

20. Juli 2011

BMF-010222/0121-VI/7/2011

An

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

LStR 2002 - Wartungserlass 2011

Im Rahmen der laufenden Wartung 2011 werden gesetzliche Änderungen aufgrund des Budgetbegleitgesetzes 2011 und des Betrugsbekämpfungsgesetzes 2010 in die LStR 2002 eingearbeitet.

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

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF des Wartungserlasses 2011 sind bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 BAO dar.

1. Rz 70b wird ergänzt; die Rz 54a und 70c-70g werden neu eingefügt; in Rz 229 und 1184 wird ein Verweis eingefügt (Budgetbegleitgesetz 2011).

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 Jänner 2011 sind aufgrund der Anwendbarkeit der Rechtslage iSd Budgetbegleitgesetzes 2011 (BGBl. I Nr. 111/2010) „§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 neu“ (BGBl. I Nr. 111/2010) die Bestimmungen der Rz 70c ff anzuwenden.

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 Durchschnittssteuersatz 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. 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):

Sonstiger Bezug (UZ)	Brutto	4.000,00	
Steuerfr. Teil 66%	2.640,00	Steuerpfl. Teil 34%	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%)	106,60		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
- SV	2.206,75	230
- § 68 (1)	588,00	215
- § 68 (2)	258,00	215
- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3b	60,00	243
LSt-Bmgl	9.012,25	
davon steuerpflichtig 34%	3.064,17	245
davon steuerfrei 66%	5.948,09	243
Anrechenbare Lohnsteuer	803,83	260

Hat Österreich gemäß einem DBA für Einkünfte, die unter § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 fallen, kein Besteuerungsrecht (Befreiungsmethode), 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.

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

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.

229

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

Auf eine begünstigte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 entfallende Werbungskosten sind bei den diesbezüglichen Einkünften zu berücksichtigen. Diese Ausgaben mindern daher die für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes gemäß § 3 Abs. 3 EStG 1988 heranzuziehenden Einkünfte (Progressionsvorbehalt); **vgl. Rz 70g.**

1184

In allen Fällen des § 69 EStG 1988 und des § 70 EStG 1988 ist ebenfalls ein Lohnkonto zu führen. Ein Lohnkonto ist für jeden Arbeitnehmer, also auch bei kurzfristig beschäftigten Aushilfskräften zu führen.

Für Arbeitnehmer, die im Inland weder der beschränkten noch der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, braucht kein Lohnkonto geführt werden, wenn die gemäß § 76 Abs. 1 EStG 1988 und §§ 1 und 2 der Lohnkontenverordnung 2005, BGBl. II Nr. 116/2005) und der Lohnkontenverordnung 2006, BGBl. II Nr. 256/2005 erforderlichen Daten aus anderen Aufzeichnungen des Arbeitgebers hervorgehen. Für Arbeitnehmer, die von inländischen Arbeitgebern ins Ausland entsendet werden, ist hingegen ein Lohnkonto zu führen.

Bei Vorliegen von teilweiser Auslandstätigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 EStG 1988) ist für diese Tätigkeit ein eigener Lohnzettel auszustellen (**siehe Rz 70f**). Für die Inlandstätigkeit sind auf dem zusätzlichen Lohnzettel nur die auf die Inlandstätigkeit entfallenden Abzugsbeträge anzuführen.

Siehe auch Beispiel Rz 11184.

2. Rz 81a wird ergänzt (Budgetbegleitgesetz 2011).

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 gleichzeitigen 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.

3. Rz 90 wird ergänzt (Budgetbegleitgesetz 2011).

90

Der Steuervorteil wird nur für eine längerfristige Mitarbeiterbeteiligung gewährt. Dies wird durch eine Behaltspflicht 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 Behaltfrist 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 Behaltfrist 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.

4. In den Rz 226, 281, 295a bis 295d (neu), 314a (neu), 318, 389 und 390 werden die Aussagen des VwGH (27.01.2011, 2010/15/0197; 27.01.2011, 2010/15/0043) betreffend Reisen mit beruflich und privat veranlassten Reiseabschnitten aufgenommen.

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.

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 Berufsbildung (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 vermischt** (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)	
Verpflegungsmehraufwendungen	Nur, wenn Reise insgesamt ausschließlich beruflich veranlasst ist (Rz 314a lit. b)	Pro ausschließlich beruflich 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	Pro ausschließlich beruflich veranlasstem Aufenthaltstag (Rz 318 lit. a)

	Fahrtkosten (Rz 318 lit. c iVm Rz 295 ff)	
--	--	--

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.

5.6.6.3 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.

<i>Montag bis Mittwoch</i>	<i>Ausschließlich beruflich veranlasste Tage:</i>	<i>3</i>
<i>Donnerstag und Freitag</i>	<i>Nicht ausschließlich beruflichen Zwecken dienende Aufenthaltstage:</i>	<i>2</i>
<i>Samstag</i>	<i>Neutraler Tag:</i>	<i>1</i>

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 Werktagen) eine Montage bei einem Kunden in Y durchzuführen. A verbringt im Anschluss an seine berufliche Tätigkeit an sechs Werktagen einen Urlaub in Y. 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 Werbungskosten abzugsfähig.

