine Urlaubsbeihilfe (UB) in Höhe von S 30.000,-- ausbezahlt. AVAB/AEAB nein, LSt-Freibetrag keiner.

Vom Arbeitgeber wurde die Lohnabrechnung für September wie folgt vorgenommen:

Gehalt lfd.	*30.000,00*
Weihnachtsremuneration	*22.500,00*
Gesamtbrutto	*52.500,00*
Abzüglich	
SV-WR, SV-Bem.Grundlage, S 15.000	*-2.497,50*
SV laufender Bezug, SV-Bem.Grundlage 30.000	*-5.295,00*
UB-Rückverrechnung (30.000 : 12 x 3)	*-7.500,00*
LSt lfd. Bezug, LSt-Bem.Grundlage S 14.707,50	*-1.671,00*
LSt § 67 (1,2) EstG1988, aliquote WR S 22.500 x 6%	*-1.350,00*

Auszahlungsbetrag	*S 34.186,50*

1. *Kann die Rückverrechnung der anteilsmäßig zuviel bezogenen Urlaubsbeihilfe als Werbungskosten(-abzug) gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 beim laufenden Arbeitslohn berücksichtigt werden?*

2. *Wie hat die korrekte Erfassung (Einbeziehung) der Sonderzahlungen (UB, WR) in die Lohnzetteldaten anhand des aufgezeigten Falles zu erfolgen?*

Das Steuerrecht unterscheidet bei der Berechnung des Jahressechstels nicht, unter welchem arbeitsrechtlichen Titel die entsprechenden Bezüge auszuzahlen sind. Sofern Bezüge, die innerhalb eines Kalenderjahres im Rahmen des Jahressechstels bereits "zu Unrecht" geleistet wurden, andere sonstige Bezüge aber noch auszuzahlen sind, sind diese Beträge zu saldieren. Eine andere Berücksichtigung kann im laufenden Kalenderjahr nur dann erfolgen, wenn Bezüge zurückzuzahlen sind, und seitens des Arbeitnehmers keine entsprechenden sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels mehr zur Auszahlung kommen (siehe Rz 191 LStR 1992, nunmehr Rz 319). Es ist daher davon auszugehen, dass nur mehr ein sonstiger Bezug in Höhe von 15.000 S zusteht, der zum begünstigten Steuersatz von 6% zu versteuern ist. Ein Werbungskostenabzug für das im Sommer ausgezahlte Urlaubsgeld (das sich nachträglich als zu hoch herausstellt) steht nicht zu, vielmehr ist dieser Betrag bei der Auszahlung des aliquoten Weihnachtsgeldes anzurechnen.

Im gegenständlichen Fall sind als sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels 45.000 S auszuweisen. Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 liegen nicht vor.

10320

§ 16 Abs. 3 EStG 1988 - Werbungskostenpauschale für Pensionisten bei Bezugsnachzahlung aus Aktivzeiten (Rz 320 und Rz 809)

(2001)

Ein Pensionist bezieht im Kalenderjahr 2001 lediglich eine Pension seitens der PVA (in Pension seit 1.1.2001; Pensionsbezug vom 1.1. bis 31.12.2001) und erhält im Kalenderjahr 2001 noch eine Nachzahlung seitens seines ehemaligen Arbeitgebers, welche gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 versteuert wird. Es wird hiefür ein Lohnzettel ausgestellt. Die "soziale Stellung" des Pflichtigen wird auf dem betreffenden Lohnzettel des ehemaligen Arbeitgebers mit "1" (Arbeiter) angegeben.

Steht diesem Pensionisten das Werbungskostenpauschale zu (seitens der EDV wird dieses automatisch berücksichtigt)?

Gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 steht der Pauschbetrag von 1.800 S nur für nichtselbständige Einkünfte, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, nicht zu.

Da der genannte Pflichtige im Kalenderjahr 2001 nachträgliche Einkünfte für eine aktive Tätigkeit bezogen hat, stehen für diese Einkünfte der Arbeitnehmerabsetzbetrag und das Werbungskostenpauschale zu.

10322

§ 16 EStG 1988 - Berufskleidung (Rz 322)

(2008)

Mitarbeiter der Forstinspektion einer Landesregierung besorgen sich auf eigene Kosten Softshell- und Wetterschutzjacken, die mit dem Logo des Bundeslandes und dem Schriftzug Forstdienst (auf Brusthöhe gestickt) versehen sind. Die Bekleidung ist Eigentum des jeweiligen Bediensteten und wurde auch von diesem bezahlt (inklusive Kosten für das Logo). Der Dienstgeber, der zwar das Design des Logos vorgibt, kommt weder für die Bekleidungskosten noch für die Kosten für das Aufsticken des Logos auf.

Eine schriftliche Weisung der Forstlandesinspektion zum Tragen der Jacken im Dienst besteht nicht. Die Bekleidung (mit Logo) darf von den Bediensteten auch außerhalb ihres Dienstes getragen werden. Durch das Logo sollte ein einheitliches Auftreten der Forstbediensteten nach außen erreicht werden. Das Tragen der Bekleidung ist jedoch freiwillig. Nicht jeder Bedienstete hat eine solche Bekleidung.

Laut einer Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereichs Lohnsteuer vom 13. Februar 2008 handelt es sich in diesem Fall nicht um eine Uniform iSd LStR 2002 Rz 322: „Unter einer typischen Berufskleidung ist eine Arbeitskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung ausschließenden Uniformcharakter bzw. eine für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ungeeignete Uniform zu verstehen. Als Uniform bezeichnet man gleichartige Kleidung, um optisch einheitlich in der Öffentlichkeit aufzutreten.

Von einem optisch einheitlichen Auftreten kann hier aber keine Rede sein, denn jeder Mitarbeiter kann es sich selbst aussuchen, ob er diese Jacken oder andere Kleidungsstücke trägt. Daher fehlt hier objektiv jeder Uniformcharakter. Darüber hinaus sind diese Jacken von der Optik her durchaus geeignet, im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet zu werden, wodurch auch aus diesem Grund der Charakter einer typischen Berufskleidung verloren geht."

Steht die Anfragebeantwortung im Widerspruch zum letzten Satz der LStR 2002 Rz 322 oder ist an eine Änderung dieser Randzahl gedacht? Kann es darauf ankommen, ob eine „Uniform" verpflichtend getragen werden soll oder ob dies freiwillig geschieht?

Die LStR 2002 Rz 322 sprechen hinsichtlich typischer Berufskleidung beispielsweise von einem allgemein erkennbaren Uniformcharakter ("Einheitskleidung"), auf Grund dessen eine private Nutzung praktisch ausgeschlossen ist.

Als Uniform bezeichnet man auch nach der Verkehrsauffassung eine gleichartige Kleidung, um optisch einheitlich in der Öffentlichkeit aufzutreten.

Im letzten Absatz der LStR 2002 Rz 322 wird ausgeführt, dass ein optisch einheitliches Auftreten dann erreicht werden kann, wenn eine Aufschrift und/oder die Art der Kleidung eine Zuordnung des Arbeitnehmers zu einem bestimmten Unternehmen oder zu einer bestimmten Tätigkeit ermöglicht.

Das ist aber nicht so zu verstehen, dass bereits eine Firmenaufschrift auf der Kleidung einzelner Dienstnehmer bei diesen zu typischer Berufskleidung führt. Vielmehr handelt es sich dabei um eine Erläuterung, wie der Charakter einer Einheitskleidung entstehen könnte.

Von einem optisch einheitlichen Auftreten kann im gegenständlichen Fall aber keine Rede sein, denn jeder Mitarbeiter kann es sich selbst aussuchen, ob er diese Jacken oder andere Kleidungsstücke trägt. Daher fehlt hier objektiv jeder Uniformcharakter.

Darüber hinaus sind diese Jacken von der Optik und der Funktion her durchaus geeignet, im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet zu werden. Diesbezüglich ist im Erkenntnis des VwGH 21.12.1999, 99/14/0262 ausgeführt, dass nur Aufwendungen für typische Berufskleidung eine steuerliche Berücksichtigung finden können, die sich nicht für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet.

Die gegenständlichen Ausgaben sind somit aus steuerlicher Sicht der Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 weit näher als den Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Zur grundsätzlichen Frage, ob berufliche Ausgaben verpflichtend durch Anordnung des Arbeitgebers anfallen müssen oder auch freiwillig getätigte Aufwendungen zu Werbungskosten führen können, enthalten die LStR 2002 Rz 225 die Aussage, dass Aufwendungen oder Ausgaben nicht notwendigerweise dadurch Werbungskostencharakter bekommen, wenn sie im Interesse oder auf Weisung des Arbeitgebers getätigt werden (zB im Zusammenhang mit der Bekleidung).

10325

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 - Arbeitszimmer im Wohnungsverband (Rz 325 und Rz 326)

(2001)

Ein Versicherungsvertreter benützt einen Raum seines Wohnhauses gemeinsam mit seinem Sohn (ebenfalls Vertreter) als "Versicherungsbüro". Das Büro verfügt über einen eigenen Kundeneingang. Neben der Eingangstür ist ein Firmenschild der Versicherungsanstalt angebracht, das auf die Bürozeiten ("Kundenverkehr zwischen 9.00 und 12.00 Uhr, nachmittags nach Vereinbarung") hinweist. Der (Kunden nicht zugängliche) Zutritt zu den privaten Wohnräumen ist durch eine Verbindungstür möglich.

Liegt ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer im Sinne der Rz 326 vor?

Nach der gegenständlichen Sachverhaltsdarstellung liegt eine Kanzleiräumlichkeit im Sinne der Rz 325 vor. Maßgeblich für diese Beurteilung sind der regelmäßige Kundenverkehr (Parteienverkehr), der Umstand, dass dieser Raum auch nach außen hin als "Verkaufsbüro" erkenntlich ist, sowie der gesonderte Kundeneingang. Die diesbezüglichen Aufwendungen fallen daher nicht unter die einschränkende Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988.

10326

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 - Arbeitszimmer im Wohnungsverband (Rz 325 und Rz 326)

Siehe Rz 325

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 haushaltszugehörigen Kindern. Diesfalls stehen weder Kosten für die doppelte Haushaltsführung noch für die Familienheimfahrten zu.

42.5.4.5 Rz 10343 bis Rz 10366

10343

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Familienzusammenführung - Berufsoffizier des Bundesheeres (Rz 343 und Rz 354)

(1994)

Der Antragsteller ist Berufsoffizier des Bundesheeres. In der Zeit vom 28.7. bis 29.8.1992 war er im Rahmen der Assistenzleistung des Bundesheeres nach Neusiedl am See dienstzugeteilt. Für die Dauer dieser Dienstzuteilung bestand ein Verbot, den Einsatzraum zu verlassen. Für Fahrten der Ehegattin nach Neusiedl wurden unter dem Titel "Familienzusammenführung" für vier Besuche Kilometergeld im Betrag von S 12.143,20 (2.824 km x S 4,30) als Werbungskosten geltend gemacht.

Gemäß den LStR 2002 sind Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen, als Werbungskosten absetzbar. Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Abzugsfähig können daher nur Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zu seinem Familienwohnsitz und zurück sein. Mit dem Aufenthalt in einer Kaserne wird aber kein neuer Familienwohnsitz begründet.

10345

Familienheimfahrten – Kein Familienwohnsitz am Arbeitsort (Rz 345)

(2003)

Zahlreiche Familien haben den Familienwohnsitz in Gebieten mit einem geringen Arbeitsplatzangebot. Ein (Ehe)Partner geht einer Beschäftigung in einem Ballungszentrum nach und hat eine Schlafstelle (kleine Wohnung) am Arbeitsort, der andere (Ehe)Partner wohnt ganzjährig am Familienwohnsitz, erzielt keine Einkünfte und widmet sich der Kindererziehung. Die Kinder besuchen die Schule am Familienwohnsitz.

Stehen Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung zu, obwohl diese nicht nur vorübergehend vorliegt, aber auf Grund der erheblichen wirtschaftlichen Nachteile ein Wohnsitzwechsel nicht zugemutet werden kann?

Im gegenständlichen Fall ist die Wohnung am Arbeitsort (im Ballungszentrum) als Familienwohnsitz nicht geeignet. Die Kinder besuchen die Schule am Familienwohnsitz, der (Ehe)Partner widmet sich der Kindererziehung und erzielt keine Einkünfte. Der Familienwohnsitz stellt den Mittelpunkt der Lebensinteressen dar und ist kein „Wochenenddomizil" oder „Zweitwohnsitz". Die Wohnsitzverlegung von strukturschwachen Regionen in ein Ballungszentrum ist mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden und daher nicht zumutbar. Ein Werbungskostenabzug auf Grund der doppelten Haushaltsführung ist für die Dauer des Vorliegens der Voraussetzungen möglich.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Familienheimfahrten von Gastarbeitern (Rz 345)

(1994)

Vermehrt machen Gastarbeiter Aufwendungen für Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend. Nach den LStR wären diese Aufwendungen dem Grunde nach als Werbungskosten anzuerkennen. Voraussetzung ist allerdings, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist.

Ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn dem (verheirateten) Gastarbeiter die Verlegung seines Familienwohnsitzes nach Österreich aufgrund des Aufenthaltsgesetzes nicht möglich ist?

Wenn den Angehörigen des in Österreich tätigen Gastarbeiters die Verlegung des Familienwohnsitzes nachweislich ausschließlich auf Grund der Bestimmungen des Aufenthaltsgesetzes nicht möglich ist, kann von einer privat veranlassten Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Einzugsbereichs des Beschäftigungsortes solange nicht gesprochen werden, als dieser Hinderungsgrund nicht weggefallen ist.

10347

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten bei Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Arbeitsort (Rz 347)

(2008)

Der Familienwohnsitz befand sich in der Nähe des Arbeitsplatzes des Steuerpflichtigen. Nunmehr wird er aus privaten Gründen in unüblich weite Entfernung verlegt. Die Ehegattin tritt am neuen Familienwohnsitz ein Dienstverhältnis an und erzielt relevante Einkünfte.

Stehen dem Steuerpflichtigen Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten zum neuen Familienwohnsitz zu? Gilt auch hier die Aussage der LStR 2002 Rz 345a, wonach die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen ist?

Folgt man dem Erkenntnis des VwGH 21.06.2007, 2005/15/0079, in dem der Gerichtshof erstmalig die "Jahresbetrachtung" ins Spiel brachte, erscheint eine spätere Prüfung, ob der Familienwohnsitz in einem früheren Jahr vom Beschäftigungsort wegverlegt wurde oder von vornherein in unüblich weiter Entfernung vom Arbeitsort gewählt wurde, nicht angebracht. Faktum ist, dass im Veranlagungsjahr durch die Berufstätigkeit der Ehegattin am Familienwohnsitz eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung möglich ist.

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 Haushaltführung 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 Beschäftigungsort errechnet sich anhand folgender Kriterien:

- Miete einer Wohnung: Miete, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (maximal 55 – 60 m^2; auch die Höhe der Miete ist zu berücksichtigen)
- Kauf einer Wohnung: AfA, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (ebenfalls maximal 55 – 60 m^2)
- 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.

10354

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 – Familienheimfahrten / Familienunterkunft (Rz 354)

(2003)

Von einem Steuerpflichtigen werden Familienheimfahrten an den Familienwohnsitz in der Slowakei geltend gemacht. Die Gattin ist nicht berufstätig. Am Beschäftigungsort wohnt der Antragsteller in einer Firmenunterkunft.

Stehen Werbungskosten für Familienheimfahrten auf Grund des Fehlens einer familiengerechten Unterkunft am Dienstort zu? Muss eine Verpflichtung durch den Arbeitgeber zur Benützung dieser Firmenunterkunft bestehen?

Aufwendungen für Familienheimfahrten stehen unabhängig davon zu, ob der Arbeitnehmer das Firmenquartier freiwillig oder über Auftrag des Arbeitgebers benützt. Die allgemeinen Aussagen zu Familienheimfahrten (Rz 354 ff) sind zu beachten.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Familienzusammenführung - Berufsoffizier des Bundesheeres (Rz 343 und Rz 354)

Siehe Rz 10343

10356

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Familienheimfahrten eines Beamten während eines UNO-Auslandseinsatzes (Rz 356)

(1997)

Der Abgabepflichtige, der über eigenen Wunsch in der Zeit vom 6. März 1995 bis 7. Februar 1996 beim österr. UNO-Polizeikontingent auf Haiti tätig war, erhielt für diese Zeit weiterhin seine um die Nebengebühren gekürzten Bezüge als Gendarmeriebeamter ausbezahlt. Darüber hinaus wurde ihm für das Kalenderjahr 1995 eine nach den Bestimmungen des Auslandseinsatzzulagengesetzes, BGBl. Nr. 365/1991, gemäß § 3 Abs. 1 Z 24 EStG 1988 steuerfrei behandelte Auslandseinsatzzulage in Höhe von 245.858 S gewährt. Überdies erhielt er zusätzlich eine von den Vereinten Nationen gewährte Zulage von ca. 240.000 S.

Im Kalenderjahr 1995 wurden vom Abgabepflichtigen zwei Familienheimfahrten während des UNO-Auslandseinsatzes vorgenommen. Die ihm daraus erwachsenen Flugkosten von 27.420 S machte er als Werbungskosten bei den Einkünften geltend.

Können die Aufwendungen (Familienheimfahrten) als Werbungskosten anerkannt werden?

Die durch die Auslandstätigkeit entstandenen (dem Grunde nach) abzugsfähigen Aufwendungen sind bei Ermittlung der Werbungskosten den steuerfreien Kostenersätzen, die für den Auslandseinsatz gewährt wurden, gegenzurechnen. Sofern die für die Auslandstätigkeit erhaltenen steuerfreien Bezüge höher sind als die damit verbundenen abzugsfähigen Aufwendungen (zB Kosten der Wohnung am Einsatzort, Familienheimfahrten), liegen diesbezüglich keine Werbungskosten vor.

10358

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Aus- bzw. Fortbildungskosten (Rz 358)

(2003)

Der Antragsteller ist bis Februar 2001 bei einer Firma tätig, danach arbeitslos und ab 2.3.2001 bei einer anderen Firma als Leiter für Finanz-, Rechnungswesen und Controlling

beschäftigt. Im Jänner besucht er einen eintägigen Interviewskills-Workshop (Kosten 26.316 S), von Jänner bis März besucht er einen Coaching-Lehrgang (Kosten 28.320 S).

Beim Interviewskills-Workshop handelte es sich um eine Einzelsession, bei der der spezielle Schwerpunkt auf der Vorbereitung für zukünftige Job-Interviews lag (Roleplays, Video-Feedback, Feedback zur Gesprächsführung sowie Gesprächsführungsunterlagen). Laut Auskunft des Steuerpflichtigen handelte es sich um ein Intensivtraining, um bei der Suche nach einem neuen Job bei den Bewerbungsgesprächen bestehen zu können (Erarbeitung Lebenslauf, Training für Bewerbungsgespräche).

Coaching-Ausbildung: Die Ausbildung zum Coach beinhaltete verschiedene Kommunikationsmodelle wie NLP (Ziele für sich und andere zu formulieren, guten Kontakt und Vertrauen aufzubauen, Lösungen für Probleme und Konflikte zu finden, die eigenen Wünsche und Vorhaben kreativ und erfolgreich zu verwirklichen) und DISG-Persönlichkeitsmodell (man erfährt, wie man sich selbst und andere besser verstehen und unterstützen kann, wie man Teams und Einzelpersonen auf ihrem Weg zum Erfolg zielgerichtet begleitet). Die bei dieser Ausbildung erworbenen Fähigkeiten sind laut Steuerpflichtigem wesentlich für zukünftige Führungsaufgaben.

Stellen die Kosten für den Interviewskills-Workshop sowie die Coaching-Ausbildung abzugsfähige Fortbildungskosten dar?

Werden ein Interviewskills-Workshop oder eine Coaching—Ausbildung – anders als ein allgemeines Karriereberatungsprogramm (Rz 230a) – im Zusammenhang mit einer oder mehreren bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquelle(n) besucht, sind die dafür getätigten Aufwendungen (vorweggenommene) Werbungskosten.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Aus- und Fortbildung einer Pastoralassistentin (Rz 358)

(2002)

Die Antragstellerin erhielt im Kalenderjahr 2000 unter anderem einen Bezug von "Pastorale Berufe – Diözese XY" als Pastoralassistentin. Sie machte folgende Werbungskosten geltend:

1. Aufwendungen (Fahrtkosten, Seminarkosten, Übernachtungskosten) für zwei Seminare im Rahmen der Ausbildung in systemischer Familientherapie, veranstaltet vom Österreichischen Arbeitskreis für Gruppendynamik und Gruppentherapie sowie für Supervisionen im Rahmen dieser Ausbildung.

Nach Abschluss der Ausbildung in systemischer Familientherapie erlangt die Antragstellerin die Berechtigung zur Ausübung einer eigenständigen psychotherapeutischen Tätigkeit.

2. Aufwendungen für das Fortbildungsseminar "Spirituell-systemische Psychotherapie" (Fahrtkosten, Seminarkosten, Übernachtungskosten), veranstaltet von einem Dipl. Psychologen und Psychotherapeuten für systemische Familientherapie, Integrative Gestaltungstherapie und Individualpsychologie.

Handelt es sich bei der Ausbildung in systemischer Familientherapie zur eigenständigen Therapeutin um eine Ausbildung, bei der ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt (Pastoralassistentin)?

Die Aufgaben einer Pastoralassistentin umfassen unter anderem die Kinder- und Jugendarbeit, den Aufbau und die Begleitung von Jugendzentren, den pastoralen Dienst in der Pfarrgemeinde, das Kranken- und Altenpastoral und die Krankenhausseelsorge. Im Rahmen der Ausbildung zur Pastoralassistentin liegt einer der Schwerpunkte auf dem Gebiet der Psychologie und Pädagogik. Da sich daher sowohl Pastoralassistenten als auch Psychotherapeuten um die "Seele sorgen", handelt es sich um Tätigkeiten, die zueinander in einem verwandten Verhältnis stehen. Die Aufwendungen einer Pastoralassistentin im Zusammenhang mit der Ausbildung in systemischer Familientherapie sind daher als Werbungskosten anzuerkennen.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Berufsfortbildung eines Sachwalters (Rz 358)

(2001)

Der Abgabepflichtige ist Jurist und beim NÖ Verein für Sachwalterschaft angestellt. Ab Herbst 1999 absolviert er beim Verein für Psychosoziale und Psychotherapeutische Aus-, Fort- und Weiterbildung in seiner Freizeit das "Curriculum Mediation".

Teilnahmevoraussetzungen sind ua. eine abgeschlossene psychosoziale Ausbildung, Wirtschaftsausbildung, juristische Ausbildung oder medizinisch-psychologische Ausbildung. Die Bildungsmaßnahme dauert drei Semester. Dabei werden Fähigkeiten vermittelt, um in Familie, Gruppe oder Team mediatorisch tätig sein zu können. Die Kosten für das Jahr 2000 beliefen sich auf insgesamt ca. 90.000 S (zur Gänze vom Antragsteller zu tragen). Am Ende des Curriculums wird ein Zertifikat über die Absolvierung ausgestellt.

Die Geltendmachung als Werbungskosten hat der Steuerpflichtige damit begründet, dass er als Sachwalter und Jurist mit Menschen in Konfliktsituationen zu tun hat und daher die Fähigkeit der Vermittlung wesentlich für eine erfolgreiche Berufsausübung sei.

Stellen die Ausgaben für das Curriculum Mediation Werbungskosten dar?

Mediation ist die freiwillige Konfliktregelung mit Unterstützung eines nicht entscheidungsbefugten, neutralen, allparteilichen, unbeteiligten und zur Verschwiegenheit verpflichteten Dritten mit dem Ziel, eine von den Konfliktparteien eigenverantwortlich erarbeitete Vereinbarung zu erreichen, die den Interessen und Bedürfnissen der Beteiligten bestmöglich entspricht.

Im Hinblick auf die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen als Jurist beim Verein für Sachwalterschaft kann der angeführte Kurs als Fortbildungsmaßnahme angesehen werden. Die diesbezüglichen Kosten sind abzugsfähig.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Fortbildung zur Sicherheitsfachkraft (Rz 358)

(2000)

Der Arbeitnehmer ist als Mechaniker in einer Kfz- Werkstätte beschäftigt. Nachdem er in den Jahren 1996 und 1997 die Kfz-Meisterprüfung als eine der möglichen Zulassungsvoraussetzungen absolviert hat, besuchte er 1998 eine vom Wirtschaftsförderungsinstitut NÖ veranstaltete Fachausbildung für Sicherheitsfachkräfte (im Sinne der Verordnung des Bundesministers für Arbeit und Soziales über die Fachausbildung der Sicherheitsfachkräfte, BGBl. Nr. 277/1995).

Laut Bestätigung des Arbeitgebers ist der Arbeitnehmer "auch als Sicherheitsfachkraft " eingesetzt.

Sind die Aufwendungen für die Fachausbildung für Sicherheitsfachkräfte als Ausbildungs- oder als Fortbildungskosten zu werten?

Gemäß § 3 Abs. 6 ArbeitnehmerInnenschutzgesetz (ASchG) hat ein Arbeitgeber für eine Arbeitsstätte, Baustelle oder auswärtige Arbeitsstelle, in/auf der er nicht im notwendigen Umfang selbst anwesend ist, eine geeignete Person zu beauftragen, die auf die Durchführung und Einhaltung der notwendigen Schutzmaßnahmen zu achten hat.

Als Sicherheitsvertrauensperson dürfen laut § 10 Abs. 6 ASchG nur Arbeitnehmer bestellt werden, die die für ihre Aufgaben notwendigen persönlichen und fachlichen Voraussetzungen erfüllen. Arbeitgeber haben den Sicherheitsvertrauenspersonen unter Bedachtnahme auf die betrieblichen Belange Gelegenheit zu geben, die für ihre Tätigkeit erforderlichen näheren Fachkenntnisse zu erwerben und zu erweitern.

Da es sich bei der "Ausbildung" zur Sicherheitsfachkraft um eine Bildungsmaßnahme handelt, die nicht zur Erlangung eines anderen Berufes dient, sondern zur Erlangung von Wissen, das der Steuerpflichtige im Rahmen seines derzeit ausgeübten Berufes benötigt, stellen die Aufwendungen dafür Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 dar.

Zu beachten ist, dass allfällige (nicht steuerpflichtig behandelte) Kostenersätze durch den Arbeitgeber in Abzug zu bringen sind.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Fortbildungskosten eines Arztes (Rz 358)

(2000)

- *Ein praktischer Arzt besucht in London am Institut für Hygiene und Tropenmedizin einen zweijährigen Lehrgang für Tropenmedizin mit dem Ausbildungsziel "Facharzt für Tropenmedizin". Während dieses zweijährigen Lehrganges erzielt er keinerlei Einkünfte.*
- *Ein Steuerpflichtiger, der das Medizinstudium abgeschlossen, aber noch keine Arztpraxis eröffnet hat, absolviert in der Schweiz eine mehrjährige Ausbildung zum Psychologen.*
- *Ein Intensivmediziner besucht einen mehrmonatigen "Ausbildungslehrgang für Akupunktur".*

Liegt in diesen Fällen "Berufsausbildung" oder "Berufsfortbildung" vor?

Fortbildungskosten dienen dazu, in dem jeweils ausgeübten Beruf auf dem laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Für die Klärung der damit wesentlichen Frage nach der Berufsidentität ist unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt (vgl. VwGH 19.3.1997, 95/13/0238, 0239). Mit der Berechtigung zur Ausübung des ärztlichen Berufes ist das Berufsbild des Arztes erfüllt, sodass sämtliche danach erfolgende medizinische Weiterbildungen oder Spezialisierungen als Berufsfortbildung anzusehen sind. In den Fällen 1 und 3 liegt daher Berufsfortbildung vor.

Nicht abzugsfähige Berufsausbildung liegt dagegen vor, wenn die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen. Ein Zweitstudium kann aber ausnahmsweise dann als Werbungskosten anerkannt werden, wenn schon das Erststudium wesentliche Grundlage für die Berufsausübung ist und das Zweitstudium seiner Art nach geeignet ist, den für die praktische Berufsausübung bereits gegebenen Wissensstand weiter auszubauen (vgl. VwGH 7.4.1981, 2763/80). In diesem Fall ist es aber erforderlich, dass der jeweilige Beruf bereits ausgeübt wird. Im Fall 2 liegt daher ebenfalls Berufsfortbildung vor.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Aus- oder Fortbildung eines Berufsschullehrers (Rz 358)

(2000)

Der Arbeitnehmer hat eine PädAk-Ausbildung für Deutsch und Religion absolviert und ist Fach- und Berufsschullehrer. Er absolviert neben seiner Berufstätigkeit ein viersemestriges Studium, das von einer österreichischen Einrichtung in Zusammenarbeit mit einer englischen Universität durchgeführt und mit dem Grad "Master of Education" abgeschlossen wird. Die Zahlung der Studiengebühren erfolgt verteilt auf die Jahre 1998, 1999 und 2000. Zielgruppe des Studiums sind Lehrer und Bildungsbeauftragte, wobei Aufnahmevoraussetzungen ein Lehramtsstudium oder Matura in Verbindung mit mehrjähriger Erfahrung als Bildungsbeauftragter sind. Der geplante Zeitaufwand beträgt ca 360 Stunden pro Semester, wobei in den ersten drei Semestern knapp ein Viertel auf Präsenzstudium und der Rest auf Selbststudium entfallen. Das vierte Semester dient der Abfassung einer Diplomarbeit.