2) Der als Steuerberater in A beschäftigte Arbeitnehmer Y besucht ohne diesbezüglichen Auftrag seines Arbeitgebers am 27. und 28.3. (zwei Werktagen) 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.

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).**

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.**

5.9.27 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 6.10.1976, [1608/76](#), 1695/76; vgl. auch VwGH 3.5.1983, [82/14/0154](#), betr. Reise eines Geografieprofessors nach Großbritannien; VwGH 3.5.1983, [82/14/0297](#), betr. Toskanareise einer Mittelschullehrerin für Geografie und Geschichte; VwGH 26.6.1990, [89/14/0106](#), betr. USA-Reise eines HAK-Lehrers für Volks- und Betriebswirtschaft; VwGH 16.7.1996, [92/14/0133](#), betr. London- und Berlinreise einer AHS-Lehrerin für Latein und Geschichte; VwGH 24.4.1997, [93/15/0069](#), betr. Spanienreise einer Richterin; VwGH 22.9.2000, [98/15/0111](#), betr. Japanreise eines Geografielehrers; VwGH 29.1.2004, [2002/15/0034](#), betr. "Lateinstudienreisen" einer Mittelschullehrerin nach Italien, die als schulbezogene Veranstaltungen geführt wurden):

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.

- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH 27.5.1999, [97/15/0142](#)).
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (VwGH 18.3.1992, [91/14/0171](#); VwGH 22.4.1994, [92/14/0042](#); VwGH 31.5.2000, [97/13/0228](#)).
- Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (VwGH 24.4.1997, [93/15/0069](#); VwGH 17.5.2000, [98/15/0050](#), [99/15/0055](#); VwGH 29.1.2002, [96/14/0030](#)). Die Anreise zu Besichtigungsorten durch landschaftlich interessante Reisstrecken und die Zeiten gemeinsamer Mahlzeiten sind nicht zu den fachspezifischen Arbeitszeiten zu rechnen (vgl. VwGH 28.3.2001, [2000/13/0194](#)¹ 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.

¹ Redaktionelle Anmerkung: Die Berichtigung der Geschäftszahl („2000/13/0194“ statt „2000/13/1094“) erfolgte am 26. Juli 2011 im Rahmen einer Korrektur.

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. In den Rz 243 und 459 wird klargestellt, in welchen Fällen freiwillige Beiträge Werbungskosten darstellen; weiters wird eine UFS-Entscheidung betreffend Pensionsbeiträge an ausländische ärztliche Versorgungswerke aufgenommen.

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.

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:

	Versicherter leistet Beiträge selbst	(Ehe)Partner oder Elternteil für Kinder iSd § 106 EStG 1988 leistet Beiträge
Krankenversicherung gemäß § 16 ASVG	Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 bis zur Höhe von Pflichtbeiträgen*¹⁾, darüber hinaus Topfsonderausgaben	Bis zur Höhe von Pflichtbeiträgen*¹⁾ keine steuerliche Auswirkung, darüber hinaus Topfsonderausgaben
Pensionsversicherung gemäß §§ 16a und 18a ASVG	Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ohne Höchstbetragsbegrenzung	Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ohne Höchstbetragsbegrenzung
Krankenversicherung geringfügig	Es bestehen keine Bedenken, aus	Bis zur Höhe von Pflichtbeiträgen*¹⁾ keine

beschäftigter Personen gemäß § 19a ASVG	Vereinfachungsgründen die gesamten Aufwendungen als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.	steuerliche Auswirkung, darüber hinaus Topfsonderausgaben
Pensionsversicherung geringfügig beschäftigter Personen gemäß § 19a ASVG		Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ohne Höchstbetragsbegrenzung

***) Der Beitragssatz beträgt für die Jahre 2005 bis 2007 7,5%, für die Jahre 2008 bis 2013 7,65%.**

Ist ein Arbeitnehmer gemäß § 112 Abs. 2 Ärztegesetz 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.

459

Maßgebend für die Abgrenzung zwischen Pflichtbeiträgen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 und freiwilligen Beiträgen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist grundsätzlich, ob die Beitragsleistungen Zwangscharakter haben oder ob sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen - insbesondere im Interesse seiner Zukunftssicherung - beruhen. Dieser freiwillige Entschluss ist zB bei Abschluss eines Vertrages oder Stellung eines Antrages zu unterstellen (vgl. VwGH 26.6.1990, [89/14/0172](#); VwGH 2.3.1993, [93/14/0003](#)). **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.

6. Rz 250a wird klargestellt.

250a

Ist der Kalendertag als Lohnzahlungszeitraum heranzuziehen (§ 77 Abs. 1 EStG 1988), muss die Beurteilung, ob ein Pendlerpauschale zusteht, für jeden einzelnen Arbeitstag getroffen werden. Der Begriff des "Überwiegens" geht bei einem Kalendertag-Lohnzahlungszeitraum ins Leere. **Für die Tage der Beschäftigung im Kalendermonat ist das (große oder kleine) Pendlerpauschale mit dem** entsprechenden Betrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b oder c EStG 1988 aufgrund der Hochrechnungsvorschrift des § 66 Abs. 3 EStG 1988 (30 "Lohnsteuertage" pro Monat) mit 1/30 anzusetzen.