Der Studienplan umfasst: Grundlagen praxisorientierter Forschung, Lehrplankonstruktion/Lehrplanmodelle, Entwicklungen im europäischen Pflichtschulwesen, Naturwissenschaften im Pflichtschulbereich, Erziehung/Unterricht/Ideologien und ein Gruppenprojekt.

Im Lehrgangsprogramm wird zwar das Wort „postgraduate" erwähnt, jedoch soll ua die Fähigkeit zu wissenschaftlichem Arbeiten vermittelt werden, was nach österreichischer Auffassung bereits Aufgabe eines (Erst)Studiums an einer Universität (=wissenschaftliche Hochschule) wäre. Dies deutet darauf hin, dass sich das gegenständliche Studienangebot eher nicht an Lehrer mit Universitätsabschluss richtet, sondern insbesondere an Lehrer, die ihre Ausbildung an einer PädAk erhalten haben.

Sind die Studiengebühren – unter Beachtung der jeweiligen Grundvoraussetzungen – und die sonstigen Aufwendungen für das Studium als Werbungskosten abzugsfähig?

Die Aufwendungen für das Studium sind abzugsfähig, weil durch das gegenständliche Studium für den Arbeitnehmer kein neues Berufsbild entsteht; es liegen Fortbildungskosten vor. Es ist nicht zu erkennen, dass nach Abschluss des Studiums dem Arbeitnehmer ein konkreter anderer Beruf als der eines Lehrers an einer Berufsschule offen stehen würde. Dass das gegenständliche Studium für den Arbeitnehmer im bisherigen Beruf nützlich ist, kann nicht bestritten werden.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Rz 358 und Rz 366)

Siehe Rz 10366

10358a

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Ordentliches Universitätsstudium als umfassende Umschulung (Rz 358a und Rz 365)

(2005)

Z. P. (Jahrgang 1979) legte im Juni 1998 an einer AHS die Matura ab und studiert seit Oktober 1998 an der Uni Wien Volkswirtschaft. Sein Vater bezieht laufend für ihn die Familienbeihilfe, da der Sohn noch in Ausbildung steht (§ 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967).

Seit Juli 1999 ist Z. P. neben seinem Studium bei verschiedensten Firmen geringfügig beschäftigt und seit Mai 2002 Angestellter bei verschiedenen Personalleasing-Firmen, wobei die Einkünfte aus nsA im Kalenderjahr 2003 10.287,39 Euro ausmachen und somit familienbeihilfenschädlich wären.

Können Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium als Aus-, Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen in Frage kommen, wenn vor Beginn des Studiums nie eine berufliche Tätigkeit ausgeübt wurde, sondern lediglich das Studium durch diverse Einkünfte aus nsA (mit)finanziert wird? Bei voller Berücksichtigung der Werbungskosten für Umschulungsmaßnahmen würde das zu versteuernde Einkommen unter der beihilfenschädlichen Grenze von 8.725 Euro fallen und es stünde für das gesamte Kalenderjahr 2003 die Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag in Höhe von 2.443,20 Euro zu.

Können Kosten für PC und Internet, die (nahezu) ausschließlich im Zusammenhang mit dem Studium anfallen, Werbungskosten im Zusammenhang mit Aus-, Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen darstellen?

Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium sind auch dann als Umschulungsmaßnahme abzugsfähig, wenn vor Beginn des Studiums nie eine berufliche Tätigkeit ausgeübt wurde, sondern lediglich das Studium durch eine berufliche Tätigkeit (mit)finanziert wird (Rz 358a). Als berufliche Tätigkeit gilt jede Tätigkeit, die zu Einkünften führt (d.h. auch Hilfstätigkeiten oder fallweise Beschäftigungen). Auch wenn die berufliche Tätigkeit erst nach Beginn des Studiums begonnen wird, liegt eine Umschulung vor.

Zu den abzugsfähigen Aufwendungen zählen nicht nur die Studiengebühren, sondern alle Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Universitätsstudium, und zwar auch dann, wenn durch die berücksichtigten Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben die für den Bezug der Familienbeihilfe maßgebliche Einkommensgrenze unterschritten wird.

Kosten für PC und Internet, die im Zusammenhang mit dem Studium anfallen, sind typische Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Universitätsstudium als Umschulungsmaßnahme; hinsichtlich eines auszuscheidenden Privatanteiles siehe Rz 339.

10365

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Fortbildungskosten /zusätzliche Fahrtkosten (Rz 291 und Rz 365)

(1994)

Ein in Hollabrunn wohnhafter Stpfl. mit Arbeitsort in Wien besucht abends einen Fortbildungskurs in Wien und macht als Werbungskosten für den Fahrtaufwand die amtlichen Kilometergelder geltend. Stehen die Kilometergelder als Werbungskosten zu?

Besucht jemand am Arbeitsort einen Fortbildungskurs, so können daraus in der Regel keine zusätzlichen Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für die Fortbildung am Arbeitsort geltend gemacht werden. Es entspricht nämlich nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand nach der Arbeit nach Hause fährt (im gegenständlichen Fall von Wien nach Hollabrunn) und anschließend wieder an den Arbeitsort zum Besuch eines Fortbildungskurses zurückkehrt (vgl. VwGH 14.6.1989, 88/13/0156). Aufwendungen für Fahrten von der Arbeitsstätte zur Fortbildungsstätte (zB für die Entfernung Büro - WIFI) stellen Werbungskosten dar.

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Fahrtkosten zu Fortbildungsstätten (Rz 281, Rz 293 und Rz 365)

Siehe Rz 10293

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Ordentliches Universitätsstudium als umfassende Umschulung (Rz 358a und Rz 365)

Siehe Rz 10358a

10366

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Rz 358 und Rz 366)

(1999)

Eine Unternehmerprüfung ist neben der Meisterprüfung für Handwerksberufe bzw. der Befähigungsprüfung für viele gebundene Gewerbe eine verpflichtende Voraussetzung zur selbständigen Ausübung eines Gewerbes. Sie kann von der fachlichen Prüfung getrennt als eigene Prüfung abgelegt werden. Weiters berechtigt die Unternehmerprüfung nach einem

Jahr kaufmännischer Tätigkeit zum Erwerb des Gewerbescheines "Handel mit Waren aller Art". Die Unternehmerprüfung ist an keine Zulassungsvoraussetzung gebunden und "gewerbeneutral".

Der Prüfungsstoff umfasst die Gebiete Kommunikation und Verhalten, Marketing, Organisation, unternehmerische Rechtskunde, Rechnungswesen, Mitarbeiterführung und Personalmanagement. Die Absolventen mehrerer Schulen (zB Handelsakademie oder Handelsschule) sind von der Prüfung befreit.

Können die mit der Unternehmerprüfung im Zusammenhang stehenden Ausgaben als Werbungskosten angesehen werden?

Soweit die Unternehmerprüfung durch eine nichtselbständige Tätigkeit veranlasst ist (Fortbildung), sind die Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen. Da die Unternehmerprüfung eine verpflichtende Voraussetzung zur Ausübung bestimmter selbständiger Tätigkeiten ist, können die Aufwendungen auch vorweggenommene Betriebsausgaben darstellen.

42.5.4.6 Rz 10376 bis Rz 10391

10376

§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 - AfA bei Anschaffung eines Kfz gegen Eintausch des alten Kfz (Rz 376)

(1999)

Ein Kraftfahrzeug mit Anschaffungskosten von 400.000 S wird nach 8 Jahren um 50.000 S verkauft. Ein neues Fahrzeug mit Anschaffungskosten von 450.000 S wird, vermindert um den Wert des Eintauschfahrzeuges, daher um 400.000 S erworben. Das Fahrzeug dient zu 90% als Arbeitsmittel für berufliche Fahrten.

Ist der Erlös des Altfahrzeuges (anteilig) steuerlich zu berücksichtigen?

Im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten wird der Vermögensstamm grundsätzlich (ausgenommen Spekulationsgewinne) nicht erfasst. Die Anschaffungskosten eines Kfz können nur in Form der AfA abgezogen werden, wobei die Nutzungsdauer grundsätzlich mit 8 Jahren festzusetzen ist. Dadurch steht bei Verkauf des Fahrzeuges vor Ablauf der achtjährigen Nutzungsdauer der nichtabschreibbare Buchwert dem nicht anzusetzenden Verkaufserlös "steuerneutral" gegenüber. Im privaten Bereich ist daher kein Verkaufserlös anzusetzen. Bei der AfA für den Eintauschwagen ist von Anschaffungskosten in Höhe von 450.000 S auszugehen.

10383b

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten bei Ausübung politischer Ämter (Rz 230 und Rz 383b)

Siehe Rz 10230

10383c

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten für die Begleitung von (Ehe)Partnern von Arbeitnehmern (politischen Funktionären) (Rz 383c, Rz 383d und Rz 383h)

(1997)

Wie sind Ausgaben, die durch die Begleitung des (Ehe)Partners eines Arbeitnehmers (politischen Funktionärs) bei betrieblichen oder beruflichen (politischen) Veranstaltungen entstehen, steuerlich zu beurteilen. Führt eine Mittätigkeit des (Ehe)Partners in Form einer Begleitung und Mithilfe im Rahmen der beruflichen (politischen) Tätigkeit zu Einkünften des (Ehe)Partners?

Grundsätzlich können Werbungskosten auf Grund einer nichtselbständigen Tätigkeit nur für Ausgaben für den jeweiligen Arbeitnehmer selbst anfallen und nicht für Ausgaben, die dessen (Ehe)Partner tätigt. Dieser Grundsatz gilt auch für Werbungskosten auf Grund einer politischen Tätigkeit, die zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit oder zu sonstigen Einkünften führt. Sofern Ausgaben für den (Ehe)Partner eines Arbeitnehmers (eines politischen Funktionärs) anfallen, führt dies beim Arbeitnehmer selbst (beim politischen Funktionär) nicht zu Werbungskosten. Fahrtkosten und Tagesdiäten eines (Ehe)Partners für die Begleitung eines Arbeitnehmers (eines politischen Funktionärs) auf beruflich veranlassten Reisen können beim Arbeitnehmer (beim politischen Funktionär) nicht zu Werbungskosten führen.

Werden vom Arbeitgeber Reisekostenersätze (zB Flugkosten, Tagesgeld) für die Begleitung des Arbeitnehmers (des politischen Funktionärs) durch den nicht im Unternehmen tätigen (Ehe)Partner an den Arbeitnehmer (an den politischen Funktionär) geleistet, liegt ein steuerpflichtiger Bezug beim Arbeitnehmer (beim politisch tätigen Funktionär) vor, der bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit dem Lohnsteuerabzug unterliegt, ausgenommen die Begleitung erfolgt im ausschließlichen betrieblichen Interesse. Wird für die begleitende (Ehe)Partnerin vom Arbeitgeber anstelle eines Reisekostenersatzes oder Aufwandsersatzes eine diesbezügliche Sachleistung (zB Flugticket, Eintrittskarten) zur Verfügung gestellt, liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Ausschließliches betriebliches Interesse liegt nur dann vor, wenn die Teilnahme des (Ehe)Partners des Arbeitnehmers (politischen Funktionärs) an

betrieblichen oder politischen Veranstaltungen auf Grund einer protokollarischen Verpflichtung notwendig ist.

Sofern im Rahmen einer betrieblichen (politischen) Veranstaltung für einen größeren Personenkreis (zB Firmenjubiläum, Ausstellungseröffnung, Eröffnungsfeier) seitens des Arbeitgebers eine Bewirtung erfolgt, ist für (Ehe)Partner kein "Privatanteil" herauszurechnen. Bei "Ehrenkarten", die zum Eintritt für zwei Personen berechtigen, ist kein Anteil für den (Ehe)Partner hinzuzurechnen bzw. im Falle der Geltendmachung als Werbungskosten auszuscheiden.

Die im Rahmen von Einladungen im Zusammenhang mit einer betrieblichen oder beruflichen (politischen) Tätigkeit Arbeitnehmern durch ein anderes Unternehmen bzw. durch Dritte zukommenden üblichen Annehmlichkeiten und Aufmerksamkeiten (zB Bewirtung, Rahmenprogramm zu beruflich oder politisch veranlassten Veranstaltungen) führen bei den Arbeitnehmern (politischen Funktionären) und den begleitenden (Ehe)Partnern nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen.

Zahlungen von Arbeitnehmern (politischen Funktionären) an den (Ehe)Partner für die Begleitung zu betrieblichen (politischen) Veranstaltungen sind beim Arbeitnehmer (politischen Funktionär) nicht abzugsfähig. Andererseits sind solche Zahlungen beim begleitenden (Ehe)Partner nicht steuerpflichtig. Diese Tätigkeiten fallen ebenso wie zB die Entgegennahme und Beantwortung von Telefonanrufen, Chauffieren zu bestimmten Anlässen oder die Reinigung des häuslichen Arbeitszimmers unter familienhafte Mitarbeit (siehe hiezu VwGH 29.10.85, 85/14/0067, sowie VwGH 17.5.89, 88/13/0038).

10383d

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten für die Begleitung von (Ehe)Partnern von Arbeitnehmern (politischen Funktionären) (Rz 383c, Rz 383d und Rz 383h)

Siehe Rz 10383c

10383h

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten für die Begleitung von (Ehe)Partnern von Arbeitnehmern (politischen Funktionären) (Rz 383c, Rz 383d und Rz 383h)

Siehe Rz 10383c

10389

Studienreise eines Hochschulprofessors (Rz 223 und Rz 389)

(2003)

Ein Hochschulprofessor (Lehrer) veranstaltet für seine StudentInnen (SchülerInnen) eine Studienreise, die im Zusammenhang mit dem Lehrstoff steht. Er stellt das Veranstaltungsprogramm zusammen und ist selbst auch Reiseführer.

Fall A: Der Hochschulprofessor (Lehrer) wird im Rahmen seines Lehrauftrages (seiner Lehrverpflichtung) tätig.

Sind die Aufwendungen, die er für sich zu tragen hat (Fahrtkosten, Unterkunft, Tagesgelder, Eintritte usw.), Werbungskosten?

Unabhängig vom Veranstaltungsprogramm liegen beim Hochschulprofessor (Lehrer) Werbungskosten vor, weil er in Ausübung seines Berufes (seiner Einkunftserzielung) tätig wird. Ebenso ist die Begleitung bei Schulveranstaltungen (zB Schikurse, Schullandwochen) durch Lehrkräfte zu beurteilen.

Fall B: Der Hochschulprofessor (Lehrer) wird nicht im Rahmen seines Lehrauftrages (Lehrverpflichtung) tätig, sondern veranstaltet die Reise "freiwillig".

Sind die Kosten, die er für sich zu tragen hat (Fahrtkosten, Unterkunft, Tagesgelder, Eintritte usw.), dennoch Werbungskosten im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Hochschulprofessor (Lehrer)?

Wird der Hochschulprofessor (Lehrer) außerhalb seiner Lehrverpflichtung tätig, liegen Werbungskosten nur dann vor, wenn die Reise für den Hochschulprofessor (Lehrer) eine Studienreise im Sinne der Rz 389 darstellt. Der Umstand, dass der Hochschulprofessor (Lehrer) die Reise organisiert und als Reiseführer tätig wird, führt für sich allein nicht zu Werbungskosten, weil dies freiwillig erfolgt und nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung steht.

10391

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten im Zusammenhang mit Handys (Rz 391)

(1996)

Immer häufiger werden von den Arbeitnehmern auch die Kosten für die Anschaffung und den Betrieb von Handys als Werbungskosten geltend gemacht

Ist der Anteil an den Gebühren und Anschaffungskosten (ev. AfA), der der beruflichen Nutzung entspricht, als Werbungskosten anzuerkennen?

Ein beruflich benötigtes Handy ist steuerlich grundsätzlich nicht anders zu beurteilen als ein beruflich benutztes stationäres Telefon in der Wohnung des Arbeitnehmers.

Dementsprechend können Werbungskosten in Höhe anteiliger Gesprächsgebühren und der anteiligen AfA vorliegen.

Angesichts der zahlreichen für die private Anschaffung eines Mobiltelefons maßgeblichen Gründe, die in vielen Fällen zum überwiegenden Teil privater Natur sind, ist bei der Prüfung, ob eine berufliche Veranlassung vorliegt, ein strenger Maßstab anzuwenden. Werden, wie im angeführten Beispiel, vom Arbeitgeber (Bundesgendarmerie) alle erforderlichen Kommunikationsmittel (Telefon, Funkgerät usw.) zur Verfügung gestellt, fehlt nahezu jede berufliche Einsatzmöglichkeit für das private Mobiltelefon. Im gegenständlichen Fall sind daher vorwiegend außerberufliche Gründe für den Einsatz des Mobiltelefons anzunehmen. Es liegen daher keine Werbungskosten vor.

42.5.5 § 17 EStG 1988

10406

§ 17 Abs. 6 EStG 1988 - Vertreterpauschale (Rz 406)

(2011)

Energieberater eines Energieversorgungsunternehmen (EVU) möchten das Vertreterpauschale beantragen, zumal sie überwiegend im Außendienst eingesetzt sind (ca. 70 bis 80%), ein fix zugewiesenes Einsatzgebiet (Gebietsaufteilung seit 2008, strikt nach festgelegten Gemeinden) zu betreuen haben und ihre ganze Tätigkeit auf Geschäftsabschlüsse abziele.

Das EVU stellt für diese Tätigkeit dzt. keine „Bestätigungen zur Vorlage beim Finanzamt" aus.

Über die Erstellung eines Energieausweises (mehrere Termine erforderlich, Erhebungsbogen und Beratungsbericht, Gesamtergebnis: Bestandsenergieausweis, Planungsenergieausweis und Fertigstellungsenergieausweis) wird sowohl vom Auftraggeber/Kunden als auch vom Energieberater eine „Vereinbarung zur Erstellung eines Energieausweises" unterfertigt.

Die Energieberater erhalten Kilometergeld, Tagesdiäten und besitzen ein Firmenhandy.

Bei Überschreitung von bestimmten Umsatzgrenzen werden Prämien ausbezahlt.

Zielvorgabe sind dzt. ca. 300 Beratungen jährlich (Umsatz daher ca. Euro 90.000) pro Energieberater. Ab 330 Beratungen erfolgen Prämienzahlungen.

Es ist ein täglicher, elektronischer Arbeitsnachweis zu führen, die Reiseberichte werden wöchentlich erstellt.

Zielgruppe: Privatkunden, Gewerbekunden, sonstiger Bedarf.

Kundenkontakt: entweder kontaktieren die Kunden von sich aus zB das EVU-Kundenservice und wünschen eine Energieberatung … oder Energieberater analysieren Basisdaten und vereinbaren einen Termin … oder Weiterleitung durch Vertrieb …

Durch die Energieberatung sind „Folgeaufträge" für andere Sparten sehr häufig, zB Wechsel des bisherigen Anbieters eines Kunden auf das EVU.

Die Tätigkeit eines Energieberaters beansprucht sowohl Innendienst- als auch (überwiegende) Außendiensttätigkeiten, wobei die Gesamtarbeitszeit (laut Aussage eines Energieberaters) auf die Erstellung von Energieausweisen abziele.

Das Organigramm des EVU umfasst ua. die Bereiche Verkehr, Energie und Netzinfrastruktur. Die Netzinfrastruktur untergliedert sich in „Netze" und „Technische Services", die „Netze" wiederum in Telekom / Wasser / Wärmenetze / … Netzvertrieb für Strom, Fernwärme, Gas, Wasser, Telekom, KabelTV, I-Net.

Die Energieberater sind dem Bereich „Netzvertrieb" zugeordnet.

Die Energieberater sind im Auftrag des Bundeslandes tätig und bieten allen Personen des Bundeslandes die Möglichkeit, sich über aktuelle Fragestellungen zum Energiesparen und Förderungen zu informieren.

Anmerkung: Für die AD-Mitarbeiterinnen des „Netzvertriebes" wurden im Hinblick auf die Liberalisierung des Strommarktes in Österreich vor einigen Jahren die Modellstellen „Kundenbetreuer, Geschäftskundenbetreuer und Key-Account-Manager" geschaffen – Geschäftsfeld: Verkauf und Marketing. Diese MitarbeiterInnen erfüllen meistens die Voraussetzungen für das oa. Vertreterpauschale, welches in den letzten Jahren auch zuerkannt worden ist.

Das „Angebot" der Energieberater ist wie folgt definiert:

Bauen und Sanieren

- *Energieausweis ab Euro 380 mit Preisnachlässen für Kunden mit mehreren EVU-Produkten*
- *Aufdecken von Einsparpotenzialen*
- *Infos zu Förderungen*
- *Planungsberatung*
- *Verbesserungsvorschläge bei der Wärmedämmung*
- *Information über den sinnvollen Einsatz von Wohnraumlüftung*

Heizung und Warmwasser

- *Check von Heizung und Warmwasserbereitung*
- *Vorschläge für Heizsysteme*
- *Elektroheizung: Funktionsüberprüfung, Mängelfeststellung, Optimierungsvorschläge*

Strom sparen

- *Strom sparender Betrieb von Geräten*
- *Verleih von Strommessgeräten*

Das EVU arbeitet ua. eng mit dem Bundesland in der Energieberatung, mit der Wirtschaftskammer und mit Volksschulen zusammen.

Begründet das Berufsbild eines Energieberaters einen Anspruch auf das Pauschale für die Berufsgruppe der Vertreter gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988?

Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 1 Z 9 der Verordnung über Durchschnittssätze für Werbungskosten steht das so genannte Vertreterpauschale nur jenen Arbeitnehmern zu, die ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Die Verordnung enthält keine Definition des Begriffs "Vertreter". Sie legt lediglich fest, dass von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden muss, sohin der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf.

Vertreter sind nach übereinstimmender Lehre Personen, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind.

Eine andere Tätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit. Vorrangiges Ziel einer Vertretertätigkeit ist die Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen.

Der Energieberater gibt - wie ja auch schon die Berufsbezeichnung selbst aussagt - in erster Linie Beratung und Hilfestellung zu nachhaltig geringeren Energiekosten durch bestmögliche Energieeinsparung und effiziente Nutzung erneuerbarer Energieträger.

Ein Vertreter hat jedoch typischerweise einen großen potentiellen Kundenkreis, wobei er versucht, zahlreiche Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Dies bedingt zahlreiche Kundenbesuche, Gespräche und Telefonate etc. Diese Art der Vertretertätigkeit bedingt aber auch zahlreiche kleinere Aufwendungen wie Einladungen der potentiellen Kunden, Geschenke, Telefongespräche von unterwegs etc., die durch das Werbungskostenpauschale abgegolten werden sollen (vgl. UFS 29.11.2006, RV/1915-W/05 und 15.05.2008, RV/3581-W/07).

Da die vorrangige Aufgabe eines Energieberaters nicht der Geschäftsabschluss, sondern eine beratende Tätigkeit vor Ort ist, fallen derartige Aufwendungen nicht an. Seine Tätigkeit entspricht nicht dem Berufsbild eines Vertreters und das Vertreterpauschale steht daher nicht zu.

10428

§ 17 Abs. 4 EStG 1988 - Geltendmachung von Werbungskosten neben dem Vertreterpauschale (Rz 428)

(2005)

Ein Abgabepflichtiger beantragt das Vertreterpauschale, welches ihm auf Grund seiner Tätigkeit auch zusteht. Gleichzeitig macht er Kosten für Aus-, Fortbildungs- oder Umschulungsaufwendungen geltend.

Variante 1: Bei den Kurskosten handelt es sich um Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ablegung der Meisterprüfung im WIFI (Installateur). Der Abgabepflichtige steht als Vertreter im Installationsbetrieb im Einsatz.

Variante 2: Der Abgabepflichtige besucht eine Fachhochschule. Das dort erlernte Wissen kann für den ausgeübten Beruf als Vertreter nicht genutzt werden.

Sind die Kosten für die Fortbildung (Variante 1) bzw. Umschulung (Variante 2) neben dem Vertreterpauschale absetzbar?

Gemäß § 5 der VO über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen können bei Inanspruchnahme des Pauschbetrages daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.

Variante 1: In diesem Fall liegen Fortbildungskosten im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit vor, weshalb die Kosten mit dem Vertreterpauschale abgegolten sind. Daneben können keine weiteren Werbungskosten berücksichtigt werden.

Variante 2: In diesem Fall liegen Aufwendungen für eine umfassende Umschulungsmaßnahme vor, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Diese Aufwendungen stehen in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit als Vertreter und sind daher neben dem Vertreterpauschale als Werbungskosten abzuziehen.

42.5.6 § 18 EStG 1988

10458

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 – Zukunftssicherung während Zeiten des Präsenzdienstes bzw. Karenzurlaubes (Rz 84 und Rz 458)

Siehe Rz 10084

42.5.7 § 19 EStG 1988

10635

§ 19 EStG 1988 - Zufluss von Geschäftsführerbezügen (Rz 635)

(1999)

Anlässlich der großen Zahl von Insolvenzverfahren ergibt sich in der Lohnsteuerprüfungspraxis immer häufiger das Problem, ob insbesondere bei Gesellschafter-Geschäftsführern trotz Nichtauszahlung von Bezügen bereits ein Zufluss infolge Verzichts erfolgt und dadurch eine Steuerpflicht entstanden ist. In allen Kommentaren wird darauf hingewiesen, dass bei mangelnder Liquidität des Arbeitgebers keine Steuerpflicht entsteht.

Welche Kriterien sind angesichts dieser Problematik anzuwenden, um die Liquidität eines Unternehmens festzustellen?

Wie ist der Zeitpunkt der beginnenden Zahlungsunfähigkeit bei Lohnsteuerprüfungen zu bestimmen?

Einnahmen sind dem Steuerpflichtigen dann zugeflossen, wenn er über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Die Gutschrift von Einnahmen auf einem Verrechnungskonto stellt dann keinen Zufluss dar, wenn sie auf einer Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers beruht. Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen (VwGH 19.5.1993, 89/13/0252). Das ist dann gegeben, wenn der Schuldner mangels flüssiger Mittel dauernd unfähig ist, binnen angemessener Frist alle seine fälligen Schulden zur Gänze oder zumindest im Wesentlichen zu begleichen ("dauerndes Nichtzahlenkönnen"; vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0014).

Indizien für die Beurteilung dieser Frage können sein

- das tatsächliche Zahlungsverhalten sowie
- die Kreditwürdigkeit.

Keine Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn lediglich vorübergehend ein Zahlungsmittelmangel besteht, der durch kurzfristige mögliche Verwertung vorhandener Aktiva (vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0014) oder durch Aufnahme eines Kredites (vgl. VwGH 30.11.1993,

93/14/0155) behebbar ist. Im Hinblick auf die erforderliche Fremdüblichkeit ist also auch in diesen Fällen von einem Zufluss der Geschäftsführerbezüge auszugehen, weil die GmbH auch im Falle eines fremden Gläubigers (Geschäftsführers) zur Kreditaufnahme gezwungen wäre, um die fälligen Bezüge zu begleichen.

Die Beweislast, die Gründe für die Zahlungsunfähigkeit darzustellen, trifft den Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 13.12.1995, 95/13/0246).

42.5.8 § 25 EStG 1988

10648a

Versteuerung von Eigenleistungen bei Firmenpensionen (Rz 648a)

(2004)

Werden Eigenleistungen des Arbeitnehmers für eine Firmenpension geleistet, kommt es bei der Auszahlung der Pension erst in dem Ausmaß und zu dem Zeitpunkt zu einem steuerpflichtigen Arbeitslohn, in dem die auf Grund der Eigenleistungen bereits versteuerten Beträge überschritten werden. Das Gleiche gilt für Eigenleistungen aufgrund eines Gehaltsverzichtes.

a) Wie wird das Ausmaß der Eigenleistung ermittelt? Wird eine Verzinsung bzw. eine Valorisierung berücksichtigt?

b) Wie wird der Eigenleistungsanteil bewertet, wenn die Ansprüche an eine Pensionskasse übertragen werden, und dabei die Eigenleistungsanteile verzinst und aufgewertet berücksichtigt überwiesen werden.

ad a) Eine Steuerpflicht der Firmenpension ist erst dann gegeben, wenn die Summe der ausgezahlten Beträge aus der Firmenpension den Wert der Gegenleistung überschreitet. Als Gegenleistung ist der Nominalwert der Eigenleistung des Arbeitnehmers (eingezahlte Prämien) anzusehen.

> *Beispiel: Monatliche Pension: 100 Euro, Eigenleistung des Arbeitnehmers: 4.000 Euro (ohne Zinskomponente)*
>
> *Die ersten 40 Monatsbezüge zu je 100 Euro stellen die Rückzahlung der Eigenleistung dar und führen nicht zu steuerpflichtigen Bezügen. Eine Zinskomponente ist nicht zu berücksichtigen. Ab der 41. Pensionszahlung liegen steuerpflichtige Bezüge vor.*

ad b) Bei Übertragung der Ansprüche auf eine Pensionskasse ist der Nominalwert der Eigenleistung des Arbeitnehmers als Arbeitnehmerbeitrag zu behandeln.