Beispiel:

*Ein Dienstverhältnis beginnt am **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 für **die Tage der Beschäftigung im Kalendermonat (sechs Tage)** das kleine Pendlerpauschale in Höhe von **10,50 Euro** ($630 / 360 \times 6$) zu.*

7. Rz 317, 356a, 365, 1404 werden auf Grund der Änderung der Reisegebührenvorschrift 1955 angepasst.

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 Reisegebührevorschrift 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.

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 Reisegebührevorschrift 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.

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 im nahen zeitlichen Zusammenhang mit der Arbeitszeit besucht wird. Es entspricht nämlich nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand nach der Arbeit nach Hause fährt und anschließend wieder an den Arbeitsort zum Besuch eines Fortbildungskurses zurückkehrt (vgl. VwGH 14.06.1989, [88/13/0156](#)). Ggf. sind auch die Bestimmungen bezüglich Familienheimfahrten zu beachten.
- Tagesgelder, sofern eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt (vgl. dazu Ausführungen zu Rz 297 ff).
- Kosten auswärtiger Nächtigungen (inklusive Kosten des Frühstücks) in tatsächlicher Höhe bis zur gesetzlich vorgesehenen Höchstgrenze (sofern eine "Reise" vorliegt, auch in pauschalierter Höhe; vgl. dazu Ausführungen zu Rz 315 ff). Aufwendungen für Nächtigungen (inklusive Kosten des Frühstücks) sind höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden höchsten Nächtigungsgeldes bei Anwendung des § 13 Abs. 7 Reisegebührenvorschrift (RGV 1955) zu berücksichtigen. Das höchste für das Inland zustehende Nächtigungsgeld beträgt gemäß § 13 Abs. 1 RGV 1955 **15,00** Euro. Gemäß § 13 Abs. 7 RGV 1955 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 Auslandsreisensätze der Bundesbediensteten als Grundlage heranzuziehen (zB Brüssel **700%** von 32,00 Euro, das sind **224,00** Euro).

Siehe auch Beispiele Rz 10365.

1404

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

	ab 28.10.2005	ab 01.07.2008	ab 01.01.2011
1. für Motorfahräder und Motorräder mit einem Hubraum bis 250 cm ³ je Fahrkilometer	0,119 Euro	0,14 Euro	0,24 Euro
2. für Motorräder mit einem Hubraum über 250 cm ³ je Fahrkilometer	0,212 Euro	0,24 Euro	
3. für Personen- und Kombinationskraftwagen je Fahrkilometer	0,376 Euro	0,42 Euro	0,42 Euro
3a. Zuschlag für jede Person, deren Mitbeförderung dienstlich notwendig ist	0,045 Euro	0,05 Euro	0,05 Euro *)

***) gilt ab 2011 nur für die Mitbeförderung in Personen- oder Kombinationskraftwagen**

8. Rz 349 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2011).

349

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen 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 für sich allein aufwenden muss. Darüber hinaus gehende Wohnkosten sind gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Zu den unvermeidbaren Mehraufwendungen zählen:

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

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

Beispiele:

1. Der Steuerpflichtige mietet in A eine 30m²-Wohnung um 400 Euro brutto. Für eine 55m²-Wohnung müsste eine Bruttomiete von 700 Euro bezahlt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen in Höhe von monatlich 400 Euro Werbungskosten dar.

2. Der Steuerpflichtige mietet in B von einem Freund eine 100m²-Wohnung um 600 Euro brutto; die Wohnung wird auch vom studierenden Sohn 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.

9. In Rz 354 erfolgt eine Neuregelung betreffend befristeter Familienheimfahrten von allein stehenden Personen, mit ständig wechselnden Arbeitsstätten, die am Arbeitsort nur über eine Schlafstelle verfügen.

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 120 km) 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 Familienwohnsitz 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 Familienwohnsitz eine eigene Wohnung vorliegt oder nicht.

Siehe auch Beispiele Rz 10354.

10. Rz 356 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2011).

5.9.11.3 Art der Aufwendungen

356

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

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

Beispiel 1:

Dauer der doppelten Haushaltsführung im Jahr 2011: 8,5 Monate

Höchstgrenze der anzuerkennenden Aufwendungen für Familienheimfahrten: $9 \times 306 = 2.754$ 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:

<i>Aufwendungen für Familienheimfahrten für das Jahr 2011</i>	<i>Euro 6.000</i>
<i>Steuerfreie oder nicht steuerbare Kostenersatzes des AG für 2011</i>	<i>Euro 1.000</i>
<i>Differenz</i>	<i>Euro 5.000</i>
<i>Werbungskosten für Familienheimfahrten 2011</i>	<i>Euro 3.672</i>
<i>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).</i>	

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.

11. Rz 503a wird neu eingefügt (Budgetbegleitgesetz 2011).

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.

12. Rz 509 und 519 werden geändert (Budgetbegleitgesetz 2011).

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.

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.**

13. Rz 541, 544 und 554 werden geändert (Budgetbegleitgesetz 2011)

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.

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.

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.

14. Rz 558 wird ergänzt (Budgetbegleitgesetz 2011).

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.