Beispiel: Der Pensionsanspruch gegenüber dem Arbeitgeber wird an eine Pensionskasse übertragen, und zwar inklusive der bisherigen Eigenleistungen des Arbeitnehmers. Eigenleistung: 4.000 Euro, Übertragungsbetrag: 56.000 Euro

Die bisherige Eigenleistung (ohne Zinskomponente) ist als Arbeitnehmerbeitrag zu einer Pensionskasse zu behandeln.

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 - Umwandlung von Arbeitslohn (Rz 648a und Rz 680)

(1999)

Gemäß § 85 Abs. 1 des Kärntner Landesvertragsbedienstetengesetzes 1994 ist einem unkündbar gestellten Vertragsbediensteten, sofern er auf 25% der ihm gesetzlich gebührenden Abfertigung verzichtet, eine Zusatzpension zu gewähren. Im Abs. 2 leg. cit. wird normiert, dass die Verzichtserklärung binnen drei Monaten nach Enden des Dienstverhältnisses beim Dienstgeber einlangen muss.

Ist der Lohnverzicht durch den Dienstgeber zu besteuern? Wenn ja, wie?

Kann der Arbeitnehmerbeitrag (Lohnverzicht) unter dem Titel Werbungskosten oder Sonderausgaben steuerlich berücksichtigt werden?

Wann und wie hat die Besteuerung der Zusatzpension zu erfolgen?

Im gegenständlichen Fall besteht ein konkreter Entgeltanspruch des Arbeitnehmers auf eine Abfertigung. Der Arbeitnehmer kann auf einen Teil dieses Abfertigungsanspruches verzichten und erhält in der Folge als Gegenleistung für den Verzicht eine "Zusatzpension" vom Arbeitgeber. Der Verzicht auf Auszahlung eines Teiles der Abfertigung kann vor Auszahlung der Abfertigung erfolgen, ebenso kann aber ein Teil der Abfertigung zum Erwerb der "Zusatzpension" innerhalb einer im Gesetz vorgesehenen Frist nach Auszahlung der Abfertigung zurückgezahlt werden. Wirtschaftlich betrachtet entspricht die angeführte "Zusatzpension" (auf Grund der zugrunde liegenden gesetzlichen Regelung im Kärntner Landesvertragsbedienstetengesetz) einer freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung, sodass auch die steuerliche Beurteilung nach denselben Grundsätzen zu erfolgen hat. Jener Betrag, auf den vor Auszahlung der Abfertigung verzichtet wurde oder der im Nachhinein zum Erwerb der "Zusatzpension" aufgewendet wird, führt nicht zu Werbungskosten, sondern ist analog zur freiwilligen Höherversicherung im Rahmen der Topfsonderausgaben abzugsfähig.

Die Auszahlung der Zusatzpension ist nur im Ausmaß von 25% (analog zur freiwilligen Höherversicherung) steuerlich zu erfassen.

10663

§ 19 EStG 1988, § 25 EStG 1988 - Pensionsrückdeckungsversicherung im Zusammenhang mit einer Pensionszusage (Rz 663)

(2007)

Seitens der XY GmbH erfolgten an den Geschäftsführer H. und den Arbeitnehmer O. Pensionszusagen auf Grund von direkten Leistungszusagen und werden dafür von der GmbH Prämien in eine so genannte Pensionsrückdeckungsversicherung eingezahlt. Im Versicherungsvertrag wurde festgehalten, dass alle Rechte und Ansprüche aus diesem Vertrag zur Gänze zugunsten des Geschäftsführers H. bzw. des Arbeitnehmers O. verpfändet werden.

Im Falle des Konkurses der GmbH könnten die Ansprüche somit nicht in die Masse fallen, der Geschäftsführer/Arbeitnehmer kann uneingeschränkt über die bisher einbezahlten Beträge verfügen, was für ihn eine absolute Absicherung für den Fall des Falles vorsieht.

Stellen in diesem Fall durch die erfolgte Verpfändung bereits die Prämienzahlungen (und nicht erst der tatsächliche Zufluss der Pensionsleistungen) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 dar?

Der UFS ist mit der Entscheidung vom 02.04.2007, RV/0539-K/06, der Auffassung des FA nicht gefolgt. Die bloße Anführung eines Dienstnehmers als versicherte Person führe nicht zu einer Übertragung der Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag und somit zu einer dem Dienstnehmer gehörenden Versicherung. Auch im Falle der Verpfändung der Ansprüche an die Dienstnehmer könne nicht von einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis gesprochen werden. Selbst bei unwiderruflich verpfändeten Ansprüchen aus einer als Kapitalversicherung abgeschlossenen, die Leistungen aus einer Firmenpension absichernden Rückdeckungsversicherung hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 5.8.1993, 93/14/0046) erkannt, dass eine solche Verpfändung dem versicherten Arbeitnehmer noch nicht die rechtliche Stellung verschafft, über die Ansprüche aus der Versicherung verfügen zu können. Das Pfandrecht ist nämlich gemäß § 447 ABGB das dingliche Recht, welches dem Gläubiger eingeräumt wird, aus einer Sache, wenn die Verbindlichkeit zur bestimmten Zeit nicht erfüllt wird, die Befriedigung zu erlangen. Pfandrecht und Bezugsrecht sind völlig verschiedene Institute, zwischen denen kein Zusammenhang erkennbar sei, aus dem sich ein unwiderruflicher Anspruch der versicherten Arbeitnehmer aus den Versicherungsverträgen und damit eine Übertragung der Versicherungsverträge an diese ergäbe.

BMF und Fachbereich Lohnsteuer schließen sich dieser Auffassung des UFS an.

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988, § 15 EStG 1988 – Unfallversicherung mit Erlebenskomponente als Zukunftssicherung (Rz 81a und Rz 663)

Siehe Rz 10081a

10665

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 - Steuerliche Beurteilung von Folgeprovisionen in Zusammenhang mit Pensionseinkünften (Rz 665 und Rz 808)

(2007)

Ehemalige Versicherungsangestellte beziehen Pensionseinkünfte und daneben Folgeprovisionen, wobei zur Betreuung ihres ehemaligen Kundenstocks ein Nachfolger bestellt wurde.

Sind diese Folgeprovisionen bei einem pensionierten Versicherungsangestellten, der in diesem Zusammenhang keine aktive Tätigkeit ausübt, steuerlich wie ein Pensionsbezug zu behandeln?

Gemäß Rz 665 sind Provisionen dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie im Rahmen des Dienstverhältnisses anfallen (siehe Rz 963 ff). Provisionen und Folgeprovisionen, die ein im Innendienst tätiger Versicherungsangestellter dafür erhält, dass er während der Arbeitszeit in den Arbeitsräumen des Arbeitgebers und in dessen Interesse Versicherungsverträge abschließt, sind infolge der engen Verbindung dieser Tätigkeit mit dem Dienstverhältnis lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 26.2.1965, 1879/64). Zur Annahme eines Dienstverhältnisses bei Vertretern siehe auch "Vertreter", Rz 1017.

Bei Folgeprovisionen aus Versicherungsabschlüssen während der aktiven Dienstzeit handelt es sich um lohnsteuerpflichtiges Entgelt, das als laufender Arbeitslohn zu erfassen ist (VwGH 8.10.1969, 0847/68; VwGH 22.10.1969, 1634/68). Stockablösen eines Versicherungsvertreters (Ablöse künftiger Folgeprovisionen) sind sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988.

Auch wenn sich der Provisionsempfänger in der gesetzlichen Alterspension befindet, sind seine Vorteile aus dem früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Es ist für die Folgeprovisionen ein Lohnzettel für Aktiveinkünfte unter Berücksichtigung des Arbeitnehmerabsetzbetrages und des Verkehrsabsetzbetrages auszustellen.

10670

§ 22 Z 2 EStG 1988, § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - Erhöhung der Beteiligung eines Gesellschafter–Gesellschaftsführers, die zu einer Änderung der Einkunftsart führt (Rz 670 und Rz 1220)

(1999)

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer ist an einer GmbH zu 20% beteiligt. Am 15. März 1998 verstirbt ein Mitgesellschafter, der zu 30% an der Gesellschaft beteiligt war. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erbt vom verstorbenen Mitgesellschafter einen Anteil von 10%. Zusammen mit seinem bisherigen Anteil 20% verfügt er somit über einen Anteil von 30%. Die Einantwortung erfolgt am 20. Oktober 1998. Für die Monate März bis Oktober 1998 wurde von den Geschäftsführerbezügen Lohnsteuer einbehalten.

Ab welchem Zeitpunkt liegen beim oa. Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 vor? Wie ist die einbehaltene Lohnsteuer zu behandeln?

§ 22 Z 2 EStG 1988 fingiert (gesetzliche Fiktion), dass bei Vorliegen einer Beteiligung von mehr als 25% Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit vorliegen. Inwieweit und ob tatsächlich Weisungsgebundenheit vorliegt oder nicht, ist nicht maßgeblich. Durch die rückwirkende Zurechnung von ererbten Geschäftsanteilen auf den Todestag kommt es aber automatisch zum Zutreffen der Voraussetzungen des § 22 Z 2 EStG 1988 zum Todestag. Die Bezüge des oa. Geschäftsführers sind daher ab dem 15. März (Todestag) als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EStG 1988) zu behandeln (rückwirkend). Für den Zeitraum vom 1. Jänner bis 14. März 1998 liegen hinsichtlich des Geschäftsführerbezuges Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, für die ein Lohnzettel auszustellen ist. Wurde die Lohnsteuer, die für den Zeitraum vom 15. März bis Oktober 1998 einbehalten wurde, nicht gemäß § 240 Abs. 1 BAO bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres zurückgezahlt, bestehen keine Bedenken, wenn die gemäß § 66 und § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 einbehaltene Lohnsteuer in den Lohnzettel als anrechenbare Lohnsteuer aufgenommen wird und dadurch die Anrechnung im Veranlagungsverfahren erfolgen kann.

10680

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 - Umwandlung von Arbeitslohn (Rz 648a und Rz 680)

Siehe Rz 10648a

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. IZm 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).

10700

§ 26 Z 4 EStG 1988 - Dienstreise in Kombination mit Vor/Zwischen/Danach-Privataufenthalt (Rz 700 und Rz 735)

(2007)

Ein dienstlicher Aufenthalt am auswärtigen Ort dauert von Montag bis Donnerstag, der Arbeitnehmer nimmt sich am Freitag Urlaub und bleibt bis Sonntag. Durch die Rückreise am Sonntag kann ein günstigerer Flug gebucht werden.

Liegt eine Dienstreise vor und wenn ja inwieweit?

Grundsätzlich hat der Arbeitnehmer Anspruch auf den Ersatz aller aufgrund der Dienstreise anfallenden Kosten. Unter anderem besteht auch nach der Reisegebührenvorschrift Anspruch auf die fiktiven Kosten der Rückreise, selbst wenn eine solche nicht unmittelbar im Anschluss an die Dienstverrichtung und/oder auf direktem Weg erfolgt. Die Kosten der Rückreise fallen daher auch dann unter § 26 Z 4 EStG 1988, wenn anschließend an die Dienstverrichtung ein Urlaub am Ort der Dienstverrichtung in Anspruch genommen wird. Anders ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer aufgrund seiner Stellung im Betrieb (zB Geschäftsführer) auf die Gestaltung der Dienstreise und den damit verbundenen Urlaub Einfluss nehmen kann. In diesem Fall ist die Rechtsprechung zu den Werbungskosten für die Beurteilung der Steuerfreiheit der Reisekostenentschädigungen heranzuziehen.

Beim gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass durch die Inanspruchnahme eines billigeren Tickets für den Wochenendflug ein betriebliches Interesse vorliegt, das jedenfalls eine steuerfreie Behandlung des Reisekostenersatzes gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 rechtfertigt.

10703a

§ 26 Z 4 EStG 1988, § 15 EStG 1988 – Aufwendungen eines bzw. für einen Teleworker (Rz 138 und Rz 703a)

(2000)

Teleworker, die ihre Arbeit ausschließlich zu Hause verrichten, verfügen beim Arbeitgeber über keinen Arbeitsplatz, den sie (mit)benutzen können. Die Arbeit wird auf elektronischem Weg übermittelt.

Ebenso gibt es aber auch zahlreiche andere Außendienstmitarbeiter (Techniker, Vertreter), denen kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Termine werden von daheim oder von Mobiltelefonen vereinbart. Sonstige Tätigkeiten (zB Vorbereitungen, Berichte) werden zu Hause ausgeübt. Die Reisen werden von der Wohnung aus angetreten und enden auch dort. Üblicherweise wird der Sitz der Firma nicht aufgesucht, um zu arbeiten (nur Abholen von

Unterlagen und Ersatzteilen). Die Arbeitnehmer kommen lediglich fallweise an den Sitz des Arbeitgebers, um an Schulungen oder Besprechungen teilzunehmen.

1. *Fallen Leistungen des Arbeitgebers für Fahrten zum Sitz der Firma als Tagesgelder, Fahrtkostenersätze, Kilometergelder oder Nächtigungsgelder unter die Bestimmung des § 26 Z 4 EStG1988?*
2. *Macht es einen Unterschied, ob sich die Wohnung des Arbeitnehmers am Dienstort befindet, außerhalb des Dienstortes jedoch innerhalb von 120 km liegt oder weiter entfernt als 120 km liegt?*
3. *Hat die Häufigkeit der Fahrten zum Sitz der Firma eine Bedeutung?*
4. *Wie sind Spesenersätze für Telefongebühren, Internetanschluss, anteilige Miete, Strom Heizung und Betriebskosten zu behandeln?*
5. *Wie ist die Zurverfügungstellung der technischen Einrichtungen (Computer, Modem, Fax) durch den Arbeitgeber in Hinblick auf eine Privatnutzung zu bewerten.*

Ad 1. Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Dienstort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird, im gegenständlichen Fall also die Wohnung des Arbeitnehmers. Hat der Arbeitnehmer keinen Arbeitsplatz am Sitz des Arbeitgebers (und daher dort keine weitere Arbeitsstätte), den er (mit)benützen kann, so stellen diese Fahrten grundsätzlich Dienstreisen dar. Tagesgelder, Fahrtkostenersätze und Nächtigungsgelder, können - sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind - gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei ersetzt werden.

Ad 2. Am prinzipiellen Vorliegen einer Dienstreise ändert die Entfernung vom Wohnort zum Dienstort nichts. Hinsichtlich allfälliger Tagesgelder ist zu beachten, dass bei nicht täglicher Rückkehr an den Familienwohnsitz ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten entsteht (Rz 721), anderenfalls nach einem Zeitraum von 5 oder 15 Tagen (Rz 715 ff).

Ad 3. Die Häufigkeit der Fahrten zwischen Wohnung und Firmensitz hat grundsätzlich keine unmittelbare Bedeutung. Hält sich der Dienstnehmer jedoch häufig am Sitz der Firma auf, ist dies allerdings ein Hinweis, dass sehr wohl eine Arbeitsstätte am Sitz der Firma gegeben ist.

Ad 4. Pauschale Spesenersätze für Telefongebühren, Internetanschluss, anteilige Miete, Strom, Heizung und Betriebskosten sind steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Ad 5. Bleibt der Arbeitgeber (wirtschaftlicher) Eigentümer der technischen Einrichtungen, so handelt es sich dabei um die nicht steuerbare Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln durch den Arbeitgeber. Eine allfällige private Nutzung ist (gegebenenfalls im Schätzungsweg) als Sachbezug zu erfassen. Gehen die Geräte ins Eigentum des Arbeitnehmers über, liegt zur Gänze ein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Der Arbeitnehmer kann entsprechend der beruflichen Nutzung Werbungskosten geltend machen.

10705

§ 26 Z 4 EStG 1988 - Arbeitskräfteüberlassung / Fahrtkosten bei lohngestaltender Vorschrift (Rz 705 und Rz 739a)

(2005)

Der KV für Arbeitskräfteüberlassung sieht vor, dass bei Entsendung durch den Überlasser in weit entfernte Beschäftigerbetriebe (mehr als 60 km und tägliche Rückkehr an den Wohnort) Fahrtkosten, mit Zustimmung des Arbeitnehmers km-Geld, ersetzt werden.

Der Arbeitnehmer wird am Betriebsort des Überlassers üblicherweise nicht tätig. Die Arbeit wird ausschließlich im Beschäftigerbetrieb ausgeübt.

Handelt es sich dabei um Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte?

Sind allfällig bezahlte Tagesgelder bzw. Fahrtkostenersätze steuerfrei?

Gemäß Abschnitt VIII B) Punkt 11 des Kollektivvertrages für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung liegt eine Dienstreise vor, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitskräfteüberlasser in einen Betrieb überlassen wird, der mehr als 60 km vom Wohnort des Arbeitnehmers entfernt ist. In diesem Fall hat der Arbeitnehmer Anspruch auf Ersatz der Fahrtkosten des öffentlichen Verkehrsmittels, mindestens jedoch 0,08 €/km. Wird mit Zustimmung des Arbeitnehmers diesem die Verwendung seines Privat-Pkw angeordnet, hat er als Aufwandsentschädigung dafür Anspruch auf ein Kilometergeld. Es handelt sich daher um steuerfreie Aufwandsentschädigungen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988.

Wird der Arbeitnehmer in einen Betrieb überlassen, der mehr als 120 km vom Wohnort des Arbeitnehmers entfernt ist (Wegstrecke bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel) und eine Nächtigung angeordnet, besteht Anspruch auf Taggeld von 26,40 € und Nächtigungsgeld von 15 € (Ersatz höherer Nächtigungskosten gegen Beleg) sowie Fahrtkostenersatz für die An - und Abreise. Dasselbe gilt unabhängig von der Entfernung von 120 km, wenn die tägliche Rückkehr dem Arbeitnehmer nicht zugemutet werden kann und der Arbeitnehmer die tatsächliche auswärtige Nächtigung durch Beleg nachweist. Die nach

diesen kollektivvertraglichen Bestimmungen ausbezahlten Tagesgelder und Fahrtkostenersätze sind nach den Bestimmungen des § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei.

§ 26 Z 4 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Zahlungen von Fahrtkostenvergütungen an Forstarbeiter (Rz 266, Rz 249 und Rz 705)

Siehe Rz 10266

10709

§ 26 Z 4 EStG 1988 - Bauarbeiterkollektivvertrag / Kilometergeld (Rz 709)

(2005)

Bauarbeiter fahren auf eine Baustelle im Nahebereich (dh. tägliche Rückkehr ist zumutbar). Sie sind nach dem KV auf Dienstreise. Der Arbeitgeber zahlt Kilometergeld.

Ist dieses Kilometergeld steuerfrei?

Fahrtkostenvergütungen, die aus Anlass einer auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift vorliegenden Dienstreise bezahlt werden müssen, bleiben insofern steuerfrei, als sie der Höhe nach die tatsächlichen Kosten oder bei Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeugs die Sätze des § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 nicht übersteigen (siehe § 2 der Verordnung betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, BGBl. II Nr. 306/1997).

10710

§ 26 Z 4 EStG 1988, § 16 Abs. 1 EStG 1988 - Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn eine gleich bleibende Arbeitsstätte (ständiger Dienstort) nicht vorliegt (Rz 295 und Rz 710)

Siehe Rz 10295

10715

§ 26 Z 4 EStG 1988 - Lohnsteuerpflicht von „duty-hours" (Rz 715)

(2004)

Die Gehälter der Piloten, Kopiloten und Flugbegleiter setzen sich bei österreichischen Fluglinien aus mehreren Komponenten zusammen. In den Fällen, in denen kein Kollektivvertrag besteht, ist unter anderem das Bezahlen von Tagesdiäten, den so genannten "duty hours", branchenüblich. Die Berechnung dieser Diäten erfolgt dermaßen, dass pro im Flugzeug verbrachter Stunde plus 1,5 Stunden pro Dienst multipliziert mit dem jeweils

gültigen Tagessatz für Inlandsdienstreisen (= 2,05 Euro pro Stunde) als Tagesdiät ausbezahlt werden. Die Tagesdiäten dienen dazu, die hohen Ausgaben des Personals für deren Verpflegung abzugelten.

Bis dato wurde dieser Entgeltbestandteil, der nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 lohnsteuerfrei ist, als lohnsteuerpflichtig behandelt. Wird diese Beurteilung weiterhin beibehalten?

Da die Ansprüche kollektivvertraglich nicht geregelt sind, ist die Steuerpflicht nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 zu beurteilen. Soweit daher keine Reise vorliegt (zB bei Kurzstreckenflügen zu ständig gleichen Destinationen), sind die bezahlten Tagesgelder zur Gänze als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln.

10721

Notwendigkeit der Aufteilung der Zuteilungsgebühr gemäß § 22 RGV 1955 (bestehend aus Tages- und Nächtigungsgebühr) iZm § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (Rz 721 und Rz 740)

(2008)

Bedienstete der Bundespolizei aus anderen Bundesländern werden im Rahmen der Fußball EM Wiener Dienststellen dienstzugeteilt. Neben der Zuteilungsgebühr nach § 22 Abs. 2 RGV 1955 erhalten die Bediensteten gleichzeitig Tagesgelder für eine am Dienstzuteilungsort verrichtete Außendiensttätigkeit (zB Streifengänge) ausbezahlt. Soweit Tagesgelder ausgezahlt werden, reduzieren diese die Zuteilungsgebühr nach § 22 Abs. 2 RGV 1955.

Zudem wäre auch eine Aufteilung der Zuteilungsgebühr in Tages- und Nächtigungsgebühr zur Geltendmachung der Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (5. Tatbestand) notwendig, da die Zuteilungsgebühr aus einer Tagesgebühr und einer Nächtigungsgebühr besteht.

Wenn bei einer Dienstzuteilung (§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 5. Tatbestand) gleichzeitig eine Außendiensttätigkeit am Dienstzuteilungsort verrichtet wird, dann sind diese Tage der Außendiensttätigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 16b 1. Tatbestand EStG 1988) nicht in die Berechnung der 183 Tage im 24-monatigen Beobachtungszeitraum des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 5. Tatbestand einzubeziehen. Dies gilt auch dann, wenn auf Grund der Dauer der Außendiensttätigkeit nicht die vollen Tagesgelder ausgezahlt werden und daher zusätzlich ein Anspruch auf eine Zuteilungsgebühr nach § 22 RGV 1955 besteht.

Die für einen Anspruchszeitraum (24 Stunden) ausbezahlten Reisekostenentschädigungen (Tagesgeld und Zuteilungsgebühr) können bei einem Inlandseinsatz nur bis zu einem Betrag von 26,40 Euro steuerfrei behandelt werden.

Auch die Fälle des § 23 Abs. 1 RGV 1955 (Entfall der Zuteilungsgebühr bei Urlaub, Kuraufenthalt und ungerechtfertigter Abwesenheit vom Dienst) fließen nicht in den Beobachtungszeitraum mit ein, da hier überhaupt kein Anspruch auf eine Zuteilungsgebühr besteht.

§ 26 Z 4 EStG 1988 - Dienstreise (Rz 721)

(2000)

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 25.11.1999, 99/15/0162) hat angedeutet, dass auch im Rahmen des zweiten Dienstreise-Tatbestandes (unzumutbare tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz) ein Verpflegungsmehraufwand nur für ca. eine Woche gegeben ist. Die Lohnsteuerrichtlinien gehen hingegen davon aus, dass der Einsatzort bei einer Dienstreise nach dem zweiten Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird.

Welche Auswirkungen ergeben sich aus dieser Rechtsprechung für die Verwaltungspraxis?

Bei unzumutbarer täglicher Rückkehr an den Familienwohnsitz resultiert der Verpflegungsmehraufwand nicht nur aus dem außer Haus eingenommenen Mittagessen, sondern auch aus dem zusätzlich anfallenden Abendessen. Da die Mehrheit der erwerbstätigen Steuerpflichtigen zwar das Mittagessen außer Haus einnimmt und bei Reisen nach entsprechender Kenntnis der Verpflegsmöglichkeiten der Mehraufwand entfällt, das Abendessen aber idR zu Hause eingenommen wird, ist bei Dienstreisen mit anschließender Nächtigung eine längere Steuerfreiheit der Tagesgelder gerechtfertigt. Die bisherige Verwaltungspraxis (Steuerfreiheit der Tagesgelder bis sechs Monate) bleibt unverändert.

10735

§ 26 Z 4 EStG 1988 - Dienstreise in Kombination mit Vor/Zwischen/Danach-Privataufenthalt (Rz 700 und Rz 735)

Siehe Rz 10700

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.

10735c

§ 26 Z 4 EStG 1988, § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 - Lohngestaltende Vorschrift für Bedienstete von Universitäten (Rz 735c und Rz 1129)

(2004)

Für Bedienstete der Universitäten besteht derzeit kein Kollektivvertrag und somit auch keine kollektivvertragliche Regelung in Bezug auf die Gewährung von Reisekostenersätzen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988. Ebenso fehlt eine entsprechende kollektivvertragliche Regelung für die steuerfreie Gewährung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen.

Wie ist im Falle der Auszahlung derartiger Bezüge vorzugehen?

Die Ausgliederung der Universitäten zum 1. Jänner 2004 ist im Universitätsgesetz 2002 geregelt. Der Abschluss eines Kollektivvertrages ist bis 1. Jänner 2007 vorgesehen. Bis dahin sind die diesbezüglichen Übergangsbestimmungen in den §§ 126 und 128 Universitätsgesetz 2002 maßgeblich. Dazu ist Folgendes anzumerken:

1. Beamte des Bundes bleiben Beamte, für die weiterhin die bisherigen Bestimmungen maßgeblich sind (zB Reisegebührenvorschrift).
2. Vertragsbedienstete sind mit 1. Jänner 2004 Arbeitnehmer der Universität. Gemäß § 126 Abs. 4 Universitätsgesetz 2002 gilt das Vertragsbedienstetengesetz 1948 in der jeweils geltenden Fassung hinsichtlich der ihm zum Stichtag (1. Jänner 2004) unterliegenden Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer als Inhalt des Arbeitsvertrages mit der Universität.
3. Für Neuaufnahmen ab dem 1. Jänner 2004 gilt bis zum Inkrafttreten eines Kollektivvertrages gemäß § 108 Abs. 3 Universitätsgesetz 2002 das Vertragsbedienstetengesetz 1948 mit Ausnahme der §§ 4, 32 und 34 als Inhalt des Arbeitsvertrages mit der Universität.

Nach den vorliegenden gesetzlichen Regelungen besteht jeweils Anspruch auf Reisekostenersätze nach der Reisegebührenverordnung. Ebenso liegt hinsichtlich allfälliger vorgesehener Bezüge im Sinne des § 68 EStG 1988 eine lohngestaltende Vorschrift vor.

§ 26 Z 4 EStG 1988 - Betriebsvereinbarungen iZm KV-Ermächtigungen (Rz 735c)

(1999)

Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass ein Arbeitnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers

1. *seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder*
2. *so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann,*

Tagesgelder zu erhalten hat, so sind diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b und d EStG 1988 steuerfrei. Als Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort.

Nach der Verordnung, BGBl. II Nr. 306/1997, können auch Betriebsvereinbarungen, sofern sie auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind, den Begriff der Dienstreise mit steuerlicher Wirkung regeln.

Wie ist vorzugehen, wenn der Kollektivvertrag den Begriff der Dienstreise und die Höhe der Tagesgelder zwar regelt, aber gleichzeitig eine Ermächtigung enthält, entsprechende Betriebsvereinbarungen abzuschließen?

Auf Grund des Verweises in § 26 Z 4 EStG 1988 (in der damals gültigen Fassung) werden lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zum unmittelbaren Gesetzesinhalt, sofern sie hinsichtlich des Dienstreisebegriffes günstiger sind als das EStG. Auf Grund des in der Verordnung enthaltenen Hinweises auf lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 können daher einen auch für steuerliche Zwecke anzuerkennenden Dienstreisebegriff nur die im Arbeitsverfassungsgesetz gesetzlich geregelten Betriebsvereinbarungen enthalten, sofern sie auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind. Solche besonderen kollektivvertraglichen Ermächtigungen erklären besondere Betriebsvereinbarungen über konkret umschriebene Punkte als zulässig. Die in fast allen Kollektivverträgen vorzufindende allgemeine Begünstigungsklausel, die regelmäßig nichts anderes darstellt als eine ausdrückliche gesetzliche Festlegung des schon im Arbeitsverfassungsgesetz ausgesprochenen Grundsatzes, dass Sondervereinbarungen nur gültig sind, soweit sie für den Arbeitnehmer günstiger sind, stellt dagegen keine besondere kollektivvertragliche Ermächtigung im Sinne des EStG dar (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, TZ 3.6.5 zu § 68). Daher kann eine der Intention des § 26 Z 4 EStG 1988

entsprechende besondere Ermächtigung zum Abschluss einer Betriebsvereinbarung nur dann vorliegen, wenn

- entweder die Regelung des Begriffes der Dienstreise
- oder die Festlegung der Höhe der Tagesgelder

ausdrücklich einer Betriebsvereinbarung überlassen wird. Soweit aber bereits im Kollektivvertrag der Begriff der Dienstreise (erster und zweiter Tatbestand) und die Höhe der dabei zu leistenden Ersätze geregelt sind, bleibt für eine besondere Betriebsvereinbarung im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 5 EStG 1988 kein Raum, weil durch Vereinbarungen, die über die bestehenden kollektivvertraglichen Regelungen hinausgehen, eine steuerliche Schlechterstellung jener Arbeitnehmer eintreten würde, bei denen eine derartige Vereinbarung nicht besteht. Der Gesetzgeber (bzw. Verordnungsgeber) geht jedoch von einer gleichmäßigen Anwendbarkeit der Kollektivverträge und von einer gleichmäßigen steuerlichen Belastung der Arbeitnehmer bei Gleichheit der tatsächlichen Bedingungen aus (vgl. VwGH 4.2.1963, 727/60).