15. Rz 571 wird geändert.

571

Für die Jahre 2009 bis 2011 muss der Steuerpflichtige Spenden im Sinne des § 4a Z 3 EStG 1988 in die Steuererklärung aufnehmen und auf Verlangen der Abgabenbehörde belegmäßig nachweisen. **Grundsätzlich ist jeder Beleg, der die inhaltlichen**

Mindestvoraussetzungen des § 124b Z 152 EStG 1988 erfüllt, anzuerkennen (zB Zahlscheine). Ein solcher Beleg hat daher jedenfalls zu enthalten:

- **Name der empfangenden Körperschaft**
- **Name und Anschrift des Zuwendenden**
- **Betrag der Zuwendung.**

Sollten Zweifel über den tatsächlichen Geldfluss bestehen, kann vom Finanzamt eine Spendenbestätigung oder der Kontoauszuges abverlangt werden.

Eine Sammelbestätigung der Spendenorganisation über die im Kalenderjahr geleisteten Beträge ist zulässig.

Für die Jahre ab 2012 übermittelt die Spendenorganisation der Abgabenbehörde bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres die Höhe der geleisteten Spenden. Zur Identifikation des Spenders gibt dieser der Spendenorganisation die Sozialversicherungsnummer oder die Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte bekannt (beide Nummern befinden sich auf der e-card).

Spenden, denen eine Gegenleistung gegenübersteht, sind nicht abzugsfähig.

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

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

Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitgliedes anzusehen und daher als Spenden abzugsfähig.

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

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

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

16. Abschnitt 10.6. (Rz 742 ff) wird an die Neuregelung des § 26 Z 5 EStG 1988 angepasst (Budgetbegleitgesetz 2011).

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, wenn der Arbeitnehmer für die Werkverkehrsstrecke dem Grunde nach die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b oder c EStG 1988 erfüllt. 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.

10.6.3. Werkverkehr mit Massenbeförderungsmitteln

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, 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 nicht übertragbare 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 vor Ablauf der Gültigkeit der Strecken- bzw. Netzkarte hat der Arbeitnehmer diese dem Arbeitgeber zurückzugeben, andernfalls liegt für Zeiträume außerhalb des Dienstverhältnisses ein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Dieser ist als sonstiger Bezug zu versteuern.

Ein steuerpflichtiger Sachbezug (laufender Bezug) liegt in jenen Lohnzahlungszeiträumen vor, in denen dem Grunde nach kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale vorliegt.

747b

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 Verkehrsmittel 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 im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im **nicht steuerbaren** Werkverkehr befördert wird, steht dem Arbeitnehmer das Pendlerpauschale nicht zu. 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.

749

Wenn auf einer Wegstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt, aber ein Werkverkehr eingerichtet ist, den der Arbeitnehmer trotz Zumutbarkeit der Benützung nicht benützt, so

steht für die Wegstrecke, auf der Werkverkehr eingerichtet ist, weder das große noch das kleine Pendlerpauschale zu.

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](#)**).

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).

17. Änderung der Rz 771, 773, 778, 782 sowie Entfall der Rz 783, weil der Alleinverdienerabsetzbetrag nur mehr bei mindestens einem Kind zusteht (Budgetbegleitgesetz 2011).

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.

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.

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.

11.4.5 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.

783

Derzeit frei

18. Rz 793 wird aufgrund der Änderung des Mehrkindzuschlages angepasst (Budgetbegleitgesetz 2011).

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.

19. Aufgrund der Einführung eines erhöhten Pensionistenabsetzbetrages wird Rz 809a neu eingefügt (Budgetbegleitgesetz 2011).

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 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).

20. Anpassung der Rz 811 und 812, weil der Alleinverdienerabsetzbetrag nur mehr bei mindestens einem Kind zusteht (Budgetbegleitgesetz 2011).

11.12 Negativsteuer (§ 33 Abs. 8 EStG 1988)

811

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

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

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

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

Betreffend Pendlerzuschlag siehe Rz 812a.

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

Siehe auch Beispiele Rz 10811.

812

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

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

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

21. In Rz 839 werden die Änderungen auf Grund des Budgetbegleitgesetzes und der Verordnungsänderung betreffend die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen vom 16. Dezember 2010, BGBl. II Nr. 430/2010, aufgenommen.

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,
- Die Sozialversicherungsträger: Bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen: In allen übrigen Fällen und bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art.

Ab der Veranlagung 2005 ist die Vorlage einer Bescheinigung gem. § 35 Abs. 2 EStG 1988 nicht erforderlich, wenn der Steuerpflichtige die Zustimmung zur elektronischen Übermittlung der maßgeblichen Daten gem. § 35 Abs. 8 EStG 1988 erteilt hat. Die Übermittlung dieser Daten ist auch dann zulässig, wenn vom Steuerpflichtigen in der Vergangenheit ein Freibetrag im Sinne des § 35 Abs. 1 bis 3 und 7 EStG 1988 beantragt wurde. Bei unterschiedlichen Angaben sind jene maßgeblich, die aus der Datenübermittlung hervorgehen. Im Falle der Datenübermittlung hat die amtswegige Berücksichtigung der Freibeträge zu erfolgen.

Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen übermittelt die für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne des § 35 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 erforderlichen Daten elektronisch an die zuständigen Finanzämter, sowie an Arbeitgeber, die Bezüge aus einer gesetzlichen

Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 EStG 1988 auszahlen.

22. Rz 841 und 842 werden auf Grund des Budgetbegleitgesetzes 2011 geändert.

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 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 BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idGF). Sie werden, wenn keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) bezogen wird, durch einen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 berücksichtigt. Gemäß dieser Gesetzesstelle werden folgende Freibeträge jährlich gewährt:

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von
25% bis 34%	75,00 Euro
35% bis 44%	99,00 Euro

45% bis 54%	243,00 Euro
55% bis 64%	294,00 Euro
65% bis 74%	363,00 Euro
75% bis 84%	435,00 Euro
85% bis 94%	507,00 Euro
ab 95%	726,00 Euro

Eine kurze, vorübergehende Minderung der Erwerbsfähigkeit (beispielsweise durch Prellungen oder durch eine Rissquetschwunde) kann keinen Anspruch auf einen auch nur aliquoten Teil des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 auslösen (vgl. VwGH 21.12.1999, [99/14/0262](#)).

Die (Pausch-)Beträge gemäß den § 2, § 3 und 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, stehen hingegen auch dann zu, wenn Pflegegeld bezogen wird und ein Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 deshalb ausgeschlossen ist. Wird Pflegegeld (eine pflegebedingte Geldleistung) nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen, steht der Freibetrag in dem Kalenderjahr, in dem erstmals Pflegegeld bezogen wird, in voller Höhe zu. Im darauf folgenden Kalenderjahr (in den darauf folgenden Kalenderjahren), in dem (in denen) Pflegegeld bezogen wird, steht der Freibetrag nicht mehr zu. Sollte der Pflegegeldbezug in der Folge wegfallen, steht der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 erst wieder für jenes Kalenderjahr zu, in dem ganzjährig kein Pflegegeld bezogen wird.

842

Sind beide (Ehe-)Partner gemäß § 35 EStG 1988 behindert, hat ein Alleinverdiener **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 behinderten (Ehe-)Partner die Pauschbeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und/oder die Pauschbeträge nach § 2 und § 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, beansprucht, so sind die Aufwendungen zuvor auch um den Selbstbehalt zu kürzen.

23. In Rz 847, 848 und 849 wird die Erhöhung des Kraftfahrzeugfreibetrags für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes KFZ benutzen, auf monatlich 190 Euro, mit Wirkung ab dem 01.01.2011 (Verordnungsänderung mit BGBl. II Nr. 430/2010, vom 16.12.2010), sowie die Änderungen durch das Budgetbegleitgesetz 2011 berücksichtigt.

12.5.2.4 Körperbehinderung mit KFZ- oder Taxinutzung

847

Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benutzen, 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 BMF 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 Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG)

nachzuweisen.

Bereits bestehende Nachweise bleiben weiterhin gültig.

848

Sind beide (Ehe-)Partner körperbehindert im Sinne des § 3 Abs. 1 der Verordnung des BMF 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.

24. In Rz 867 wird der Hinweis auf die Abdeckung der Unterhaltsleistungen für den (Ehe-) Partner durch den Alleinverdienerabsetzbetrag auf Grund des Budgetbegleitgesetzes 2011 gestrichen und eine textliche Änderung vorgenommen.

867

Unterhaltungspflichten 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 15.2.1994, [93/14/0227](#)). Selbst der Umstand, dass die Ehegattin wegen der Erziehung von zwölf leiblichen Kindern und der damit verbundenen umfangreichen Haushaltsführung keinen eigenen Pensionsanspruch erwerben konnte, berührt die fehlende Abzugsfähigkeit nicht (VwGH 23.3.1999, [98/14/0133](#)). Unterhaltsleistungen an den dauernd getrennt lebenden Ehepartner fehlt ebenso das Merkmal der Außergewöhnlichkeit (vgl. VwGH 18.3.1997, [93/14/0017](#)). Aufwendungen im Zusammenhang mit der Eheschließung sind als Folge der privaten Lebensgestaltung zu beurteilen.

25. Rz 877 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2011)

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

26. Rz 884d wird geändert.

884d

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

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

Abzugsfähig sind nur die unmittelbaren Kosten für die Kinderbetreuung selbst. Kosten für 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.

27. In Rz 887 ergeben sich auf Grund des Budgetbegleitgesetzes 2011 Änderung betreffend die Absetzbarkeit von Aufwendungen für den (Ehe-)Partner.

12.8.4 Alters- und Pflegeheim

887

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

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

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

Trägt die untergebrachte Person die Kosten, ist eine Haushaltsersparnis für ersparte Verpflegungskosten (in Höhe von 8/10 des Wertes der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II. Nr. 416/2001 von 156,96 Euro) anzusetzen.

Werden die Aufwendungen auch zum Teil von einem Unterhaltsverpflichteten oder auf Grund einer sittlichen Verpflichtung von einem nahen Angehörigen (siehe Rz 832) getragen, hat eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung um eine Haushaltsersparnis für Verpflegungskosten vorrangig beim Pflegebedürftigen selbst zu erfolgen, sodass eine Kürzung beim Unterhaltsverpflichteten oder nahen Angehörigen zu unterbleiben hat. Zahlt daher zB ein Kind die Pflegeheimkosten für seine Eltern, hat beim Kind eine Kürzung um die Haushaltsersparnis zu unterbleiben. Beim alleinverdienenden (Ehe-)Partner **oder bei einem Steuerpflichtigen, dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt**, hat hingegen eine Kürzung um die Haushaltsersparnis zu erfolgen.