Sieht daher zB ein Kollektivvertrag Tagesgelder in einer bestimmten Höhe (aber weniger als 360 S) vor und werden diese Tagesgelder mit Betriebsvereinbarung auf 360 S pro Kalendertag aufgestockt, hat die Beurteilung des Aufstockungsbetrages nach der Legaldefinition zu erfolgen. Das heißt im Hinblick auf die allgemeinen Kriterien in Bezug auf die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit kann der über den KV hinausgehende Betrag nur für die Anfangsphase von 5 bzw. 15 Tagen bzw. 6 Monaten steuerfrei bleiben. Nach der Anfangsphase ist die Steuerfreiheit mit der Höhe des im KV geregelten Tagesgeldes begrenzt.

§ 26 Z 4 EStG 1988 - Betriebsvereinbarungen infolge des Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitgeberseite (Rz 735c)

(1999)

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 (in der damals gültigen Fassung) ist in Fällen, in denen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise enthält, diese Regelung anzuwenden. Zu diesen lohngestaltenden Vorschriften zählen gemäß § 68 Abs. 5 Z 6 EStG 1988 auch Betriebsvereinbarungen, die infolge des Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der

Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden (zB bei Vereinen, die als Arbeitgeber nicht kollektivvertragsfähig sind).

Wie sind derartige Betriebsvereinbarungen abzufassen? Ist die Einbindung des kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitnehmerseite erforderlich, obwohl dies arbeitsrechtlich nicht vorgesehen ist?

§ 68 Abs. 5 Z 6 EStG 1988 spricht ausdrücklich von Betriebsvereinbarungen. Betriebsvereinbarungen sind gemäß § 29 Arbeitsverfassungsgesetz schriftliche Vereinbarungen, die vom Betriebsinhaber einerseits und dem Betriebsrat andererseits abgeschlossen werden. Die Einbindung eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitnehmerseite ist arbeitsrechtlich für Betriebsvereinbarungen grundsätzlich nicht vorgesehen. Die Bestimmung des § 68 Abs. 5 Z 6 EStG 1988 ist derart auszulegen, dass der besondere Dienstreisebegriff durch eine Betriebsvereinbarung im Sinne des § 29 ArbVG zwischen Betriebsinhaber und Betriebsrat zu regeln ist und - als zusätzliches steuerliches Erfordernis - durch den zuständigen kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite (für Vereine die Gewerkschaft der Privatangestellten, Sektion Handel, Verkehr, Vereine und Fremdenverkehr) zu unterzeichnen ist.

§ 26 Z 4 EStG 1988 - Dienstreise auf Grund lohngestaltender Vorschriften / persönlicher Geltungsbereich eines Kollektivvertrages (Rz 735c)

(1999)

Für die Dienstnehmer eines bestimmten Unternehmens ist ein Kollektivvertrag (KV) maßgebend. Dieser KV sieht eine entsprechende Regelung betreffend Reisekostenvergütungen vor, so dass die Fristen gemäß der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht zum Tragen kommen. Mit dem Geschäftsführer dieses Unternehmens wurde ein Geschäftsführervertrag abgeschlossen, der die Anwendung des KV für diesen Geschäftsführer ausschließt.

Bedeutet dieser Ausschluss der Anwendbarkeit des KV für den Geschäftsführer gleichzeitig, dass die Reisespesen des Geschäftsführers wegen Fehlens einer Regelung in einer lohngestaltenden Vorschrift nach der Legaldefinition des § 26 EStG 1988 abzurechnen sind?

Der Geschäftsführervertrag kann als Individualvereinbarung die Anwendbarkeit des im Stufenbau höherrangigen Kollektivvertrages nicht ausschließen. Allerdings ist zu beachten, dass Geschäftsführer als Organe der Gesellschaft genauso wie leitende Angestellte idR vom persönlichen Geltungsbereich des Kollektivvertrages ausgenommen sind. Mangels lohngestaltender Vorschrift kommt daher in diesen Fällen die Legaldefinition zur Anwendung.

§ 26 Z 4 EStG 1988 - Dienstreise auf Grund lohngestaltender Vorschriften / teilweise Regelung des Dienstreisebegriffes (Rz 735c)

(1999)

In den LStR finden sich Ausführungen über jene Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit eine gegenüber der Legaldefinition der Dienstreise im EStG abweichende günstigere Beurteilung Platz greifen kann.

Wie ist vorzugehen, wenn eine lohngestaltende Vorschrift lediglich eine Regelung für einen Dienstreisebegriff (entweder 1. Reisebegriff oder 2. Reisebegriff) enthält, im Unternehmen aber Reisespesen bei Vorliegen von Dienstreisen beider Reisebegriffe ausbezahlt werden?

Ist in diesen Fällen bei Reiseabrechnungen für jenen Reisebegriff, der in der lohngestaltenden Vorschrift keine Regelung gefunden hat, die steuerliche Beurteilung nach der Legaldefinition vorzunehmen?

Eine Dienstreise auf Grund lohngestaltender Vorschriften liegt nur dann und insoweit vor, als eine lohngestaltende Vorschrift eine entsprechende Regelung normiert. Ist in der lohngestaltenden Vorschrift die Dienstreise nicht oder nicht abschließend geregelt, kommt insoweit die Legaldefinition zum Ansatz.

10736

§ 26 Z 4 EStG 1988 bzw. § 15 Abs. 2 EStG 1988 – Fahrten von Außendienstmitarbeitern vom Wohnsitz in die Firmenzentrale – Vorliegen einer Dienstreise gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 oder Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Rz 736)

(2011)

Ein Unternehmen beschäftigt Außendienstmitarbeiter (Kundenbetreuer, es gilt KV für Angestellte), denen ein bestimmtes Gebiet (Bundesland) zur Betreuung von Kunden zugewiesen ist. Die Dienstnehmer (Außendienstmitarbeiter) werden am Betriebsort des Unternehmens grundsätzlich nicht tätig und haben dort auch keinen Arbeitsplatz zur Verfügung. Als Arbeitsstätte dieser Außendienstmitarbeiter ist die Wohnung anzusehen, da Dienstreisen generell von der Wohnung aus angetreten werden.

Die Arbeitnehmer suchen den Firmenstandort nur durchschnittlich einmal monatlich auf und verrichten dabei keine Innendiensttätigkeiten.

Liegt bei diesen (gelegentlichen) Fahrten der Außendienstmitarbeiter vom Wohnort (als Arbeitsstätte anzusehen) zum Firmensitz angesichts der Rechtsprechung des OGH

(22.10.2009, 8 ObA 60/09w), wonach bei Fahrten eines Außendienstmitarbeiters von dessen Wohnort zum Firmensitz des Arbeitgebers generell keine Dienstreise vorliegt, eine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 vor bzw. handelt es sich um berufliche Fahrten (bei Verwendung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges) und können somit für diese Fahrten steuerfreie Kilometergelder und Diäten ausbezahlt werden?

Nach § 26 Z 4 EStG 1988 liegt, wenn ein Arbeitnehmer an verschiedenen Standorten tätig werden muss und dem Arbeitnehmer an diesen verschiedenen Standorten auch ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, bei Fahrten zu bzw. zwischen diesen Standorten keine Dienstreise vor.

Die Rechtsprechung des OGH (22.10.2009, 8 ObA 60/09w), wonach bei Fahrten eines Außendienstmitarbeiters von dessen Wohnort zum Firmensitz des Arbeitgebers generell keine Dienstreise vorliegt, stellt nur auf den kollektivvertraglichen Dienstreisebegriff (KV für Angestellte) ab und ist für den Dienstreisebegriff des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht maßgebend.

Die Rechtsprechung (zB VwGH 03.07.1990, 90/14/0069) bringt zum Ausdruck, dass bei Reisenden, die sich dauernd unterwegs befinden und ihre berufsbedingten Fahrten von der Wohnung aus antreten, der Sitz des Arbeitgebers grundsätzlich nicht als Arbeitsstätte anzusehen ist, sondern als Arbeitsstätte ist jener Dienstort anzusehen, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird, also die Wohnung des Arbeitnehmers. Nur in jenen Fällen, in denen ein Außendienstmitarbeiter regelmäßig auch am Betriebssitz des Arbeitgebers tätig wird, liegt für den Arbeitnehmer (Außendienstmitarbeiter) eine weitere Arbeitsstätte am Sitz des Arbeitgebers vor (VwGH 30.11.1993, 90/14/0136).

Das heißt, es ist zu prüfen, wo der Arbeitnehmer für den Fall, dass er keinen Außendienst versieht, regelmäßig tätig wird (VwGH vom 24.04.2001, 96/13/0152).

Auch bei Teleworkern, die ihre Arbeit ausschließlich zu Hause verrichten und beim Arbeitgeber über keinen Arbeitsplatz verfügen, wird die Wohnung des Arbeitnehmers als dessen Arbeitsstätte angesehen und werden die Fahrten zum Sitz des Arbeitgebers grundsätzlich als Dienstreisen anerkannt (siehe LStR 2002 Rz 703a bzw. 10703a).

In analoger Auslegung der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 müssten daher auch bei Außendienstmitarbeitern, die nur gelegentlich zu Schulungszwecken zum Firmensitz des Arbeitgebers fahren und dort auch über keinen Arbeitsplatz verfügen, Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 vorliegen.

Hinsichtlich allfälliger Tagesgelder ist zu beachten, dass bei nicht täglicher Rückkehr an den Familienwohnsitz ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten entsteht (LStR 2002 Rz 721), anderenfalls nach einem Zeitraum von 5 oder 15 Tagen (LStR 2002 Rz 715 ff).

Die Häufigkeit der Fahrten zwischen Wohnung und Firmensitz hat grundsätzlich keine unmittelbare Bedeutung auf die Begünstigung der Fahrtkosten. Hält sich der Dienstnehmer jedoch häufig am Sitz der Firma auf, ist dies allerdings ein Hinweis, dass sehr wohl eine Arbeitsstätte am Sitz der Firma gegeben ist und tatsächlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliegen (vgl. LStR 2002 Rz 10703a).

10739a

§ 26 Z 4 EStG 1988 - KV Arbeitskräfteüberlassung / Definition Wohnort (Rz 739a)

(2005)

Abschnitt VIII Punkt B) regelt die Entsendung durch den Überlasser in weit entfernte Beschäftiger-Betriebe (60 bzw. 120 km vom Wohnort entfernt).

Was wird im KV Arbeitskräfteüberlassung unter „Wohnort" verstanden (zB Schlafstelle oder Wohnung am Einsatzort, Wohnsitz, Familienwohnsitz, ständiger Wohnort, Mittelpunkt der Lebensinteressen)?

Nach den klarstellenden Bemerkungen des Kollektivvertrages (Abschnitt III) gilt bei Arbeitnehmern, die ihren ordentlichen Wohnsitz (Lebensmittelpunkt) im Ausland haben, dieser als Wohnsitz, nicht das inländische Quartier. In Anlehnung an diese Aussage ist daher bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze in allen Fällen als Wohnort jener zu verstehen, wo sich der Lebensmittelpunkt des Arbeitnehmers befindet.

§ 26 Z 4 EStG 1988 - Arbeitskräfteüberlassung / Fahrtkosten bei lohngestaltender Vorschrift (Rz 705 und Rz 739a)

Siehe Rz 10705

10740

Notwendigkeit der Aufteilung der Zuteilungsgebühr gemäß § 22 RGV 1955 (bestehend aus Tages- und Nächtigungsgebühr) iZm § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (Rz 721 und Rz 740)

Siehe Rz 10721

10743

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, § 26 Z 5 EStG 1988 – Werkverkehr, Beförderung durch andere Unternehmen, Jahresstreckenkarte (Rz 743 und Rz 222c)

(2000)

Ein Arbeitgeber mit ca. 1000 Mitarbeitern hat den über Jahrzehnte betriebenen Werkverkehr reorganisiert und ist dabei teilweise eine Kooperation mit einem Gemeindeverband für Personennahverkehr eingegangen.

Dies erbrachte folgende Lösung:

Ein Teil der Arbeitnehmer - Voraussetzung ist der Wohnsitz in bestimmten Talschaften - hat weiterhin die Möglichkeit, einen vom Arbeitgeber angebotenen Werkverkehr kostenlos zu nutzen. Für die anderen Arbeitnehmer wurden vertragliche Vorkehrungen mit einem Gemeindeverband für Personennahverkehr in der Weise getroffen, dass die Fahrten von und zur Arbeit (incl. Schichtarbeit) mittels öffentlichem Personennahverkehr möglich ist. Die Linienbusse legen außerhalb der regulären Fahrplanzeiten teilweise Sonderfahrten ein, zu den restlichen Tageszeiten steht der Linienverkehr mit allen Zu-, Um- und Aussteigemöglichkeiten zur Verfügung. Der Arbeitgeber bezahlt laut vertraglicher Vereinbarung jährlich einen fixen Betrag für die Sonderanbindung des Unternehmens an den Gemeindeverband und darüber hinaus jedem Arbeitnehmer, der dieses Liniennetz in Anspruch nimmt, eine Jahresstreckenkarte, deren Preis je nach Entfernung zwischen Wohnort und Betrieb sehr unterschiedlich hoch sein kann (max 6.640 S).

Besteht die Möglichkeit, den Gegenwert der kostenlos bereitgestellten Jahresstreckenkarte nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu versteuern?

Wird der Werkverkehr von einem anderen Unternehmen (nicht mit eigenen Fahrzeugen des Arbeitgebers) durchgeführt, so muss der Arbeitgeber Auftraggeber für die Beförderung sein. Der Beförderungsvertrag muss also zwischen Arbeitgeber und Beförderungsunternehmen abgeschlossen werden, wobei ein Hinweis für das Vorliegen eines Werkverkehrs darin zu sehen ist, wenn vom Beförderungsunternehmen auf die betrieblichen Erfordernisse eingegangen wird (Ausrichtung der Abfahrts- und Ankunftszeiten auf die Arbeitszeiten im konkreten Betrieb). Liegen diese Voraussetzungen vor, stellt der Vorteil, der dem Arbeitnehmer durch die Übernahme der Kosten für die Beförderung durch den Arbeitgeber entsteht, keinen steuerpflichtigen Sachbezug gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 dar.

Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Jahresstreckenkarte kostenlos zur Verfügung, liegt kein Werkverkehr im Sinne des § 26 Z 5 EStG 1988 vor. In diesem Fall liegt – gleich dem Fall, dass der

Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für die Zurücklegung dieser Strecke ein Kraftfahrzeug zur Verfügung stellt (VwGH 16. 7. 1996, 96/14/0033) – ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor. Die Arbeitnehmer können diesfalls – bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen – das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geltend machen.

Ist der Arbeitnehmer berechtigt, neben der Werkverkehrsstrecke weitere Strecken des Beförderungsunternehmens unentgeltlich zu nutzen, liegt daher ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis in Höhe einer Jahresstreckenkarte vor.

10756a

§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988 - Beiträge an Pensionskassen (Rz 756a)

(2003)

Ein größeres Unternehmen bezahlt auf Grund einer Einzelvereinbarung für einen Abteilungsleiter mit Prokura jährlich einen Betrag von 2.800 € (zusätzlich zu seinem Monatsgehalt) an eine Pensionskasse, wobei die Bestimmungen des § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 angewendet werden (Arbeitgeberbeiträge).

Nach § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 sind Beiträge, die der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer an Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes (PKG) bezahlt, als "Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen" anzusehen.

Das PKG verweist nun seinerseits auf Bestimmungen des Betriebspensionsgesetzes (BPG). Im Übrigen wird im § 4 Abs. 4 Z 2 lit. a EStG 1988 für die Anerkennung von Betriebsausgaben des Arbeitgebers ua. verlangt, dass der Pensionskassenvertrag dem BPG entsprechen muss. Im § 18 BPG wird das Gleichbehandlungsgebot geregelt. Leistungszusagen müssen daher den Arbeitnehmern eine ausgewogene, willkürliche und sachfremde Differenzierung ausschließende Beteiligung am Pensionskassensystem ermöglichen. Diese Voraussetzungen würde eine Einzelvereinbarung keinesfalls erfüllen.

§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988 verweist für die Anerkennung von (begünstigten) Arbeitgeberbeiträgen (nur) auf das PKG. Auch nach Rz 756 ist keine weitere Voraussetzung erforderlich.

Sind die laut Einzelvereinbarung gezahlten Arbeitgeberbeiträge an die Pensionskasse nach § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 zu behandeln?

Die vorliegenden Arbeitgeberbeiträge sind solche gemäß § 26 Z 7 lit. a EStG 1988; die Nichterfüllung des Gleichbehandlungsgebotes schlägt nicht auf diese Bestimmung durch. Die Zitierung „im Sinne des PKG" bezieht sich nur auf die Pensionskasse als solche.

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.

10782

§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 - Alleinverdienerabsetzbetrag bei gleichgeschlechtlicher Partnerschaft mit Kind (Rz 782 und Rz 783)

(2008)

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist Alleinverdiener auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt.

Steht der Alleinverdienerabsetzbetrag auch in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft zu, wenn einer der beiden Partner ein Kind im Sinn des § 106 Abs. 1 EStG 1988 hat? Schließt der letzte Satz in § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrags bei gleichgeschlechtlichen Partnerschaften implizit aus, weil für den Fall, dass beide Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z 1 haben, der Absetzbetrag dem weiblichen (Ehe)Partner zusteht, ausgenommen der Haushalt wird überwiegend vom männlichen (Ehe)Partner geführt?

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist Alleinverdiener auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft als der Ehe lebt. Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt eine eheähnliche Gemeinschaft (Lebensgemeinschaft) im Sinne des § 33 Abs. 4 EStG 1988 dann vor, wenn zwei Personen in einer Lebensgemeinschaft zusammenleben und das gemeinschaftliche Zusammenleben auf Dauer angelegt ist. Bei einer Lebensgemeinschaft handelt es sich um einen eheähnlichen Zustand, der dem typischen Erscheinungsbild des ehelichen Zusammenlebens entspricht. Dazu gehört im Allgemeinen eine Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft (VwGH 24.02.2004, 99/14/0247). Dabei kann aber auch das eine oder andere Merkmal fehlen (VwGH 21.10.2003, 99/14/0224). Indizien für eine Lebensgemeinschaft können auch die polizeiliche Meldung an ein- und demselben Wohnort sowie eine gemeinsame Zustelladresse sein (VwGH 30.06.1994, 92/15/0212).

In mehreren Erkenntnissen (zB VwGH 16.12.2003, 2000/15/0101) hat der VwGH zur Qualität der Lebensgemeinschaft Folgendes ausgeführt: „Eine bloße Geschlechtsgemeinschaft, die nicht über das hinausgeht, was üblicherweise als intimes Verhältnis bezeichnet wird, führt noch nicht zum Vorliegen einer Lebensgemeinschaft. Es kommt immer auf die Umstände des Einzelfalles an. Eine nicht eheliche Lebensgemeinschaft ist dann anzunehmen, wenn nach dem äußeren Erscheinungsbild ein Zusammenleben erfolgt, wie es bei Ehegatten unter den gleichen Bedingungen zu erwarten wäre. Es muss dabei nicht immer zugleich Geschlechtsgemeinschaft, Wohnungsgemeinschaft und Wirtschaftsgemeinschaft als Merkmal der Lebensgemeinschaft gegeben sein, weil jedes dieser Elemente weniger ausgeprägt sein oder auch ganz fehlen kann (Hinweis B OGH 27.05.1988, 3 Ob 61/88)."

Weder § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 noch die Judikatur des VwGH verlangen explizit das Vorliegen einer verschiedengeschlechtlichen Partnerschaft. Im Zusammenhang mit Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung hat der UFSK in seiner Entscheidung vom 14.06.2007, RV/0094-K/06 ausgeführt, dass derartige Kosten auch im Falle einer gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft als Werbungskosten zu

berücksichtigen sind, wenn die nach Lehre und Rechtsprechung erforderlichen Voraussetzungen (Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung, steuerlich relevante Einkünfte des Partners) grundsätzlich vorliegen. Der UFSK hat in dieser Entscheidung auch generell auf die Entwicklung hinsichtlich einer der Gleichstellung von gleichgeschlechtlichen und verschiedengeschlechtlichen Partnerschaften wie folgt Bezug genommen:

„In einer Reihe von Bereichen hat der Gesetzgeber, in denen Lebensgefährten gegenüber Ehepartnern benachteiligt waren, Regelungen zur Gleichstellung getroffen (vgl. §§ 123 Abs. 8 lit. d iVm 123 Abs. 7 ASVG, §§ 32 KO und AnfO, § 72 Abs. 2 StGB iVm § 152 Abs. 1 Z 2 ZPO). Nach Lehre und Rechtsprechung war in diesen Fällen von heterosexuellen Lebensgemeinschaften auszugehen.

Im Bereich des MRG (Mietrechtsgesetz) hatte sich der OGH (Oberste Gerichtshof) in seinem Urteil vom 05.12.1996, 6 Ob 2325/96x, mit der Frage auseinander zu setzen, inwieweit einem gleichgeschlechtlichen Lebenspartner ein Eintrittsrecht gemäß § 14 Abs. 3 MRG zustünde. In dieser Entscheidung brachte das Höchstgericht zum Ausdruck, auch wenn die Gesetzgebung von den dadurch Betroffenen als unbefriedigend empfunden werde (fehlende Gleichstellung homosexueller Lebensgemeinschaften in § 14 Abs. 3 MRG), sei es nicht Sache der Rechtsprechung, diese zu korrigieren oder im Wege der Rechtsfortbildung oder einer allzu weitherzigen Interpretation möglicher Intentionen des Gesetzgebers Gedanken in ein Gesetz hineinzutragen, die darin nicht enthalten seien und verneinte das Eintrittsrecht gleichgeschlechtlicher Lebenspartner. In diesem Urteil verwies der OGH auch auf die Neuordnung der Familienbesteuerung (BGBl 1992/312), welche die Gleichstellung der Lebensgemeinschaft mit zumindest einem Kind mit der ehelichen Gemeinschaft zum Ziel gehabt habe. Auch hier sei von einer verschieden geschlechtlichen Lebensgemeinschaft auszugehen.

Von dieser Rechtsansicht ging der OGH mit seiner Entscheidung vom 16.05.2006, 5 Ob70/06i ab und führte aus, der Begriff des Lebensgefährten setze eine ‚in wirtschaftlicher Hinsicht gleich einer Ehe eingerichtete Haushaltsgemeinschaft' voraus. Eine Einschränkung - wie bei der Ehe - auf verschiedengeschlechtliche Partnerschaften widerspreche aufgrund des Urteils des EGMR aus 2003 (Karner gegen Österreich, Urteil des EGMRK vom 24. 7. 2003, 40016/98) der Europäischen Menschenrechtskonvention, konkret dem Diskriminierungsverbot und dem Grundrecht auf Achtung des Privat- und Familienlebens. Eine MRK-konforme Auslegung gebiete demnach die Bejahung eines Eintrittsrechts - unter Gegebenheit der sonstigen Voraussetzungen - auch für gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaften.

Nach der jüngsten Rechtssprechung des OGH, erlischt auch bei Eingehen einer neuen gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft der Unterhaltsanpruch eines geschiedenen Ehepartners. Bis dato wurde der Unterhalt nach Scheidungen nur dann aufgehoben, wenn sich der geschiedene Partner wieder verheiratete oder eine neue heterosexuelle Lebensgemeinschaft einging. Diese Regelung wurde nun auf gleichgeschlechtliche Beziehungen ausgeweitet."

Der Alleinverdienerabsetzbetrag durchbricht das Prinzip der Individualbesteuerung insoweit, als er dem Umstand Rechnung trägt, dass nur ein (Ehe)Partner verdient und dieser für den Unterhalt des anderen (Ehe)Partners aufkommt. Dabei stellt der Alleinverdienerabsetzbetrag jedoch weder ein Äquivalent für ein fehlendes Einkommen des anderen (Ehe)Partners dar, noch wird er dafür gewährt, dass ein (Ehe)Partner sich ausschließlich der Kindererziehung

widmet. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet nämlich nicht die Berücksichtigung dieses Unterhaltes; der Alleinverdienerabsetzbetrag gilt daher nur die so genannte Unterhaltsspitze ab.

Wenn nun der Alleinverdienerabsetzbetrag sich von seiner Konzeption vom Ehegatten-Unterhalt ableitet, stellt sich die Frage der Rolle der Unterhaltstragung bei Partnern einer Lebensgemeinschaft. Dazu ist festzuhalten, dass zwischen den Partnern einer Lebensgemeinschaft zwar keine rechtlichen Unterhaltspflichten bestehen, wohl aber führt die gemeinsame Haushaltsführung zu tatsächlichen Unterhaltsleistungen, und zwar gleichgültig, ob es sich um verschieden- oder um gleichgeschlechtliche Partnerschaften handelt. Dies entspricht auch der in der UFS-Entscheidung aufgezeigten Judikaturlinie des OGH, wonach der Unterhalt nach Scheidungen auch dann aufgehoben wird, wenn der geschiedene Partner eine gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaft eingeht.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass

- § 33 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht auf verschiedengeschlechtliche Partnerschaften eingeschränkt ist,
- auch im Falle einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft mit Kind von Unterhaltsleistungen auszugehen ist und
- daher der Alleinverdienerabsetzbetrag im Rahmen der sonstigen Voraussetzungen des § 33 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 auch bei einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft zusteht.

Der letzte Satz dieser Gesetzesbestimmung, wonach in jenen Fällen, bei denen beide Partner die Voraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag erfüllen, der weibliche Partner vorgeht, widerspricht diesem Ergebnis nicht; er findet lediglich bei gleichgeschlechtlichen Partnerschaften keinen Anwendungsbereich.

10783

§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 - Alleinverdienerabsetzbetrag bei gleichgeschlechtlicher Partnerschaft mit Kind (Rz 782 und Rz 783)

Siehe Rz 10782

10785

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, § 129 Abs. 1 EStG 1988 - "Verpflichtungen" des Arbeitgebers iZm mit den Erklärungen der ArbeitnehmerInnen zum Pendlerpauschale und zum Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag (Rz 274 und Rz 785)

Siehe Rz 10274

10797

§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 - Unterhaltsabsetzbetrag bei geringer Unterhaltsleistung (Rz 797)

(1995)

Nach der genannten Bestimmung steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet, das nicht seinem Haushalt zugehört und für das weder ihm noch seinem Partner Familienbeihilfe gewährt wird, ein Unterhaltsabsetzbetrag zu.

Die Feststellung der Unterhaltsverpflichtung ergibt sich bei Vorliegen eines Gerichtsurteils oder eines gerichtlichen oder behördlichen Vergleiches (Jugendamt) aus dem darin festgesetzten Unterhaltsbetrag, im Falle einer außerbehördlichen Einigung durch den in einem schriftlichen Vertrag festgelegten Unterhaltsbetrag.

Es kommt vor, dass der festgesetzte Unterhalt in bestimmten Fällen außerordentlich niedrig ist und manchmal nahezu in einem Missverhältnis zu dem durch den Unterhaltsabsetzbetrag eingeräumten Steuervorteil steht. Kann der Unterhaltsabsetzbetrag bei derart niedriger Verpflichtung gekürzt werden?

Wurde der Unterhalt von einer Behörde (Gerichtsurteil oder Jugendamt) festgesetzt, und kommt der Steuerpflichtige der Unterhaltsverpflichtung in vollem Ausmaß nach, dann steht der Unterhaltsabsetzbetrag ungekürzt zu, unabhängig davon, in welcher Höhe die Unterhaltsverpflichtung festgesetzt wurde. Wurde zB vom Jugendamt eine Unterhaltsleistung von monatlich 1.000 S festgesetzt, und hat der Unterhaltsverpflichtete dieser Festsetzung in vollem Umfang Folge geleistet (Unterhaltszahlung im Kalenderjahr 12.000 S), steht der volle Unterhaltsabsetzbetrag zu. Die Regelbedarfsätze kommen subsidiär nur dann zur Anwendung, wenn eine behördlich festgesetzte Unterhaltsleistung nicht vorliegt. Im Vollzug ist allerdings darauf zu achten, dass ein vom Abgabepflichtigen vorgelegter Bescheid über die Unterhaltsfestsetzung tatsächlich dem letztgültigen Stand entspricht.

10798

§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 - Unterhaltsabsetzbetrag und Unterhaltsvorauszahlungen (Rz 798)

(1998)

Der Antragsteller ist geschieden und beantragt für seine drei Kinder (geboren 1981, 1983 und 1988) den Unterhaltsabsetzbetrag. Er hat seit der Scheidung keine Unterhaltszahlungen

geleistet. Es erfolgte weder eine behördliche Festsetzung der Unterhaltsverpflichtung für die Kinder noch liegt eine Vereinbarung mit der Gattin vor. In der Vergleichsausfertigung zur Ehescheidung wurde vereinbart, den dem Antragsteller gehörenden Hälfteanteil am Einfamilienhaus der Gattin zu überlassen. Die Ehegatten verpflichteten sich wechselseitig, auf jeglichen Unterhalt für sich und die in den Haushalt der Mutter aufgenommenen drei Kinder zu verzichten.