Bezahlt ein Unterhaltsverpflichteter die Pflegeheimkosten und besteht ein konkreter (vertraglicher) Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (zB Übertragung eines Hauses), liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor; Rz 823 ist anzuwenden.

Die Aufwendungen sind jedenfalls weiters um öffentliche Zuschüsse zu kürzen, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken (VwGH 24.3.1972, [0867/70](#), betr. Hilflosenzuschuss; VwGH 10.11.1987, [87/14/0126](#), betr. Blindenzulage; vgl. Rz 822).

Liegt eine Behinderung vor, so können die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge des § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden (kein Selbstbehalt). Werden solche Aufwendungen ganz oder zum Teil von Unterhaltspflichtigen (zB von Kindern) oder nahen Angehörigen (zB auch von der Lebensgefährtin oder dem Lebensgefährten) getragen, so ist hingegen eine außergewöhnliche Belastung mit Berücksichtigung des Selbstbehalts gegeben. Eigene Aufwendungen der pflegebedürftigen Person dürfen in diesem Fall nur in tatsächlicher Höhe berücksichtigt werden. Übernimmt ein Alleinverdiener

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, Fernspreckgebühren, sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig (VwGH 1.3.1989, [85/13/0091](#)).

Siehe auch Beispiel Rz 10887.

28. In Rz 890 wird klargestellt, wann ein mittelbarer Zusammenhang zwischen Übergabe einer Liegenschaft und Übernahme von Begräbniskosten besteht; außerdem wird das VwGH-Erk 31.05.2011, 2008/15/0009 (Totenmahl) berücksichtigt.

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 hierfür 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:

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

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

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

Beispiel:

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

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

Bundeseinheitlich belaufen sich diese Kosten ab der Veranlagung für 2007 erfahrungsgemäß auf höchstens je 4.000 Euro. Entstehen höhere Kosten, so ist auch die Zwangsläufigkeit

nachzuweisen. Sie liegt zB bei besonderen Überführungskosten oder Kosten auf Grund besonderer Vorschriften über die Gestaltung des Grabdenkmals vor.

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.

29. In Rz 899 werden die Voraussetzungen für die Absetzbarkeit der häuslichen Betreuung den Zugangsvoraussetzungen bei Heimunterbringung angeglichen.

12.8.15a Häusliche Betreuung

899

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

Beispiel:

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

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

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 (siehe Rz 832). In diesem Fall erfolgt jedoch die Kürzung um den Selbstbehalt.

30. Rz 909 wird ergänzt (Budgetbegleitgesetz 2011).

13 Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften (§ 41 EStG 1988)

909

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

- andere Einkünfte von mehr als 730 Euro,
- gleichzeitiger Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden,
- Zufluss von Bezügen gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 EStG 1988 (Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, Rz 1171 f, Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz 1992, Rz 1173 ff, Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, Rz 1177, Zahlungen aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds, Rz 1177a, Bezüge aus Dienstleistungsscheck, Rz 655b und Rz 1177b, Bezüge gemäß § 33f Abs. 1 BUAG, Rz 1177c, Rückzahlung von Pensionsbeiträgen Rz 688)
- wenn Aufwendungen laut berücksichtigtem Freibetragsbescheid nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,
- **wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag, der Alleinerzieherabsetzbetrag, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag oder Freibeträge nach § 62 Z 10 EStG 1988 berücksichtigt wurden, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen,**
- 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.**

31. Rz 970 wurde um Aussagen betreffend Turnusärzte ergänzt.

970

Ärzte in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt

Ärzte, die in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehen (**zB Primärärzte, 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 veranlagern 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).

32. Ergänzung hinsichtlich des BGBl., mit dem die VO über außergewöhnliche Belastung geändert 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.

33. Die Überschrift des Kapitels 16 wird ergänzt und die Rz 1038j wird samt Überschrift neu eingefügt (Betrugsbekämpfungsgesetz 2010).

16 BERÜCKSICHTIGUNG BESONDERER VERHÄLTNISSE (§ 62 EStG 1988 und § 62a EStG 1988)

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.

34. Die Aussagen in Rz 1050 und 1052 werden zur Klarstellung ergänzt.

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](#)).

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.

35. Die Verweise auf die Barwerte im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz werden einheitlich dargestellt (redaktionelle Änderung).

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
2006	9.900
2007	9.900
2008	10.200
2009	10.500
2010	10.500
2011	10.800

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.

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).

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.

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**).

40.15 Prämienrückforderungen bei Kapitalabfindung bei Pensionszusatzversicherungen, betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz und Pensionskassen

1364

Bei Pensionszusatzversicherungen, bei betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz und bei Pensionskassenbeiträgen ist eine Kapitalabfindung grundsätzlich ausgeschlossen, ausgenommen der Barwert übersteigt nicht den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz (**Werte siehe Rz 1109**).

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.

36. Rz 1110 wird im Hinblick auf mehrere UFS-Entscheidungen abgeändert.

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.

37. Rz 1183 wird ergänzt (Budgetbegleitgesetz 2011).

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 für Lohnzahlungszeiträume des Jahres 2005 in der Lohnkontenverordnung 2005, BGBl. II Nr. 116/2005, und für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2006 in der Lohnkontenverordnung 2006, BGBl. II Nr. 256/2005, enthalten.

Kommt der Arbeitgeber seiner Verpflichtung nach § 76 EStG 1988 nicht nach und ist daher die Behörde außer Stande, die Grundlagen für die Berechnung der Lohnsteuer an Hand der vorgelegten Aufzeichnungen zu ermitteln, ist die Behörde gemäß § 184 BAO zur Schätzung berechtigt (vgl. VwGH 17.09.1963, [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.

38. In Rz 1185 wird die Liste der zum Lohnkonto zu nehmenden Unterlagen ergänzt.

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 (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, Formular L 34)
- Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 64 EStG 1988)
- Expatriates: Belege über Mietkosten und Betriebskosten (Rz 1038e), Schulbesuchsbestätigung (Rz 1038f)
- Freiwillige Abfertigung (alt) - Bestätigung über Vordienstzeiten (**§ 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 BMF 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.

39. Rz 1186 wird geändert (Betrugsbekämpfungsgesetz 2010).

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.

Hat Österreich aufgrund uni- oder bilateraler Maßnahmen der Doppelbesteuerung für Teile der Bezüge kein Besteuerungsrecht (Befreiungsmethode), ist die Lohnsteuer tageweise zu berechnen.

40. Rz 1211, 1213 und 1219 werden ergänzt und Rz 1216a neu eingefügt (Budgetbegleitgesetz 2011).

1211

Hat der Arbeitnehmer bereits im Rahmen der Veranlagung eine nicht einbehaltene Lohnsteuer entrichtet, so kann der Arbeitgeber dafür nicht mehr in Anspruch genommen werden (vgl. VwGH 13.09.1972, [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.

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.

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.

1219

Eine Nachforderung im Bereich der Nachversteuerungstatbestände des § 83 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 (Sonderausgabennachversteuerung) **und § 83 Abs. 3 EStG 1988 (vorsätzliches Zusammenwirken bei Lohnsteuerverkürzung)** ist jedenfalls unabhängig von der Durchführung einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung vorzunehmen. Der Nachforderungsbescheid ist ein Abgabenbescheid im Sinne des § 198 BAO.

41. Rz 1212a bis 1212f sowie die Überschrift werden auf Grund der Einführung der Auftraggeberhaftung neu eingefügt (Betrugsbekämpfungsgesetz 2010).

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 die Haftung nach dem Auftraggeber/innen-Haftungsgesetz auf die konkret weitergegebenen Bauleistungen beschränkt.

Eine Haftung kann beispielsweise in solchen Fällen dann 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. Dienstgeberrnummer 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.

42. Rz 1224 wird angepasst (Budgetbegleitgesetz 2011).

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,

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".

43. Rz 1227 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2011).

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

1227

Werden vom Arbeitgeber neben steuerpflichtigen nichtselbständigen Bezügen ("Inlandsbezüge"), Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 oder 11 EStG 1988 ("Auslandsbezüge" bei Auslandsmontage oder Entwicklungshilfe) ausgezahlt, ist für die Auslandsbezüge ein gesonderter Lohnzettel auszustellen.

Für Bezügen nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist Rz 70 f zu beachten.

Bei elektronischer Übermittlung ist der „Auslandslohnzettel“ **für steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 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 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.

44. Rz 1304 wird ergänzt.

39.2.4 Ermittlung der Prämie

1304

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

Die Berechnung erfolgt folgendermaßen:

Es wird ein Durchschnitt der monatlichen Sekundärmarktrenditen anhand eines zwölfmonatigen Beobachtungszeitraumes ermittelt. Dieser Zeitraum umfasst die ersten drei Quartale des Berechnungsjahres sowie das letzte Quartal des vorhergehenden Kalenderjahres. Durch die monatlichen Sekundärmarktrenditen könnten sich Prämienschwankungen zwischen 3% und 8% ergeben. Der auf Grund des Beobachtungszeitraumes errechnete Prämiensatz wird vom Bundesminister für Finanzen bis zum 30. November eines jeden Berechnungsjahres festgesetzt und im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemacht.

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

Höhe der Bausparprämie:

Jahr	Prozentsatz	Höchstbetrag	Höchstprämie	AÖF
2000	3,5%	1.000 Euro	35 Euro / 481,61 Schilling	Nr. 268/1999
2001	4,5%	1.000 Euro	45 Euro / 619,21 Schilling	Nr. 220/2000
2002	4,5%	1.000 Euro	45 Euro	Nr. 257/2001
2003	4,0%	1.000 Euro	40 Euro	Nr. 20/2003
2004	3,5%	1.000 Euro	35 Euro	Nr. 220/2003
2005	3,5%	1.000 Euro	35 Euro	Nr. 265/2004
2006	3%	1.000 Euro	30 Euro	Nr. 247/2005
2007	3,5%	1000 Euro	35 Euro	Nr. 287/2006
2008	4%	1000 Euro	40 Euro	Nr. 232/2007
2009	4%	1200 Euro	48 Euro	Nr. 273/2008
2010	3,5%	1200 Euro	42 Euro	Nr. 252/2009
2011	3%	1200 Euro	36 Euro	Nr. 202/2010