Ist die Übergabe der Haushälfte als Vorauszahlung von Unterhalt zu werten, obwohl keine Zahlungen erfolgten und damit der Unterhaltsabsetzbetrag zu gewähren?

Eine Vermögensaufteilung im Rahmen einer Ehescheidung ist nicht als Unterhaltsvorauszahlung zu beurteilen. Eine Unterhaltsvorauszahlung müsste aus den jeweiligen Vereinbarungen eindeutig als solche hervorgehen und würde entsprechend den Ausführungen im (früheren) Erlass vom 8.1.1993, Zl. 07 0104/1-/IV/7/93 (nunmehr Rz 798) zu einer Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages für die jeweiligen Kalenderjahre führen.

10799

§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 und § 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 - Nachzahlung eines Unterhalts aufgrund eines Vaterschaftstests (Rz 799)

(2008)

Der Abgabepflichtige ist per Gerichtsbeschluss vom 13. September 2007 aufgrund eines positiven Vaterschaftstestes zu einer Nachzahlung eines Unterhaltes in Höhe von Euro 25.000 verurteilt worden. Die Nachzahlungsbeträge betreffen den Zeitraum 2. Oktober 1992 (Geburt des Kindes) bis 31. Dezember 2007. Laut vorläufigen Zahlungsbelegen wurde der oa. Betrag in zwei Teilzahlungen, am 1. Oktober 2007 und am 5. Dezember 2007, abgestattet. Ab dem Jahre 2008 werden laufende Unterhaltszahlungen geleistet. Die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 34 EStG 1988 sind gegeben. Die Arbeitnehmerveranlagungsbescheide für die Jahre bis 2006 sind bereits in Rechtskraft erwachsen.

1) *Kann der Unterhaltsabsetzbetrag für die Vorjahre entgegen den Ausführungen der LStR 2002 Rz 799 berücksichtigt werden?*

2) *Wenn ja, nach welcher Bestimmung der BAO ist vorzugehen?*

   a) *§ 295a BAO (unter Beachtung der besonderen Verjährungsbestimmungen in § 208 Abs. 1 lit. e BAO)?*

b) Ist eventuell auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich?

Maßgeblich für die Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages ist nach den gesetzlichen Bestimmungen die tatsächliche Leistung von Unterhaltszahlungen für die betreffenden Monate/Jahre.

Aufgrund des geltenden Zu-/Abfluss-Prinzips ist bei einer Nachzahlung von Unterhaltsleistungen eine nachträgliche Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages für die Vorjahre nur vorgesehen, wenn die Nachzahlungen bis zur Rechtskraft des betreffenden Veranlagungsbescheides geleistet und geltend gemacht wurden (siehe LStR 2002 Rz 799).

10800

§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 – Unterhaltsabsetzbetrag und Unterhaltszahlung (Rz 800)

(1994)

Kann ein Unterhaltsabsetzbetrag in voller Höhe gewährt werden, wenn die vom Kindesvater zu leistenden Unterhaltszahlungen zwar vom Gericht oder Jugendamt vor mehreren Jahren festgesetzt werden, jedoch mangels Erhöhungsbegehren der Kindesmutter nunmehr (weit) unter den Regelbedarfsätzen liegen?

Die in einem Gerichtsurteil oder einem behördlichen Vergleich festgesetzte Höhe des zu leistenden gesetzlichen Unterhalts ist solange bindend, als die Festsetzung nicht durch eine neue Festsetzung ersetzt wird. Die Anwendung von Regelbedarfsätzen laut Punkt 2.3 des (früheren) Erlasses vom 8.1.1993, 07 0104/1-IV/7/93 (nunmehr jeweils gültige Regelbedarfssätze auf der Homepage des BMF) ist im Zusammenhang mit der Feststellung der Höhe der Unterhaltspflicht auf jene Fälle beschränkt, in denen eine behördliche Festsetzung nicht vorliegt.

10802

§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 - Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages (Rz 802)

(2003)

Die Höhe einer Unterhaltsleistung ist in einem Vergleich, der vor mehreren Jahren abgeschlossen wurde, festgehalten. Auf Grund der Erkenntnisse des VfGH (VfGH 27.6.2001, B 1285/00, und VfGH 19.6.2002, G 7/02) sowie des Urteils des , zahlt ein Unterhaltspflichtiger einen – gegenüber dem Vergleich - geringeren Unterhalt aus, der der Berechnung des OGH entspricht.

Steht der Unterhaltsabsetzbetrag ungekürzt zu, obwohl nicht die im Vergleich ausgewiesene Unterhaltsleistung bezahlt wird?

Nach den Rz 797 ff steht der volle Unterhaltsabsetzbetrag für ein Kalenderjahr dann zu, wenn für dieses Kalenderjahr der volle Unterhalt tatsächlich geleistet wurde. 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.

Primär ist für die Höhe der Unterhaltsverpflichtung der in einem Gerichtsurteil oder einem gerichtlichen, behördlichen oder außerbehördlichen Vergleich festgelegte Betrag maßgebend. Ist der zu leistende gesetzliche Unterhalt jedoch im Hinblick auf die VfGH- und OGH-Rechtsprechung geringer als der festgelegte Betrag, dann steht der Unterhaltsabsetzbetrag ungekürzt zu. Der Steuerpflichtige hat über Verlangen die Richtigkeit seiner Berechnung darzulegen.

10805

§ 33 Abs. 5 EStG 1988 - Definition des Begriffs „lohnsteuerpflichtig" (Rz 805 und Rz 807)

Siehe Rz 10807

10807

§ 33 Abs. 5 EStG 1988 - Definition des Begriffs „lohnsteuerpflichtig" (Rz 805 und Rz 807)

(2004)

Ein Steuerpflichtiger bezieht neben anderen inländischen Einkünften auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt wird, von denen aber (nur) aufgrund des Umstandes, dass der Arbeitgeber im Inland keine Betriebsstätte iSd § 81 EStG 1988 hat, kein Lohnsteuerabzug erfolgt. Aus diesem Grund werden unter Hinweis auf § 33 Abs. 5 EStG 1988 Verkehrsabsetzbetrag und Arbeitnehmerabsetzbetrag nicht abgezogen, weil keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vorliegen.

Es liegen nichtselbständige Aktivbezüge vor, die aber nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, weil keine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 besteht. Nach dem Wortlaut des § 33 Abs. 5 EStG 1988 steht daher der Verkehrsabsetzbetrag zu, nicht aber der Arbeitnehmerabsetzbetrag, da dieser explizit darauf abstellt, dass die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Soweit die Einkünfte unter die Geringfügigkeitsgrenze des § 33 Abs. 2 EStG 1988 fallen, kommt es zu einer Kürzung des Verkehrsabsetzbetrages.

10808

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 - Steuerliche Beurteilung von Folgeprovisionen in Zusammenhang mit Pensionseinkünften (Rz 665 und Rz 808)

Siehe Rz 10665

10809

§ 16 Abs. 3 EStG 1988 - Werbungskostenpauschale für Pensionisten bei Bezugsnachzahlung aus Aktivzeiten (Rz 320 und Rz 809)

Siehe Rz 10320

10811

§ 33 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 - Negativsteuer bei Grenzgängern; Reihenfolge der Absetzbeträge (Rz 811)

(2004)

Ein Steuerpflichtiger war im Kalenderjahr 3 Monate Grenzgänger (Grenzgängerabsetzbetrag) und 9 Monate Arbeitnehmer im Inland mit Lohnsteuerabzug (Arbeitnehmerabsetzbetrag).

Es stellt sich die Frage, ob von der Tarifsteuer zuerst der Grenzgängerabsetzbetrag abzuziehen ist (dann ergibt sich im konkreten Fall keine Negativsteuer) oder zuerst der Arbeitnehmerabsetzbetrag (dann errechnet sich eine Negativsteuer)?

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 vermindert sich der Grenzgängerabsetzbetrag um den im Kalenderjahr zu berücksichtigenden Arbeitnehmerabsetzbetrag. Es ist daher primär der Arbeitnehmerabsetzbetrag abzuziehen. Ein Grenzgängerabsetzbetrag wäre nur dann zu berücksichtigen, wenn die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte so gering sind, dass die Kürzung des § 33 Abs. 2 EStG 1988 zum Tragen kommt. Im Übrigen muss der Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag nur dem Grunde nach bestehen, damit 10% der Sozialversicherungsbeiträge gutgeschrieben werden können.

§ 97 Abs. 1 und 2 EStG 1988 - Anrechnung der KESt (Rz 811)

(2003)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 2001 (Arbeitnehmerabsetzbetrag steht zu)

Lohnzettel 1	*KZ 245*	*97.889 S*

Lohnzettel 2	*KZ 245*	*27.397 S*
Keine anrechenbare Lohnsteuer einbehalten		
Werbungskosten	*KZ 277*	*15.917 S*
Endbesteuerte Kapitalerträge	*KZ 366*	*16.151 S*
Einbehaltene KESt	*KZ 364*	*3.615 S*
Sonderausgaben	*KZ 455*	*24.000 S (wirksam 6.000 S)*

Fragestellung: Wie wird die Einkommensteuer(-gutschrift) berechnet?

Im vorliegenden Fall ergibt sich nach Abzug aller Absetzbeträge eine Einkommensteuer von 405 S. Gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 ist die Negativsteuer aber mit den ins Minus führenden Absetzbeträgen (also mit –405 S) begrenzt, eine Aufstockung auf -1.500 S ist nicht gesetzeskonform. Nach Abzug der KESt von 3.615 S ergibt sich somit eine Gutschrift von -4.020 S.

Darstellung der Steuerberechnung für das Jahr 2001 (alle Beträge in Schilling):

Einkünfte:

Summe KZ 245	125.286,00
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-15.917,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	109.369,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen	16.151,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	125.520,00
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	-6.000,00
Einkommen	119.520,00

Die Einkommensteuer beträgt:

- 0% für die ersten 50.000: 0,00
- 21% für die nächsten 50.000: 10.500,00
- 31% für die restlichen 19.500: 6.045,00

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		16.545,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-12.200,00	
Verkehrsabsetzbetrag	-4.000,00	
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-750,00	
Summe Absetzbeträge	-16.950,00	-16.950,00
Tarifsteuer nach Abzug der Absetzbeträge		-405,00
Einkommensteuer (Gutschrift nach § 33 Abs. 8 EStG 1988)		-405,00
Einkommensteuer		-405,00
Kapitalertragsteuer		-3.615,00
Festgesetzte Einkommensteuer		-4.020,00
Gutschrift		-4.020,00

42.5.11 § 34 EStG 1988

10823

§ 34 EStG 1988 - Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung (Rz 823 und Rz 887)

(2007)

Frau K. S. ist seit 4/99 im Pflegeheim gemeldet. Seit 5/99 bezieht sie Pflegegeld. Mit Schenkungsvertrag vom 15. Mai 2000 wurde die Liegenschaft an den Sohn K. B. übertragen. Gegenleistung wurde keine vereinbart. Im Vertrag findet sich noch folgender Text "Klargestellt wird, dass die Geschenkgeberin vor allem deshalb keine Gegenleistungen verlangt, nachdem sie im Hemma-Haus gut untergebracht ist und allenfalls nicht durch ihre Pensionsbezüge gedeckten Leistungen ohnedies nach dem Kärntner Sozialhilfegesetz von den Kindern zu bezahlen sind."

Von der Tochter S. E. wurde ein Pflichtteilsverzicht abgegeben.

Frau K. S. hat keinen Antrag auf Sozialhilfe gestellt und bezieht auch keine Sozialhilfe.

Der Differenzbetrag auf die Heimkosten wird von K. B. und S.E. freiwillig je zur Hälfte getragen.

Von Frau S.E. werden die anteilig bezahlten Kosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

1. *Inwiefern sind die Bestimmungen des ABGB bei der Beurteilung, ob und in welcher Höhe eine außergewöhnliche Belastung vorliegt, zu berücksichtigen?*

2. *Stellen die Zahlungen der Tochter unter Berücksichtigung der Bestimmungen des ABGB eine außergewöhnliche Belastung dar?*

3. *Wenn eine außergewöhnliche Belastung vorliegt, wie ist diese zu ermitteln?*

Aus der Formulierung im Schenkungsvertrag (Geschenkgeberin der Liegenschaft verzichtet auf Gegenleistung, weil durch die Pension nicht gedeckte Leistungen ohnedies von den Kindern zu bezahlen sind) kann abgeleitet werden, dass es sich bei der Übernahme von Leistungen für die Pflegeheimunterbringung sehr wohl um eine Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft handelt.

Die Aufwendungen stellen bei den Kindern daher keine Belastung dar. Dies deshalb, weil ein konkreter Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (Übergabe der Liegenschaft) besteht (vgl. hiezu UFSS 31.08.2006, RV/0392-S/06 - Belastungen, die aus der Erfüllung von Übergabsverträgen erwachsen, sind nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG 1988).

Durch die Vermögensübertragung liegt auch keine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor. Erst wenn die Pflegeheimkosten den Wert der übertragenen Liegenschaft übersteigen, liegen steuerlich anzuerkennende außergewöhnliche Belastungen vor (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201)

An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand nichts ändern, dass seitens der Tochter - auf freiwilliger Basis - ein Pflichtteilsverzicht abgegeben worden ist. Daher liegt keine Zwangsläufigkeit bei der Tochter vor.

Die Überwälzung der Pflegeheimkosten - in Form der steuerlichen Berücksichtigung - auf die Allgemeinheit ist im Hinblick auf die Vermögensübertragung nicht gerechtfertigt.

10850

§ 34 EStG 1988, § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen - Kosten eines Treppenliftes einer mittlerweile verstorbenen Person (Rz 850, Rz 871 und Rz 872)

(2012)

Für den mittlerweile verstorbenen und gehbehinderten Abgabepflichtigen bestellt und bezahlt die Ehegattin (Rechtsnachfolge im Erbwege nachgewiesen) einen ersten Treppenlift für das gemeinsam bewohnte zweigeschossige Eigenheim, wobei sich der Schlafraum im Obergeschoß des Eigenheimes befindet. Ein zweiter Treppenlift wird (für den Niveauunterschied zwischen Straße/Garten und Erdgeschoß) wegen Verschlechterung der

Gehbehinderung noch zu Lebzeiten bestellt; die Bezahlung erfolgt aber erst nach dem Tod des behinderten Abgabepflichtigen (eine Stornierung des Auftrages war laut Ehegattin des Abgabepflichtigen nicht mehr möglich). Beide Ehegatten verfügen über ein Einkommen, das jeweils mehr als 20.000 Euro im Jahr beträgt. Im Todesjahr beträgt das Einkommen des Verstorbenen weniger als 10.000 Euro.

Sind die Kosten eines Treppenliftes (im Eigenheim) einer mittlerweile verstorbenen Person als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig? Wie erfolgt die steuerliche Beurteilung der Aufwendungen, die vor dem Todeszeitpunkt durch die gehbehinderte Person selbst bezahlt wurden, und jener Beträge, die erst nach dem Tod der gehbehinderten Person von den Erben geleistet wurden?

Eine außergewöhnliche Belastung muss folgende Merkmale erfüllen: Sie muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Aus dem Begriff „Belastung" ist abzuleiten, dass nur eine endgültige Vermögensminderung abzugsfähig ist. Eine Belastung liegt nur vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung führen. Eine bloße Vermögensumschichtung führt nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. Keine bloße Vermögensumschichtung liegt vor, wenn Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit oder individuellen Gebrauchsfähigkeit keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben. Darunter fallen uA Prothesen, Rollstühle, Sehbehelfe. Dies gilt auch für Herstellungsaufwendungen (vgl. VfGH 17.12.1982, B 220/81; VwGH 22.10.1996, 92/14/0172, Einbau eines Behindertenaufzuges in einem Einfamilienhaus). Bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen sind die Anschaffungskosten eines Treppenlifts für einen Gehbehinderten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Vom Ehemann getragene Kosten:

Der gehbehinderte Ehemann hat noch zu seinen Lebzeiten einen Treppenlift bestellt und eine Anzahlung geleistet. Als Gehbehinderter sind diese Aufwendungen für ihn als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt abzugsfähig. Er ist im Frühjahr verstorben. Das steuerpflichtige Jahreseinkommen hat im Todesjahr den Betrag von 11.000 Euro nicht überstiegen und somit ergibt sich für ihn keine steuerliche Auswirkung.

Von der Ehefrau (Erbin) getragene Kosten:

Die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 zweiter oder dritter Teilstrich EStG 1988 liegen wegen Überschreitens der Einkunftsgrenze nicht vor, sodass eine Absetzung aus dem Titel der Behinderung ohne Selbstbehalt nicht in Betracht kommt. Zur Frage, ob die Ehefrau diese Kosten als allgemeine außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt geltend machen könnte, ist LStR 2002 Rz 870 heranzuziehen. Grundsätzlich sind Krankheitskosten vom erkrankten (Ehe-)Partner selbst zu tragen. Für das Tragen von Krankheitskosten des (Ehe-)Partners kann sich aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung ergeben. Eine solche hängt aber von den finanziellen Rahmenbedingungen beider Ehepartner und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten ab.

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 werden würde. Im konkreten Fall lag keine gegenseitige Unterhaltsverpflichtung vor, da beide Ehepartner ein gleich hohes Einkommen hatten.

Die LStR 2002 Rz 870 kommt hier nicht zur Anwendung. Für die Ehefrau ist die Anzahlung des Treppenliftes somit nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Nach dem Ableben des Ehemannes wurde der Treppenlift geliefert und die Ehefrau hat die Restzahlung geleistet. Da sie selbst nicht gehbehindert ist, handelt es sich bei ihr nicht um Kosten einer außergewöhnlichen Belastung. Somit stellt sich auch nicht die Frage einer Vermögensumschichtung.

Bei der Restzahlung des Treppenliftes nach dem Tod des Gatten handelt es sich um eine Nachlassverbindlichkeit des Erblassers. Gemäß § 548 ABGB übernimmt der Erbe die Verbindlichkeiten, die der Erblasser aus seinem Vermögen zu leisten gehabt hätte. Die Gattin war somit als Erbin verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu übernehmen. Diese sind bei der Ermittlung des Nachlasses anzusetzen und sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

10857

§ 34 EStG 1988, § 33 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 - Erhöhte Unterhaltspflicht aufgrund der Behinderung des Kindes (Rz 857)

(2012)

Ein Steuerpflichtiger hat Anspruch auf den Unterhaltsabsetzbetrag. Das Kind, für das Unterhalt geleistet wird, hat aufgrund einer Stoffwechselerkrankung eine Minderung der

Erwerbstätigkeit von 50%. Die Mutter, bei der das Kind lebt, bezieht erhöhte Familienbeihilfe.

Da dieses Kind eine spezielle Ernährung benötigt, hat die Mutter (unter Vorlage einer Liste der gekauften hochpreisigen Spezialnahrungsmittel) bei Gericht erwirkt, dass der unterhaltsverpflichtete Vater zusätzlich zum gesetzlichen Unterhalt laufend monatlich einen Sonderbedarf für diese Nahrungsmittel zu zahlen hat. Diese Mehrkosten iZm der Spezialnahrung werden auch tatsächlich vom Vater bezahlt. Behinderungsbedingte Mehraufwendungen für das Kind sind nur die Kosten für die Spezialnahrungsmittel, es fallen keine weiteren behinderungsbedingten Mehraufwendungen an.

Eine steuerliche Berücksichtigung erfolgt jedoch ausschließlich bei der Mutter (erhöhte Familienbeihilfe und pauschaler Freibetrag gemäß § 5 VO über außergewöhnliche Belastungen). Die Gewährung eines pauschalen Freibetrages für Diätverpflegung ist bei behinderten Kindern mit erhöhter Familienbeihilfe lt. LStR 2002 Rz 864 ausgeschlossen.

In welcher Form kommt beim unterhaltsverpflichteten Vater eine steuerliche Berücksichtigung der von ihm tatsächlich iZm der Krankendiätverpflegung getragenen Mehraufwendungen, die grundsätzlich die Kriterien einer außergewöhnlichen Belastung erfüllen, in Betracht?

Grundsätzlich können behinderungsbedingte Aufwendungen im tatsächlichen Ausmaß oder als Pauschbetrag beantragt werden.

Gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen ist für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ein Pauschbetrag zu berücksichtigen. Bei behinderten Kindern, die eine erhöhte Familienbeihilfe beziehen, kann neben dem Freibetrag gemäß § 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen kein Freibetrag für Diätverpflegung beantragt werden. Es können neben dem Freibetrag von 262 Euro nur Aufwendungen für nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel, Kosten der Heilbehandlung und das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte berücksichtigt werden.

Der Freibetrag gemäß § 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von 262 Euro darf der Mutter nicht in voller Höhe gewährt werden, da mit diesem Freibetrag alle Mehraufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderung abgegolten sind. Der Freibetrag ist in der Regel zwischen Mutter und Vater im Verhältnis der Kostentragung der behinderungsbedingten Mehraufwendungen

aufzuteilen. Im vorliegenden Fall trägt der Vater die Kosten der Spezialnahrung zur Gänze, es fallen keine behinderungsbedingten Mehraufwendungen bei der Mutter an. Es ist daher der Freibetrag gemäß § 5 der Verordnung zu 100% dem Vater zu gewähren.

10887

§ 34 EStG 1988 - Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung (Rz 823 und Rz 887)

Siehe Rz 10823

10896b

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 - Haushaltshilfe für ältere Menschen als außergewöhnliche Belastung (Rz 896b und Rz 897 und Rz 898)

(2008)

Ältere alleinstehende, gebrechliche Menschen mit und ohne Pflegestufe beschäftigen fallweise eine Haushaltshilfe. Es liegt eine ärztliche Bestätigung vor, dass die ältere Person zB keine Fenster putzen kann/darf.

Können die Aufwendungen für die Haushaltshilfe in diesem Fall als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden?

Grundsätzlich stellen die Kosten für eine Hausgehilfin keine außergewöhnliche Belastung dar. Die Kosten für eine Hausgehilfin sind nur dann abzugsfähig, wenn die allein stehende Person wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit einer ständigen Betreuung bedarf.

Bei Bezug von Pflegegeld ab der Stufe 1 kann davon ausgegangen werden, dass gewisse Tätigkeiten im Haushalt von der behinderten Person nicht durchgeführt werden können. Die dafür aufgewendeten Kosten stellen in diesem Fall eine außergewöhnliche Belastung dar.

Bei Partnerschaften wäre zu beachten, ob nicht der Partner im Rahmen der (ehelichen) Beistandspflicht diese Tätigkeiten zu übernehmen hat. Für den Fall, dass beide Partner Pflegegeld beziehen, sind die Kosten jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

10897

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 - Haushaltshilfe für ältere Menschen als außergewöhnliche Belastung (Rz 896b und Rz 897 und Rz 898)

Siehe Rz 10896b

10898

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 - Haushaltshilfe für ältere Menschen als außergewöhnliche Belastung (Rz 896b und Rz 897 und Rz 898)

Siehe Rz 10896b

10908

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 - Behindertengerechter Umbau von Bad und WC als außergewöhnliche Belastung (Rz 908)

(2008)

Beantragt wird, die gesamten Kosten für den behindertengerechten Umbau von Bad und WC als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Diese Kosten setzen sich zusammen sowohl aus unmittelbar veranlassten Einbauten als auch darüber hinaus (offensichtlich) notwendigen mittelbaren Maßnahmen (Neuinstallationen und -verfliesungen, Türverbreiterung usw.).

Laut LStR 2002 Rz 908 stellen Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung eines Eigenheimes (oder sonstigen Wohnraumes) eine außergewöhnliche Belastung dar, soweit es sich dabei um einen verlorenen Aufwand handelt. Abzugsfähig sind demnach die Kosten der unmittelbaren und mittelbaren Maßnahmen gekürzt um allfällige Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln oder Versicherungsleistungen.

Entsprechend dem VfGH 13.03.2003, B 785/02 sind nur die Mehrkosten einer behindertengerechten Adaptierung als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, weshalb die Kosten der Standardausstattung von den Gesamtkosten in Abzug zu bringen sind.

Der UFS erkennt im Zusammenhang mit behindertengerechten Umbauten von Bad/WC folgende außergewöhnliche Belastungen an (UFS 27.08.2004, RV/0274-L/03):

1. *Verlorener Aufwand (= Wert des Altzustandes, der auf Grund der Adaptierung zerstört werden musste)*
2. *Mehrkosten der Errichtung (= Differenzbetrag zwischen Sonderausstattung und Standardausstattung)*
3. *Mehrkosten der Adaptierung (= besondere Kosten, die auf Grund der behindertengerechten Ausstattung angefallen sind).*

Soll der derzeitigen Richtlinienansicht weiterhin gefolgt oder entsprechend dem VfGH und UFS die Standardausstattung abgezogen bzw. auch der verlorene Aufwand anerkannt werden (dessen Ermittlung zumeist nur im Schätzungswege möglich sein wird)?

Die unmittelbar aufgrund der behindertengerechten Ausstattung veranlassten Kosten für Ein- und Umbauten von Bad und WC stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Weitere

dadurch erforderliche mittelbare Maßnahmen, stellen ebenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar, insbesondere die Abrisskosten der alten Einrichtung. Sofern zusätzlich Einrichtungsgegenstände (Möbel, Beleuchtungskörper und dgl.) neu angeschafft bzw. installiert werden, liegt eine außergewöhnliche Belastung im Ausmaß der Kosten einer Bad- und WC-Standardeinrichtung vor. Eine weitere Berücksichtigung des (anteiligen) Wertes des Altbestandes hat nicht zu erfolgen.

Aufwendungen können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn zum Zeitpunkt des Umbaues bereits eine Beeinträchtigung bzw. Krankheit vorliegt.

Die geltend gemachten Kosten sind in jedem Fall um eventuell erhaltene Zuschüsse zu kürzen.

42.5.11a § 41 EStG 1988

10909

§ 41 EStG 1988 - Pflichtveranlagung bei überschneidenden Bezügen, wenn das steuerpflichtige Einkommen unter Euro 10.900 liegt (Rz 909)

(2008)

Der Steuerpflichtige erzielte im Kalenderjahr 2007 folgende Einkünfte:

01.01. bis 31.10.2007: Arbeitslosengeld in Höhe von 10.393,76 Euro
01.02. bis 31.12.2007: geringfügige Einkünfte in Höhe von 3.300,00 Euro
01.11. bis 31.12.2007: Einkünfte aus Vollbeschäftigung in Höhe von 4.032,34 Euro

Aufgrund der Hochrechung der Einkünfte kam es zu einer Nachzahlung in Höhe von 558,89 Euro.

Gemäß § 41 EStG 1988 liegt ein Pflichtveranlagungsgrund vor, da zumindest gleichzeitig zwei Bezüge (im November und Dezember in Höhe von 600 Euro) vorlagen.

Eine Erklärungspflicht gemäß § 42 EStG 1988 wäre jedoch nicht gegeben, da das steuerpflichtige Einkommen den Betrag von 10.900 Euro nicht übersteigt.

Das steuerpflichtige Einkommen betrug nach Berücksichtigung von Werbungskosten und Sonderausgaben 6.126,35 Euro. Die Nachforderung ergibt sich lediglich aufgrund der Hochrechnung.

Wäre die geringfügige Beschäftigung im Oktober beendet worden, läge kein Pflichtveranlagungsgrund vor und die Nachforderung (219,63 Euro) wäre nicht zu entrichten.

Kann der Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung im Zuge der Berufung dennoch zurückgenommen werden, da die steuerpflichtigen Bezüge unter der Erklärungspflicht von 10.900 Euro liegen?

§ 42 EStG 1988 regelt, wann durch den Steuerpflichtigen eine Steuererklärung einzureichen ist. Unter anderem ist dies gemäß § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige durch das Finanzamt dazu aufgefordert wird.

Regelungen betreffend Pflichtveranlagungsgründe finden sich ausschließlich im § 41 EStG 1988. Unter anderem ist im § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 geregelt, dass eine Pflichtveranlagung vorzunehmen ist, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Liegt ein Pflichtveranlagungsgrund vor, kann ein Antrag auf ArbeitnehmerInnenveranlagung nicht mehr zurückgezogen werden und sind im Veranlagungsverfahren sämtliche Umstände für das betreffende Kalenderjahr zu berücksichtigen.

Im Anlassfall ist daher auf Grund des vorliegenden Pflichtveranlagungstatbestandes die Zurückziehung des Antrages nicht möglich (weder im Rahmen des Berufungsverfahrens noch anderweitig).

42.5.12 § 47 EStG 1988

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.

10965

§ 25 EStG 1988, § 109a EStG 1988 - Mitteilung von Bausparkassen (Rz 965)

(2003)

Im gegenständlichen Fall wird eine Provisionszahlung (für den Abschluss von Bausparkassenverträgen) von der Bausparkasse an den Arbeitgeber des Vermittlers – eine Bank – geleistet. Die Bank als Arbeitgeber bezieht diese Provisionen in die Lohnverrechnung mit ein, führt den Lohnsteuerabzug durch und berücksichtigt die Einkünfte und die einbehaltene Lohnsteuer im Lohnzettel. Angeblich stellen Bausparkassen über Provisionen, die sie an Bausparkassenvertreter im Wege der Bank, bei der diese Vertreter als Arbeitnehmer tätig sind, auszahlen, Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988 aus.