45. Rz 1405 und 1408 werden ergänzt.

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

1405

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

Land	Tagesgebühr	Nächtigungsgebühr	Differenzaufwendungen
I. EUROPA			
Albanien	27,9	20,9	-
Belarus	36,8	31,0	-
Belgien	35,3	22,7	-
Brüssel	41,4	32,0	1,8

Bosnien und Herzegowina	31,0	23,3	-
Bulgarien	31,0	22,7	-
Dänemark	41,4	41,4	1,8
Deutschland	35,3	27,9	-
Grenzorte	30,7	18,1	-
Estland	36,8	31,0	-
Finnland	41,4	41,4	1,8
Frankreich	32,7	24,0	-
Paris und Straßburg	35,8	32,7	-
Griechenland	28,6	23,3	-
Großbritannien und Nordirland	36,8	36,4	-
London	41,4	41,4	1,8
Irland	36,8	33,1	-
Island	37,9	31,4	-
Italien	35,8	27,9	-
Rom und Mailand	40,6	36,4	1,0
Grenzorte	30,7	18,1	-
Jugoslawien	31,0	23,3	-
Kroatien	31,0	23,3	-
Lettland	36,8	31,0	-
Liechtenstein	30,7	18,1	-
Litauen	36,8	31,0	-
Luxemburg	35,3	22,7	-
Malta	30,1	30,1	-
Moldau	36,8	31,0	-
Niederlande	35,3	27,9	-
Norwegen	42,9	41,4	3,3
Polen	32,7	25,1	-
Portugal	27,9	22,7	-

Rumänien	36,8	27,3	-
Russische Föderation	36,8	31,0	-
Moskau	40,6	31,0	1,0
Schweden	42,9	41,4	3,3
Schweiz	36,8	32,7	-
Grenzorte	30,7	18,1	-
Slowakei	27,9	15,9	-
Pressburg	31,0	24,4	-
Slowenien	31,0	23,3	-
Grenzorte	27,9	15,9	-
Spanien	34,2	30,5	-
Tschechien	31,0	24,4	-
Grenzorte	27,9	15,9	-
Türkei	31,0	36,4	-
Ukraine	36,8	31,0	-
Ungarn	26,6	26,6	-
Budapest	31,0	26,6	-
Grenzorte	26,6	18,1	-
Zypern	28,6	30,5	-
II. AFRIKA			
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 ²
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

² Redaktionelle Anmerkung: Die Berichtigung auf „1,4“ (statt „4,1“) erfolgte am 26. Juli 2011 im Rahmen einer Korrektur.

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	-
Aserbaidzhan	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	-

42.4a Lohnzettelarten

1408

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

17	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 8 EStG 1988 (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)

Rechtsgrundlage für Lohnzettelarten:

§ 4 der VO zu § 84 Abs. 1 EStG 1988 , BGBl. II Nr. 345/2004

46. In Rz 11130 wird ein Redaktionsfehler berichtigt.

11130

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

(2010)

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

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

Da eine eigene Strahlenschutzverordnung für das fliegende Personal erlassen wurde (VO über Maßnahmen zum Schutz des fliegenden Personals vor kosmischer Strahlung, BGBl. II Nr. 235/2006), ist davon auszugehen, dass tatsächlich eine Strahlenbelastung vorliegt, die als gefährdend im Sinne des dritten Teilstrichs des § 68 Abs. 5 EStG 1988 zu beurteilen ist.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer aus diesem Grund bezahlten Gefahrenzulage ist weiters das Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 sowie die Angemessenheit der Zulage. Von einer Angemessenheit kann dann ausgegangen werden, wenn diese Gefahrenzulage (**bzw. eine insgesamt an das fliegende Personal gezahlte SEG-Zulage**) 8% des Grundlohnes nicht übersteigt. Soweit dieses angemessene Ausmaß überschritten wird, liegt ein steuerpflichtiger Bezug vor.

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

§ 68 EStG 1988 - SEG-Zulagen

(2008)

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

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

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

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

Reicht hier eine Glaubhaftmachung aus?

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

Um in Zukunft die Schmutzzulage steuerfrei auszahlen zu können, erfordert dies einen überprüfbaren Nachweis, in welchem Zeitraum Arbeitsbedingungen überwiegend vorgelegen sind, die eine erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirkt haben (hinsichtlich Überwiegens siehe LStR 2002 Rz 1130). Von einer überwiegenden Verschmutzung ist auf Grund der gegenwärtigen Erfahrungswerte jedenfalls an den so genannten „Kehrtagen“ auszugehen. Wird die Zulage nur für die „Kehrtage“ gezahlt, ist sie

bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen steuerfrei. Überwiegen die so genannten „Kehrtage“ im Kalendermonat, kann von einer überwiegender Verschmutzung im Kalendermonat ausgegangen werden. Siehe hierzu auch VwGH 07.05.2008, [2006/08/0225](#). Voraussetzung für die Steuerfreiheit von SEG-Zulagen ist weiters das Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 sowie die Angemessenheit der Zulage. Von einer Angemessenheit kann dann ausgegangen werden, wenn die Schmutzzulage (bzw. eine insgesamt an Rauchfangkehrer gezahlte SEG-Zulage) 8% des Grundlohnes nicht übersteigt.

Bundesministerium für Finanzen, 20. Juli 2011