Der Lohnsteuerabzug erfolgt im gegenständlichen Fall offensichtlich zu Recht, weil die Provisionen im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit erworben und vom Arbeitgeber des Provisionsempfängers an diesen ausgezahlt werden. Eine Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 ist in den in Rz 964 und Rz 965 angeführten Fällen nicht auszustellen, weil lohnsteuerabzugspflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen und diese in den Einkünften laut Lohnzettel enthalten sind.

Liegen hingegen selbständige Einkünfte oder auch Arbeitslohn von dritter Seite vor (in beiden Fällen werden die Provisionen unmittelbar an den Vertreter ausgezahlt, ohne dass ein damit in Verbindung stehender Arbeitgeber davon Kenntnis erlangt - siehe auch Rz 966) ist eine Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 auszustellen.

10981

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, § 47 Abs. 2 EStG 1988 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Dienstverhältnis – Geschäftsführer (Rz 981)

(2001)

Ein Unternehmensberater wird im Jahre 1998 bei einer GmbH als Geschäftsführer eingestellt. Die Tätigkeit umfasst Buchhaltung, Bilanzierung, Steuern, Kostenrechnung, Berichtswesen und Finanzierung.

Als Honorar wird folgende Vereinbarung getroffen: monatliches Pauschale von 60.000 S, ab Juni 1999 75.000 S zuzüglich Mehrwertsteuer.

Ab Juni 1999 wird quartalsweise die Differenz zwischen den geleisteten Stunden, 1.000 S je Leistungsstunde und 500 S je Reisestunde, und dem Pauschalhonorar verrechnet.

Ab Jänner 2000 wird ein fixes monatliches Honorar von 50.000 S zuzüglich Mehrwertsteuer und ein variables Zeithonorar von 1.100 S je Leistungsstunde und 500 S je Reisestunde gewährt. Von diesem Zeithonorar wird das fixe Honorar in Abzug gebracht. Der übersteigende Betrag wird jedoch nur in Abhängigkeit vom Erreichen des Planergebnisses der GmbH ausbezahlt.

Barauslagen und Spesen werden von der GmbH ersetzt. Weiters wird ein Firmenfahrzeug, eine Firmenwohnung, eine Firmenkreditkarte sowie ein Büro am Dienstort und in Wien zur Verfügung gestellt.

Die Tätigkeit unterliegt der Geheimhaltungspflicht.

Die Gestaltung der Arbeitszeit liegt im eigenen Ermessen des Geschäftsführers.

Der Unternehmensberater ist daneben in einem Betrieb als nichtselbständiger Arbeitnehmer (die Bezüge übersteigen die ASVG-Höchstbeitragsgrundlage) beschäftigt und für verschiedene andere Firmen als Berater selbständig tätig.

Kann eine nichtselbständige Tätigkeit bzw. ein Dienstverhältnis unterstellt werden?

Bei dieser Gestaltung kann ein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht angenommen werden. Das Monatshonorar ist fix, die Barauslagen und Spesen werden von der GmbH ersetzt. Der den fixen Bezug gegebenenfalls übersteigende Betrag kann als zusätzliches Honorar (Erfolgsprämie) angesehen werden.

Die Angaben betreffend die Geheimhaltungspflicht sowie zur Gestaltung der Arbeitszeit sind in diesem Zusammenhang ohne Auswirkung. Die weiteren nichtselbständigen und selbständigen Tätigkeiten stehen der Eingliederung in den Betrieb der GmbH nicht entgegen.

§ 47 EStG 1988 – Entschädigungszahlungen für die Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung (Rz 981)

(1999)

Ein gewerberechtlicher Geschäftsführer einer GmbH ist minderheitsbeteiligt (Beteiligung bis 25%) und als Arbeitnehmer bei der Gesellschaft beschäftigt. Zusätzlich zu seinen nichtselbständigen Einkünften erhält er für die Zurverfügungstellung seinerGewerbeberechtigung eine monatliche Entschädigung von 3.000 S.

Sind die Entschädigungen für die Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder sind diese mit den nichtselbständigen Einkünften zu versteuern?

Wie ist vorzugehen, wenn der gewerberechtliche Geschäftsführer an der GmbH wesentlich beteiligt ist (mehr als 25%) und somit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit bezieht (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988) und gleichermaßen Entschädigungen für die Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung in Höhe von monatlich 3.000 S erhält?

Gemäß § 9 Abs. 1 der Gewerbeordnung 1994 (GewO 1994) können juristische Personen Gewerbe ausüben, müssen jedoch einen Geschäftsführer (§§ 39 und 40 GewO 1994) bestellt haben. Gemäß § 39 Abs. 2 GewO 1994 muss der Geschäftsführer den für die Ausübung des Gewerbes vorgeschriebenen persönlichen Voraussetzungen entsprechen. Handelt es sich um ein Gewerbe, für das die Erbringung eines Befähigungsnachweises vorgeschrieben ist, so muss der gemäß § 9 Abs. 1 GewO 1994 zu bestellende Geschäftsführer einer juristischen Person außerdem

- dem zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organ der juristischen Person angehören oder
- ein mindestens zur Hälfte der wöchentlichen Normalarbeitszeit im Betrieb beschäftigter, nach den Bestimmungen des Sozialversicherungsrechts voll versicherungspflichtiger Arbeitnehmer sein.

Ein Befähigungsnachweis, der eine (natürliche) Person zur Ausübung eines Gewerbes berechtigt, ist als besondere Qualifikation dieser Person anzusehen und stellt kein gesondertes Wirtschaftsgut dar. Wird ein Geschäftsführer für diese Qualifikation zusätzlich entlohnt, sind die dafür erhaltenen Bezüge trotzdem Teil seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ist der gewerberechtliche Geschäftsführer an der GmbH wesentlich beteiligt (mehr als 25%), ist sinngemäß vorzugehen. Die zusätzlichen Entlohnungen stellen

daher Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988) dar.

10991

§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, § 33 Abs. 8 EStG 1988 - Einkünfte von Krankenpflegeschülerinnen (Rz 991)

(1998)

Wie sind die Einkünfte von Krankenpflegeschüler/innen steuerlich zu beurteilen? Haben Krankenpflegeschüler/innen auf Grund ihrer Einkünfte Anspruch auf Negativsteuer?

Das "Taschengeld" sowie allfällige andere Bezugsbestandteile, die Krankenpflegeschüler/innen im Rahmen der Ausbildung erhalten, stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar. Die Bereitstellung einer Unterkunft führt analog der Bereitstellung des "Burschenzimmers" im Gastgewerbe nicht zur Zurechnung eines steuerpflichtigen Sachbezuges. Der Umstand, dass arbeitsrechtlich kein Dienstverhältnis der Ausbildungsinstitution mit der auszubildenden Person besteht, ist für die Beurteilung der Einkünfte nicht maßgeblich. Der Verwaltungsgerichtshof hat diesbezüglich in mehreren Erkenntnissen entschieden, dass für die Beurteilung der Steuerpflicht die Rechtsbeziehungen nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten zu untersuchen sind (vgl. VwGH 22.2.1996, 94/15/0123; ein Lehrbeauftragter begründet nach hochschulorganisationsrechtlichen Vorschriften kein Dienstverhältnis zur Hochschule, dennoch sind die Einkünfte steuerrechtlich als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu beurteilen).

Für Krankenpflegeschüler/innen sind daher Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 an das Finanzamt zu übermitteln. Ebenso besteht Anspruch auf Erstattung von Negativsteuer unter den Voraussetzungen des § 33 Abs. 8 EStG 1988.

10992

§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - Vortragende für Deutschkurse (Rz 992)

(2011)

Der österreichische Integrationsfonds (ÖIF) hat einen Test entwickelt. Die Ablegung dieses Tests wird als Grundlage für die Erfüllung der Integrationsvereinbarung und auch zum Nachweis der Deutschkenntnisse für den Erwerb der Staatsbürgerschaft verwendet. Auf diesen Test wird österreichweit an zahlreichen zertifizierten Kursinstituten vorbereitet (siehe auch Ausführungen auf: www.integrationsfonds.at).

Auf Grund von §§ 14 bis 16 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz (NAG) haben in Österreich niedergelassene Drittstaatsangehörige eine Integrationsvereinbarung zu unterzeichnen und es sind zwei Module (Modul 1 -Alphabetisierungskurs und Modul 2 - Deutsch-Integrationskurs) zu erfüllen. Die Integrationsvereinbarung bezweckt den Erwerb von Kenntnissen der deutschen Sprache, insbesondere der Fähigkeit des Lesens und Schreibens, zur Erlangung der Befähigung zur Teilnahme an gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und kulturellen Leben in Österreich. § 16 NAG beinhaltet das Kursangebot und sieht vor, dass die Zertifizierung der Kurse und die Evaluierung der vermittelten Lehrinhalte vom Österreichischen Integrationsfonds vorgenommen werden. Die Inhalte der Kurse werden nach § 16 Abs. 4 NAG in der Verordnung des Bundesministeriums für Inneres über die Integrationsvereinbarung (Integrationsvereinbarungs-Verordnung) geregelt.

Die Integrationsvereinbarungs-Verordnung sieht die Voraussetzungen für die Zertifizierung der Kursinstitute und auch des Lehrpersonals vor. Nach § 6 dieser Verordnung wird auch die Anzahl der Unterrichtseinheiten für diese Kurse geregelt. In der Anlage A und B zur Verordnung befinden sich die Rahmencurricula für Alphabetisierungskurse und Deutsch-Integrationskurse.

Vortragende, die nicht bereits nach § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in einem Dienstverhältnis stehen, erzielen, wenn sie nach einem vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan im Sinne der LStR 2002 Rz 992 unterrichten, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Als vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne gelten auch Studien-, Lehr- oder Stundenpläne eines akkreditierten Lehrganges oder Studiums.

Sind die Lehrer an diesen Instituten gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 oder Z 5 EStG 1988 nichtselbständig tätig?

Es ist vorrangig zu prüfen, ob aufgrund der allgemeinen Merkmale gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 ein Dienstverhältnis (vgl. LStR 2002 Rz 930 ff) vorliegt.

Konkrete Merkmale für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit sind:

- persönliche Arbeitspflicht
- Unterwerfung unter einer betrieblichen Ordnungsvorschrift
- Gebundenheit an persönliche Weisungen
- Kontrollunterworfenheit
- disziplinäre Verantwortlichkeit

- Dauerschuldverhältnis

Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen bzw. sie können in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen. Siehe VwGH vom 31.03.2005, 2000/15/0127, VwGH vom 31.01.1995, 92/08/0213, VwGH vom 17.12.2002, 99/08/0008.

Überdies sieht im vorliegenden Sachverhalt § 16 des Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetzes (NAG) konkrete Inhalte der von den zertifizierten Kursinstituten angebotenen Kurse (Alphabetisierungskurs und Deutsch-Integrationskurs) vor, die näher in der Integrationsvereinbarungs-Verordnung geregelt sind. Die Integrationsvereinbarungs-Verordnung enthält die Voraussetzungen für die Zertifizierung der Kursinstitute sowie für das Lehrpersonal. Durch Rahmencurricula für die Alphabetisierungskurse und die Deutsch-Integrationskurse, die in den Anlagen A und B zur Verordnung zu finden sind, werden die Qualitätsstandards für den Unterricht gewährleistet. Der Deutsch-Integrationskurs hat das Ziel das A2-Niveau des Gemeinsamen Europäischen Referenzrahmens für Sprache zu erreichen. Nach § 6 der Integrationsvereinbarungs-Verordnung umfassen der Alphabetisierungskurs 75 und der Deutsch-Integrationskurs 300 Unterrichtseinheiten.

Da die Tätigkeit nach einem standardisierten Konzept auszuüben ist, welches durch Gesetz (NAG) und Verordnung vorgegeben ist, bleibt dem Beschäftigten so gut wie kein Handlungsspielraum, den er selbständig füllen kann.

Aus der Gewichtung der einzelnen Beurteilungskriterien ergibt sich somit, dass die ausgeübte Tätigkeit als Dienstverhältnis einzustufen ist. Steuerrechtlich liegen bei diesen Vortragenden in der Regel Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor. Bei Zutreffen der Voraussetzungen kann in Einzelfällen auch § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 zur Anwendung kommen.

§ 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 selbständig und einer nichtselbständig 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.

10992c

§ 47 EStG 1988 – Zurechnung von Einkünften an Fachhochschulvortragende (Rz 992c)

(2010)

Die Vorträge an der Fachhochschule X sind aufgeteilt nach

1) hauptberuflichen Referenten (§ 5a Abs. 1 FHStG; LStR 2002 Rz 992c Abs. 1 und Abs. 2 erster Satz)

2) nebenberuflichen Referenten (§ 5a Abs. 2, 3 und 4 FHStG; LStR 2002 Rz 992c Abs. 2 zweiter Satz und Abs. 3)

3) Referenten bis zu einer Semesterwochenstunde und Vortragende in Einzelseminaren/Firmenschulungen; freies Dienstverhältnis oder Werkvertrag

In welchen Fällen ist bei juristischen Personen (GmbH) und Personengesellschaften auf die natürliche Person, den Vortragenden, durchzugreifen, sodass die Einkünfte der natürlichen Person zuzurechnen sind?

Da Vortragende an einer Fachhochschule einen Nachweis über ihre wissenschaftlichen, berufspraktischen und pädagogisch didaktischen Qualifikationen gemäß § 12 Abs. 2 Z 3 FHStG zu erbringen haben, können Personen gemäß § 5a FHStG immer nur natürliche Personen sein, da nur diese über derartige persönliche Qualifikationen und entsprechende Nachweise verfügen (LStR 2002 Rz 992c). Für die unmittelbare Zurechnung zu den jeweiligen natürlichen Personen ist es daher ohne Belang, ob die Vortragenden ihre Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausüben, ob daher die Bezüge unter § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 oder – weil ein Vertretungsrecht besteht – unter § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 fallen.

Handelt es sich bei einem Vortragenden um einen Gastvortragenden bzw. um eine fallweise Vertretung liegen weder Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 noch nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor (vgl. LStR 2002 Rz 992a). Auch in diesen Fällen sind die Einkünfte dem Vortragenden direkt zuzurechnen, es liegen jedoch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bzw. aus Gewerbebetrieb vor.

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.

42.5.12a § 62 EStG 1988

11038a

Auslegung des Begriffes „Expatriates" hinsichtlich der vorübergehenden Beschäftigung in Österreich (Rz 1038a)

(2008)

Auf Grund eines Auftrages des ausländischen Arbeitgebers schließt ein Arbeitnehmer mit dem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft) einen Dienstvertrag ab, wobei hinsichtlich der Dauer des Dienstverhältnisses Folgendes vereinbart wird:

- *Variante 1: Befristung auf 3 Monate mit einer Option auf unbefristete Verlängerung mit einer Kündigungsfrist von 3 Monaten*
- *Variante 2: Befristung auf 4 Jahre mit Option auf Verlängerung bis maximal 8 Jahren*

Bei beiden Varianten wird behauptet, dass das Dienstverhältnis in Österreich innerhalb von 5 Jahren ab Dienstantritt beendet werden wird. Beide Sachverhaltsvarianten werden dem Finanzamt nach Ablauf des ersten Jahres nach Antritt des Dienstverhältnisses bekannt gegeben.

Liegt eine „vorübergehende" Beschäftigung iSd LStR 2002 Rz 1038a vor und stehen die einkommensteuerrechtlichen Begünstigungen als „Expatriates" zu?

Laut LStR 2002 Rz 1038a liegt eine vorübergehende Beschäftigung im Inland dann nicht vor, wenn von vornherein eine längere Beschäftigungsdauer vorgesehen ist.

Bei beiden Varianten können die Regelungen der Lohnsteuerrichtlinien betreffend Expatriates aus folgenden Gründen nicht angewendet werden:

- Bei Variante 1 ist zum Zeitpunkt der Veranlagung des ersten betroffenen Jahres bereits bekannt, ob die Option zur unbefristeten Vertragsverlängerung ausgeübt wurde. Im Falle der Nichtausübung stehen die Expatriates-Begünstigungen für den dreimonatigen Tätigkeitszeitraum zu, im Falle der Ausübung hingegen nicht.
- Bei Variante 2 kann zum Zeitpunkt der Veranlagung im Hinblick auf die Möglichkeit einer erst nach 4 Jahren auszuübenden Option nicht ausgeschlossen werden, dass von

vornherein eine längere Beschäftigungsdauer geplant ist (Möglichkeit einer nicht offen gelegten Nebenabrede). Die Expatriates-Begünstigungen sind daher nicht anzuwenden. Wird allerdings die Option auf Vertragsverlängerung nach Ablauf der Befristung von 4 Jahren nicht in Anspruch genommen, liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor, das zu einer Bescheidänderung zu Gunsten des Arbeitnehmers im Rahmen der Veranlagung führen kann.

42.5.13 § 67 EStG 1988

Randzahl 11050: *entfällt*

11053

§ 67 Abs. 1, Abs. 8 und Abs. 10 EStG 1988 - Ablöse von Deputaten durch Einmalzahlung (Rz 1053)

(2004)

Die Dienstnehmer eines Betriebes haben neben ihrem laufenden Lohn Anspruch auf Deputate. Diese Deputate sollen nun gegen eine Einmalzahlung abgelöst werden.

Wie ist die Ablösezahlung zu versteuern?

Die Einmalzahlung stellt eine Ablöse eines laufenden Bezuges (Sachbezuges) dar. Da keine besondere Begünstigungsbestimmung für eine derartige Ablösezahlung besteht, ist sie als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern.

11055

§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988, § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 - Erfolgsprämien in Form von Sachgeschenken (Rz 79 und Rz 1055)

Siehe Rz 10079

11070

§ 67 Abs. 3 EStG 1988 - Gesetzliche Abfertigung bei Erhöhung des Stundenausmaßes (Rz 1070)

(2007)

Bei einem Dienstgeber ist eine Arbeitnehmerin geringfügig beschäftigt; die wöchentliche Arbeitszeit beträgt 10 Stunden (25 Jahre im Betrieb).

Die Dienstnehmerin beabsichtigt, die wöchentliche Normalarbeitszeit (bis zur Pensionierung) auf 30 Stunden zu erhöhen.

Liegt bei einer Erhöhung des Stundenausmaßes ebenfalls eine Änderungskündigung iSd Rz 1070 vor?

Kann die gesetzliche Abfertigung zum Zeitpunkt des Wechsels steuerlich begünstigt ausgezahlt werden?

Nach der Vervielfachermethode würde keine Lohnsteuer anfallen. Die „Abfertigung" könnte aber auch als Sonderzahlung angesehen werden, womit eine Lohnsteuer anfallen könnte.

Bei einer Verdreifachung der Arbeitszeit ist jedenfalls von einer wesentlichen Veränderung des Dienstverhältnisses auszugehen.

Wird das bestehende Dienstverhältnis unter Abgeltung aller arbeitsrechtlichen Ansprüche beendet (Rz 1070a), kann eine in diesem Zusammenhang ausgezahlte Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 behandelt werden, wenn das nachfolgende Dienstverhältnis dem BMVG (Abfertigung neu) unterliegt.

§ 67 Abs. 3 und Abs. 8 EStG 1988 - Treueprämien bei Austritt (Rz 1070 und Rz 1084)

(2003)

Ein Arbeitgeber bezahlt an Arbeitnehmer, die nach mehr als 25 Jahren wegen Erreichens der Altersgrenze oder wegen Dienst- oder Berufsunfähigkeit in den Ruhestand treten bzw. aus dem Dienst ausscheiden, in Anerkennung ihrer langjährigen guten Dienstleistungen eine Treueprämie. Das Ausmaß der Treueprämie beträgt bei einer Dienstzeit von:

25 Jahren	100%
30 Jahren	200%
35 Jahren	300% des letzten Monatsbezuges.

Jubiläumszuwendungen, die den betreffenden Bediensteten anlässlich einer 25-jährigen bzw. 40-jährigen Dienstzeit im Ausmaß von jeweils 50% des Monatsbezuges zuerkannt wurden, verringern die Treueprämie um diesen Betrag. Bei den betroffenen Dienstnehmern handelt es sich nicht um Beamte, sondern um ASVG-Versicherte.

Ist § 67 Abs. 3 EStG 1988 bzw. § 67 Abs. 6 EStG 1988 anzuwenden oder liegt ein nicht begünstigtes Jubiläumsgeld vor?

Nach dem vorliegenden Sachverhalt besteht die „Treueprämie" wirtschaftlich betrachtet aus zwei Komponenten: Einerseits wird ein Jubiläumsgeld ausbezahlt, andererseits besteht ein

(weiterer) Anspruch bei Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis. Es besteht eine klare Trennung zwischen dem Jubiläumsgeld (50% eines Monatsbezuges) und dem Anspruch bei Beendigung des Dienstverhältnisses. Dieser Anspruch hat den Charakter einer Abfertigung (§ 67 Abs. 3 EStG 1988: „....., deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitlohnes bestimmt").

Eine Umwandlung eines Jubiläumsgeldes in eine Zahlung bei Beendigung des Dienstverhältnisses liegt nicht vor.

Die angeführte Zahlung bei Beendigung des Dienstverhältnisses ist in einer Dienstordnung einer Gebietskörperschaft geregelt, sodass § 67 Abs. 3 EStG 1988 zur Anwendung kommt.

§ 67 Abs. 3 EStG 1988 - Gesetzliche Abfertigung bei Neuregelung der Akkordarbeit (Rz 1070)

(2002)

In einem größeren Betrieb werden die Arbeiter (Eisenbieger) nach Stundenlohn und Akkordlohn abgerechnet. Mitte des Jahres 1999 stellte der Arbeitgeber fest, dass die Bezahlung eines Akkordlohnes nicht mehr zeitgemäß ist, da durch Einsatz von Maschinen etc. größere Mengen produziert werden können und daher die bisherige Akkordarbeit einer Neuregelung bedarf.

Nach diesem neuen Schema würden die Arbeiter insgesamt ca. 25% - 30% weniger verdienen.

Die Arbeitnehmer wurden mit 30. Juni 1999 bei der Sozialversicherung abgemeldet. Als Grund wurde Kündigung durch den Arbeitgeber bzw. einvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses angeführt. Die gesetzliche Abfertigung wurde gezahlt und gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 versteuert.

Jene Arbeiter, die sich mit dem neuen Schema einverstanden erklärten (ca. 95%), wurden mit 1. Juli 1999 wieder angemeldet. Schriftliche Unterlagen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über diese Maßnahmen sind nicht vorhanden. Durch verstärkten Arbeitseinsatz verdienen sie ab 1. Juli 1999 trotz des neuen Modells ungefähr wieder denselben Arbeitslohn wie vorher.

Erfolgte die Versteuerung als gesetzliche Abfertigung mit 6% zu Recht?

Gemäß Rz 1070 kann im Zuge einer Änderungskündigung eine gesetzliche Abfertigung dann begünstigt versteuert werden, wenn die Bezüge des Arbeitnehmers um mindestens 25%

reduziert werden und das Dienstverhältnis formal beendet wird. Erfolgt innerhalb von zwölf Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe, dann war von vornherein die Abfertigungszahlung nicht begünstigt zu versteuern.

Da der dargestellte Sachverhalt diesen Tatbestand erfüllt, wäre die bezahlte gesetzliche Abfertigung nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern gewesen.

§ 67 Abs. 3 EStG 1988 - Gesetzliche Abfertigung bei Wiedereinstellung (Rz 1070)

(1998)

Auf Grund der schlechten Auftragslage werden seitens der Firmenleitung Abteilungsleiter und Facharbeiter gekündigt und in der Folge wiedereingestellt. Dabei werden die Gehälter um mehr als 25% bei voller Arbeitszeit gekürzt und bei einzelnen teuren Facharbeitern die Wochenarbeitszeit bei gleichem Stundenlohn um mehr als 25% vermindert. In beiden Fällen wird die gesetzliche Abfertigung bezahlt und mit 6% versteuert.

Nach einem halben Jahr bessert sich die Auftragslage der Firma unvorhergesehenerweise wesentlich. Die Arbeitszeit bzw. die Entlohnung von Abteilungsleitern und Facharbeitern wird wieder auf das ursprüngliche Ausmaß angehoben.

Steht für die ausbezahlten Abfertigungen die Begünstigung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu?

Erfolgte eine Kündigung (Beendigung des Dienstverhältnisses) auf Grund nicht beeinflussbarer äußerer Umstände (zB Kündigung eines Pachtvertrages bei einem Tankstellenbetrieb) und kommt es in der Folge zu einer Fortsetzung des Dienstverhältnisses der Arbeitnehmer im ursprünglichen Ausmaß, weil die objektiven - für die Kündigung maßgeblichen - wirtschaftlichen Gründe weggefallen sind, dann liegt keine steuerschädliche Fortsetzung des Dienstverhältnisses vor.

> *Beispiel: Bei einem Tankstellenpächter läuft der Pachtvertrag für die Tankstelle mit angeschlossener Werkstätte aus und wird nicht verlängert. Der Tankstellenpächter kündigt seine Arbeitnehmer und leistet in diesem Zusammenhang die gesetzliche Abfertigung. In der Folge findet sich aber kein neuer Tankstellenpächter und die Tankstelle wird vom ursprünglichen Pächter wieder übernommen. Frühere Mitarbeiter werden zu denselben Bedingungen wieder eingestellt. Bei Kündigung und Leistung der Abfertigungszahlungen mit anschließender Wiedereinstellung der Arbeitnehmer ist nicht von einer Fortsetzung des Dienstverhältnisses auszugehen.*

Ebenso ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn die Kündigungen und späteren Wiedereinstellungen zu wesentlich unterschiedlichen Bedingungen auf Grund von Umsatzeinbrüchen erfolgten. Auch in diesem Fall liegen wirtschaftliche Gründe für die

Beendigung der Dienstverhältnisse vor, sodass die Abfertigungszahlungen zu Recht gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 versteuert wurden, weil eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses nicht vorhersehbar war.

Werden hingegen Kündigungen ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe vorgenommen und erfolgt die Wiedereinstellung zu geänderten Bedingungen nur vorübergehend (für einen kürzeren Zeitraum als ein Jahr), dann war von vorneherein die Abfertigungszahlung nicht begünstigt zu versteuern, sondern stellt einen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 dar.

11071

§ 67 Abs. 3 EStG 1988 - Abfertigung bei Wechsel vom Arbeiter zum Angestellten (Rz 1071)

(2007)

Ein LKW-Chauffeur beendet sein Dienstverhältnis als Arbeiter mit 31.12.2006 mit sämtlichen Konsequenzen. Mit 1.1.2007 bekommt er einen neuen Dienstvertrag, aufgrund dessen er als leitender Angestellter (Disponent) tätig wird.

Darf die gezahlte Abfertigung beim Ausscheiden als Arbeiter nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 steuerbegünstigt behandelt werden?

Treffen zwei unmittelbar anschließende Dienstverhältnisse beim selben Arbeitgeber zusammen und würde bei Beendigungen des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch zu Recht beachtet oder geltend gemacht, sind ein beendetes und ein neue eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Dies gilt auch dann wenn zum Beispiel ein Arbeiter in das Angestelltenverhältnis wechselt oder ein Vollbeschäftigter in eine Teilzeitbeschäftigung. Eine Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist daher möglich (Rz 1071).

§ 67 Abs. 3 EStG 1988 - Gesetzliche Abfertigung bei Wechsel vom Angestellten- ins Bauarbeiterverhältnis (Rz 1071)

(1997)

Ein Angestellter eines Bauhofes wird gekündigt und erhält die gesetzliche Abfertigung. Ab dem nächsten Arbeitstag wird er als Bauarbeiter mit einem ca. 10% geringeren Stundenlohn und vollen Zulagen, die der Bauarbeiter-Kollektivvertrag vorsieht, vom selben Arbeitgeber wieder eingestellt. Der Arbeitgeber muss ab diesem Zeitpunkt für diesen Arbeiter auch Zahlungen an die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse leisten. Kann die bei

Auflösung des Angestelltenverhältnisses bezahlte Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt versteuert werden?

Da die Abfertigungsansprüche in Hinkunft von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse zu leisten sind und der Arbeitgeber daher an diese Kasse die vorgeschriebenen Beiträge zu entrichten hat, liegt eine Änderung des Dienstverhältnisses vor, die für eine begünstigte Besteuerung der Abfertigungszahlung nicht schädlich ist.

11074

§ 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988 - Abfertigung bei schwankender Beteiligung (Rz 1074)

(1996)

Welche Dienstzeiten können bei einem Gesellschafter einer GmbH für die Abfertigung herangezogen werden, wenn sich das Beteiligungsverhältnis mehrmals ändert (Dienstverhältnis - kein Dienstverhältnis) und zwar für den Fall der gesetzlichen und der freiwilligen Abfertigung?

Eine steuerlich begünstigte Behandlung von Abfertigungszahlungen im Zuge eines Anteilserwerbs ist nur dann möglich, wenn hierdurch eine mindestens 50-prozentige Beteiligung (oder Sperrminorität) entsteht und innerhalb eines Zeitraumes von 10 Jahren vor dem Anteilserwerb (= arbeitsrechtliche Beendigung des Dienstverhältnisses) überwiegend eine wesentliche Beteiligung nicht bestand.

Diesfalls sind bei der gesetzlichen Abfertigung die Zeiten als Dienstzeiten zu berücksichtigen, die der Arbeitnehmer in einem Dienstverhältnis zu dem die Abfertigung zahlenden Arbeitgeber verbracht hat.

Für den Fall einer freiwilligen Abfertigung können bei entsprechendem Nachweis auch tatsächlich erbrachte Zeiten in einem Dienstverhältnis zu anderen Arbeitgebern als Dienstzeit Berücksichtigung finden.

Beispiel:

Anteile am Stammkapital eines Gesellschafters/Geschäftsführers einer GmbH:

- *vom 1. April 1985 bis 1. Juli 1993: 25%*
- *vom 1. August 1993 bis 30. September 1995: 40%*
- *ab 1. Oktober 1995: 50% (= arbeitsrechtliche Beendigung des Dienstverhältnisses)*

Mit dem Erwerb der 50-prozentigen Beteiligung wird dem Gesellschafter/ Geschäftsführer eine Abfertigung zuerkannt und in der Folge ausbezahlt.

10 jähriger Beobachtungszeitraum: vom 30. September 1985 bis 30. September 1995. Innerhalb dieses Zeitraums überwiegt die Zeit der nicht wesentlichen Beteiligung (vom 1. April 1985 bis 1. Juli 1993), weshalb die im Oktober 1995 ausbezahlte (gesetzliche) Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt zu versteuern ist.

Als Dienstzeit hat die Zeit vom 1. April 1985 bis 30. September 1995 Berücksichtigung zu finden.

Für den Fall einer freiwilligen Abfertigung können auch tatsächlich geleistete Zeiten, die Dienstverhältnisse zu anderen Arbeitgebern vor dem 1. April 1985 betreffen, als Dienstzeit Berücksichtigung finden.

Würde der Anteil des Gesellschafter/Geschäftsführers in der Zeit vom 1. April 1985 bis 1. Juli 1993 26% betragen haben, hätte im Beobachtungszeitraum nicht nur überwiegend sondern zur Gänze eine wesentliche Beteiligung bestanden, die Abfertigungszahlung wäre demnach den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit zuzuordnen und nach § 67 EStG 1988 nicht begünstigt zu versteuern.

11084

§ 67 Abs. 3 und Abs. 8 EStG 1988 - Treueprämien bei Austritt (Rz 1070 und Rz 1084)

Siehe Rz 11070

11092

§ 67 Abs. 7 EStG 1988 - Prämien für Verbesserungsvorschläge; steuerbegünstigte Behandlung bei Auszahlung der Prämie an alle Teammitarbeiter (Rz 1092)

(2003)

Die im Rahmen einer Teamorganisation arbeitenden Mitarbeiter eines metallverarbeitenden Industrieunternehmens sind befugt, eigenverantwortlich Verbesserungspotentiale in einem Themenspeicher aufzulisten, zur Problemlösungsfindung auszuwählen und selbständig eine konkrete und realisierbare Lösung zu erarbeiten und vorzuschlagen.

Dem Lösungsvorschlag muss eine Wirtschaftlichkeitsrechnung (Kosten-Nutzen-Rechnung) zugrunde liegen und er muss zur Genehmigung durch den Vorgesetzten eingereicht werden. Wenn der Lösungsvorschlag realisierbar ist und zur Umsetzung freigegeben ist, wird er vom Team realisiert. Erst dann, wenn der Lösungsvorschlag umgesetzt ist, kann er auch zur Prämierung eingereicht werden. Wenn umgesetzte Lösungen der eigenen Tätigkeit zuzuordnen sind, wenn sie lediglich die Motivation von Mitarbeitern erhöhen ohne gleichzeitig die Kosten für das Unternehmen zu senken oder wenn sie offensichtliche Fehler oder die

Verletzung von verbindlichen Regeln beseitigen, gibt es keine Prämie. Wenn die umgesetzte Lösung zwar einen Nutzen für das Unternehmen bringt, dieser jedoch nicht quantifiziert werden kann, ist eine Standardprämierung pro Teammitglied, welches die Lösung erarbeitet und realisiert hat, möglich.

Wenn die umgesetzte Lösung zu einem nachweisbaren wirtschaftlichen Nutzen für das Unternehmen führt, wird an jene Teammitglieder, die die Lösung erarbeitet und realisiert haben, eine Prämie von insgesamt 10% des erzielbaren und nachzuweisenden Jahresnutzens ausgeschüttet.

Voraussetzung ist, dass die Erarbeitung und Realisierung der Lösung nicht dem Tätigkeitsbereich der Teammitglieder zuzuordnen ist.

Alle wesentlichen Schritte dieses Entscheidungsprozesses werden vom jeweiligen Vorgesetzten bzw. den überwachenden Stellen (zB Controlling, Personalabteilung) geprüft.

Der arbeitsrechtliche Anspruch auf Gewährung von Prämien für Verbesserungsvorschläge leitet sich aus der Betriebsvereinbarung über Gewährung von Prämien für umgesetzte Verbesserungsvorschläge im Rahmen von Teamarbeit und KVP (Kontinuierlicher Verbesserungsprozess) ab.

Können Prämien für Verbesserungsvorschläge, wenn sie nicht nur an den Arbeitnehmer, welcher die Idee für die Verbesserung hatte, sondern an alle Teammitglieder, welche an der Realisierung des Vorschlages mitgearbeitet haben, ausbezahlt werden, steuerbegünstigt im Sinne des § 67 Abs. 7 EStG 1988 behandelt werden, soweit die übrigen rechtlichen Voraussetzungen lückenlos erfüllt sind?

Prämien für Verbesserungsvorschläge, welche an alle Teammitglieder, welche nachweislich an der Umsetzung des Verbesserungsvorschlages mitgearbeitet haben, ausbezahlt werden, sind grundsätzlich bis zu einem Ausmaß von einem um 15% erhöhten "zusätzlichen" Jahressechstel begünstigt mit dem Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern, soweit sie

- auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988, die Regelungen enthalten, welche die Höhe einer Prämie für Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlegen, und
- Sonderleistungen darstellen, die über die Dienstpflichten des Vorschlagenden hinausgehen und keine Selbstverständlichkeiten zum Inhalt haben, und

- durch den Arbeitgeber eine Beurteilung vorgenommen wird, welchen Wert der Vorschlag eines Arbeitnehmers für seinen Betrieb besitzt (siehe auch Rz 11093a).

11093a

§ 67 Abs. 7 EStG 1988 - Verbesserungsvorschläge (Rz 1093a)

(1996)

Bei Lohnsteuerprüfungen wurde festgestellt, dass Bank- und Kreditinstitute aufgrund von Betriebsvereinbarungen, die innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer gelten, unter dem Titel "Verbesserungsvorschläge" Prämien steuerbegünstigt nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 ausbezahlen. Folgende "Verbesserungsvorschläge" werden demnach (jährlich) eingebracht und auch prämiert:

a) Direktoren und Prokuristen: zB Gründung einer Filiale, Kapitalaufstockung (S 300.000,--), Zusammenlegung der räumlich und rechnerisch getrennten PC von Filialen (S 160.000,--), Sicherung von Markenrechten im Ausland und Gründung einer Filiale (S 382.000,--), Installierung von Bankomaten in zwei Filialen (S 120.000,--), Verpachtung eines Parkhauses, div. Kapitalanlagen und Kapitalerhöhungen (S 267.740,--).

b) Angestellte (Abteilungsleiter): zB Vorschlag über den organisatorischen Ablauf des Auslandzahlungsverkehrs (S 95.000,--), Vorschlag zur Bearbeitung von Eingangsrechnungen (S 70.000,--), Vorschlag zu Arbeitsmethoden und zur Verbesserung des Betriebsergebnisses (S 47.800,--), Umstellung eines händischen Registers auf EDV und Verwendung eines EDV-Programmes zur Personalführung (S 50.000,--).

Ist die Ansicht richtig, dass die ausbezahlten Prämien für die angeführten Verbesserungsvorschläge nicht begünstigt gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 behandelt werden können, da die den Gegenstand der Prämierung bildenden Vorschläge der Arbeitnehmer eine berufliche Selbstverständlichkeit darstellen, die sie ohnedies im Zuge ihrer beruflichen Obliegenheiten (Dienstpflicht) wahrzunehmen haben?

Neben der formalrechtlichen Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 ist es erforderlich, dass ein Verbesserungsvorschlag belohnungswürdig ist. Die Beurteilung, ob ein Verbesserungsvorschlag belohnungswürdig ist, hat zunächst der Arbeitgeber vorzunehmen, zumal er zu beurteilen in der Lage ist, welchen Wert ein Vorschlag eines Arbeitnehmers für seinen Betrieb besitzt und letztlich er auch die Kosten für die Realisierung dieser Idee zu tragen hat. Die Entscheidung über die Begünstigung obliegt aber im Rahmen der freien Beweiswürdigung der Finanzbehörde. Nach der Judikatur kann das bloße, schon in den

Dienstpflichten des Arbeitnehmers begründete Bemühen um einen rationelleren Arbeitsablauf innerhalb seines Aufgabenbereiches nicht als belohnungswürdige Verbesserung im Sinne des § 67 Abs. 7 EStG 1988 angesehen werden (VwGH 13.10.1993, 92/13/0183).

Keinesfalls können Prämien für zukünftige oder in Ausarbeitung befindliche Verbesserungsvorschläge nach den Vorschriften des § 67 Abs. 7 EStG 1988 besteuert werden.

11103

§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 - Zweifelsfragen zur Vorgangsweise bei der Versteuerung von Vergleichs- und Urteilszahlungen sowie Zahlungen bei Kündigungsanfechtungen (Rz 1103 und Rz 1105)

(2003)

Fall A:

Es wird Klage beim Arbeits- und Sozialgericht eingebracht. Auf Grund dieser Mahnklage wird ein Zahlungsbefehl erlassen. Der Arbeitgeber bezahlt auf Grund des Zahlungsbefehls (sämtliche) offenen Ansprüche des Arbeitnehmers.

Wie sind diese Zahlungen zu versteuern?

Diese Zahlungen stellen eine Nachzahlung dar und sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern (Aufrollung, sofern im selben Kalenderjahr geleistet), § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 kommt nicht zur Anwendung.

Fall B:

Der Arbeitgeber widerspricht dem Zahlungsbefehl und es kommt zu einem Verfahren. Dieses Verfahren endet mit Vergleich oder Urteil.

Wie ist diese Vergleichs- bzw. Urteilssumme zu versteuern, wenn sie

a) auf einmal bezahlt wird?

b) in Raten bezahlt wird?

In beiden Fällen sind diese Zahlungen gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 zu versteuern. Bei monatlicher Ratenzahlung sind die einzelnen Zahlungen gemäß dem Zuflussprinzip jeweils im Kalendermonat der Zahlung zu versteuern.

Fall C:

Der Arbeitnehmer ficht die Kündigung wegen Sozialwidrigkeit an. Das Dienstverhältnis ist durch die Kündigung beendet.

Der Arbeitnehmer dringt mit seiner Klage durch. Die Kündigung wird – mit Urteil – rückwirkend außer Kraft gesetzt. Der Arbeitgeber hat die offenen Forderungen nachzuzahlen, der Arbeitnehmer im Gegenzug die erhaltenen Zahlungen für seine Beendigungsansprüche – zB Abfertigung – zurückzuzahlen.

Wie sind diese Zahlungen des Arbeitgebers zu versteuern?

Diese Zahlungen stellen eine Nachzahlung dar und sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern (Aufrollung, sofern im selben Kalenderjahr geleistet), § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 kommt nicht zur Anwendung. Ebenso ist bei Zahlungen gemäß § 61 ASGG (vorläufige Rechtswirkung des Urteils erster Instanz) vorzugehen.

Fall D:

Der Arbeitnehmer ficht die Kündigung wegen Sozialwidrigkeit an. Arbeitgeber und Arbeitnehmer schließen einen Vergleich.

a) Es wird vereinbart, dass die Kündigung aufrecht bleibt und der Arbeitnehmer erhält für den Verzicht auf die Kündigungsanfechtung eine bestimmte Summe.

Wie ist diese Zahlung zu versteuern?

In diesem Fall ist die Versteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 vorzunehmen.

b) Es wird vereinbart, dass die ursprüngliche Kündigung aufgehoben wird und das Dienstverhältnis zu einem späteren Termin einvernehmlich beendet wird. Die offenen Löhne/Gehälter werden vom Arbeitgeber nachbezahlt.

Wie sind diese Zahlungen zu versteuern?

Diese Zahlungen stellen eine Nachzahlung dar und sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern (Aufrollung, sofern im selben Kalenderjahr geleistet), § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 kommt nicht zur Anwendung.

c) Der Arbeitgeber zieht die Kündigung zurück, der Arbeitnehmer die Klage (Vergleichsinhalt). Der Arbeitgeber zahlt die Löhne/Gehälter nach.

Wie sind diese Zahlungen zu versteuern?

Diese Zahlungen stellen eine Nachzahlung dar und sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern (Aufrollung, sofern im selben Kalenderjahr geleistet); § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 kommt nicht zur Anwendung.

§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 - Vergleichssummen (Rz 1103)

(2001)

Ein Arbeitnehmer (Angestellter) wurde entlassen. Der Arbeitnehmer widerspricht der Entlassung und fordert folgende Zahlungen vom Arbeitgeber:

- *Gehalt für den Zeitraum bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin*
- *anteilige Sonderzahlungen,*
- *Urlaubsersatzleistung,*
- *offene Reisekosten,*
- *gesetzliche Abfertigung.*

Im Zuge des Verfahrens einigt man sich auf eine Vergleichssumme.

Kann die Vergleichssumme anteilsmäßig nach den eingeklagten Bezugsbestandteilen aufgeteilt werden, wenn aus dem Vergleich nicht hervorgeht, welche der einzelnen eingeklagten Lohnbestandteile mit der Vergleichssumme abgegolten werden?

Sofern aus einem Vergleich nicht hervorgeht, welche Ansprüche tatsächlich im Vergleich berücksichtigt wurden, sondern die Vergleichszahlung gegenüber der eingeklagten Gesamtforderung lediglich eine prozentuelle Kürzung gegenüber den eingeklagten Lohnzahlungen erfolgt, können Abfertigungsansprüche gemäß § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988, steuerfreie Zahlungen gemäß § 3 EStG 1988 oder Reisekostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht herausgeschält werden. In diesem Fall ist der Gesamtbetrag gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 zu versteuern.

11104b

§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 - Zweifelsfragen zur Versteuerung von Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (Rz 1104b)

(2003)

Das Dienstverhältnis wird (einvernehmlich oder durch Kündigung) beendet. Der Beendigungstermin liegt in der Zukunft. Der Arbeitnehmer wird bis zum Ende des Arbeitsverhältnisses vom Dienst freigestellt (mit oder ohne Anrechnung des Urlaubes).

Wie ist die Versteuerung vorzunehmen, wenn

a) die Zahlung in einem Einmalbetrag besteht

b) die Zahlungen jedes Monat erfolgen und am Ende des Dienstverhältnisses die Endabrechnung erfolgt.

Im Fall a) ist die Zahlung (inklusive der darin enthaltenen sonstigen Bezüge wie anteiliges Urlaubs- und Weihnachtsgeld) gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 zu versteuern.

Im Fall b) sind die Zahlungen wie laufender Arbeitslohn im jeweiligen Kalendermonat des Zuflusses zu versteuern, sonstige Bezüge sind gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu erfassen.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 - Versteuerung der Kündigungsentschädigungen ab 1.1.2001 (Rz 70 und Rz 1104b)

(2001)

Können in einer Kündigungsentschädigung bezahlte Bezüge für Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei sein?

Durch eine Kündigungsentschädigung wird der Verzicht auf zukünftige Arbeitsleistungen abgegolten. Da die Arbeitsleistungen nicht erbracht werden, können auch die für die Steuerfreiheit erforderlichen Bedingungen nicht erfüllt werden (im gegenständlichen Beispiel die durchgehende Auslandstätigkeit für einen Kalendermonat). Steuerfreie Bezugsbestandteile können daher nicht herausgeschält werden.

11105

§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 - Zweifelsfragen zur Vorgangsweise bei der Versteuerung von Vergleichs- und Urteilszahlungen sowie Zahlungen bei Kündigungsanfechtungen (Rz 1103 und Rz 1105)

Siehe Rz 11103

11106

§ 19 EStG 1988, § 67 EStG 1988 und § 68 EStG 1988 – Regelmäßig verschobene Auszahlung von Zulagen und Zuschlägen (Rz 1106)

(2010)

Gemäß LStR 2002 Rz 11106 (Beispiel aus 2001) sind regelmäßig verschoben ausbezahlte Überstundenentlohnungen gemeinsam mit dem Bezug des Auszahlungsmonats (im Auszahlungsmonat) zu versteuern. Die Überstundengrundlöhne sind dabei nach dem Tarif zu versteuern. Steuerfreie Zuschläge im Rahmen des § 68 EStG 1988 sind, so weit der Freibetrag für den Kalendermonat der Überstundenleistung nicht bereits aufgebraucht wurde, steuerfrei zu belassen.

Kann diese Regelung auch für Zulagen und Zuschläge angewendet werden, welche im Jänner oder Februar ausbezahlt und abgerechnet werden, aber im November und Dezember geleistet wurden. Oder geht hier die Regelung gemäß § 79 Abs. 2 EStG 1988 vor?

Wenn § 79 Abs. 2 EStG 1988 vorgeht - wie ist das Umstellungsjahr 2006 zu beurteilen? Sind mehr als 12 Freibeträge gemäß § 68 Abs. 1 bzw. Abs. 2 EStG 1988 möglich? (zB im Jahr 2006 wurden Zulagen und Zuschläge für die Leistungsmonate 12/2005 und 1 bis 11/2006 ausbezahlt, im Jänner 2007 für 12/2006).

Die Auszahlung von Entgelten im Zusammenhang mit erbrachten Leistungen richtet sich im Allgemeinen nach den Bestimmungen der jeweils anzuwendenden arbeitsrechtlichen Vorschrift (zB sind die Gehälter nach dem Angestelltengesetz am Fünfzehnten und am Letzten eines jeden Monats zu bezahlen, wobei die Zahlung für den Schluss eines jeden Kalendermonats vereinbart werden kann).

Erfolgt die Auszahlung nicht innerhalb der Frist der arbeitsrechtlichen Vorschrift, liegt eine so genannte zeitverschobene Auszahlung vor (zB wenn die Ermittlung der Abrechnungsgrundlage mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist). Im Regelfall werden in solchen Situationen vor allem die Überstunden und Zulagen um einen Monat verschoben ausbezahlt.

Bei regelmäßig um einen Monat zeitverschobenen Auszahlungen von Zulagen und Zuschlägen ist nicht von einer Nachzahlung auszugehen, die Bestimmung des § 79 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht anzuwenden. Andernfalls würde nämlich ein vom Gesetzgeber nicht gewolltes Ergebnis bewirkt werden, wonach die zeitverschobene Auszahlung betreffend Zulagen und Zuschläge der Monate Jänner bis November im jeweils nachfolgenden Monat erfasst würde, während jene des Monats Dezember, die im Jänner des Folgejahres ausbezahlt wird, auf Grund des § 79 Abs. 2 EStG 1988 dem Dezember des Vorjahres zuzurechnen wäre, und somit im Dezember die Zulagen und Zuschläge zweier Monate erfasst werden würden.

§ 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 - Besteuerung von Nachzahlungen von laufenden Pensionskassenleistungen für das Vorjahr (Rz 1106)

(2001)

Im April des Jahres 2001 werden die Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Pensionskassenleistung rückwirkend ab 1. Mai 2000 nachgewiesen (rückwirkender ASVG Bescheid, der Leistungsvoraussetzung nach dem Pensionskassenvertrag ist).

Die Nachzahlung für 2000 (mit der Aufrollung für die Monate Jänner bis April 2001 gemeinsam mit der laufenden Abrechnung für Mai 2001 ausbezahlt) setzt sich wie folgt zusammen:

- *Pensionskassenleistung auf Grund von Arbeitgeberbeiträgen 2.000 S p.m.*
- *Pensionskassenleistung auf Grund von Arbeitnehmerbeiträgen (ohne Inanspruchnahme einer Prämie nach § 108a EStG 1988) 1.000 S p.m.*
- *Pensionskassenleistung auf Grund von Arbeitnehmerbeiträgen, für die eine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen wurde, 1.000 S.*

Zusätzlich wird je eine Sonderzahlung für die Monate Juni und Dezember 2000 jeweils in der Höhe einer Monatsleistung (2.000 S Arbeitgeber, 2.000 S Arbeitnehmer, davon 1.000 S nach § 108a EStG 1988) nachgezahlt.

1. *Wie sind die Nachzahlungen (Fünftel-Regelung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988) zu versteuern?*
2. *Erhöhen die Nachzahlungen das Jahres-Sechstel 2001 (und gegebenenfalls zu welchen Teilen)?*
3. *Wie bzw. unter welchen Positionen sind die Nachzahlungen am Jahreslohnzettel L16 für 2001 auszuweisen?*

Zu 1) Diese Nachzahlungen von laufenden Pensionskassenleistungen für das Vorjahr stellen Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre dar, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes (ASVG-Bescheid) beruhen, und sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern. Die Ermittlung der Bezugsanteile für die Behandlung nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 ist wie folgt vorzunehmen:

Pensionskassenleistung – Arbeitgeberbeiträge	zu 100% steuerlich zu erfassen

Pensionskassenleistung – Arbeitnehmerbeiträge ohne Inanspruchnahme einer Prämie gemäß § 108a EStG 1988	zu 25% steuerlich zu erfassen (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a bis aa EStG 1988)
Pensionskassenleistung, für die eine Prämie gemäß § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen wurde – Arbeitnehmerbeiträge	Steuerfrei (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a bis cc EStG 1988)

Dies bedeutet für die Nachzahlung folgende Ermittlung der steuerpflichtigen Bezugsbestandteile:

Versteuerung nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988:

	aus AG-Beiträgen finanziert	aus AN-Beiträgen finanziert	aus § 108a-Beiträgen finanziert	steuerbare Nachzahlung
Gesamtnachzahlung	20.000 S	10.000 S	10.000 S	
Davon zu erfassen	20.000 S	2.500 S	0 S	22.500

Steuerbare Nachzahlung	22.500 S
Abzüglich SV	0 S
Zwischensumme	22.500 S
Davon 1/5 steuerfrei	-4.500 S
Steuerpflichtig	18.000 S

Die steuerpflichtige Nachzahlung von 18.000 S ist gemeinsam mit dem Bezug für den Monat Mai 2001 nach dem Tarif zu versteuern.

Zu 2) Nachzahlungen nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 haben keine Auswirkung auf das Jahressechstel.

Zu 3) Darstellung im L 16 hinsichtlich der Nachzahlungsbeträge:

Kennzahl (210)		22.500 S
Insgesamt einbehaltene SV-Beträge		
Kennzahl (226) SV-Beiträge für Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8, soweit steuerfrei bzw. mit festem Steuersatz versteuert		
Kennzahl (230)		
Steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Beträge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8, vor Abzug der SV-Beiträge	4.500 S	
Kennzahl (243)		4.500 S

Kennzahl (245)		18.000 S
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer		
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8		
Kennzahl (260)		
Steuerfreie Bezüge gemäß § 26		
Nicht zu erfassende Bezüge gemäß § 25 Abs. 2 Z 2a und 3a (75%)		17.500 S

§ 19 EStG 1988, § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988, § 68 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 und § 77 EStG 1988 - Abrechnung Überstunden (Rz 1151 und Rz 1106)

(2000)

Ein Arbeitgeber rechnet die Überstunden immer erst 2 Monate im Nachhinein ab. Die im Dezember 1999 geleisteten Überstunden werden im Februar 2000 abgerechnet und gemeinsam mit dem Februargehalt ausbezahlt.

Bei diesen Überstunden handelt es sich um keine Nachzahlung auf Grund des Arbeitszeitgesetzes bzw. Arbeitsruhegesetzes, sondern um eine regelmäßig verschobene Abrechnung. Laut Rz 1106 LStR 1999 sind Überstundenentlohnungen für abgelaufene Kalenderjahre mit dem Belastungsprozentsatz zu versteuern.

Ist der Belastungsprozentsatz auch für solche Überstundenentlohnungen anzuwenden, die regelmäßig verschoben im Nachhinein abgerechnet werden?

Bestehen Bedenken, wenn der Arbeitgeber regelmäßig verschobene im Nachhinein abgerechnete (steuerpflichtige und steuerfreie) Nebengebühren immer gemeinsam mit dem Bezug im Auszahlungsmonat versteuert?

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 (in der damals gültigen Fassung) sind Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen nur dann mit dem sog. Belastungsprozentsatz zu versteuern, wenn sie nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen. Für regelmäßig verschobene Auszahlungen von Überstunden, ohne entsprechende wirtschaftliche Gründe für die Verschiebung, ist der Belastungsprozentsatz daher nicht anzuwenden.

Regelmäßig verschoben ausbezahlte Überstundenentlohnungen sind gemeinsam mit dem Bezug des Auszahlungsmonats (im Auszahlungsmonat) zu versteuern. Die Überstundengrundlöhne sind dabei nach dem Tarif zu versteuern. Steuerfreie Zuschläge im

Rahmen des § 68 EStG 1988 sind, so weit der Freibetrag für den Kalendermonat der Überstundenleistung nicht bereits aufgebraucht wurde, steuerfrei zu belassen.

11110

§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 idF vor dem BBG 2001 - Pensionsabfindung (Rz 1110)

(2002)

Mit Erkenntnis des VwGH 27.11.2001, 2001/14/0130, wurde einer Zahlung als Pensionsabfindung nicht die Steuerbegünstigung zuerkannt, weil es sich um die Ablöse eines nicht existenten Pensionsanspruchs handle. Die Steuerpflichtige hatte weder die Pensionszusage erreicht noch sei sie vorzeitig in Pension gegangen.

Ist dies eine Grundsatzentscheidung, die eventuell für die Jahre 2000 und zurück bei Lohnsteuerprüfungen Relevanz hätte? Wie ist für die Jahre 2001 und 2002 (§ 124b Z 53 EStG 1988) vorzugehen?

Nach Rz 1110 LStR 1999 stand die begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 nur dann zu, wenn die Pensionszusage mindestens sieben Jahre zurück liegt und ein statuarischer Anspruch gegeben ist. Von dieser Betrachtungsweise war dann abzugehen, wenn im Rahmen von Sanierungsprogrammen für die überwiegende Anzahl von Pensionsanspruchsberechtigten Abfindungen vorgesehen sind. Nach der Verwaltungspraxis - insbesondere auf Grund mündlicher und schriftlicher Auskünfte der Finanzämter, der Finanzlandesdirektionen und des Bundesministeriums für Finanzen – wurde als Pensionsabfindung nicht nur die Abfindung einer laufenden Pension, sondern hauptsächlich die Abfindung einer Pensionsanwartschaft beurteilt. Anlässlich der Änderung der LStR 1999 auf Grund des BBG 2001 wurde diese Rechtsansicht konkretisiert und in weiterer Folge in die LStR 2002 übernommen. Sofern den LStR hinsichtlich der siebenjährigen Anspardauer entsprochen wird, sind die ergangenen Erkenntnisse des VwGH bis zu einer Änderung der LStR 2002 nicht anzuwenden.

11114a

§ 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 - Begünstigte Besteuerung von Zahlungen auf Grund eines Sozialplanes (Rz 1114a)

(2007)

Die Regelung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 regelt die Besteuerung von Sozialplanleistungen folgendermaßen: „Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher

Bestimmungen anfallen, … sind bis zu einem Betrag von 22.000 Euro mit der Hälfte des Steuersatzes … zu versteuern."

Die Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 ist sohin das Vorliegen der Tatbestände des § 109 Abs. 1 bis 6 ArbVG. Eine weitere Einschränkung ist weder dem Gesetz noch den Lohnsteuerrichtlinien zu entnehmen.

Eine Vereinbarung über einen Sozialplan könnte auch bei weniger als 20 ArbeitnehmerInnen in einem Betrieb abgeschlossen werden. Der Unterschied ist nur, dass es sich um keine erzwingbare (echte) Betriebsvereinbarung, sondern um eine so genannte „freie" (unechte) Betriebsvereinbarung handelt.

Kann von einem Sozialplan auch dann ausgegangen werden, wenn zwar die Voraussetzungen des § 109 Abs. 1 bis 6 ArbVG vorliegen, im betreffenden Betrieb aber weniger als 20 ArbeitnehmerInnen beschäftigt sind.

Weiters stellt sich die Frage, ob ein Sozialplan abgeschlossen werden kann, wenn mangels der erforderlichen Anzahl von Beschäftigten auch eine Betriebsvereinbarung nicht abgeschlossen werden kann?

Die Regelung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 bezieht sich auf die Besteuerung von Bezügen im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 ArbVG oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen. Gesetzlich definiert ist der Begriff Betriebsänderung. Für den Begriff "Sozialplan" liegt kein Verweis auf eine gesetzliche Definition vor.

Gemäß § 97 Abs. 1 Z 4 ArbVG ist unter einem Sozialplan eine erzwingbare Betriebsvereinbarung zu verstehen, die Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung der nachteiligen Folgen einer Betriebsänderung zum Inhalt hat.

Sowohl § 109 Abs. 3 ArbVG als auch § 97 Abs. 3 ArbVG normieren, dass in Betrieben in denen dauernd weniger als 20 Arbeitnehmer beschäftigt sind, die Vereinbarung eines Sozialplans nicht zulässig ist. Der Gesetzgeber hat aber einen Verweis auf diese Bestimmungen unterlassen und nur den Begriff Betriebsänderungen nach dem ArbVG definiert.

Im Sinne einer verfassungskonformen Auslegung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 ist eine unmittelbare Anlehnung an die angeführten Definitionen des ArbVG nicht angebracht, weil sie kleinere Betriebe von der Begünstigung ausschließen würde. Als Sozialplan im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 kann daher auch eine Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und

der gesamten Belegschaft (allen Arbeitnehmern) verstanden werden, die Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung der nachteiligen Folgen von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs.1 Z 1 bis 6 ArbVG oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen zum Inhalt hat.

42.5.14 § 68 EStG 1988

11126

§ 68 Abs. 1 EStG 1988 - Akontierung von steuerfreien Zuschlägen gemäß § 68 EStG 1988 iVm der Altersteilzeitregelung (Rz 1126)

(2001)

Im Rahmen der Altersteilzeitregelung kann die Arbeitszeit zwischen 40% und 60% reduziert werden. Seitens des AMS wird neben dem Arbeitslohn ein Lohnausgleich im Ausmaß von 50% von der Differenz zur Bemessungsgrundlage gemäß § 27 AlVG, die sich aus den Bezügen vor Herabsetzung der Arbeitszeit ermittelt, geleistet. Wenn sich die Bezüge, die der Arbeitgeber auszahlt ändern, ändert sich auch der Lohnausgleich. Seitens des Arbeitgebers ist in diesen Fällen eine Änderungsmeldung an das AMS zu übermitteln.

Ist es zulässig, zur Vermeidung ständiger Änderungsmitteilungen, einen auf Grund eines Durchschnittswertes ermittelten gleich bleibenden Betrag an steuerfreien Zuschlägen auszuzahlen?

Für den Ausnahmefall der Altersteilzeitregelung ist es zulässig, die steuerfreien Zuschläge (zB Schichtzulagen oder Zuschläge für Sonn- Feiertags- und Nachtarbeit) im Ausmaß eines Durchschnittswertes steuerfrei zu akontieren. Voraussetzung ist allerdings, dass auf Grund von Aufzeichnungen die eindeutige Überprüfbarkeit gegeben ist und einmal jährlich eine genaue Abrechnung erfolgt.

§ 68 Abs. 1 EStG 1988 - Nachtzuschläge für angestellte Apotheker (Rz 1143 und Rz 1126)

Siehe Rz 11143

11129

§ 26 Z 4 EStG 1988, § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 - Lohngestaltende Vorschrift für Bedienstete von Universitäten (Rz 735c und Rz 1129)

Siehe Rz 10735

Randzahl 11130: *entfällt*

11143

§ 68 Abs. 1 EStG 1988 - Nachtzuschläge für angestellte Apotheker (Rz 1143 und Rz 1126)

(2006)

Für Nachtbereitschaftsdienste (18:00 Uhr – 08:00 Uhr) am Sitz der Apotheke wird eine gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfreie pauschale Nachtdienstzulage ausbezahlt, ohne dass für diese Zeiten ein gesonderter Grundlohn bezahlt wird.

Da Apotheker auf Grund des Kollektivvertrages von vornherein verpflichtet sind, anfallende Nachtbereitschaftsdienste zu leisten, ist der entsprechende Grundlohn im jeweiligen Monatslohn enthalten. Im Effekt werden daher mit dem Grundlohn nicht nur die wöchentliche Arbeitszeit von 40 Stunden, sondern auch Grundentlohnung für Mehrdienstleistungen im Zusammenhang mit der verpflichtenden Nachtarbeit abgedeckt. Die Regelung betreffend die alternative Inanspruchnahme eines Zeitausgleichs hat in der Praxis keine Bedeutung, da fast nie ein Zeitausgleich beansprucht wird.

Laut KV Pharmazeutische Fachkräfte wird für Bereitschaft am Tag ein Grundlohn plus Zuschlag bezahlt, für Bereitschaft in der Nacht jedoch nur der Zuschlag. Wird ein Bereitschaftsdienst während der Nacht geleistet und dieser durch Zeitausgleich abgegolten, sieht der KV im Abschnitt VI Pkt. 3 c vor, dass in diesem Fall kein Nachtarbeitszuschlag zusteht. Ebenso kommt es zu keiner Kürzung des Grundlohnes, wenn während eines Monats keine Nachbereitschaftsdienste geleistet werden.

Können die Nachtzuschläge unter diesen Umständen gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden?

Voraussetzung für die Steuerfreiheit des Nachtarbeitszuschlages ist die Gewährung eines entsprechenden Grundlohnes. Aus der Tatsache, dass einerseits laut KV anstelle des Zuschlages ein Zeitausgleich (unter Verlust auf Anspruch auf den Zuschlag) beansprucht werden kann sowie andererseits der Grundlohn im Falle der Leistung mehrerer Nachtdienste bzw. keines Nachtdienstes unverändert bleibt, kann geschlossen werden, dass der Nachtarbeitszuschlag primär die Abgeltung der gesamten Mehrleistung darstellt – und nicht eine Abgeltung für die Verlagerung der Dienstzeit in die Nachtzeit.

Im Hinblick auf eine seit Jahrzehnten geübte Verwaltungspraxis bestehen jedoch keine Bedenken, derartige Nachtzuschläge von angestellten Apothekern gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 für Lohnzahlungszeiträume bis Ende 2006 steuerfrei zu belassen.

Eine Steuerfreiheit des Nachtarbeitszuschlages nach dem 31. Dezember 2006 bedarf einer Änderung des Kollektivvertrages dahingehend, dass jeder einzelne gewährte Nachtarbeitszuschlag eindeutig einem entsprechenden Grundlohn zugeordnet werden kann.

11151

§ 68 Abs. 1 EStG 1988 - Abgeltung von Überstundenvergütungen während der Nachtarbeitszeit ab 20:00 Uhr, wenn die vorher geleisteten „ Tagüberstunden" bis 20:00 in Form von Zeitausgleich abgegolten werden (Rz 1151)

(2006)

Arbeitnehmer von metallverarbeitenden Betrieben müssen auf Grund von saisonalen Arbeitsspitzen Überstunden im Anschluss an die Normalarbeitszeit bis in die Nacht hinein leisten (in der Regel bis 22:00 Uhr).

Die anfallenden Überstunden bis 20:00 Uhr werden entsprechend einer vorliegenden innerbetrieblichen Vereinbarung in Form von Zeitausgleich (1:1,5) abgegolten.

Überstunden ab 20:00 Uhr sind mit Grundlohn und erhöhtem Zuschlag (laut KV 100%) zu vergüten.

Können die "qualifizierten" Überstundenzuschläge für Arbeiten von 20:00 bis 22:00 Uhr nach den Bestimmungen des § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei belassen werden, wenn die vorher geleisteten Überstunden durch Zeitausgleich abgegolten werden?

Ob Überstunden in Form von Zeitausgleich oder finanziell abgegolten werden, obliegt einer Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Wird eine Vereinbarung getroffen, wonach ein Teil der Überstunden durch Zeitausgleich, ein anderer Teil durch Entgelt abgegolten wird, liegt kein Umgehungstatbestand vor (siehe auch Rz 1151). Die betriebliche Notwendigkeit von Nachtarbeit muss gegeben sein. Eine willkürliche Verschiebung ist nicht zulässig.

§ 19 EStG 1988, § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988, § 68 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 und § 77 EStG 1988 - Abrechnung Überstunden (Rz 1151 und Rz 1106)

Siehe Rz 1106

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 Nachtarbeit) 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.

42.5.15 § 70 EStG 1988 bis § 84 EStG 1988

11181

§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 - Abzugs- oder Tarifsteuer bei Künstlern; Haftungsinanspruchnahme (Rz 1181)

(2011)

Ein Opernsänger bezieht aufgrund mehrerer Verträge mit österreichischen und internationalen Opernhäusern Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Tätigkeit. Er ist slowakischer Staatsbürger und hat dort einen Wohnsitz. Auch in Österreich hat er seit fast 10 Jahren einen Wohnsitz laut ZMR. Weiters ist im Steuerakt des Finanzamtes für diese Zeit auch eine Beziehung zu einer, an derselben Adresse wohnhaften, Partnerin mit Kind angemerkt.

Bei den Verträgen mit den inländischen Opernhäusern handelt es sich zweifelsfrei um Dienstverträge und es wurden auch (teilweise zeitüberschneidend) Lohnzettel übermittelt. Die darin ausgewiesene Lohnsteuer beträgt 20%, woraus zu schließen ist, dass der Steuerpflichtige als beschränkt Steuerpflichtiger behandelt und Abzugssteuer gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 einbehalten wurde.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens bestreitet der Steuerpflichtige jemals in Österreich einen Wohnsitz gehabt zu haben und meldet diesen lt. Melderegisterdaten auch umgehend ab.

1. *Wenn die Arbeitnehmerveranlagung unter der Voraussetzung „unbeschränkt steuerpflichtig" durchgeführt wird, ergibt sich die entsprechende Lohnsteuernachforderung für die inländischen Einkünfte automatisch (Gegenüberstellung Tarifsteuer – Abzugssteuer) und der Steuerpflichtige wird so unmittelbar für die Lohnsteuerhaftung in Anspruch genommen. Wäre der Steuerpflichtige nicht aufgrund der zeitüberschneidenden Lohnzettel in der Pflichtveranlagung, könnte er den Antrag im Rechtsmittelweg wieder zurückziehen und müsste die Lohnsteuer im Haftungswege über die jeweiligen Betriebsstättenfinanzämter der einzelnen Opernhäuser geholt werden?*

2. *Kann der Steuerpflichtige sofern das Welteinkommen zu besteuern ist, jedenfalls unmittelbar in Anspruch genommen werden?*

1.) Der Arbeitgeber hat, wenn er davon ausgehen kann, dass es sich bei dem Erbringer der Leistung um einen beschränkt Steuerpflichtigen handelt, eine Abzugssteuer nach § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der Höhe von 20% bzw. 35% einzubehalten. Stellt sich allerdings im Zuge der Veranlagung heraus, dass diese Abzugsbesteuerung aufgrund von falschen Angaben des Steuerpflichtigen (Leistungserbringer) angewandt wurde, ist der Arbeitnehmer nach § 83

Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (iVm § 41 Abs. 1 EStG 1988) unmittelbar in Anspruch zu nehmen. Liegt kein Pflichtveranlagungstatbestand nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 vor (zB gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte oder andere Einkünfte von mehr als 730 Euro), kann nur mittels Haftung gegenüber dem Arbeitgeber die Lohnsteuer vorgeschrieben werden (§ 82 EStG 1988).

2.) Eine unmittelbare Inanspruchnahme eines unbeschränkt Steuerpflichtigen durch die Abgabenbehörden kann nur dann erfolgen, wenn die Voraussetzungen des § 41 EStG 1988 (bzw. § 42 EStG 1988) vorliegen. Bei Vorliegen von ausländischen Einkünften wird der Pflichtveranlagungstatbestand in der Regel durch die Bestimmung des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (andere Einkünfte von mehr als 730 Euro) ausgelöst. Zu den anderen Einkünften zählen nämlich auch ausländische Einkünfte für die Österreich das Besteuerungsrecht zukommt oder die im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu erfassen sind (vgl. LStR 2002 Rz 910).

§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 – Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die an Fachhochschulen als Vortragende tätig sind (Rz 1181)

(2010)

Folgende zwei Fälle als Beispiel:

1) An der Fachhochschule Salzburg unterrichtet ein in Deutschland außerhalb des Grenzgebietes wohnhafter Professor, der täglich nach Deutschland zurückkehrt. Er ist das ganze Jahr über als Arbeitnehmer in Österreich tätig, hält wöchentlich mehrere Vorlesungen oder Übungen ab, seine angebotenen Veranstaltungen sind im Lehrplan der FH fix integriert.

2) Im Rahmen eines Themenschwerpunktes lädt die Fachhochschule Salzburg einen Schweizer Gastprofessor ein, der innerhalb von zwei Semestern vier Kurzseminare (3 Tage pro Veranstaltung) gestaltet. Auch der Schweizer Professor erhält einen Dienstvertrag, auch seine Seminare sind im Lehrplan enthalten.

Insbesondere bei Vortragenden von Fachhochschulen gibt es immer wieder Abgrenzungsprobleme zwischen Vortrags- und unterrichtender Tätigkeit. Vor allem werden offensichtlich solche Arbeitnehmer innerhalb der Finanzverwaltung unterschiedlich besteuert.

Wann hat die Besteuerung nun nach Tarif oder gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu erfolgen?

Fall 1)

Es liegen nichtselbständige Einkünfte (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 bzw. subsidiär § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 – vgl. LStR 2002 Rz 992) vor. Die Unterscheidung ob es sich hier um eine vortragende bzw. unterrichtende Tätigkeit handelt ist dabei steuerlich irrelevant.

Da es sich bei dem Professor um einen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer handelt, hat die Besteuerung nach § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu erfolgen.

§ 99 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

"Die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger wird durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer):

1. Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden."

In der EAS 702 wird klargestellt, wie der Begriff "Vortragender" auszulegen ist:

"Der in § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 verwendete Begriff "Vortragender" kann nicht in engem Wortsinn verstanden werden, sondern umfasst jedenfalls auch die durch Vortrag gestaltete Unterrichtstätigkeit. Denn Sinn und Zweck der zitierten Gesetzesbestimmung ist eine weitestgehende Sicherung des inländischen Steueraufkommens bei den bloß der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Steuerausländern."

-> Ein Professor an einer Fachhochschule ist damit als Vortragender im Sinne des § 99 EStG 1988 zu interpretieren und als Arbeitnehmer von der Fachhochschule gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 mit 20 bzw. 35% der Besteuerung zu unterziehen.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in dem Staat zu besteuern, in dem die unselbstständige Arbeit ausgeübt wird.

Anmerkung: Die Gastprofessorenregelung des Art. 20 DBA-D ist nicht anwendbar, da es sich nicht um Vergütungen handelt, die von außerhalb Österreichs bezogen werden.

Fall 2)

Ein Schweizer Gastprofessor unterrichtet zwei Semester in Österreich

Siehe Lösung zu Fall 1

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in dem Staat zu besteuern, in dem die unselbstständige Arbeit ausgeübt wird.

Hinweis: Das DBA-Schweiz enthält keine eigene Bestimmung betreffend Gastprofessoren.

§ 70 EStG 1988 - Mitgeteilte Spesen bei ausländischen Sportlern (Rz 1181)

(2009)

Ein österreichischer Fußballverein beschäftigt einen beschränkt steuerpflichtigen Fußballer, der in Tschechien wohnt und nur zum Training und zu Meisterschaftsspielen nach Österreich kommt. Der Sportler bekommt ein Honorar und macht schriftlich seine Werbungskosten (Kilometergelder) geltend. Er teilt dem Arbeitgeber (Verein) schriftlich seine Spesen mit. Diese Spesen sind die Kilometergelder für die Fahrten von seiner Wohnung zum Training bzw. zu den Heim- und Auswärtsspielen.

Können diese Spesen als Werbungskosten bei der Anwendung der Nettomethode vom Verein berücksichtigt werden?

Die Aufwendungen für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgedeckt. Der Verkehrsabsetzbetrag kann nur im Zuge einer Veranlagung berücksichtigt werden.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 wurde die Bruttobesteuerung durch eine Nettobesteuerung (Berücksichtigung von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben) ergänzt. Die neue Rechtslage ist auf Einkünfte anzuwenden, die ab dem 24. Mai 2007 zufließen.

Die Nettobesteuerung setzt voraus, dass

- der Empfänger der Einnahmen (Arbeitnehmer) in der EU oder dem EWR ansässig ist und
- dem Arbeitgeber die unmittelbar mit den Bezügen
- zusammenhängenden Werbungskosten vor dem Zufließen

der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat.

Liegen diese Voraussetzungen vor, kann der Arbeitgeber die mit den Bezügen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten abziehen (siehe auch EStR 2000 Rz 8006e). Dazu zählt auch das Pendlerpauschale, sofern die Voraussetzungen dafür vorliegen.

Nur die mit den Bezügen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten können im Steuerabzugsverfahren abgezogen werden. Unmittelbar zusammenhängende

Werbungskosten sind solche, die bei der Leistungserbringung im Inland selbst (Sportveranstaltung) anfallen oder ausschließlich durch diese bedingt sind, wie etwa vom Arbeitgeber getragene (ersetzte) Reisespesen bzw. vom 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.

11184

§ 70 EStG 1988, § 84 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - DBA Lohnzettel für Grenzgänger (Rz 1184 und Rz 1228)

(2006)

Laut Lohnsteuerprotokoll 2004 kann bei ausländischen Arbeitnehmern, die im Inland keiner Steuerpflicht unterliegen und nicht ins Ausland entsendet wurden, von der Ausstellung von Lohnzetteln abgesehen werden.

Kann analog auch bei Grenzgängern, die zwar im Inland bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigt sind, auf Grund entsprechender Zuteilungsbestimmungen jedoch im Wohnsitzstaat mit ihren Einkünften steuerpflichtig sind, von der Ausstellung von Lohnzetteln abgesehen werden?

Grenzgänger, die im Inland bei einem österreichischen Arbeitgeber beschäftigt sind, sind grundsätzlich in Österreich beschränkt steuerpflichtig, und zwar auch dann, wenn ein DBA das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zuweist. Demzufolge ist für einen Grenzgänger, der in Österreich beschränkt steuerpflichtig ist, ein Lohnkonto zu führen und ein Lohnzettel auszustellen. Gemäß § 84 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln. Das EStG unterscheidet dabei nicht, ob die Arbeitnehmer unbeschränkt, beschränkt oder gar nicht steuerpflichtig sind.

In den Lohnkontenverordnungen 2005 und 2006 wurde allerdings im Hinblick auf eine erleichterte Lohnkontenführung bei jenen Arbeitnehmern von einem Lohnkonto abgesehen, die keinen steuerlichen Bezug zu Österreich haben, dh. die weder beschränkt noch unbeschränkt steuerpflichtig sind (österreichischer Arbeitgeber beschäftigt zB einen Ungarn in Rumänien) und auch nicht von Österreich ins Ausland entsendet wurden.

11194

§ 78 EStG 1988, § 79 EStG 1988 - Einbehaltene Steuer bei Auslandsentsendung (Rz 1194 und Rz 1201)

Siehe Rz 11201

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 Nettobetrag 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*
Lohn	*2.677,14*	*3.027,36*
Schmutzzulage pflichtig	*-*	*300,00*
Schmutzzulage LSt/SV frei	*300,00*	*-*
Bruttobezug	*2.977,14*	*3.327,36*
Abzüge		
Sozialversicherung	*487,24*	*605,58*
Lohnsteuer	*489,90*	*721,78*
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 Nettogeldbetrag 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 Fahrzeuges (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*
Sachbezug	*120,00*	*240,00*
Netto Auszahlung in EURO	*2.000,00*	*2.000,00*

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.

11211

§ 41 EStG 1988, § 82 EStG 1988 – Veranlagung nach einer Prüfung lohnabhängiger Abgaben (Rz 1211)

(2010)

Im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO betreffend Lohnabgaben stellt die Prüferin der Stmk. Gebietskrankenkasse fest, dass im Zeitraum 2004 bis 2008 Nachtdienstärzte und OP-Aushilfen in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit zum Sanatorium tätig geworden (§ 4 Abs. 2 ASVG) und darüber hinaus auch die Merkmale von Arbeitnehmern gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 gegeben sind. Da für diese Personen somit zu Unrecht keine

Lohnkonten geführt und Lohnabgaben weder einbehalten noch an das dafür zuständige Finanzamt abgeführt wurden, kommt es auf Grundlage der in der Buchhaltung erfassten Fremdleistungen zur Nachversteuerung. Die Lohnsteuer wird pauschal mit 38% nacherhoben. Diese Vorgangsweise erscheint zweckmäßig und im Sinne einer sparsamen Verwaltung, zumal weitestgehendes Einvernehmen mit dem Arbeitgeber hergestellt werden kann.

Lohnzettel werden anlässlich der Prüfung nicht ausgestellt.

Einige Zeit nach Beendigung der Prüfung bringen einige der Ärzte bzw. Hilfskräfte Selbstanzeigen nach § 29 FinStrG ein, weil sie die im vermeintlichen Werkvertrag bezogenen Einkünfte bisher noch überhaupt nicht einbekannt haben und nun ein Pflichtveranlagungstatbestand nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vorliegt.

1. *Müssen nun – zumindest für die unmittelbar betroffenen Arbeitnehmer – Lohnzettel im Sinne der GPLA-Prüfung ausgefertigt werden und wer ist dafür zuständig?*
2. *Welche anzurechnende Lohnsteuer ist im Lohnzettel auszuweisen?*
3. *Wie ist zu gewährleisten, dass wegen Kumulation von im Haftungswege* ***und*** *bei Veranlagung festgesetzter Lohn- bzw. Einkommensteuer keine weit überhöhte Abgabe von derselben Bemessungsgrundlage ein und desselben Abgabepflichtigen eingehoben wird?*
4. *Darf die Lohnsteuer bei der „Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben" mit Rücksicht auf die möglichen Folgen bei der Veranlagung mit Pauschalsätzen erhoben werden?*

1. Es ist vorgesehen, dass beispielsweise bei Nichtanerkennung eines Werkvertrages im Zuge der GPLA für die etwaige Durchführung einer (Pflicht-) Veranlagung ein Lohnzettel durch die GPLA-PrüferInnen mittels Prüfsoftware zu generieren ist. Diese Vorgabe entspringt den Grundsätzen der Verwaltungsökonomie, zumal mit einer nachträglichen Besorgung derartiger Lohnzettel neben dem Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers ebenso das Betriebsstättenfinanzamt und mitunter nicht zuletzt auch der Arbeitgeber (neuerlich) konfrontiert sind oder sein können.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die für die Besteuerung maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amts wegen festzustellen. Grundsätzlich obliegt es dem Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers, im Veranlagungsverfahren die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu ermitteln. Die gesetzliche Verpflichtung des

§ 115 Abs. 1 BAO trifft unter den gegebenen Umständen jedoch nicht nur das Wohnsitzfinanzamt, sondern auch das Betriebsstättenfinanzamt (§ 81 Abs. 2 EStG 1988).

Da das Betriebsstättenfinanzamt auf Grund der durchgeführten GPLA über die nötigen Daten verfügen wird, hat dieses nachträglich den Lohnzettel auszustellen.

2. Gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 ist eine Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, nur insoweit auf die Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde. Eine im Haftungsweg dem Arbeitgeber vorgeschriebene Lohnsteuer ist daher nicht in den Lohnzettel aufzunehmen. Regressiert sich der Arbeitgeber beim Arbeitnehmer hinsichtlich dieser Lohnsteuer, muss der Arbeitgeber nachträglich einen korrigierten Lohnzettel übermitteln.

3. Kommt es beim Arbeitnehmer zu einer Pflichtveranlagung, bei der die im Haftungsweg dem Arbeitgeber vorgeschriebene Lohnsteuer gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 nicht angerechnet werden darf, weil sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer nicht ersetzt wurde, stellt dies hinsichtlich des Haftungsbescheides ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar.

Auf diesem Weg wird sichergestellt, dass ein und dasselbe Einkommen nur einmal besteuert wird. Da der Arbeitnehmer mit keiner Lohnsteuer belastet war, ist gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 eine Anrechnung nicht zulässig. Der Arbeitgeber ist durch die Bescheidänderung gemäß § 295a BAO nicht mehr mit dieser Lohnsteuer belastet, wodurch für diesen derselbe Effekt eintritt wie beim ordnungsgemäßen Lohnsteuerabzug.

4. Ja. Auch bei einer pauschalen Lohnsteuernachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 ist grundsätzlich festzustellen, welche Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben (vgl. VwGH 14.10.1992, 90/13/0009). Damit muss ebenso die auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallende Lohnsteuer zumindest errechenbar sein.

Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen wird nur dann vorliegen, wenn zwar feststeht, dass der Arbeitgeber Arbeitnehmern nicht (ordnungsgemäß) versteuerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis gewährte, der Arbeitgeber selbst aber der Abgabenbehörde die Möglichkeit nimmt, die betreffenden Arbeitnehmer festzustellen (vgl. VwGH 24.05.1993, 92/15/0037).

Im gegenständlichen Fall sind sowohl die vom einzelnen Arbeitnehmer bezogenen (Brutto-)Beträge als auch die darauf entfallende Lohnsteuer (38%) bekannt. Die pauschale Nachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 stellt daher kein Problem für die Veranlagung

der Einkünfte beim Arbeitnehmer dar. Ein Haftungsausschluss des Arbeitgebers besteht nur insoweit, als der Arbeitnehmer hinsichtlich der betreffenden Einkünfte bereits veranlagt ist bzw. Einkommensteuervorauszahlungen entrichtet hat.

11220

§ 41 EStG 1988, § 86 EStG 1988 - Schätzung der Lohnzetteldaten durch die Lohnsteuerprüfung (Rz 1220)

(2001)

Immer wieder kommt es vor, dass Anträge auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (zB von Bauarbeitern oder Hilfsarbeitern im Bereich des Baugewerbes oder Baunebengewerbes) gestellt werden, in denen Angaben über Beschäftigungszeiten und ein entsprechender Arbeitgeber angeführt wird, ein diesbezüglicher Lohnzettel aber nicht vorliegt.

Wie ist vorzugehen, wenn der angeführte Arbeitgeber steuerlich nicht erfasst ist?

In diesen Fällen hat eine Verständigung des Finanzamtes der Betriebsstätte (Prüfungsabteilung) zu erfolgen. Zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung ist vom Finanzamt der Betriebsstätte nach Prüfung des diesbezüglichen Sachverhaltes und der Erfassung des Arbeitgebers die Ausstellung eines Lohnzettels zu veranlassen. Wenn eine Erfassung nicht möglich ist (insbesondere nach Rückfrage bei der zuständigen Gebietskrankenkasse), weil hervorkommt, dass ein derartiges Unternehmen nicht bestanden hat, ist zu prüfen, ob der Arbeitnehmer (Antragsteller) annehmen konnte, dass er im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig wurde, ist dies der Fall, sind vom Finanzamt der Betriebsstätte (Prüfungsabteilung) die Lohnzetteldaten zu schätzen. Im Rahmen dieser Schätzung sind nicht nur die Einkünfte (Kennzahl 245) sondern auch die anrechenbare Lohnsteuer (Kennzahl 260) zu schätzen. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Nettobezüge im Baugewerbe bzw. Baunebengewerbe regelmäßig zu einem hohen Anteil aus steuerfreien Trennungsgeldern bzw. Tagesgeldern bestehen.

Von einer selbständigen Tätigkeit von Hilfsarbeitern oder Bauarbeitern wird regelmäßig nicht auszugehen sein, da gerade bei diesen Arbeitnehmergruppen (Hilfsarbeiten im Baugewerbe) eine Einbindung in eine Organisation (Baustellenorganisation) bzw. eine entsprechenden Weisungsgebundenheit und Ortsgebundenheit vorliegen wird. Ein freier Dienstvertrag bzw. ein Werkvertrag kann daher in diesen Fällen nicht angenommen werden.

In jenen Fällen, in denen allerdings davon auszugehen ist, dass dem Arbeitnehmer der Umstand der Schwarzarbeit bekannt sein musste, sind nur die Einkünfte zu schätzen, nicht

aber eine anrechenbare Lohnsteuer. In diesen Fällen kann nicht von der Berechnung und Einbehaltung einer Lohnsteuer ausgegangen werden.

§ 22 Z 2 EStG 1988, § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - Erhöhung der Beteiligung eines Gesellschafter-Gesellschaftsführers, die zu einer Änderung der Einkunftsart führt (Rz 670 und Rz 1220)

Siehe Rz 10670

11227

§ 3 Abs. 3 EStG 1988 - Werbungskosten bei steuerfreien Einkünften (Rz 119 und Rz 1227)

Siehe Rz 10119

11228

§ 70 EStG 1988, § 84 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - DBA Lohnzettel für Grenzgänger (Rz 1184 und Rz 1228)

Siehe Rz 11184

11229

§ 84 Abs. 4 EStG 1988 - Lohnzettel für beschränkt steuerpflichtige unselbständige Vortragende (Rz 1229)

(2005)

Unselbständig beschäftigte Vortragende mit Wohnsitz im Ausland zahlen eine fixe Lohnsteuer von 20%. Die pauschale Besteuerung ist von den Einnahmen vorzunehmen und umfasst daher auch steuerfreie Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 sowie Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988; SV-Pflichtbeiträge dürfen nicht abgesetzt werden.

Wie ist der Lohnzettel (Formular L 16) auszustellen?

Folgende Kennzahlen sind in den Lohnzettel einzutragen:

- Kennzahl 210 (Bruttobezüge): Gesamtbetrag der Einnahmen
- Kennzahl 245 (Steuerpflichtige Bezüge): Gleicher Betrag wie Kennzahl 210
- Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer: 20-prozentige Lohnsteuer
- Kennzahl 260 (anrechenbare Lohnsteuer): gleicher Betrag wie „Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer"