



Verteiler:

A3 B3 C5 G4

EST340

28. November 2003

GZ. 07 0104/8-IV/7/03

An alle

Finanzämter und

Finanzlandesdirektionen

Himmelfortgasse 4-8

Postfach 2

A-1015 Wien

Telefax: 01-513 98 61

Telefon: 01-51433-0

Internet: post@bmf.gv.at

DVR: 0000078

Betr.: **Änderung der Lohnsteuerrichtlinien 2002 – "laufende Wartung"**
(Berücksichtigung der wesentlichen Aussagen der höchstgerichtlichen
Rechtsprechung und des Lohnsteuerprotokolls 2003; Berücksichtigung von
Gesetzesänderungen wie BBG 2003 und AbgÄG 2003; Fehlerkorrekturen)

Im Rahmen der "laufenden Wartung" werden vor allem die gesetzlichen Änderungen des Budgetbegleitgesetzes 2003 und des Abgabenänderungsgesetzes 2003 und die wesentlichen Aussagen der höchstgerichtlichen Rechtsprechung und des Lohnsteuerprotokolls 2003 in die LStR 2002 eingearbeitet. Außerdem werden einzelne Fehler korrigiert und Zweifel bereinigt.

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

Inhaltsverzeichnis:

1. Rz 38 wird richtig gestellt (bisher falsche Satzteilung)

2. In der Rz 39 wird der erste Absatz hinsichtlich der Steuerpflicht von Bezügen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung auf Grund des VfGH-Erkenntnisses vom 7.12.2002, G 85/02-8, ergänzt

3. In der Rz 71 wird der Verweis auf das Entwicklungshilfegesetz durch den Verweis auf das Entwicklungszusammenarbeitsgesetz ersetzt; außerdem wird die Aussage des VwGH-Erkenntnisses 97/13/0114 aufgenommen

4. In Rz 81 werden die Änderungen im § 3 Abs. 1 Z 15 durch das Budgetbegleitgesetz 2003 aufgenommen. Zur übersichtlicheren Darstellung wird der Inhalt der bisherigen Rz 81 auf die Rz 81 bis Rz 81e aufgeteilt. Die bisherige Verwaltungspraxis, welche Kapitalversicherungen als zukunftsichernde Maßnahme gelten, wird nunmehr gesetzlich geregelt.

-
5. Die Rz 82 wird im Hinblick auf die gesetzlichen Änderungen durch das BBG 2003 ergänzt
 6. In der neuen Rz 112a wird die durch das Budgetbegleitgesetz 2003 geschaffene Steuerbefreiung für Ortskräfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 30 eingefügt
 7. Rz 138 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis 99/14/0240)
 8. Rz 162b wird neu eingefügt (kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis, wenn Wohnraum wegen gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen verbilligt überlassen wird)
 9. Rz 177 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis 99/15/0193)
 10. Rz 197a wird neu eingefügt (Behandlung von Sondergenehmigungen für die gebührenfreie Benutzung von Parkplätzen auf öffentlichen Verkehrsflächen in parkraumbewirtschafteten Bereichen)
 11. Rz 204 und Rz 205 werden im Hinblick auf die Änderung der Sachbezugsverordnung angepasst (Zinssatz von 3,5% an Stelle 4,5%).
 12. Rz 221 und Rz 222 werden ergänzt (VwGH-Erkenntnis 99/15/0101)
 13. Rz 222a wird ergänzt (Aufnahme eines Verweises)
 14. Rz 247 wird im Hinblick auf die Zuordnung von Beiträgen aufgrund einer Versicherungspflicht ergänzt (VwGH 2000/15/0014)
 15. Rz 279 wird auf Grund der gesetzlichen Änderung des § 4 Abs. 5 EStG 1988 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 durch das Budgetbegleitgesetz 2003 geändert
 16. In Rz 290 wird klargestellt, welche Nachweise bei der Geltendmachung von Kilometergeldern erforderlich sind
 17. Rz 326 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis 2000/15/0176)
 18. Rz 329 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis 2000/15/0176)
 19. Rz 329a wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis 99/15/0177)
 20. Die Rz 345 wird um weitere Beispiele für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes in den Nahebereich des Beschäftigungsortes ergänzt
 21. Rz 347 wird um Fälle der erstmaligen Gründung eines Familienwohnsitzes durch zwei an verschiedenen Orten erwerbstätige (Ehe)Partner ergänzt
 22. Rz 360a betrifft die erstmalig im Jahr 2004 zulässige Abzugsfähigkeit von Studiengebühren für ein ordentliches Universitätsstudium
 23. In der Rz 371 wird klargestellt, dass die im Einführungserlass zu den LStR 2002 angeführte Rundungsmöglichkeit für die amtlichen Kilometergeldsätze nur bei der Lohnverrechnung anzuwenden ist, nicht aber bei der Ermittlung der Werbungskosten; außerdem wird ein Verweis betreffend Nachweisführung aufgenommen
 24. In der Rz 403 wird der Personenkreis der Forstarbeiter näher bestimmt
 25. In der Rz 519 wird das Zitat des Wohnungseigentumsgesetzes auf Wohnungseigentumsgesetz 2002 aktualisiert
 26. Die Rz 561 bis Rz 563 werden aus Anlass des VwGH-Erkenntnisses vom 24.10.2002, 98/15/0094, zur Frage der Zuordnung von Steuerberatungskosten umformuliert
 27. In Rz 568 wird klargestellt, dass begünstigte Behindertensport-Dachverbände auch Landesverbände sein können

-
28. Der Abschnitt 7.10a (Rz 573a bis Rz 573g) wird – einschließlich der entsprechenden Überschriften - neu eingefügt (Sonderausgabenbegünstigung für Breitband-Internetzugänge durch das Budgetbegleitgesetz 2003).
29. Rz 575 wird um Verweise auf andere Randzahlen der LStR 2002 und um die Anführung der Internetkosten ergänzt
30. In Rz 631d wird klargestellt, dass nachträgliche Rückzahlungen von bescheidmäßig zugestanden Pensionen analog den Nachzahlungen zu behandeln sind
31. In Rz 648a wird klargestellt, dass eine Pensionszusage auch vorliegt, wenn die zugesagte Pension durch eine Versicherung, für die der Arbeitgeber Prämien erbringt, ausbezahlt wird
32. Die Rz 656 wird um eine Aussage betreffend Auszahlung von Reisekosten durch den Beschäftiger ergänzt
33. Die Rz 663 wird um das VwGH-Erkenntnis 99/13/0224 und einen Verweis auf Rz 222a ergänzt
34. Die Rz 705 wird zur Gänze neu formuliert (Auszahlung von Reisekosten bei Arbeitskräfteüberlassung durch den Beschäftiger)
35. Die Rz 713 wird um die im Einführungserlass zu den LStR 2002 angeführte Rundungsmöglichkeit für die amtlichen Kilometergeldsätze bei der Lohnverrechnung ergänzt
36. In Rz 756a wird klargestellt, dass es für die Steuerfreiheit gemäß § 26 Z 7 und Z 8 EStG 1988 nicht maßgeblich ist, ob dem Gleichbehandlungsgrundsatz im Sinne des Pensionskassengesetzes entsprochen wurde
37. Rz 759 wird hinsichtlich der Beiträge, die auf Gehaltsumwandlungen vor dem 15. Juli 1999 zurückgehen, klargestellt
38. Die Rz 770 wird den ab 2004 geltenden Änderungen beim allgemeinen Absetzbetrag durch das BBG 2003 angepasst
39. Die Rz 792 wird im Hinblick auf das VfGH-Erkenntnis 4.12.2001, B 2366/00, geändert (Unterhaltsleistungen an haushaltszugehörige Kinder, die in einem Land außerhalb des EWR leben und für die weder ein Kinder- noch ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht)
40. Die Rz 802 wird geändert (Ausmaß der zu erfüllenden Unterhaltsverpflichtung; Richtigstellung hinsichtlich der Maßgeblichkeit der Regelbedarfsätze)
41. Die Rz 803 wird geändert (VwGH-Erkenntnis 24.9.2003, 2003/13/0063)
42. Die Rz 813a wird auf Grund der Änderungen beim Allgemeinen Absetzbetrag angepasst
43. In der Rz 813b wird die Berechnung mittels Effektiv-Tarif ab 1.1.2004 geändert
44. Die Rz 866 wird im Hinblick auf das VfGH-Erkenntnis 4.12.2001, B 2366/00, geändert (Unterhaltsleistungen an haushaltszugehörige Kinder, die in einem Land außerhalb des EWR leben und für die weder ein Kinder- noch ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht)
45. Die Rz 909 wird um eine Aussage ergänzt, dass bei Auszahlung einer Ersatzleistung und bei Vorliegen von lohnsteuerpflichtigen Einkünften ein Pflichtveranlagungsstatbestand für das jeweilige Kalenderjahr gegeben ist
46. Rz 916 wird hinsichtlich der Erklärungsfristen an die Änderungen durch das AbgÄG 2003 angepasst; der Termin 15.5. entfällt

-
47. Die Rz 932, 934 und 972 werden ergänzt (VwGH 2000/13/0182 betreffend Einordnung der Einkünfte von Reinigungspersonal)
48. Die Rz 1055, 1063, 1064, 1066, 1067 und 1068 werden auf Grund der gesetzlichen Änderung durch das BBG 2003 (Erhöhung der Freigrenze) zum 1.1.2004 angepasst. In den Beispielen werden die geänderten Krankenversicherungsbeiträge berücksichtigt
49. Die Rz 1073 wird klargestellt
50. Die Rz 1074 wird um die Behandlung von Abfertigungen an Personen, die arbeitsrechtlich, jedoch nicht mehr steuerrechtlich Arbeitnehmer sind, ergänzt
51. In der Rz 1079b wird der bisherige Verweis auf § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 durch den Verweis auf § 67 Abs. 10 EStG 1988 ersetzt
52. Die Rz 1084 wird dahingehend erweitert, dass im Falle eines Betriebsüberganges im Sinne des AVRAG mit gleichzeitiger Übernahme der gesetzlichen Abfertigungs- und Urlaubsansprüchen durch den neuen Arbeitgeber, eine freiwillige Abfertigung nicht nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 versteuert werden kann
53. Die Rz 1088 wird im letzten Satz um die Altersteilzeit erweitert
54. Die Rz 1108a wird auf Grund der gesetzlichen Änderung durch das BBG 2003 (Erhöhung der Freigrenze) zum 1.1.2004 angepasst
55. Die Rz 1114b wird durch eine Aussage betreffend Ersatzleistung ergänzt
56. Die Rz 1119a wird im Hinblick auf die Zuordnung von Beiträgen aufgrund einer Versicherungspflicht neu eingefügt (VwGH 2000/15/0014)
57. Die Rz 1121 wird auf Grund der gesetzlichen Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2003 (Erhöhung der Freigrenze) zum 1.1.2004 angepasst
58. In der Rz 1125 wird ein Zitat berichtigt
59. Die Rz 1163 wird ergänzt (VwGH 30.4.2003, 99/13/0222, betreffend Aufzeichnung von Überstunden)
60. Die Rz 1185 wird hinsichtlich der Aufbewahrung der Originalunterlagen beim Lohnkonto ergänzt
61. Die Rz 1193 wird auf Grund der gesetzlichen Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2003 (Erhöhung der Freigrenze) zum 1.1.2004 angepasst
62. In der Rz 1206 wurde der Verweis auf den Erlass AÖF Nr. 70/1998 gestrichen und der entsprechende Inhalt dieses Erlasses aufgenommen
63. In der Rz 1207 wird klargestellt, wie vorzugehen ist, wenn mehrere Betriebsstätten im Sinne des § 81 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen
64. In der Rz 1220 wird auf die ausschließlichen elektronischen Übermittlungsmöglichkeiten an Statistik Austria oder an ELDA hingewiesen. Darüber hinaus wird ein Hinweis zur Verwendung der ELDA-Ausfüllmaske bei händischer Lohnverrechnung aufgenommen
65. In der Rz 1221a wird der Zeitpunkt der Lohnzettelübermittlung für jene Fälle definiert, bei denen nach dem arbeitsrechtlichen Ende noch Krankenentgelt ausbezahlt wird
66. Die Rz 1224 wird um eine Aussage betreffend Übertragungsbeträge im Zusammenhang mit der MV-Kasse ergänzt

67. Die Rz 1230 wird geändert (für Bezüge gemäß § 69 Abs. 1 EStG 1988 ist nur ein Beitragsgrundlagennachweis, nicht jedoch ein Lohnzettel erforderlich)

68. Die Rz 1239 wird im Hinblick auf § 89 Abs. 3 EStG idF BBG 2003 erweitert

69. In der Rz 1240 wird der Begriff “Beteiligte” durch “Partei” ersetzt

70. Im Anhang werden im Hinblick auf die neuen Abschnitte 39 bis 41 und die dort vergebenen Randzahlen die Abschnittsbezeichnungen “39” durch “42” und die Randzahlen “1293”, “1294” und “1295” durch die Randzahlen “1404”, “1405” und “1406” ersetzt. In der nunmehrigen Rz 1406 sind im Hinblick auf die gesetzlichen Änderungen beim allgemeinen Steuerabsetzbetrag durch das BBG 2003 die Effektiv-Tarif-Tabellen anzupassen

71. Als weiterer – neuer – Anhang wird ein Abschnitt 42.4 (Rz 1407) eingefügt, der in Tabellenform jene Volljährigkeitsalter enthält, die für die Anerkennung von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung im Sinne der Rz 866 heranzuziehen sind

Rz 38 wird richtig gestellt (bisher falsche Satzteilung)

Rz 38

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

Kinderzulagen, die Bedienstete von Gebietskörperschaften auf Grund gehaltsrechtlicher Vorschriften erhalten, fallen nicht unter § 3 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 (VwGH 7.7.1964, 914/63).

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

In der Rz 39 wird der erste Absatz hinsichtlich der Steuerpflicht von Bezügen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung auf Grund des VfGH- Erkenntnisses vom 7.12.2002, G 85/02-8, ergänzt

Rz 39

Die generelle Steuerbefreiung von Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung (Unfallrenten, Versehrtenrenten, Betriebsrenten) oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungseinrichtungen und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen **entfiel durch das AbgÄG 2001. Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02-8, diese generelle Steuerpflicht für die Jahre 2001 und 2002 sowie für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2003 aufgehoben, sodass Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung in diesen Jahren steuerfrei sind. Für das Jahr 2003 besteht die Steuerpflicht. Hinsichtlich des Zuflusses der Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung siehe Rz 631a ff.**

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

In der Rz 71 wird der Verweis auf das Entwicklungshilfegesetz durch den Verweis auf das Entwicklungszusammenarbeitengesetz ersetzt; außerdem wird die Aussage des VwGH-Erkenntnisses 97/13/0114 aufgenommen

Rz 71

Der für die Steuerbefreiung in Betracht kommende Personenkreis ergibt sich aus den Bestimmungen des **Entwicklungszusammenarbeitengesetzes, BGBl. I Nr. 49/2002. Von der Befreiung von Einkünften aus der Auslandstätigkeit für Entwicklungshilfe werden nur Tätigkeiten erfasst, die von den betreffenden Fachkräften als Arbeitnehmer erzielt werden (VwGH 26.3.2003, 97/13/0114).** Eine länger als einen Monat dauernde Auslandstätigkeit wird nicht gefordert.

In Rz 81 werden die Änderungen im § 3 Abs. 1 Z 15 EStG 1988 durch das BBG 2003 aufgenommen

Zur übersichtlicheren Darstellung wird der Inhalt der bisherigen Rz 81 auf die Rz 81 bis Rz 81e aufgeteilt. Die bisherige Verwaltungspraxis, welche Kapitalversicherungen als zukunftsichernde Maßnahme gelten, wird nunmehr gesetzlich geregelt.

Werden die Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer in Form von Beiträgen für eine Er- und Ablebensversicherung oder eine Erlebensversicherung geleistet, gilt Folgendes:

- 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 und die Laufzeit der Versicherung nicht vor dem Beginn des Bezuges einer gesetzlichen Alterspension oder vor Ablauf von 10 Jahren endet.
- 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.
- Die Versicherungspolizze ist beim Arbeitgeber oder einem vom Arbeitgeber und der Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger zu hinterlegen.
- Werden Versicherungsprämien zu einem früheren Zeitpunkt rückgekauft oder sonst rückvergütet, hat der Arbeitgeber die steuerfrei belassenen Beiträge als sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern, es sei denn, der Rückkauf oder die Rückvergütung erfolgt bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses. Bei einem Rückkauf oder einer Rückvergütung bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses unterbleibt die Besteuerung.

Wurde bei bestehenden Versicherungen entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis (Rz 81 LStR 2002) auf ein Pensionsantrittsalter von 56,5 bzw. 61,5 Jahren abgestellt, kann die Laufzeit dieser Versicherungen verlängert werden. Dies stellt keine "steuerschädliche" Novation dar. Die Versteuerung unterbleibt, wenn der Rückkauf oder die Rückvergütung bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgt. In Rz 81e werden klarstellende Aussagen zur Leistung von Zukunftssicherungsmaßnahmen des Arbeitgebers bei gleichzeitigem Gehaltsverzicht getroffen.

Rz 81

Unter Zukunftssicherung sind Ausgaben des Arbeitgebers für Versicherungs- oder Versorgungseinrichtungen zu verstehen, die dazu dienen, Arbeitnehmer (§ 47 Abs.

1 EStG 1988) oder diesen nahe stehende Personen für den Fall der Krankheit, der Invalidität, des Alters oder des Todes des Arbeitnehmers abzusichern (VwGH 26.11.1971, 2003/70). Das gilt auch für andere freiwillige soziale Zuwendungen, die der Arbeitgeber für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen zur Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer aufwendet. Der Anwendung der Befreiungsvorschrift steht auch nicht der Umstand entgegen, dass der begünstigte Arbeitnehmer der einzige Arbeitnehmer des Unternehmens ist. Das Gesetz verlangt nicht, dass für alle Arbeitnehmer oder alle Arbeitnehmer einer bestimmten Berufsgruppe die gleiche Form der Zukunftssicherung gewählt wird. Es ist daher ohne weiteres möglich, dass für einen Teil der in Betracht kommenden Arbeitnehmer eine Lebensversicherung und für einen anderen Teil eine Unfall- oder Krankenversicherung gewählt wird, oder - sofern dies sachlich gerechtfertigt ist - betragsmäßig unterschiedliche Versicherungsleistungen für den einzelnen Arbeitnehmer erbracht werden.

Rz 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 oder des Todes des Arbeitnehmers) oder eine entsprechende Altersvorsorge. Reine Risikoversicherungen stellen daher immer eine Zukunftssicherung dar.

Beiträge zu Er- und Ablebensversicherungen sind nur dann steuerfrei, wenn für den Fall des Ablebens des Versicherten mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung gelangt. Die Mindestlaufzeit einer derartigen Versicherung muss entweder 10 Jahre oder bis zum Antritt einer gesetzlichen Alterspension (in Fällen, in denen eine gesetzliche Alterspension zu einem früheren Zeitpunkt bezogen wird) betragen.

Beiträge zu Er- und Ablebensversicherungen, bei denen für den Fall des Ablebens des Versicherten nicht mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung gelangt, und Beiträge zu Erlebensversicherungen sind nur dann steuerfrei, wenn die Laufzeit der Versicherung nicht vor dem Beginn des Bezuges einer gesetzlichen Alterspension endet. Dabei ist auf das zur Zeit des Abschlusses der Versicherung gültige gesetzliche Pensionsantrittsalter abzustellen.

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

Wurde bei bestehenden Versicherungen entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis (Rz 81 LStR 2002 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).

Rz 81b

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

Beispiel:

Der Arbeitgeber leistet als zukunftsichernde Maßnahme ab Mai 1995 für einen Arbeitnehmer eine jährliche Prämie zu einer Erlebensversicherung im Ausmaß des jährlichen Höchstbetrages gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988. Im Mai 2005 wird die Versicherung vom Arbeitnehmer aufgelöst und rückgekauft. Der Arbeitnehmer hat das Dienstverhältnis nicht beendet und bezieht auch keine gesetzliche Alterspension. Es hat eine Versteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu erfolgen. Für den Zeitraum 1995 bis 2001 wurden sieben Mal 4.000 S steuerfrei belassen (28.000 S = 2.034,84 €). Für den Zeitraum 2002 bis 2004 wurden dreimal 300 € steuerfrei belassen (900 €). Im Kalendermonat der Rückzahlung bzw. im Kalendermonat der Verständigung des Arbeitgebers von der Rückzahlung hat der Arbeitgeber den bis zum Rückkauf steuerfrei belassenen Betrag in Höhe von 2.934,84 € gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern.

Rz 81c

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

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

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

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

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

Rz 81d

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

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

Rz 81e

Die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 kommt - bei Zutreffen aller anderen Voraussetzungen - auch dann zum Tragen, wenn vom Arbeitgeber bestehende Bezugsansprüche des Arbeitnehmers durch Maßnahmen zur Zukunftssicherung abgegolten werden. Werden daher vom Arbeitgeber auf Grund einer mit dem Arbeitnehmer vereinbarten Bezugsumwandlung Bezugsansprüche nicht bar ausgezahlt, sondern als Zuwendung für die Zukunftssicherung im Sinne der obigen Bestimmungen geleistet, sind sie ebenfalls bis zum Höchstbetrag steuerfrei. Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber diese Zukunftssicherung allen Arbeitnehmern oder Gruppen von Arbeitnehmern anbietet. Nehmen nicht alle Arbeitnehmer oder alle Arbeitnehmer der Gruppe von diesem Angebot Gebrauch, ist das für die Steuerbefreiung der Zukunftssicherung der teilnehmenden Arbeitnehmer nicht schädlich.

Die Rz 82 wird im Hinblick auf die gesetzlichen Änderungen durch das BBG 2003 ergänzt

Rz 82

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

In der neuen Rz 112a wird die durch das Budgetbegleitgesetz 2003 geschaffene Steuerbefreiung für Ortskräfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 30 EStG 1988 eingefügt

Rz 112a

Einkünfte von Ortskräften (§ 10 Abs. 2 des Bundesgesetzes über Aufgaben und Organisation des auswärtigen Dienstes – Statut, BGBl. I Nr. 129/1999) aus ihrer Verwendung an einem bestimmten Dienort im Ausland sind steuerfrei. Die Regelung folgt der Systematik des OECD-Musterabkommens, wonach bei den so genannten Ortskräften ("sur-place - Personal") nicht der Kassenstaat, sondern der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hat. Die Steuerbefreiung betrifft somit nur

Ortskräfte von österreichischen Vertretungsbehörden im Ausland. Ortskräfte ausländischer Vertretungsbehörden in Österreich sind davon nicht betroffen und entsprechend den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen im Regelfall in Österreich steuerpflichtig (siehe auch Rz 137a).

Rz 138 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis 99/14/0240)

Rz 138

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

Geldwerte Vorteile sind in Geld umzurechnen. Die Grundregel des § 15 Abs. 2 EStG 1988 lautet, dass geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind. Der Wortlaut des Gesetzes weist darauf hin, dass der Wert solcher Sachbezüge nach einem objektiven Maßstab zu ermitteln ist. Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes ist jener Wert, den der Steuerpflichtige aufwenden müsste, um das, was ihm als Sachbezug zukommt, käuflich zu erwerben.

Rz 162b wird neu eingefügt (kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis, wenn Wohnraum wegen gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen verbilligt überlassen wird)

Rz 162b

Die verbilligte Überlassung von Wohnraum stellt dann keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, wenn ein unter den amtlichen Sachbezugswerten liegendes Nutzungsentgelt wegen zwingender gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen, die unabhängig von der Arbeitnehmereigenschaft einzuhalten sind, vereinbart wurde. In einem solchen Fall ist nämlich das auf den ortsüblichen Preis fehlende Entgelt nicht auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zurückzuführen (VwGH vom 29.4.2003, 99/14/0240).

Rz 177 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis 99/15/0193)

Rz 177

Wird das firmeneigene Kfz nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten (einschließlich Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) nicht mehr als 500 Kilometer monatlich benützt, ist der Sachbezugswert im halben Betrag (maximal 255 € monatlich) anzusetzen. Außer dem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel zur Führung des in Rede stehenden Nachweises in Betracht (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191). Beispielsweise ist es zulässig, dass die gesamte jährliche Kilometerleistung um jene für Dienstfahrten, die durch Reiserechnungen oder Reiseberichte nachgewiesen werden, vermindert wird; beträgt das Ergebnis höchstens **6.000** Kilometer, steht der halbe Sachbezugswert zu.

Verbietet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer, das firmeneigene Kfz über eine bestimmte Anzahl von Kilometern hinaus privat zu verwenden, dann hat der Arbeitgeber auch für die Wirksamkeit dieses Verbotes zu sorgen. Ein geeignetes Mittel dafür kann beispielsweise darin bestehen, dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmer zur Führung eines Fahrtenbuches verhält und dieses laufend kontrolliert (VwGH 27.2.2003, 99/15/0193).

Ein niedrigerer Sachbezugswert als 255 € kann nur in den in § 4 Abs. 3 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, angeführten Fällen angesetzt werden. § 4 Abs. 3 dieser Verordnung verlangt weiters, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

Der Umstand, dass das Fahrzeug beim Arbeitgeber bereits voll abgeschrieben ist, stellt keinen begründeten Einzelfall für den Ansatz eines niedrigeren Sachbezugswertes dar.

Unterschiedliche Kilometerleistungen für Privatfahrten in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind für sich allein unbeachtlich. Der Sachbezugswert geht von einer Jahresbetrachtung aus, Krankenstände und Urlaube, während denen das Kfz nicht benützt wird, mindern den Hinzurechnungsbetrag grundsätzlich nicht.

Beispiel 1:

Ein Angestellter verwendet den Dienstwagen, Anschaffungskosten 17.000 €, regelmäßig für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die entsprechende Fahrtstrecke beträgt hin und zurück 10 Kilometer und wird im Monat an 20 Arbeitstagen zurückgelegt. Im Juli und August verwendet er das Fahrzeug für Urlaubsfahrten.

Variante 1:

Im Rahmen seines Urlaubs fährt er 2.000 Privatkilometer, Jahreskilometerleistung 4.000 Kilometer. Insgesamt fährt er also im Jahresdurchschnitt unter 500 Kilometer pro

Monat, sodass während des ganzen Kalenderjahres (auch in den Monaten Juli und August) nur der halbe Betrag in Höhe von monatlich 127,50 € zuzurechnen ist.

Variante 2:

Der Angestellte fährt während der Urlaubsmonate Juli, August insgesamt 5.200 Kilometer, Jahreskilometerleistung 7.200 Kilometer. In diesem Fall beträgt das durchschnittliche Ausmaß der Privatfahrten 600 Kilometer pro Monat, sodass während des gesamten Jahres der volle Sachbezugswert in Höhe von monatlich 255 € pro Monat zuzurechnen ist. Wenn in den Kalendermonaten Jänner bis Juni nur der halbe Betrag zugerechnet wurde, ist die Lohnverrechnung entsprechend zu berichtigen.

Beispiel 2:

Ein Angestellter (Dienstwagen mit Anschaffungskosten 17.000 €) fährt während der Urlaubsmonate 5.200 Kilometer, benützt aber während des restlichen Jahres den Dienstwagen ausschließlich für berufliche Fahrten. In diesem Fall ist für das ganze Jahr der halbe Betrag in Höhe von monatlich 127,50 € zuzurechnen.

Rz 197a wird neu eingefügt (Behandlung von Sondergenehmigungen für die gebührenfreie Benutzung von Parkplätzen auf öffentlichen Verkehrsflächen in parkraumbewirtschafteten Bereichen)

Rz 197a

Stellen Gemeinden für ihre Arbeitnehmer Sondergenehmigungen aus, die zur gebührenfreien Benutzung von Parkplätzen auf öffentlichen Verkehrsflächen in parkraumbewirtschafteten Bereichen berechtigen, dann liegt ein Sachbezug vor, der mit dem entsprechenden Wert der Jahresparkkarte zu bewerten ist; monatlich ist daher ein Zwölftel des Wertes der Jahresparkkarte hinzuzurechnen. Rz 193 ist sinngemäß anzuwenden.

Rz 204 und Rz 205

werden im Hinblick auf die Änderung der Sachbezugsverordnung mit Wirkung zum 1. Jänner 2004 angepasst (Senkung des Zinssatzes für die Zinsenersparnis bei unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen von 4,5% auf 3,5%).

Rz 204

*§ 5. (1) Die Zinsenersparnis bei unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ist mit **3,5%** anzusetzen.*

Rz 205

*(2) Die Höhe der Raten und die Rückzahlungsdauer haben keinen Einfluss auf das Ausmaß des Sachbezuges. Die Zinsenersparnis ist mit **3,5%** des aushaftenden Kapitals (abzüglich allfälliger vom Arbeitgeber verrechneter Zinsen) zu berechnen. Die Zinsenersparnis ist ein sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs.1 und Abs. 2 EStG 1988. Für Zinsenersparnisse aus*

Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen bis zu insgesamt 7.300 Euro ist kein Sachbezug anzusetzen. Übersteigen Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen den Betrag von 7.300 Euro, ist ein Sachbezug nur vom übersteigenden Betrag zu ermitteln.

Rz 221 und Rz 222 werden ergänzt (VwGH-Erkenntnis 99/15/0101)

Rz 221

Steuerpflichtige Einnahmen liegen auch dann vor, wenn dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses Rabatte gewährt werden, die über die handelsüblich allen Endverbrauchern zugänglichen Rabatte hinausgehen. **Zur Beurteilung, ob derartige steuerpflichtige Rabatte vorliegen, sind nicht die Vergleichspreise von Groß- und Dauerkunden heranzuziehen, sondern jene im Einzelhandel (VwGH 8.5.2003, 99/15/0101).** Werden zB von einem Großimporteur für Personenkraftwagen seinen Arbeitnehmern Rabatte gewährt, die jenen an Wiederverkäufer entsprechen, liegt ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor. Ebenso liegen geldwerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis vor, wenn dem Arbeitnehmer Waren zu "Ausverkaufskonditionen" außerhalb der Ausverkaufszeiten überlassen werden. Der geldwerte Vorteil ergibt sich aus der Differenz zum handelsüblichen Preis unter Berücksichtigung der an Endverbraucher üblicherweise gewährten Rabatte (Mittelpreis des Verbrauchsortes).

Rz 222

Personalrabatte führen zu keinem Vorteil aus dem Dienstverhältnis, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, dieselben Waren oder Dienstleistungen zu einem niedrigeren bzw. gleichen Preis im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs (zB in Supermärkten) zu kaufen. Der Bezug von Kleinstmengen (zB Lebensmittel für den täglichen Bedarf) kann vernachlässigt werden.

Jedoch stellt die Einlösung von Gutscheinen, die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern zum verbilligten Kauf von Waren überlassen hat, unabhängig vom Ausmaß des Preisnachlasses einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Das Vorliegen eines erheblichen betrieblichen Interesses des Arbeitgebers an der Einlösung der Gutscheine steht der Steuerpflicht des Preisvorteiles nicht entgegen (VwGH 8.5.2003, 99/15/0101). Die Rz 93 ff bleiben davon unberührt.

Rz 222a wird ergänzt (Aufnahme eines Verweises)

Rz 222a

Nimmt der Arbeitgeber eine Lohnreduktion vor und zahlt die Differenz in einen Lebensversicherungsvertrag, wobei er sowohl Versicherungsnehmer als auch Begünstigter ist, und wird die Versicherungssumme nach Ablauf der Versicherungszeit an den Arbeitgeber ausbezahlt und von diesem an den Arbeitnehmer weitergeleitet, dann stellen die laufenden Prämienzahlungen beim Arbeitgeber Betriebsausgaben dar; der Anspruch gegenüber der Versicherung ist vom Arbeitgeber zu aktivieren. Beim Arbeitnehmer liegt zum Zeitpunkt der Prämienzahlung kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, weil er über die Versicherung nicht verfügen kann. Ein Zufluss beim Arbeitnehmer und somit gleichzeitig Lohnaufwand des Arbeitgebers liegt (erst) im Zeitpunkt der Weiterleitung der Versicherungssumme an den Arbeitnehmer vor (**siehe auch Rz 663**).

Rz 247 wird im Hinblick auf die Zuordnung von Beiträgen aufgrund einer Versicherungspflicht ergänzt (VwGH 2000/15/0014)

Rz 247

Der Abzug von Pflichtbeiträgen und Pensionskassenbeiträgen im obigen Sinne ist der Höhe nach nicht begrenzt. Der Abzug von Pflichtbeiträgen im Sinne der Rz 243 erfolgt idR durch den Arbeitgeber, ohne dass es eines Freibetragsbescheides bedarf (§ 62 Z 4 EStG 1988), und ohne Anrechnung auf das allgemeine Werbungskostenpauschale. Hingegen sind Beiträge gemäß § 19a ASVG (Selbstversicherung bei geringfügiger Beschäftigung) und § 51 lit. d ASVG (Zusatzbeiträge für Angehörige, siehe Rz 243a), sofern sie nicht vom Arbeitgeber einbehalten werden, bei der Veranlagung zu berücksichtigen.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Pflichtversicherungsbeiträge oder Beiträge auf Grund einer Versicherungspflicht auf den gesamten erhaltenen Arbeitslohn entfallen. Erhält daher ein Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zB 13. oder 14. Monatsgehalt, Belohnungen), dann ist im Sinne des § 67 Abs. 12 EStG 1988 eine Aufteilung dieser Beiträge auf laufende und sonstige Bezüge vorzunehmen (siehe Rz 1125). Diese Bestimmung ist auch im Fall der Veranlagung von Arbeitnehmern (zB von Grenzgängern) anzuwenden (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0014).

Rz 279 wird auf Grund der gesetzlichen Änderung des § 4 Abs. 5 EStG 1988 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 durch das Budgetbegleitgesetz 2003 geändert

Rz 279

Da der Reisebegriff des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sich mit dem Reisebegriff des § 4 Abs. 5 EStG 1988 deckt (VwGH 11.6.1991, 91/14/0074), gelten die dazu getroffenen Ausführungen für alle Einkunftsarten. **Durch das Budgetbegleitgesetz 2003 wurden die Textierungen des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 und des § 4 Abs. 5 EStG 1988 einander angeglichen. Anlass für die Änderung war das VwGH-Erkenntnis vom 30.1.2003, 99/15/0085, in dem der VwGH aus dem Fehlen der Wortfolge "ohne Nachweis ihrer Höhe" in der Textierung des § 4 Abs. 5 EStG 1988 (alte Fassung) die Ansicht abgeleitet hat, dass § 4 Abs. 5 EStG 1988 (lediglich) zu einer betragsmäßigen Begrenzung von Verpflegungsaufwendungen geführt habe, die im Übrigen nachzuweisen wären. Die Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2003 stellt klar, dass – sofern ein abzugeltender Mehraufwand offenkundig nicht auszuschließen ist (vgl. Rz 286) - die Berücksichtigung von Pauschalsätzen keinen Nachweis über entstandene Aufwendungen voraussetzt. Inhaltlich ist durch die Gesetzesänderung keine Änderung gegenüber der Beurteilung nach der Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2003 eingetreten.**

In Rz 290 wird klargestellt, welche Nachweise bei der Geltendmachung von Kilometergeldern erforderlich sind

Rz 290

Die Benutzung eines Kfz muss nicht unvermeidbar sein. Es steht dem Arbeitnehmer die Verwendung des Kfz auch dann frei, wenn die Wegstrecke auch mit einem öffentlichen Verkehrsmittel oder zu Fuß zurückgelegt werden könnte (VwGH 22.12.1980, 2001/79).

Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten sind (siehe VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). Neben einem Fahrtenbuch können auch Belege und Unterlagen, die diese Merkmale enthalten, zur Nachweisführung geeignet sein (zB Reisekostenabrechnungen für den Arbeitgeber, Kursprogramm mit Kursbesuchsbestätigung bei Aus- und Fortbildungsveranstaltungen). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer.

Rz 326 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis 2000/15/0176)

Rz 326

Der Wohnungsverband erstreckt sich auf die wirtschaftliche Einheit. Ein Arbeitszimmer liegt daher im Wohnungsverband, wenn es sich in derselben (gemieteten oder Eigentums-) Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück (zB Gartenhäuschen) befindet. Eine weitere Wohnung (Räumlichkeiten, die ein dauerndes Wohnbedürfnis befriedigen) eines Steuerpflichtigen stellt grundsätzlich einen weiteren Wohnungsverband dar.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband liegt, richtet sich nach der Verkehrsauffassung. Dafür spricht jedenfalls, wenn es von der Wohnung aus begehbar ist. Wird die Begehbarkeit nicht dauerhaft, sondern nur temporär durch Vorstellen von Schränken etc. verhindert, ist der Wohnungsverband nach der Verkehrsauffassung noch nicht aufgehoben. Das Vorliegen weiterer Zugänge von außen kann daran nichts ändern (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176).

Rz 329 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis 2000/15/0176)

Rz 329

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits-)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese wertende Gewichtung führt im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt (Schwerpunkt) einer Tätigkeit (eines Berufsbildes) gelegen ist. **Im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176).**

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

Rz 329a wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis 99/15/0177)

Rz 329a

Bei derartigen Tätigkeiten bestimmt (prägt) die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte (Tätigkeits-)Komponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit (auch) verbundene (Tätigkeits-)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich.

Beispiele:

Lehrer (vgl. auch VwGH 20.1.1999, 98/13/0132, sowie VwGH 26.5.1999, 98/13/0138,

*VwGH 17.5.2000, 98/15/0050, VwGH 27.5.2000, 99/15/0055), Richter, Politiker, Berufsmusiker, Dirigent, darstellender Künstler, Vortragender, Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei, Praxis usw.; **VwGH 3.7.2003, 99/1/50177).***

Die Rz 345 wird um weitere Beispiele für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes in den Nahebereich des Beschäftigungsortes ergänzt

Rz 345

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist zB unzumutbar:

- Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte (zB bei einem Bauarbeiter oder bei Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist. Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht dazu aber nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059).
- Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu vier bis fünf Jahren befristet ist (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).
- Bei Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121).
- Wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltspflichtige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist.

Rz 347 wird um Fälle der erstmaligen Gründung eines Familienwohnsitzes durch zwei an verschiedenen Orten erwerbstätige (Ehe)Partner ergänzt

Rz 347

Die Beibehaltung der bisherigen Wohnung am Beschäftigungsort bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort ist **grundsätzlich** nicht beruflich veranlasst.

Wird aber erstmals ein gemeinsamer Familienwohnsitz am Beschäftigungsort des einen (Ehe)Partners gegründet und der andere (Ehe)Partner muss, weil er seine bisherige Erwerbstätigkeit beibehält, auch seinen bisherigen Wohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung vom neuen Familienwohnsitz beibehalten, so sind seine durch die Beibehaltung erwachsenden Mehraufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig.

Rz 360a betrifft die erstmalig im Jahr 2004 zulässige Abzugsfähigkeit von Studiengebühren für ein ordentliches Universitätsstudium

Rz 360a

**Von der Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein ordentliches
Universitätsstudium ausgenommen sind Studienbeiträge für ein ordentliches
Universitätsstudium, wenn das Studium**

- **eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der vom
Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit
oder**
- **eine umfassende Umschulungsmaßnahme darstellt, die eine geänderte
Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglicht (§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988, § 16
Abs. 1 Z 10 EStG 1988). Von einer umfassenden Umschulungsmaßnahme ist
auch dann auszugehen, wenn ein Student zur Finanzierung seines Studiums
Einkünfte aus Hilfstätigkeiten oder aus fallweisen Beschäftigungen erzielt.**

Pensionsbezieher sind vom Abzug der Studienbeiträge ausgeschlossen.

**Andere Studienkosten als Studienbeiträge sind nicht abzugsfähig. Die Bestimmung
ist erstmalig auf im Jahr 2004 entrichtete Studienbeiträge anzuwenden.**

**In der Rz 371 wird klargestellt, dass die im Einführungserlass zu den LStR
2002 angeführte Rundungsmöglichkeit für die amtlichen
Kilometergeldsätze nur bei der Lohnverrechnung anzuwenden ist, nicht
aber bei der Ermittlung der Werbungskosten**

Rz 371

Kraftfahrzeugkosten können nur in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Benützt der Arbeitnehmer sein eigenes Fahrzeug, sind aber bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr die amtlichen Kilometergelder im Schätzungsweg als tatsächliche Kosten anzusetzen. Bei höheren Kilometerleistungen entwickeln sich nämlich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen Kfz im Hinblick auf den hohen Fixkostenanteil degressiv. Würde man daher auch in solchen Fällen die Werbungskosten für Fahrten mit dem eigenen Pkw mit dem amtlichen Kilometergeld bemessen, ergäbe sich ein lineares Ansteigen, das immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweicht, sodass das Kilometergeld als Schätzungsgröße nicht mehr anwendbar ist (vgl. VwGH 30.11.1999, 97/14/0174; VwGH

28.3.2000, 97/17/0103). Bei beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 Kilometern im Kalenderjahr (Familienheimfahrten, berufliche Reisen gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 und Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988) ist ein Kfz aber jedenfalls als Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anzusehen. In diesem Fall können als Werbungskosten entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 Kilometer oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten geltend gemacht werden. Die auf Privatfahrten entfallenden Kosten (einschließlich der Kosten für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) sind auszuscheiden. **Betreffend Nachweisführung siehe Rz 290.**

Hinsichtlich der Höhe der Kilometergelder siehe Rz 1404. Die in Rz 713 getroffene Vereinfachungsregelung, wonach bei der Lohnverrechnung die Beiträge gemäß § 10 Abs. 3 und 4 der Reisegebührenvorschrift 1955 auf volle Cent aufgerundet werden können, ist bei der Ermittlung von Werbungskosten nicht anzuwenden. Die Berechnung der Werbungskosten hat, wie im nachstehenden Beispiel ersichtlich, mit den jeweiligen Beträgen der Reisegebührenvorschrift 1955 unter Ansatz von drei Nachkommastellen zu erfolgen.

Beispiel:

Der Arbeitgeber bezahlt seinem Arbeitnehmer im Kalenderjahr an Hand eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches für 45.000 Kilometer ein Kilometergeld von 0,22 € je Kilometer. Der Arbeitnehmer beantragt Differenzwerbungskosten von 0,136 € je Kilometer.

Bei Ermittlung der Werbungskosten sind die gesamten steuerfrei belassenen Kostenersätze des Arbeitgebers zu berücksichtigen. Vom Arbeitgeber wurden im gegenständlichen Beispiel Kostenersätze in Höhe von insgesamt 9.900 € geleistet, die bei Ermittlung der Werbungskosten gegenzurechnen sind, und zwar unabhängig davon, ob vom Abgabepflichtigen Aufwendungen in Höhe der tatsächlichen Kosten oder in Höhe des amtlichen Kilometergeldes geltend gemacht werden.

<i>maximales amtliches Kilometergeld</i>	<i>30.000 Kilometer x</i>	<i>0,356 €</i>	<i>10.680 €</i>
<i>abzüglich Ersätze des Arbeitgebers</i>	<i>45.000 Kilometer x</i>	<i>0,22 €</i>	<i>9.900 €</i>
<i>Differenzwerbungskosten</i>			<i>780 €</i>

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

In der Rz 403 wird der Personenkreis der Forstarbeiter näher bestimmt

Rz 403

Für Forstarbeiter ohne Motorsäge, Förster im Revierdienst und Berufsjäger im Revierdienst:

5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 1.752 € jährlich.

Für Forstarbeiter mit Motorsäge:

10 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 € jährlich.

Als Forstarbeiter gelten Personen, die bei Schlägerungsarbeiten mitwirken **sowie Personen, die mit Aufforstungs- und Kulturpfllegearbeiten unter Einsatz von Motorsensen oder sonstigen Kulturwerkzeugen betraut sind.**

Nicht als Forstarbeiter gelten Personen, die im Rahmen von Forstbetrieben andere Tätigkeiten ausführen (zB Kraftfahrzeuglenker oder in Sägewerksbetrieben beschäftigte Arbeitnehmer oder sonstige Arbeiter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe).

Maßgeblich für den höheren Pauschbetrag (mit Motorsäge) ist nicht der Besitz einer Motorsäge (**Motorsense**), sondern die überwiegende Tätigkeit unter Verwendung der Motorsäge (**Motorsense**) im Lohnzahlungszeitraum.

Zur Tätigkeit als Förster im Revierdienst und Berufsjäger im Revierdienst gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für diese Tätigkeit erforderliche Innendienstarbeit. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Revier (Außendienst) verbracht werden.

Nicht zu dieser Berufsgruppe gehören andere Aufsichtsorgane in Forstbetrieben, auch wenn sie im Revierdienst tätig sind. Das Pauschale steht auch jenen Arbeitnehmern in Forstbetrieben zu, deren Tätigkeitsbild dem des Forstarbeiters bzw. des Försters oder Revierjägers entspricht. Umfasst das Dienstverhältnis auch andere nicht in der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 382/2001, angeführte Tätigkeiten, steht der Pauschbetrag nicht zu. Eine Aliquotierung des Pauschbetrages bei nicht ausschließlicher Tätigkeit ist nicht möglich. Die Berufsbezeichnung des Arbeitnehmers (zB Forstwart, Waldaufseher, Jäger, Oberjäger, Revierjäger usw.) ist für die Anwendbarkeit der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 382/2001, unmaßgeblich, entscheidend ist vielmehr der Umstand, dass das Tätigkeitsbild inhaltlich den in der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 382/2001, angeführten Berufsgruppen entspricht.

In der Rz 519 wird das Zitat des Wohnungseigentumsgesetzes auf Wohnungseigentumsgesetz 2002 aktualisiert

Rz 519

Eine Wohnung ist als Eigentumswohnung im Sinne des § 18 EStG 1988 anzusehen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

-
- Eigentumswohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes **2002, BGBl. I Nr. 70/2002.**
 - Mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche dienen eigenen Wohnzwecken.

Die Rz 561 bis Rz 563 werden aus Anlass des VwGH-Erkenntnisses vom 24.10.2002, 98/15/0094, zur Frage der Zuordnung von Steuerberatungskosten umformuliert

Rz 561

Steuerberatungskosten sind Sonderausgaben, wenn sie an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden (vgl. VwGH 24.10.2002, 98/15/0094).

Rz 562

Bei selbständig Erwerbstätigen (§§ 21 bis 23 EStG 1988) bestehen keine Bedenken, Steuerberatungskosten, die auch Kosten der Gewinnermittlung umfassen, zur Gänze als Betriebsausgaben zu behandeln.

Rz 563

Werden Steuerberatungskosten an einen Wirtschaftstreuhänder geleistet, dessen Tätigkeit schwerpunktmäßig nicht die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern die Abfassung der Einkommensteuererklärung betrifft, liegen zur Gänze Sonderausgaben vor. Betrifft die Tätigkeit schwerpunktmäßig die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, bestehen keine Bedenken, die Steuerberatungskosten zur Gänze als Werbungskosten zu behandeln.

In Rz 568 wird klargestellt, dass begünstigte Behindertensport-Dachverbände auch Landesverbände sein können

Rz 568

Die für die Spendenbegünstigung in Betracht kommenden Zuwendungsempfänger sind im § 4 Abs. 4 Z 5 und Z 6 EStG 1988 erschöpfend aufgezählt, und zwar:

- a. Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen. Sollten sich im Einzelfall Zweifel ergeben, ob es sich um eine besondere Einrichtung im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 lit. a EStG 1988 handelt, ist eine Anfrage an das BM für Bildung, Wissenschaft und Kultur im Wege des BM für Finanzen zu richten. Gemäß § 3 Abs. 5 Universitäts-Akkreditierungsgesetz BGBl

I Nr. 168/1999 gelten Privatuniversitäten hinsichtlich der Behandlung von Zuwendungen an sie als Universitäten im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988;

b. durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind. Hierzu zählen insbesondere der durch das wiederverlautbarte Forschungsförderungsgesetz, BGBl. Nr. 434/1982 idgF, errichtete Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung und der durch dasselbe Gesetz errichtete Forschungsförderungsfonds für die gewerbliche Wirtschaft;

c. die Österreichische Akademie der Wissenschaften;

d. juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind. Dabei muss es sich grundsätzlich um Publikationen oder Dokumentationen von Forschungs- oder Lehraufgaben handeln, die vom Spendenempfänger selbst durchgeführt wurden bzw. werden; ausgenommen davon ist der Ankauf wissenschaftlicher Publikationen bzw. Dokumentationen oder die Dokumentation, die der Spendenempfänger selbst vornimmt oder vornehmen lässt, wenn dies Voraussetzung für eine konkrete Forschungs- oder Lehraufgabe des Spendenempfängers bildet;

e. juristische Personen, die im Wesentlichen mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind, wenn an diesen juristischen Personen entweder eine Gebietskörperschaft zumindest mehrheitlich beteiligt ist oder die juristische Person als Körperschaft im Sinne der §§ 34 ff BAO ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgt;

f. die Österreichische Nationalbibliothek, die Diplomatische Akademie, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung;

g. Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und das Bundesdenkmalamt. Sollten sich im Einzelfall Zweifel ergeben, ob der Spendenempfänger als Museum angesehen werden kann, ist eine Anfrage an das BM für Finanzen zu richten, das dann seinerseits Auskunft bei der hierfür zuständigen Stelle einholen wird.

h. Museen von anderen Rechtsträgern als Körperschaften öffentlichen Rechts (ab 5. Oktober 2002), wenn diese Museen einen den Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbaren öffentlichen Zugang haben und Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von gesamtösterreichischer Bedeutung sind. Sollten sich im Einzelfall am Vorliegen der Voraussetzungen, vor allem jener hinsichtlich der gesamtösterreichischen Bedeutung, Zweifel ergeben, ist auf Aufforderung der Abgabenbehörde das Vorliegen der Voraussetzungen durch eine vom Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur ausgestellte Bescheinigung an den Rechtsträger des Museums oder an den Spender nachzuweisen. "Andere Rechtsträger" sind juristische Personen des privaten Rechts (Rz 7 KStR 2001) und natürliche Personen. Die "Spende" an eine (gemeinnützige) Körperschaft durch den Gesellschafter selbst oder einen nahen Angehörigen, die "Spende" an eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) durch einen Gesellschafter oder einen nahen Angehörigen sowie die "Spende" eines Einzelunternehmers (einer Privatperson) oder eines nahen Angehörigen des Einzelunternehmers (der Privatperson) an ein Museum dieses Einzelunternehmers (dieser Privatperson) ist mangels endgültiger wirtschaftlicher Belastung des Zuwendenden (Rz 1330) keine Zuwendung.

i. Das Bundesdenkmalamt.

j. Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die die Voraussetzungen der §§ 34ff der Bundesabgabenordnung erfüllen (siehe Rz 121 VereinsR 2001) und deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist (ab 5. Oktober 2002). Derartige Verbände sind insbesondere:

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

Der Abschnitt 7.10a (Rz 573a bis Rz 573g) wird – einschließlich der entsprechenden Überschriften - neu eingefügt (Sonderausgabenbegünstigung für Breitband-Internetzugänge durch das Budgetbegleitgesetz 2003).

7.10a Steuerliche Förderung von Breitband-Internetzugängen (§ 124b Z 81 EStG 1988 idF des Budgetbegleitgesetzes 2003)

Rz 573a

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, wurde in § 124b Z 81 EStG 1988 eine zeitlich befristete Steuerbegünstigung für die erstmalige Herstellung eines Internetzuges mittels Breitbandtechnik geschaffen (Herstellung und Zahlung nach dem 30.4.2003 und vor dem 1.1.2005).

7.10a.1 Art und Ausmaß der Begünstigung

Rz 573b

Ausgaben für die erstmalige Herstellung eines Internetzuges mittels Breitbandtechnik sind bis zu einem Betrag von maximal 50 € und die laufenden Grundentgelte für einen solchen Internetzugang sind bis zu einem Betrag von maximal 40 € monatlich als Sonderausgaben absetzbar. Wird das Grundentgelt pauschal mit anderen Entgelten (zB für Kabelfernsehen oder Telefon) abgerechnet, hat der Steuerpflichtige eine Aufteilung der Entgelte vorzunehmen.

Sowohl die Herstellungskosten als auch die Grundentgelte fallen nicht in den "Sonderausgabentopf" und die Begrenzung mit dem Sonderausgabenviertel. Auch die Einschleifregelung ist nicht anzuwenden. Diese Ausgaben sind daher auch zusätzlich zum Sonderausgabenpauschbetrag abzuziehen. Anschlusskosten und laufende Gebühren sind auch dann im Rahmen der betraglichen Höchstgrenze

abzugsfähig, wenn sie der Steuerpflichtige für einen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner im Sinne des § 106 Abs. 3 EStG 1988 (Rz 1248) oder für Kinder im Sinne des § 106 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 (Rz 1246) leistet (begünstigter Personenkreis; siehe Rz 575).

Zur betraglichen Begrenzung siehe Rz 573f.

7.10a.2 Zeitliche Befristung

Rz 573c

Sowohl die Ausgaben für die erstmalige Herstellung eines Internetzuganges mittels Breitbandtechnik als auch die laufenden Grundentgelte für einen solchen Internetzugang sind nur begünstigt, wenn die Herstellung nach dem 30. April 2003 erfolgt und die Ausgaben vor dem 1. Jänner 2005 anfallen. Hergestellt ist der Internetzugang mit Funktionsfähigkeit des Anschlusses, unabhängig vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und von der Bezahlung der Anschlusskosten.

Beispiele:

1. Herstellung des Breitband-Internetzuganges Anfang Mai 2003:

Herstellungskosten und die laufenden Grundentgelte sind abzugsfähig, soweit sie spätestens am 31. Dezember 2004 gezahlt werden.

2. Herstellung des Breitband-Internetzuganges Ende April 2003:

Herstellungskosten und laufende Grundentgelte, auch die im Jahr 2004 gezahlten, sind weder 2003 noch 2004 begünstigt.

3. Herstellung des Breitband-Internetzuganges im Februar 2004:

Herstellungskosten und die laufenden Grundentgelte sind begünstigt, soweit sie spätestens am 31. Dezember 2004 gezahlt werden.

4. Herstellung des Breitband-Internetzuganges im Jänner 2005:

Herstellungskosten und laufende Grundentgelte sind auch dann nicht begünstigt, wenn sie vor dem 1. Jänner 2005 gezahlt werden.

7.10a.3 Zugangsvoraussetzungen

Rz 573d

Breitbandtechnik liegt vor, wenn eine physikalische Downloadbreite von mindestens 256 kbit/Sekunde gegeben ist und ein ständiger Internetzugang gegen ein zeitunabhängiges, laufendes Grundentgelt vereinbart ist.

7.10a.4 Neuanschlüsse

Rz 573e

Die Ausgaben für die Herstellung eines Internetzuganges mittels Breitbandtechnik als auch die laufenden Grundentgelte für einen solchen Internetzugang sind nur begünstigt, wenn es sich um die erstmalige Herstellung eines derartigen Zuganges im begünstigten Zeitraum handelt. Die begünstigte erstmalige Herstellung liegt daher nicht nur in jedem Fall der erstmaligen Herstellung eines entsprechenden Internetzuganges vor, sondern auch in Fällen, in denen bisher ein Internetanschluss ohne entsprechende Breitbandtechnik vorhanden war und im begünstigten Zeitraum auf einen Internetzugang mit entsprechender Breitbandtechnik gewechselt wird. Kein begünstigter Neuanschluss liegt vor, wenn bereits ein entsprechender Breitband-Internetanschluss vorhanden war und im begünstigten Zeitraum nur eine Neuansmeldung beim selben oder einem anderen Provider erfolgt.

Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Neuanschluss vorliegt, ist immer vom Abgabepflichtigen auszugehen. Verfügt daher ein Abgabepflichtiger bereits über einen entsprechenden Breitbandanschluss, handelt es sich bei der Herstellung eines weiteren Anschlusses nicht um eine begünstigte erstmalige Herstellung, auch wenn dieser weitere Anschluss an einem anderen Ort (zB Zweitwohnsitz, Wochenendwohnsitz) hergestellt wird. Wird für Personen aus dem begünstigten Personenkreis des Abgabepflichtigen (siehe Rz 575) aus deren Sicht erstmalig ein begünstigter Breitbandanschluss hergestellt, kann der Abgabepflichtige, sofern er die Anschlusskosten trägt, diese auch dann im Rahmen der betraglichen Höchstgrenze als Sonderausgaben abziehen, wenn er bereits selbst über einen entsprechenden Anschluss verfügt.

7.10a.5 Betragliche Begrenzung der Herstellungskosten

Rz 573f

Ausgaben für die erstmalige Herstellung eines Internetzuganges mittels Breitbandtechnik sind bis zu einem Betrag von maximal 50 € als Sonderausgaben absetzbar. Der Höchstbetrag von 50 € steht – auch wenn die Kosten für Angehörige des begünstigten Personenkreises getragen werden – nur einmal jährlich zu.

Beispiel:

Im August 2003 lässt der Abgabepflichtige selbst einen begünstigten Internetzugang erstmalig herstellen (Herstellungskosten 70 €), im September desselben Jahres auch ein Kind des Abgabepflichtigen, für das er die Familienbeihilfe bezieht, in der Zweitunterkunft am Studienort. Die

Anschlusskosten von in diesem Fall 90 € trägt der Abgabepflichtige für sein Kind. Der Abgabepflichtige kann die Herstellungskosten für beide Anschlüsse jeweils im Rahmen des persönlichen Höchstbetrages als Sonderausgaben geltend machen. Es sind daher insgesamt 50 € als Sonderausgaben abzuziehen.

7.10a.6 Begrenzung der Grundentgelte

Rz 573g

Die laufenden Grundentgelte für einen begünstigten Internetzugang sind bis zu einem Betrag von maximal 40 € monatlich als Sonderausgaben absetzbar. Auch bei den Grundentgelten ist somit auf den begünstigten Internetzugang abgestellt. Der Höchstbetrag von 40 € steht – auch wenn die Kosten für Angehörige des begünstigten Personenkreises getragen werden – nur einmal monatlich zu.

Beispiel 1:

Der Abgabepflichtige und ein studierendes Kind, das dem begünstigten Personenkreis angehört (Rz 575) haben beide im September 2003 einen begünstigten Internetzugang erstmals herstellen lassen. Die ab diesem Monat laufend zu zahlenden Grundentgelte betragen für den Anschluss des Abgabepflichtigen 60 € und für den Anschluss des Kindes 35 € monatlich.

Der Abgabepflichtige, der die Kosten auch für sein Kind trägt, beantragt beide laufenden Grundentgelte als Sonderausgaben. Es sind insgesamt 40 € monatlich als Sonderausgaben abzuziehen.

Beispiel 2:

Der Abgabepflichtige hat seinen Breitband-Internetzugang bereits im Dezember 2002 herstellen lassen, ein Kind, das dem begünstigten Personenkreis angehört (Rz 575) hat einen begünstigten Zugang im Mai 2004 erstmals herstellen lassen. Wie in Beispiel 1 betragen die laufenden Grundentgelte 60 € monatlich für den Abgabepflichtigen und 35 € monatlich für das Kind. In diesem Fall sind nur Grundentgelte des Kindes, die vom Abgabepflichtigen gezahlt werden, das sind 35 € monatlich, als Sonderausgaben abzugsfähig.

**Rz 575 wird um Verweise auf andere Randzahlen der LStR 2002 und um die
Anführung der Internetkosten ergänzt**

Rz 575

Leistet der Steuerpflichtige die Ausgaben für **Personen des begünstigten**

Personenkreises, also für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner im Sinne des § 106 Abs. 3 EStG 1988 (**Rz 1248**) und für Kinder, für die ihm oder seinem (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag oder für die ihm mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht (§ 106 Abs. 1 und Abs. 2

EStG 1988; **Rz 1246**), kann er einen Sonderausgabenabzug nur bei folgenden Tatbeständen in Anspruch nehmen:

- Beiträge und Versicherungsprämien im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988.
- Aufwendungen zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Der Sonderausgabenabzug steht auch dann zu, wenn innerhalb des begünstigten Personenkreises Geldgeber oder Darlehensschuldner einerseits und Errichter (Eigentümer) bzw. Wohnungswerber (Nutzungsberechtigter, Bestandnehmer) andererseits nicht identisch sind (§ 18 Abs. 3 Z 3 lit. b EStG 1988).

Beispiel:

Die Ehegattin ist Wohnungseigentümerin; der Ehegatte hat ein Darlehen für die Errichtung aufgenommen. Dem Ehegatten steht nach Maßgabe der Darlehensrückzahlung der Sonderausgabenabzug zu.

- Kirchenbeiträge im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988.
- **Ausgaben für die erstmalige Herstellung eines Internetzuganges mittels Breitbandtechnik und die laufenden Grundentgelte für einen solchen Internetzugang im Sinne des § 124b Z 81 EStG 1988.**

In Rz 631d wird klargestellt, dass nachträgliche Rückzahlungen von bescheidmäßig zugestandenen Pensionen analog den Nachzahlungen zu behandeln sind

Rz 631d

Rückzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten in den Kalendermonaten als abgeflossen, für die die Rückzahlung zu erfolgen hatte. Es ist daher in der Folge das Einkommen jenes Kalenderjahres zu berichtigen, für das die Rückzahlung geleistet wurde. Eine Berichtigung des Einkommens (Ausstellung eines neuen Lohnzettels) hat erst dann zu erfolgen, wenn die Rückzahlung tatsächlich geleistet wurde bzw. die Rückzahlung durch entsprechende Einbehalte bei den laufenden Pensionszahlungen erfolgte.

In Rz 648a wird klargestellt, dass eine Pensionszusage auch vorliegt, wenn die zugesagte Pension durch eine Versicherung, für die der Arbeitgeber Prämien erbringt, ausbezahlt wird

Rz 648a

Pensionszahlungen des (ehemaligen) Arbeitgebers auf Grund von direkten Leistungszusagen stellen im Zeitpunkt der Pensionsauszahlung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 dar.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen aber auch bereits Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise an Stelle

- des bisher gezahlten Arbeitslohns oder
- der Lohnerhöhungen,

auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden.

Eine Pensionszusage liegt vor, wenn die zugesagte Pension durch den Arbeitgeber selbst oder durch eine Versicherung, für die der Arbeitgeber Prämien erbringt, ausbezahlt wird.

Als bisher gezahlter Arbeitslohn oder Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht (Erfassung der Pensionszusage als Arbeitslohn), sind folgende Bezüge anzusehen:

- Bisher gezahlte laufende und sonstige Bezüge, auf die ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht.
- Lohnerhöhungen, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Soll- oder Ist-Lohnerhöhung laut Kollektivvertrag, Lohnerhöhung laut Dienstvertrag).
- Einmalige Bezüge, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Abfertigungen).

Kein Anspruch auf Lohn bzw. Lohnerhöhung (Erfassung erst im Zeitpunkt der Pensionsauszahlung) liegt vor bei:

- Lohnerhöhungen, die zusätzlich zum Kollektivvertrag gewährt werden.
- Bisher ohne arbeitsrechtlichen Anspruch gewährte Bezüge (zB freiwillige Belohnungen, Boni).
- Bisher freiwillig gewährte Sozialleistungen.

Keine Einkünfte liegen vor, wenn eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis Z 6 EStG 1988 vorsieht, dass Pensionszusagen ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder von Lohnerhöhungen eingeräumt werden.

Diese Bezugsumwandlung stellt noch keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Dies gilt auch dann, wenn in der lohngestaltenden Vorschrift vorgesehen ist, dass Arbeitnehmer zwischen Bezugsumwandlung und Bezugsauszahlung wählen können.

Ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis liegt in der Höhe vor, in der ein bisher bezahlter Bezug oder eine Lohnerhöhung (auf die jeweils ein Anspruch besteht), in eine neue oder erweiterte Pensionszusage des Arbeitgebers umgewandelt wird. Der umgewandelte Bezug ist als laufender oder sonstiger Bezug zu erfassen. Als Zeitpunkt des Zuflusses gilt der Zeitpunkt, in dem der umgewandelte Bezug zugeflossen wäre.

Für Eigenleistungen der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber sowie für versteuerte Bezugsumwandlungen stehen weder die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988, noch Werbungskosten, noch Sonderausgaben, noch die Prämie gemäß § 108a EStG 1988 zu.

Stellt bereits die Pensionszusage einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, kommt es bei der Auszahlung der Pension erst in dem Ausmaß und zu dem Zeitpunkt zu einem steuerpflichtigen Arbeitslohn, in dem die auf Grund des Lohnverzichtes bereits versteuerten Beträge überschritten werden. Dies gilt auch dann, wenn die Pension nur zum Teil aus einer Bezugsumwandlung resultiert. Wird die Pension abgefunden, ist sinngemäß vorzugehen. Für den steuerpflichtigen Teil ist § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 in Verbindung mit § 124b Z 53 EStG 1988 zu beachten.

Hinsichtlich der Beiträge an Pensionskassen siehe § 26 Z 7 EStG 1988, Rz 756ff.

Die Rz 656 wird um eine Aussage betreffend Auszahlung von Reisekosten durch den Beschäftiger ergänzt

Rz 656

So weit Reisekostenersätze die im § 26 Z 4 EStG 1988 angeführten Sätze übersteigen, sind sie steuerpflichtiger Arbeitslohn und als laufender Bezug zu versteuern. **Nach dem Kollektivvertrag ist grundsätzlich der Überlasser zum Ersatz von Reisekosten verpflichtet. Werden Reisekostenersätze im Falle der Arbeitskräfteüberlassung (Personalbereitstellung) nicht durch den Überlasser sondern durch den Beschäftiger ausbezahlt, gilt dies als Verkürzung des Zahlungsweges. Der Beschäftiger hat den Überlasser davon zu verständigen. Eine eventuelle Versteuerung von steuerpflichtigen Reisekosten hat daher nicht im Wege der Veranlagung sondern als steuerpflichtiger Arbeitslohn durch den Überlasser zu erfolgen.** Ebenso handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn Tagesgelder nicht einen tatsächlich angefallenen Verpflegungsmehraufwand abgelden. Bei einer Dienstreise an einen bestimmten Ort sind daher, wenn dieser Ort einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, die ausbezahlten Tagesgelder als steuerpflichtiger Arbeitslohn anzusehen (VwGH

22.2.2000, 99/14/0082). Bei Dienstreisen auf Grund lohngestaltender Vorschriften siehe Rz 734 ff. Im Übrigen siehe hierzu Rz 699 ff.

Die Rz 663 wird um das VwGH–Erkenntnis 99/13/0224 und einen Verweis auf Rz 222a ergänzt

Rz 663

Vom Arbeitgeber bezahlte Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen sind nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn **der Arbeitnehmer im Versicherungsvertrag eine solche Stellung hat, dass er über die Ansprüche aus dem Vertrag verfügen kann.**

Es müssen ihm also die Ansprüche aus dem Versicherungsverhältnis zustehen. Das ist grundsätzlich dann der Fall, wenn er (oder ein Angehöriger des Arbeitnehmers) der unwiderruflich Begünstigte aus dem Versicherungsvertrag ist. Eine schlichte, jederzeit widerrufliche Begünstigung des versicherten Arbeitnehmers hat im Allgemeinen noch nicht die Übertragung der Ansprüche auf den Arbeitnehmer zur Folge (VwGH 30.4.2003, 99/13/0224).

Bei reinen Risikoversicherungen und bei Versicherungen, auf die § 12 BPG anzuwenden ist, sowie bei sämtlichen Versicherungen, bei denen der Arbeitnehmer Versicherungsnehmer und versicherte Person ist (Direktversicherungen), muss kein unwiderrufliches Bezugsrecht eingeräumt werden.

Wurde bei Vertragsabschlüssen bis 31.12.2003 mit der Prämienzahlung ein Zufluss angenommen und eine Versteuerung oder eine Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 vorgenommen, obwohl eine ausdrückliche unwiderrufliche Begünstigung im Sinne des angeführten VwGH-Erkenntnisses nicht gegeben war, führt weder ein Eintritt der Unwiderruflichkeit noch eine Auszahlung der Versicherungssumme zu einer (neuerlichen) Besteuerung.

Sind infolge unwiderruflicher Begünstigung bereits die vom Arbeitgeber gezahlten Prämien als Vorteil des Arbeitnehmers anzusehen, stellen die Leistungen aus dem Versicherungsvertrag keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Hinsichtlich der Steuerbefreiung siehe Rz 81 ff.

Ist der Arbeitgeber aus dem Versicherungsvertrag begünstigt (zB im Falle von Rückdeckungsversicherungen) **oder ist noch kein Zufluss eines Vorteiles erfolgt,** zählen die bezahlten Prämien noch nicht als Arbeitslohn. Diesfalls führen erst die Leistungen im

Versicherungsfall an den Arbeitnehmer zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Wird der Versicherungsvertrag dahingehend geändert, **dass der Arbeitnehmer unwiderruflich Begünstigter des Versicherungsvertrages wird**, liegt beim Arbeitnehmer ein Zufluss in Höhe des Barwertes im Zeitpunkt der Vertragsänderung (**Vertragsverlängerung**) vor (**siehe dazu auch Rz 222a**).

Die Rz 705 wird zur Gänze neu formuliert (Auszahlung von Reisekosten bei Arbeitskräfteüberlassung durch den Beschäftiger)

Rz 705

Im Falle einer Arbeitskräfteüberlassung (Personalleasing) werden die anfallenden Reisekosten durch den Überlasser ausbezahlt. Werden in Ausnahmefällen Reisekosten durch den Beschäftigter direkt an den überlassenen Arbeitnehmer ausbezahlt gilt dies als Verkürzung des Zahlungsweges. Der Beschäftigter hat den Überlasser davon zu verständigen. Eine eventuelle Versteuerung von steuerpflichtigen Reisekosten hat daher nicht im Wege der Veranlagung sondern als steuerpflichtiger Arbeitslohn durch den Überlasser zu erfolgen.

Die Rz 713 wird um die im Einführungserlass zu den LStR 2002 angeführte Rundungsmöglichkeit für die amtlichen Kilometergeldsätze bei der Lohnverrechnung ergänzt

Rz 713

Als Fahrtkostenersatz steht bei Dienstreisen höchstens das amtliche Kilometergeld zu. Ein nachgewiesener höherer Betrag kann nicht nach § 26 Z 4 EStG 1988, wohl aber im Rahmen der erhöhten Werbungskosten berücksichtigt werden (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988).

Kilometergelder für Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 können bei Zutreffen der Voraussetzungen auch für mehr als 30 000 Kilometer pro Kalenderjahr an den Arbeitnehmer steuerfrei ausgezahlt werden. Werden vom Arbeitgeber "limitierte Kilometergelder" bezahlt, die als Vorauszahlung für durchzuführende Dienstreisen anzusehen sind, handelt es sich dann um keine steuerlich unzulässige Pauschalierung der Kilometergelder, wenn der Arbeitgeber eine Jahresabrechnung vornimmt und eine Rückzahlung in Höhe des nicht ausgeschöpften Jahresbetrages verlangt. Weitere Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer die Berechnungsgrundlagen in Form eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches vorlegt, aus dem die konkreten Dienstfahrten einwandfrei ersichtlich sind. Pauschalierte Vorauszahlungen sind allerdings dann steuerpflichtig, wenn nicht mindestens einmal jährlich eine exakte Abrechnung erfolgt.

Hinsichtlich der Höhe der Kilometergelder siehe Rz 1404. **Wird vom Arbeitgeber für die Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges als Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 das amtliche Kilometergeld verrechnet, können zur Vermeidung zusätzlicher Administrationskosten bei der Lohnverrechnung die Beträge gemäß § 10 Abs. 3 und Abs. 4 der Reisegebührenvorschrift auf volle Cent aufgerundet werden. Zum Beispiel kann daher für die Verwendung eines arbeitnehmereigenen Pkw ein steuerfreier Kostenersatz in Höhe von 0,36 € pro Kilometer ausgezahlt werden. Die Rundungsmöglichkeit gilt nicht für die Geltendmachung von Werbungskosten (siehe Rz 371).**

In Rz 756a wird klargestellt, dass es für die Steuerfreiheit gemäß § 26 Z 7 und Z 8 EStG 1988 nicht maßgeblich ist, ob dem Gleichbehandlungsgrundsatz im Sinne des Pensionskassengesetzes entsprochen wurde

Rz 756a

Die Bestimmungen des § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 (keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) sind anzuwenden, wenn die Beiträge an eine Pensionskasse im Sinne des Pensionskassengesetzes gezahlt werden. Die Nichterfüllung des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgebotes schlägt nicht auf die Steuerfreiheit der geleisteten Beiträge an eine Pensionskasse im Sinne des Pensionskassengesetzes durch.

Rz 759 wird hinsichtlich der Beiträge, die auf Gehaltsumwandlungen vor dem 15. Juli 1999 zurückgehen, klargestellt

Rz 759

Keine Beiträge des Arbeitgebers, sondern solche des Arbeitnehmers liegen vor, wenn sie ganz oder teilweise an Stelle

- des bisher gezahlten Arbeitslohns oder
- der Lohnerhöhungen,

auf die jeweils ein Anspruch besteht, geleistet werden. Arbeitgeberbeiträge liegen vor, wenn eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vorsieht, dass Arbeitgeberbeiträge ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder von Lohnerhöhungen geleistet werden. Dieser Bestimmung kommt grundsätzlich nur klarstellende Bedeutung zu. Beiträge an Pensionskassen, die ganz oder teilweise an Stelle des bisher

gezahlten Arbeitslohns auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften eingeräumt werden, sind allerdings erst mit der Kundmachung des StRefG 2000 im BGBl. (ab 15. Juli 1999) als Einkünfte zu erfassen. **Beiträge, die auf Gehaltsumwandlungen vor dem 15. Juli 1999 zurückgehen, bleiben auch danach dauerhaft Arbeitgeberbeiträge.**

Hinsichtlich eines derartigen Arbeitnehmerbeitrages liegt ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis in der Höhe vor, in der ein bisher bezahlter Bezug oder eine Lohnerhöhung (auf die jeweils ein Anspruch besteht) in einen Pensionskassenbeitrag umgewandelt wird. Der umgewandelte Bezug ist als laufender oder sonstiger Bezug zu erfassen. Als Zeitpunkt des Zuflusses gilt der Zeitpunkt, in dem der umgewandelte Bezug an die Pensionskasse geleistet wird.

Die Rz 770 wird den ab 2004 geltenden Änderungen beim allgemeinen Absetzbetrag durch das BBG 2003 angepasst

Rz 770

Ab 2004 vermindert sich der allgemeine Steuerabsetzbetrag von **1.264 €** jährlich **gleichmäßig einschleifend für die Einkommensteile von 10.000 € bis 15.000 € um 375 €, von 15.000 € bis 21.800 € um 272 € und von 21.800 € bis 35.511 € um 617 €.** Der allgemeine Steuerabsetzbetrag ist nach kaufmännischen Grundsätzen auf volle Cent auf- bzw. abzurunden.

Die Rz 792 wird im Hinblick auf das VfGH-Erkenntnis 4.12.2001, B 2366/00, geändert (Unterhaltsleistungen an haushaltszugehörige Kinder, die in einem Land außerhalb des EWR leben und für die weder ein Kinder- noch ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht)

Rz 792

Für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, steht grundsätzlich kein Kinderabsetzbetrag zu (siehe jedoch Rz 792a). Dies gilt nicht für Kinder, für die Familienbeihilfe bezogen wird und die sich nur vorübergehend zur Berufsausbildung im Ausland aufhalten. **Zur Möglichkeit, Unterhaltsleistungen für im Ausland lebende minderjährige Kinder ausnahmsweise als außergewöhnliche Belastung geltend machen zu können, siehe Rz 866.**

Die Rz 802 wird geändert (Ausmaß der zu erfüllenden Unterhaltsverpflichtung; Richtigstellung hinsichtlich der Maßgeblichkeit der Regelbedarfsätze)

Rz 802

Die in einem Gerichtsurteil **oder einem gerichtlichen, behördlichen oder außerbehördlichen Vergleich festgelegte** Höhe des zu leistenden gesetzlichen Unterhalts ist so lange bindend, als sie nicht durch eine neue Festsetzung geändert wird **oder nur deswegen ein geringerer Unterhalt geleistet wird, weil eine (teilweise) Anrechnung der Familienbeihilfe vorgenommen wurde (VfGH 27.6.2001, B 1285/00, und 19.6.2002, G 7/02, sowie OGH 28.11.2002, 30b141/02k).**

Die Regelbedarfsätze kommen nur dann zur Anwendung, wenn **weder** eine behördliche Festsetzung **noch ein schriftlicher Vertrag** vorliegt.

Die Rz 803 wird geändert (VwGH-Erkenntnis 24.9.2003, 2003/13/0063)

Rz 803

Sind beide Elternteile zu Unterhaltsleistungen für Kinder verpflichtet, die jeweils dem Haushalt des anderen Elternteiles zugehören, steht beiden Elternteilen ein Unterhaltsabsetzbetrag zu (VwGH 24.9.2003, 2003/13/0063).

Die Rz 813a wird auf Grund der Änderungen beim Allgemeinen Absetzbetrag angepasst

Rz 813a

Beispiel:

Monatslohn einer Angestellten mit Alleinverdiener(-erzieher-)absetzbetrag abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: 1.714,37 €

Berechnung des Einkommens:

1.714,37 € x 12 = 20.572,44 €

20.572,44 € abzüglich 132 € (Werbungskostenpauschbetrag) und abzüglich 60 € (Sonderausgabenpauschbetrag) = 20.380,44 €

<i>Jährliche Bemessungsgrundlage</i>	<i>20.380,44</i>		
	<i>0</i>		
<i>Berechnung der Lohnsteuer:</i>			
<i>für die ersten</i>	<i>3.640,000</i>	<i>0%</i>	<i>0,000</i>
<i>für die nächsten</i>	<i>3.630,000</i>	<i>21%</i>	<i>762,300</i>
<i>für die nächsten</i>	<i>13.110,44</i>	<i>31%</i>	<i>4.064,236</i>
	<i>0</i>		
<i>Jahressteuer vor Absetzbeträgen</i>			<i>4.826,536</i>

Ermittlung der Höhe des Allgemeinen Absetzbetrages:

Allgemeiner Absetzbetrag	1.264,000		
Verminderung von 10.000 bis 15.000	-375,000		
Verminderung von 15.000 – 20.380,44 *	-215,218		
* = (20.380,44 - 15.000) : (21.800 - 15.000) x 272			
Abziehbarer Allgemeiner Absetzbetrag			-673,782
- Verkehrsabsetzbetrag			-291,000
- Arbeitnehmerabsetzbetrag			-54,000
- Alleinverdienerabsetzbetrag			-364,000
			<hr/>
Jahreslohnsteuer			3.443,754
Division durch den Hochrechnungsfaktor	3.443,754	12	286,980
Monatslohnsteuer (gerundet gemäß § 66 Abs. 1 EStG 1988)			286,98

In der Rz 813b wird die Berechnung mittels Effektiv-Tarif ab 1.1.2004 geändert

Rz 813b

Die Lohnsteuer kann auch direkt unter Anwendung des so genannten Effektiv-Tarifs (siehe **Rz 1406**) berechnet werden. **Der anteilige Werbungskostenpauschbetrag (monatlich 11 €, täglich 0,376 €) und der anteilige Sonderausgabenpauschbetrag (monatlich 5 €, täglich 0,167 €) ist in der Effektiv-Tabelle bereits berücksichtigt. Der Monatslohn ist mit dem Prozentsatz der entsprechenden Stufe zu multiplizieren und davon der entsprechende Abzugsbetrag abzuziehen. Die errechnete Lohnsteuer ist auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden.**

Beispiel:

Monatslohn einer Angestellten mit Alleinverdiener(-erzieher)absetzbetrag abzüglich Sozialversicherungsbeiträge 1.714,370 €

Berechnung der Lohnsteuer

Monatslohn 1.714,370 €

*Anwendung des Prozentsatzes laut Tabelle 1.2,
Stufe 1.266,01 € bis 1.832,67 €: 1.714,37 € x 35,00000 % = 600,0295 €
- Abzugsbetrag -313,050 €
Monatslohnsteuer (ungerundet) 286,9795 €
Monatslohnsteuer (gerundet gemäß § 66 Abs. 1 EStG 1988) 286,98 €*

Die Rz 866 wird im Hinblick auf das VfGH-Erkenntnis 4.12.2001, B 2366/00, geändert (Unterhaltsleistungen an haushaltszugehörige Kinder, die in einem Land außerhalb des EWR leben und für die weder ein Kinder- noch ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht)

Rz 866

Unterhaltsleistungen für Kinder werden **grundsätzlich** - je nach Voraussetzungen (§ 34 Abs. 7 Z 1 und Z 2 EStG 1988) - durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag sowie den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. **Unterhaltsleistungen für haushaltszugehörige Kinder im Ausland, bei denen der Anspruch auf Familienbeihilfe nach § 2 Abs. 5 FLAG ausgeschlossen ist, sind hingegen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (VfGH 4.12.2001, B 2366/00).** Dies bedeutet, dass der halbe Unterhalt (VfGH 17.10.1997, G168/96, G285/96; VfGH 30.11.2000, B 1340/00) ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden kann.

Von dieser Ausnahmeregelung betroffen sind Unterhaltsleistungen von in Österreich beschäftigten Steuerpflichtigen außerhalb des EWR bzw. der Schweiz, deren Kinder sich ständig in einem Staat außerhalb des EWR bzw. der Schweiz aufhalten.

Das individuelle Ausmaß der zu berücksichtigenden Unterhaltspflicht des Steuerpflichtigen orientiert sich unter anderem am jeweiligen angemessenen Unterhalt im Ausland und den eventuellen ausländischen Familienleistungen. Es bestehen keine Bedenken, diese außergewöhnliche Belastung mit 50 € pro Monat und Kind - ohne Abzug eines Selbstbehaltes - zu schätzen.

Die Existenz des Kindes (der Kinder) ist anhand der Geburtsurkunde und einer amtlichen Bescheinigung der jeweiligen Heimatbehörde des Kindes (der Kinder) nachzuweisen. Für diese Urkunden bzw. Bescheinigungen sind auf Verlangen deutsche Übersetzungen beizubringen.

Die Unterhaltsleistungen sind bis zum vollendeten 15. Lebensjahr des Kindes zu berücksichtigen, darüber hinaus ist ein entsprechender Nachweis über die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit zu erbringen. Die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit ist durch eine entsprechende amtliche Bescheinigung nachzuweisen (zB. Schulbesuchsbestätigung, Bescheinigung über die Arbeitslosigkeit oder das vergebliche Bemühen um Arbeit).

Ab der Volljährigkeit des Kindes darf nach § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 (Verfassungsbestimmung) keine außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wobei die jeweiligen nationalen Volljährigkeitsbestimmungen (siehe Rz 1407) heranzuziehen sind

Beispiel:

Zwei minderjährige Kinder eines in Österreich nichtselbständig Tätigen leben in der Türkei im Haushalt des Steuerpflichtigen. Es stehen weder Kinder- noch Unterhaltsabsetzbeträge zu. Die Unterhaltslasten sind als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen; die Höhe ist mit 1.200 € (50 € x 2 x 12) pro Kalenderjahr zu schätzen.

Es bleibt dem Steuerpflichtigen allerdings unbenommen nachzuweisen, dass die Hälfte des tatsächlich geleisteten Unterhaltes den Betrag von 50 € übersteigt und daher diese Hälfte (ohne Selbstbehalt) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist. Im Hinblick darauf, dass eine Unterhaltsverpflichtung sich am jeweiligen angemessenen Unterhalt im Ausland orientiert, wird dies im Regelfall nur auf Unterhaltsleistungen an Kinder in Hochpreisländern zutreffen (zB in Japan, nicht jedoch etwa in der Türkei). Wird der tatsächlich geleistete Unterhalt geltend gemacht, dann sind im Hinblick auf die bei Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht jedenfalls folgende Unterlagen als Beweismittel beizubringen:

- Geburtsurkunde des Kindes (der Kinder)
- Bestätigung der jeweiligen Wohnortgemeinde des Kindes (der Kinder)
- Bankbestätigung über die überwiesenen Beträge, aus denen der Empfänger und der Verwendungszweck hervorgeht (eine "Bestätigung" mit dem Inhalt, dass "ich für Herrn im Jahre für sein Kind an die Familie in den Betrag von übergeben habe" ist nicht ausreichend!)
- Nachweis über die Höhe der Unterhaltsverpflichtung für das betreffende Kind (die betreffenden Kinder) nach den jeweiligen nationalen Bestimmungen

-
- **Bestätigung über die Höhe erhaltener ausländischer Familienleistungen bzw. Bestätigung, dass solche Familienleistungen nicht ausbezahlt wurden**

Alle Bestätigungen und Nachweise sind über Verlangen in deutscher Übersetzung beizubringen.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist - im Rahmen der §§ 303 und 303a BAO - durchzuführen, wenn

- **bei der (Arbeitnehmer-)Veranlagung nicht alle Bedingungen bekannt waren, die eine Beurteilung über das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung ermöglichten, und**
- **die zuvor angeführten Beweismittel für das jeweils betroffene Kalenderjahr vorgelegt werden.**

Bei Verdacht, dass gefälschte oder falsche Unterlagen vorgelegt werden, sind allfällige Maßnahmen im Einvernehmen mit dem Strafsachenbereich zu setzen.

Die Rz 909 wird um eine Aussage ergänzt, dass bei Auszahlung einer Ersatzleistung und bei Vorliegen von lohnsteuerpflichtigen Einkünften ein Pflichtveranlagungstatbestand für das jeweilige Kalenderjahr gegeben ist

Rz 909

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

- andere Einkünfte von mehr als 730 €,
- gleichzeitiger Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden,
- Zufluss von Bezügen gemäß § 69 Abs. 2, Abs. 3, Abs. 5 oder Abs. 6 EStG 1988 (Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, Rz 1171 f, Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz 1992, Rz 1173 f, Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, Rz 1177, Zahlungen aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds, Rz 1177a),
- wenn Aufwendungen laut berücksichtigtem Freibetragsbescheid nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,
- wenn die Voraussetzungen für den berücksichtigten Alleinverdienerabsetzbetrag oder Alleinerzieherabsetzbetrag nicht vorliegen.

Von einem gleichzeitigen Bezug ist auch dann auszugehen, wenn für einen Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat) Bezüge von mehr als einem Arbeitgeber bezogen wurden (**zB bei Bezügen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 – Urlaubersatzleistung -, die mit dem Monatstarif versteuert wurden**).

Gemäß § 206 lit. c BAO wird angeordnet, dass die Festsetzung der Einkommensteuer bei Veranlagungen gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 bis Z 5 EStG 1988 zu unterbleiben hat, wenn die Einkommensteuerschuld abzüglich anrechenbarer Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer eine Nachforderung von nicht mehr als 10 € ergibt.

Rz 916 wird hinsichtlich der Erklärungsfristen an die Änderungen durch das AbgAG 2003 angepasst; der Termin 15.5. entfällt

Rz 916

Steuererklärungen sind gemäß § 134 BAO bis spätestens Ende **April** des Folgejahres beim FA einzubringen (**Einreichung der Abgabenerklärung mit dem amtlichen Formular**).

Wenn die Übermittlung der Steuererklärung elektronisch erfolgt, ist sie bis Ende des Monats Juni einzureichen. Bei einer Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 und Z 5 EStG 1988 (gleichzeitige mehrere nichtselbständige Einkünfte, Wegfall des berücksichtigten Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrages) gilt als Frist für die Abgabe der Erklärung jeweils der 30. September des Folgejahres, **unabhängig davon, ob die Erklärung mit dem amtlichen Formular oder elektronisch eingereicht wird.**

Die Rz 932, 934 und 972 werden ergänzt (VwGH 2000/13/0182 betreffend Einordnung der Einkünfte von Reinigungspersonal)

Rz 932

Bei der Beurteilung, ob steuerlich ein Dienstverhältnis besteht, ist daher immer vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18.10.1989, 88/13/0185). Ein schriftlich abgeschlossener Dienstvertrag kann daher lohnsteuerrechtlich bedeutungslos sein, wenn nicht durch die der Vereinbarung zu Grunde liegende Tätigkeit die Voraussetzungen für das Bestehen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 begründet werden. Umgekehrt ist ein Dienstverhältnis gegeben, wenn eine formell als Werkvertrag bezeichnete Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstverhältnisses trägt oder zwar ein Werkvertrag vorliegt, aber die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit in Abweichung vom

Vertragsinhalt überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; **24.9.2003, 2000/13/0182**).

Rz 934

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis daher ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112; **24.9.2003, 2000/13/0182**). Demgegenüber handelt es sich bei einem Werkvertrag, bei dem ein bestimmter Arbeitserfolg oder ein Werk zugesagt wird, um ein Zielschuldverhältnis, das häufig auch durch Stellung eines Vertreters oder durch Beiziehung von Hilfskräften erbracht werden kann (siehe Rz 959). Unter dem Begriff eines Werkes im Sinne des § 1165 ABGB kann nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern können vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke verstanden werden (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Rz 972

Eine Aufräumeperson steht regelmäßig in einem Dienstverhältnis, selbst wenn ihr hinsichtlich der Arbeitszeit eine gewisse Freizügigkeit eingeräumt ist (VwGH 21.2.1984, 83/14/0102). Indizien für ein Dienstverhältnis sind eine regelmäßige (mindestens ein Mal wöchentliche) Tätigkeit, die Beistellung der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber und keine Vertretung durch eine andere Person (vgl. VwGH 22.4.1992, 88/14/0082; **24.9.2003, 2000/13/0182**). Besteht die Möglichkeit, sich ohne Zustimmung des Arbeitgebers vertreten zu lassen und die Entgegennahme von Aufträgen zu verweigern, so liegt grundsätzlich kein Dienstverhältnis vor (VwGH 16.1.1991, 89/13/0194).

Die Rz 1055, 1063, 1064, 1066, 1067 und 1068 werden auf Grund der gesetzlichen Änderung durch das BBG 2003 (Erhöhung der Freigrenze) zum 1.1.2004 angepasst. In den Beispielen werden die geänderten Krankenversicherungsbeiträge berücksichtigt

Rz 1055

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

-
- der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (siehe Rz 1119 ff),
 - des Freibetrages von 620 € und
 - unter Berücksichtigung der Freigrenze von **1.900 €**

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

Rz 1063

Der Freibetrag von 620 € und die Freigrenze von **1.900 €** sind nur innerhalb des Jahressechstels (§ 67 Abs. 2 EStG 1988) bei den sonstigen Bezügen gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988, nicht hingegen bei denjenigen nach § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988 (Ausnahme § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 – siehe Rz 1108 und Rz 1108a) und § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu berücksichtigen. Bei einem Jahressechstel von höchstens **1.900 €** sind die innerhalb des Jahressechstels liegenden sonstigen Bezüge steuerfrei. Ist das Jahressechstel höher als **1.900 €**, kommt nach Abzug der auf die sonstigen Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und des Freibetrages von 620 € der feste Steuersatz (6%) zur Anwendung.

Rz 1064

Ist das Jahressechstel zum Zeitpunkt der ersten Sonderzahlung unter der Freigrenze von **1.900 €**, bleiben die sonstigen Bezüge (vorerst) steuerfrei. Steigen die laufenden Bezüge innerhalb eines Jahres an und übersteigt deshalb das Jahressechstel zum Zeitpunkt der Auszahlung eines weiteren sonstigen Bezuges die Freigrenze von **1.900 €**, so werden zu diesem Zeitpunkt auch die früheren sonstigen Bezüge steuerpflichtig. Daher ist vom Arbeitgeber die Besteuerung nachzuholen. Sinkt das Jahressechstel bei einem späteren sonstigen Bezug unter **1.900 €**, dann kann die von den früheren sonstigen Bezügen mit dem festen Steuersatz einbehaltene Lohnsteuer vom Arbeitgeber gutgeschrieben werden.

Rz 1066

Der Freibetrag von 620 € und die Freigrenze von **1.900 €** sind bereits bei Auszahlung des ersten im Laufe eines Kalenderjahres gewährten sonstigen Bezuges im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden (vgl. VwGH 10.2.1982, 13/2269/80).

Rz 1067

Legt der Arbeitnehmer beim Arbeitgeberwechsel während eines Kalenderjahres den Lohnzettel von seinem beendeten Dienstverhältnis dem neuen Arbeitgeber vor, sind vom "Folgearbeitgeber" für die Anwendung des Freibetrages und der Freigrenze auch die sonstigen Bezüge des bisherigen Arbeitgebers zu berücksichtigen. Soweit Teilbeträge des Freibetrages bereits ausgeschöpft sind, darf der "Folgearbeitgeber" nur mehr den restlichen Freibetrag berücksichtigen. Wenn das Jahressechstel durch den Arbeitgeberwechsel über die Freigrenze von **1.900 €** steigt, sind die zuvor steuerfrei belassenen sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 nachzubelasten. Sinkt das Jahressechstel unter die Freigrenze von **1.900 €**, dann ist die Steuer auf die zuvor versteuerten sonstigen Bezüge gutzuschreiben.

Rz 1068

Beispiel 1:

Monatsbezug 500 €, Sonderzahlung 500 €;

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

Berechnung des Nettobetrages laufender Bezug:

<i>Laufender Bezug</i>	<i>500,00 €</i>
<i>- Sozialversicherung</i>	<i>89,75 € (zB Angestellter, D1, Satz 17,95 %)</i>
<i>Bemessungsgrundlage Lohnsteuer</i>	<i>410,25 €</i>
<i>- Lohnsteuer laut Tarif</i>	<i>0,00 €</i>
<i>Nettobezug</i>	<i>410,25 €</i>

Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlung:

Sonderzahlung	500,00 €
- Sozialversicherung	84,75 € (zB Angestellter, D1, Satz 16,95 %)
- Lohnsteuer gem. § 67 Abs. 1 EStG 1988	0,00 € (unter Freigrenze und Freibetrag)
Nettobezug	415,25 €

Beispiel 2:

Monatsbezug 800 €, Sonderzahlung 1.600 €;

1.600 € sind zur Gänze steuerfrei (die Sonderzahlung überschreitet nicht das begünstigte Jahressechstel, sie ist zwar höher als der Freibetrag des § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 €, sie übersteigt aber nicht die Freigrenze von 1.900 €).

Laufender Bezug	800,00 €
- Sozialversicherung	143,60 € (zB Angestellter, D1, Satz 17,95 %)
Bemessungsgrundlage Lohnsteuer	656,40 €
- Lohnsteuer laut Tarif	0,00 €
Nettobezug	656,40 €

Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlung:

Sonderzahlung	1.600,00 €
- Sozialversicherung	271,20 € (zB Angestellter, D1, Satz 16,95 %)
- Lohnsteuer gem. § 67 Abs. 1 EStG 1988	0,00 € (unter Freigrenze)
Nettobezug	1.328,80 €

Beispiel 3:

Monatsbezug 1.000 €, Sonderzahlung 2.000 €; das Jahressechstel beträgt 2.000 € und ist somit höher als 1.900 €.

Daher kommt die Freigrenze nicht zum Tragen. Von der Sonderzahlung von 2.000 € sind die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sowie der Freibetrag von 620 € abzuziehen.

Die Differenz ist mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern.

Berechnung des Nettobetrages laufender Bezug:

Laufender Bezug	1.000,00 €
- Sozialversicherung	179,50 € (zB Angestellter, D1, Satz 17,95 %)
Bemessungsgrundlage Lohnsteuer	820,50 €
- Lohnsteuer laut Tarif	0,00 €
Nettobezug	820,50 €

Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlung:

Sonderzahlung	2.000,00 €
- Sozialversicherung	339,00 € (zB Angestellter, D1, Satz 16,95 %)
- Lohnsteuer gem. § 67 Abs. 1 EStG 1988	62,46 € (2.000 - 339,00 - 620,00 = 1.041 x 6 %)
Nettobezug	1.598,54 €

Beispiel 4:

Monatsbezug 750 €, Sonderzahlung 1.600 €; das Jahressechstel beträgt 1.500 €. Zuerst ist der das Jahressechstel übersteigende Teil der Sonderzahlung in Höhe von 100 € aus der Besteuerung mit dem festen Satz auszuscheiden und zum Tarif zu versteuern.

Da das Jahressechstel unter 1.900 € liegt, fällt auf die innerhalb des Jahressechstels liegenden sonstigen Bezüge in Höhe von 1.500 € keine Steuer an.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage laufender Bezug einschließlich Sechstelüberhang:

Laufender Bezug	750,00 €
- Sozialversicherung	134,63 € (zB Angestellter, D1, Satz 17,95 %)
+ Sechstelüberschreitung	100,00 €
- Sozialversicherung hiervon	16,95 € (100,00 € x 16,95 %)
Bemessungsgrundlage	698,43 €

Berechnung des Nettobetrages laufender Bezug:

Laufender Bezug	750,00 €
- Sozialversicherung	134,63 €
- Lohnsteuer laut Tarif von 698,43 €	0,00 €
Nettobezug	615,38 €

Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlung:

Sonderzahlung	1.600,0 0 €
- Sozialversicherung	271,20 € (zB Angestellter, D1, Satz 16,95 %)
- Lohnsteuer gem. § 67 Abs. 1 EStG 1988	0,00 € (unter Freigrenze)
Nettobezug	1.328,8 0 €

Beispiel 5:

Monatsbezug 1.000 €, Sonderzahlung 2.000 €; das Jahressechstel beträgt 2.000 € und ist höher als 1.900 €, daher kommt die Freigrenze nicht zum Tragen.

Von der Sonderzahlung in Höhe von 2.000 € sind die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sowie der Freibetrag von 620 € abzuziehen und die Differenz ist mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage laufender

Bezug:

Laufender Bezug	1.000,00 €
- Sozialversicherung	179,50 € (zB Angestellter, D1, Satz 17,95%)
Bemessungsgrundlage	820,50 €

Berechnung des Nettobetrages laufender Arbeitslohn:

Laufender Bezug	1.000,00 €
- Sozialversicherung	179,50 €
- Lohnsteuer laut Tarif von 699,97 €	0,00 €
Nettobezug	820,50 €

Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlung:

Sonderzahlung	2.000,00 €
- Sozialversicherung	339,00 € (zB Angestellter, D1, Satz 16,95%)
- Lohnsteuer gem. § 67 Abs. 1 EStG 1988	62,46 € (2.000,00 - 339,00 - 620,00 =
	1.041,00 x 6%

Nettobezug	1.598,54 €
-------------------	-------------------

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

Beispiel 6:

Monatsbezug 1.000 €, Sonderzahlung 2.000 €;

das Jahressechstel beträgt 2.000 € und ist höher als 1.900 €, daher kommt die Freigrenze nicht zum Tragen. Von der Sonderzahlung in Höhe von 2.000 € sind die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sowie der Freibetrag von 620 € abzuziehen und die Differenz ist mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage laufender Bezug:

Laufender Bezug	1.000,00 €
-	179,50 € (zB Angestellter, D1, Satz 17,95%)
Sozialversicherung	
 Bemessungsgrundlage	 820,50 €

Berechnung des Nettobetrages laufender Arbeitslohn:

Laufender Bezug	1.000,00 €
-	179,50 €
Sozialversicherung	
- Lohnsteuer laut Tarif von 699,97 €	0,00 €
Nettobezug	820,50 €

Berechnung des Nettobetrages

Sonderzahlung:

<i>Sonderzahlung</i>	<i>2.000,00 €</i>
<i>- Sozialversicherung</i>	<i>339,00 € (zB Angestellter, D1, Satz 16,95%)</i>
<i>- Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988</i>	<i>62,46 € (2.000,00 - 339,00 - 620,00 = 1.041,00 x 6%)</i>
<i>Nettobezug</i>	<i>1.598,54 €</i>

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

Die Rz 1073 wird klargestellt

Rz 1073

Werden Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 bei Konzernversetzungen nicht ausbezahlt, sondern vom "neuen" Konzernunternehmen (als neuer Arbeitgeber) übernommen, bestehen keine Bedenken, wenn im Auszahlungsfall auch diese übernommenen Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 nach dieser Bestimmung versteuert bzw. **im Falle einer Vollübertragung in eine Mitarbeitervorsorgekasse gemäß § 26 Z 7 lit. EStG behandelt** werden. Als Konzernunternehmen gelten solche im Sinne des § 15 Aktiengesetz 1965, BGBl. Nr. 98/1965 idgF.

Die Rz 1074 wird um die Behandlung von Abfertigungen an Personen, die arbeitsrechtlich, jedoch nicht mehr steuerrechtlich Arbeitnehmer sind, ergänzt

Rz 1074

Erwirbt ein in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis zu einer GmbH stehender Geschäftsführer weitere Anteile an dieser Gesellschaft, die eine Erhöhung der Beteiligung auf mindestens 50% oder das Verfügen über eine Sperrminorität bewirken, führt dies zu einem Verlust der arbeitsrechtlichen Arbeitnehmereigenschaft und damit zu einem gesetzlichen Abfertigungsanspruch nach § 23 Angestelltengesetz (BGBl. Nr. 292/1921 idgF). Bestand in dem in § 22 Z 2 EStG 1988 genannten Zeitraum von zehn Jahren vor Verlust der

arbeitsrechtlichen Arbeitnehmereigenschaft als Geschäftsführer überwiegend eine nicht wesentliche Beteiligung von 25% und weniger, ist eine Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern; andernfalls liegen Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 vor. Dies gilt auch dann

- wenn die Abfertigung aus sachlichen Gründen zu einem Zeitpunkt ausgezahlt wird, zu dem die arbeitsrechtliche Arbeitnehmereigenschaft nicht mehr vorliegt,
- **wenn die Abfertigung später ausgezahlt wird, weil im Zuge einer Umwandlung einer GmbH nach Art. II UmgrStG ein in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis zu einer GmbH stehender Geschäftsführer zum Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschafter der Nachfolge-Personengesellschaft wird und sein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis zur Personengesellschaft aufrecht bleibt (vgl. Rz 526 UmgrStR 2002 in Verbindung mit Rz 3334 EStR 2000).**

Die Abfertigung ist gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern, wenn sie später ausgezahlt wird,

- **weil sich ein in einem arbeits- und steuerrechtlichen Dienstverhältnis stehender Arbeitnehmer mit einer Vermögenseinlage im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG an der Arbeitgeberkörperschaft gegen einen mehr als 25%igen Anteil beteiligt und das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis weiterbesteht (UmgrStR 2002 Rz 1218a).**
- **weil im Zuge eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG ein in einem arbeits- und steuerrechtlichen Dienstverhältnis zum umzugründenden Unternehmen stehender Arbeitnehmer zum Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft wird und damit ein steuerliches Dienstverhältnis zur Gesellschaft nicht mehr möglich ist, aber sein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis zur Personengesellschaft aufrecht bleibt (vgl. Rz 1470 UmgrStR 2002 in Verbindung mit Rz 3334 EStR 2000).**

In der Rz 1079b wird der bisherige Verweis auf § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 durch den Verweis auf § 67 Abs. 10 EStG 1988 ersetzt

Rz 1079b

Unter Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder unter anderem auf Grund eines

Kollektivvertrages zu leisten ist. Eine kollektivvertragliche Abfertigung kann gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 an die Stelle der gesetzlichen Abfertigung treten, sofern ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch dem Grunde nach besteht. Für Zeiträume, für die Ansprüche an eine Mitarbeitervorsorgekasse im Sinne des BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002, bestehen, fehlt die gesetzliche Verpflichtung zur Leistung einer (weiteren) Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988. Mangels einer Verpflichtung zur Leistung einer gesetzlichen Abfertigung kann an die Stelle der gesetzlichen Abfertigung aber auch keine kollektivvertragliche Abfertigung treten.

Eine kollektivvertragliche Abfertigungszahlung, die (zusätzlich) für Zeiträume gezahlt wird, für die ein Anspruch an eine Mitarbeitervorsorgekasse nach dem BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002, besteht, ist daher nicht gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988, sondern gemäß **§ 67 Abs. 10 EStG 1988** zu versteuern.

Rz 1084 wird erweitert; bei einem Betriebsübergang iSd AVRAG mit gleichzeitiger Übernahme der gesetzl. Abfertigungs- u. Urlaubsansprüche durch den neuen Arbeitgeber, kann eine freiw. Abfertigung nicht nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 versteuert werden

Rz 1084

Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 erstreckt sich nur auf Bezüge, die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses im ursächlichen Zusammenhang stehen und aus diesem Grund anfallen. Es muss sich demnach um solche sonstigen Bezüge handeln, die für die Auflösung des Dienstverhältnisses typisch sind (VwGH 8.4.1986, 85/14/0162). Werden Bezüge an sich unabhängig von der Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt und der Stichtag der Auszahlung lediglich mit dem Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses vorverlegt, steht die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht zu (zB Jubiläumszuwendungen im öffentlichen Dienst). Belohnungen, Treuegelder und Jubiläumszuwendungen der Beamten anlässlich des Übertritts in den Ruhestand sind daher nach § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 zu versteuern (VwGH 9.11.1994, 92/13/0279).

Erfolgt ein Arbeitgeberwechsel im Rahmen der Bestimmungen des AVRAG und werden die gesetzlichen Abfertigungs- und Urlaubsansprüche vom neuen Arbeitgeber übernommen (und nicht an den Arbeitnehmer ausgezahlt), wird das Dienstverhältnis nicht aufgelöst. Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 für eine ausgezahlte freiwillige Abfertigung kann in diesem Fall nicht angewendet werden.

Die Rz 1088 wird im letzten Satz um die Altersteilzeit erweitert

Rz 1088

Hat das Dienstverhältnis kürzer als zwölf Monate gedauert, dürfen für die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate grundsätzlich weder Bezüge aus einem anderen Dienstverhältnis herangezogen werden, noch darf eine Umrechnung der laufenden Bezüge auf zwölf fiktive Monatsbezüge erfolgen (VwGH 19.12.1990, 89/13/0083). Eine Ausnahme bildet eine Konzernversetzung innerhalb des letzten Dienstjahres. Falls hier die Dienstjahre beim Konzernbetrieb A beim Konzernbetrieb B angerechnet werden, kann unter Bedachtnahme auf die vorhergehende Konzernversetzung, die eine enge Verknüpfung bei der gesetzlichen Abfertigung zulässt (siehe Rz 1073), die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, unter Berücksichtigung der beim Konzernbetrieb A erhaltenen Monatsbezüge, vorgenommen werden. Hat das Dienstverhältnis länger als zwölf Monate gedauert und sind innerhalb der letzten zwölf Monate zB infolge Präsenzdienst, Ausbildungsdienst bei Frauen, Krankheit, **Altersteilzeit**, Mutterschutz oder Karenzurlaub geringere oder gar keine Bezüge ausbezahlt worden, ist die Beurteilung von dem Zeitraum zurückgehend vorzunehmen, für den letztmalig die vollen laufenden Bezüge angefallen sind.

Die Rz 1108a wird auf Grund der gesetzlichen Änderung durch das BBG 2003 (Erhöhung der Freigrenze) zum 1.1.2004 angepasst

Rz 1108a

Wird eine Ersatzleistung neben laufenden Bezügen bezahlt, erhöht sich das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 um ein Sechstel der in der Ersatzleistung enthaltenen laufenden Bezüge. Desgleichen ist der als laufender Arbeitslohn zu erfassende Teil der Ersatzleistung in die Berechnung der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 einzubeziehen. Werden Ersatzleistungen nicht neben laufenden Bezügen ausgezahlt (zB im Karenzurlaub), ist das Jahressechstel mit einem Sechstel der laufenden Bezüge der Ersatzleistungen zu ermitteln. Auch in diesem Fall ist am Lohnzettel als Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses nicht der Tag der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses, sondern jeweils der letzte Tag des Kalendermonats anzuführen. Soweit Ersatzleistungen sonstige Bezüge betreffen, sind der Freibetrag von 620 € bzw. die Freigrenze von **1.900 €** zu berücksichtigen.

Die Rz 1114b wird durch eine Aussage betreffend Ersatzleistung ergänzt

Rz 1114b

Die Begünstigung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 gilt für alle Bezüge im Rahmen von Sozialplänen, die nach dem 31. Dezember 1999 ausbezahlt werden. Voraussetzung für die begünstigte Versteuerung derartiger Bezüge gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 ist ein ursächlicher Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses. Daher können nach dem 31. Dezember 1999 ausbezahlte Bezüge auch dann steuerbegünstigt gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 behandelt werden, wenn bei einem vor dem 1. Jänner 2000 beendeten Dienstverhältnis diese Zahlungen in einem Sozialplan vereinbart wurden. **Nicht unter die Begünstigung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 fallen Ersatzleistungen für nichtverbrauchten Urlaub, auch wenn das Dienstverhältnis auf Grund einer Betriebsänderung im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 - 6 Arbeitsverfassungsgesetz beendet wird.**

Die Rz 1119a wird im Hinblick auf die Zuordnung von Beiträgen aufgrund einer Versicherungspflicht neu eingefügt (VwGH 2000/15/0014)

Rz 1119a

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass nicht nur die in der Rz 1119 angeführten Pflichtbeiträge sondern auch Beiträge auf Grund einer Versicherungspflicht auf den gesamten erhaltenen Arbeitslohn entfallen. Erhält daher ein Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zB 13. oder 14. Monatsgehalt, Belohnungen), dann sind diese Beiträge im Sinne des § 67 Abs. 12 EStG 1988 auch im Fall der Veranlagung von Arbeitnehmern (zB von Grenzgängern) auf laufende und sonstige Bezüge aufzuteilen (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0014).

Die Rz 1121 wird auf Grund der gesetzlichen Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2003 (Erhöhung der Freigrenze) zum 1.1.2004 angepasst

Rz 1121

Sozialversicherungsbeiträge, die auf steuerfreie laufende Bezüge entfallen (zB Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988), sind vor Anwendung des Lohnsteuertarifes vom laufenden Arbeitslohn abzuziehen. Entfallen sie hingegen auf steuerfreie sonstige Bezüge (zB auf den Freibetrag nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 €), sind sie vor Anwendung des Freibetrages gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 und des festen Steuersatzes bei den jeweiligen sonstigen Bezügen abzuziehen. Die auf sonstige Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind diesen auch dann zuzuordnen, wenn die sonstigen Bezüge die Freigrenze von **1.900 €** gemäß

§ 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht übersteigen. Abweichend davon sind Sozialversicherungsbeiträge, die auf Mitarbeiterbeteiligungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 entfallen, von vornherein bei den zum Tarif zu versteuernden Bezügen abzuziehen.

In der Rz 1125 wird ein Zitat berichtigt

Rz 1125

Beiträge im Sinne des **§ 62 Z 3 bis Z 5 EStG 1988** für Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 oder Abs. 8 EStG 1988 sind grundsätzlich jenen Bezügen zuzuordnen, für die sie anfallen. Werden Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 oder Abs. 8 EStG 1988 gemeinsam mit einem laufenden Bezug ausbezahlt, ohne dass eine Zuordnung möglich ist, ist für Zwecke der Berücksichtigung der Sozialversicherung zuerst der laufende Bezug abzurechnen. Die auf die Bezüge gemäß § 67 Abs. 8 EStG 1988 entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind vor Berechnung des steuerfreien Fünftels abzuziehen. Dadurch ergibt sich eine aliquote Zuordnung zum steuerpflichtigen und steuerfreien Teil derartiger Bezüge.

Die Rz 1163 wird ergänzt (VwGH 30.4.2003, 99/13/0222, betreffend Aufzeichnung von Überstunden)

Rz 1163

Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bzw. damit zusammenhängende Überstunden können aus Überstundenpauschalen grundsätzlich nicht herausgeschält werden (vgl. VwGH 13.9.1977, 671/77). Die Steuerfreiheit derartiger Zuschläge setzt eine konkrete Zuordnung zur Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit voraus. Auch bei einer pauschalen Abgeltung ist erforderlich, dass der Betrag den durchschnittlich geleisteten Stunden entspricht (VwGH 3.6.1984, 83/13/0054; VwGH 4.11.1984, 83/13/0002). Das Ableisten derartiger Arbeitszeiten muss in jedem einzelnen Fall ebenso konkret nachgewiesen werden wie das betriebliche Erfordernis für das Ableisten derartiger Arbeitszeiten. **Den geforderten Nachweis über Anzahl und zeitliche Lagerung der Überstunden werden in aller Regel nur zeitnah erstellte Aufzeichnungen erbringen können, aus denen hervorgeht, an welchem Tag zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer die Überstunden geleistet hat. Nachträgliche Rekonstruktionen der zeitlichen Lagerung der Überstunden können solche Aufzeichnungen im Allgemeinen nicht ersetzen (VwGH 30.4.2003, 99/13/0222).**

Da bereits bestehende Überstundenpauschalen in der Regel nur auf Arbeitszeiten während der Werktage außerhalb der Nachtarbeit abgestellt sind, ist ein Herausschälen bzw. Abspalten in Normalüberstunden und qualifizierte Überstunden durch nachträgliche Aufzeichnungen

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

Die Rz 1185 wird hinsichtlich der Aufbewahrung der Originalunterlagen beim Lohnkonto ergänzt

Rz 1185

Erklärungen betreffend das Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) bzw. die Berücksichtigung des Alleinverdiener-(Alleinerzieher-)Absetzbetrages (§ 129 EStG 1988) und die Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 64 EStG 1988) sind im Original beim Lohnkonto aufzubewahren. **Die Aufbewahrung 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 sicher gestellt werden.**

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.

Die Rz 1193 wird auf Grund der gesetzlichen Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2003 (Erhöhung der Freigrenze) zum 1.1.2004 angepasst

Rz 1193

Bei der Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988 wird die Steuer für die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 (innerhalb des Jahressechstels) neu berechnet. Die Jahressechstelermittlung wird dabei aber nicht geändert. Übersteigen diese sonstigen (Brutto-)Bezüge die Freigrenze von **1 900 €**, so beträgt die Steuer unter Anwendung des § 67 Abs. 12 EStG 1988 (Sozialversicherungs-Beiträge) 6% des 620 € übersteigenden Betrages. Die Steuer beträgt jedoch höchstens 30 % des **1.900 €** übersteigenden Betrages. Die Aufrollung kann nur bei Arbeitnehmern durchgeführt werden, die im Kalenderjahr ständig von diesem Arbeitgeber Arbeitslohn (§ 25 EStG 1988) erhalten haben und ist in dem Monat, in dem der letzte sonstige Bezug für das Kalenderjahr ausbezahlt wurde, vorzunehmen.

Beispiel 1:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (Sechstel = 2.000 €)	1.600,00 €
abzüglich 16,95 % Sozialversicherung	271,20 €
	<hr/>
Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	1.328,80 €
abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	620,00 €
	<hr/>
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	708,80 €
Lohnsteuer fester Satz (6 %)	42,53 €

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

In diesem Fall wird im Zuge der Aufrollung die gesamte Steuer rückgezahlt, da

die Gesamtsumme der sonstigen Bezüge die Freigrenze von 1.900 € nicht

überschreitet.

Beispiel 2:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (Sechstel = 2.000 €)	2.000,00 €
abzüglich 16,95 % Sozialversicherung	339,00 €
	<hr/>
Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	1.661,00 €
abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	620,00 €
	<hr/>
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	1.041,00 €
Lohnsteuer fester Satz (6 %)	62,46 €

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

In diesem Fall kommt die Einschleifregelung zur Anwendung:

2.000 € abzüglich 1.900 € ergibt 100 €, davon 30 % Lohnsteuer	30,00 €
	<hr/>
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt 62,46 €, sodass die Differenz	32,46 €
auf die	
einbehaltene feste Steuer im Wege der Aufrollung rückgezahlt werden kann.	

Beispiel 3:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels	2.200,00 €
abzüglich 16,95 % Sozialversicherung	372,90 €
	<hr/>

Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	1.827,10 €
abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	620,00 €
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	1.207,10 €
Lohnsteuer fester Satz (6 %)	72,43 €

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

Unter Anwendung der Einschleifregelung ergäbe sich eine Steuer von

2.200 € abzüglich 1.900 € ergibt 300 €, davon 30 % Lohnsteuer 90 €

In diesem Fall bleibt die mit 72,43 € ermittelte feste Steuer aufrecht, weil

die Einschleifregelung eine höhere Steuerbelastung (90 €) ergeben würde.

In der Rz 1206 wurde der Verweis auf den Erlass AÖF Nr. 70/1998 gestrichen und der entsprechende Inhalt dieses Erlasses aufgenommen

Rz 1206

Die Betriebsstätte bestimmt sich primär nach § 81 Abs. 1 EStG 1988. Der Subsidiäratbestand des § 81 Abs. 2 EStG 1988 kommt nur zum Zug, wenn im Inland keine Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 1 EStG 1988 gegeben ist. Der Betriebsstättenbegriff des § 81 Abs. 2 EStG 1988 ist ein weiterer als jener des § 29 BAO. Er deckt nicht nur feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen ab, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31 BAO), sondern auch jene Anlagen oder Einrichtungen, die der Ausübung der durch die Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dienen, sofern sie länger als ein Monat vom Arbeitgeber unterhalten werden. Ein Warenlager, das ein Vertreter in seinem Wohnhaus einrichtet, stellt nur dann eine Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 2 EStG 1988 dar, wenn dem Arbeitgeber ein Nutzungsrecht am Warenlager eingeräumt ist.

Im Falle internationaler Personalentsendungen wird eine Betriebsstätte in Österreich dann begründet, wenn nicht nur eine bloße Duldungsleistung (Arbeitskräftegestellung) vorliegt, sondern das entsendende Unternehmen eine

Aktivleistung (Assistenzleistung zB durch Unterstützung der inländischen Tochtergesellschaft beim Aufbau einer Vertriebsorganisation) erbringt. Im Fall der Assistenzleistung stellen jene Räumlichkeiten, die die Tochtergesellschaft dem entsandten Personal der Muttergesellschaft zur Verfügung stellt, nach einem Monat eine Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 2 EStG 1988 dar.

In der Rz 1207 wird klargestellt, wie vorzugehen ist, wenn mehrere Betriebsstätten im Sinne des § 81 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen

Rz 1207

Die Zuständigkeit der wirtschaftlich bedeutendsten Betriebsstätte (§ 81 Abs. 3 EStG 1988) spielt nur dann eine Rolle, wenn es mehrere Betriebsstätten gemäß § 81 Abs. 1 oder 2 EStG 1988 gibt, in denen die Berechnung des Arbeitslohnes erfolgt. In welcher Betriebsstätte der Arbeitgeber die Berechnung des Arbeitslohnes und der Lohnsteuer vornimmt, obliegt dem Arbeitgeber. Tut er dies in mehreren Betriebsstätten, dann kommt die Regelung des § 81 Abs. 3 EStG 1988 zur Anwendung. Die wirtschaftliche Bedeutung einer Betriebsstätte orientiert sich vor allem an den Umsätzen und Gewinnen, die auf diese Betriebsstätte entfallen, gegebenenfalls auch an der Zahl der in dieser Betriebsstätte eingesetzten Anlagen und Arbeitskräfte.

In der Rz 1220 wird auf die ausschließlichen elektronischen Übermittlungsmöglichkeiten an Statistik Austria oder an ELDA hingewiesen. Darüber hinaus wird ein Hinweis zur Verwendung der ELDA-Ausfüllmaske bei händischer Lohnverrechnung aufgenommen

Rz 1220

Der Arbeitgeber hat dem **Finanzamt** der Betriebsstätte oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung für alle im abgelaufenen Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer einen Lohnzettel zu übermitteln. Bei Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation eines Betriebes ist der Lohnzettel bereits zu diesem Zeitpunkt zu übermitteln.

Die Übermittlung der Lohnzettel hat grundsätzlich elektronisch zu erfolgen, und zwar bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres. Für diese elektronische Übermittlung an das Finanzamt der Betriebsstätte oder an den zuständigen Krankenversicherungsträger stehen folgende Möglichkeiten zur Verfügung:

-
- **Übermittlung über Statistik Austria: Diese Übermittlungsschiene ist grundsätzlich nur für größte Arbeitgeber vorgesehen und bedarf einer schriftlichen Anmeldung.**
 - **Übermittlung über die Datensammelsysteme der österreichischen Sozialversicherung (ELDA der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse) für Lohnzahlungszeiträume ab 1.1.2003.**
 - **Die Übermittlung über Telekom Austria ist für Lohnzahlungszeiträume ab 1.1.2003 nicht mehr zulässig.**

Die Übermittlung über ELDA setzt lediglich einen Internetzugang, nicht hingegen eine automationsunterstützte (**softwareunterstützte**) Lohnverrechnung bzw. ein Lohnverrechnungsprogramm voraus. Steht daher ein Internetzugang zur Verfügung, sind die Lohnzetteldaten jedenfalls elektronisch zu übermitteln, und zwar gleichgültig, ob das Lohnkonto automationsunterstützt oder händisch geführt wird. **Im Falle einer händischen Lohnverrechnung ist die in ELDA vorgesehene Ausfüllmaske auszufüllen (siehe auch www.elda.at).**

Für Lohnzahlungs- und Beitragszeiträume ab 2003 müssen die lohnsteuerrechtlichen und die sozialversicherungsrechtlichen Daten (Rz 1224) in einem Datenpaket übermittelt werden, sofern beide Teile erforderlich sind.

Ist die elektronische Übermittlung dem Arbeitgeber mangels technischer Voraussetzungen nicht zumutbar, ist ein Papierlohnzettel bis spätestens Ende Jänner des folgenden Kalenderjahres zu übermitteln. Dies ist der Fall, wenn der Arbeitgeber selbst über keinen Internetanschluss verfügt und die Lohnverrechnung auch nicht von einer anderen Stelle (zB Wirtschaftstreuhänder) mit entsprechenden technischen Einrichtungen durchgeführt wird. Ein Papierlohnzettel (einschließlich allfälliger sozialversicherungsrechtlicher Daten, Rz 1224) ist ausschließlich an das zuständige Betriebsfinanzamt (und nicht an einen Krankenversicherungsträger) zu übermitteln.

In der Rz 1221a wird der Zeitpunkt der Lohnzettelübermittlung für jene Fälle definiert, bei denen nach dem arbeitsrechtlichen Ende noch Krankenentgelt ausbezahlt wird

Rz 1221a

Endet ein Dienstverhältnis im Laufe eines Kalenderjahres, ist bis zum 15. des Folgemonats ein Lohnzettel an das Finanzamt der Betriebsstätte oder an den sachlich und örtlich zuständigen

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

Beispiel:

Ein Dienstverhältnis endet am 1. März 2003 (arbeitsrechtliches Ende). Der Lohnzettel ist bis 15. April 2003 zu übermitteln.

Als Beendigungszeitpunkt gilt das arbeitsrechtliche Ende des Dienstverhältnisses, **ausgenommen bei einer Kündigung während des Krankenstandes. Hat der Arbeitnehmer zum Zeitpunkt des arbeitsrechtlichen Endes noch Ansprüche auf Krankenentgelt, dann ist der Lohnzettel erst bis zum 15. jenes Monats auszustellen, der dem Monat der letztmaligen Auszahlung eines Krankenentgeltes folgt.**

Beispiel:

Der Arbeitnehmer wird während des Krankenstandes am 20. März gekündigt. Er hat Anspruch auf Entgeltfortzahlung bis zum Ende des Krankenstandes am 10. Mai. Der Lohnzettel ist bis 15. Juni zu übermitteln. Als Ende des Dienstverhältnisses ist am Lohnzettel der 10. Mai anzugeben.

Stehen die Beitragsgrundlagen zum arbeitsrechtlichen Ende noch nicht vollständig fest, ist jedenfalls bis zum 15. des Folgemonats ein Lohnzettel zu übermitteln. Unmittelbar nach dem Bekanntwerden der endgültigen Bemessungsgrundlagen muss ein **berichtigter Lohnzettel hinsichtlich der sozialversicherungsrechtlichen Daten** übermittelt werden.

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

Wurde auf Grund der unterjährigen Beendigung eines Dienstverhältnisses bereits ein Lohnzettel bis zum 15. des Folgemonats übermittelt, ist nach Ablauf des Kalenderjahres (Rz 1220) kein weiterer Lohnzettel zu übermitteln.

Die Rz 1224 wird um eine Aussage betreffend Übertragungsbeträge im Zusammenhang mit der MV-Kasse ergänzt

Rz 1224

Für Lohnzahlungs- bzw. Beitragszeiträume ab 1.1.2003 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

- die Versicherungsnummer des Arbeitnehmers und
- die Versicherungsnummer des (Ehe)Partners des Arbeitnehmers, 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 Mitarbeitervorsorgekasse 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 "MV-Beitragsgrundlage inkl. SZ"**
- **der laufende Beitrag (in der Regel 1,53% der Bemessungsgrundlage), und zwar unter "Eingezahlter Beitrag an MV"**
- **der eingezahlte Übertragungsbetrag bei Übertragung von Altansprüchen, und zwar unter "Eingezahlter Übertragungsbetrag an MV"**

Die Rz 1230 wird geändert (für Bezüge gemäß § 69 Abs. 1 EStG 1988 ist nur ein Beitragsgrundlagennachweis, nicht jedoch ein Lohnzettel erforderlich)

Rz 1230

Bezüge gemäß § 69 Abs. 1 EStG 1988 sind in den Lohnzettel nicht aufzunehmen. Ein Beitragsgrundlagennachweis ist allerdings erforderlich. Im Formular L 16 ist daher nur der sozialversicherungsrechtliche, nicht jedoch der lohnsteuerrechtliche Teil auszufüllen. Unabhängig davon ist jedenfalls ein Lohnkonto zu führen (siehe Rz 1184).

Die Rz 1239 wird im Hinblick auf § 89 Abs. 3 EStG idF BBG 2003 erweitert

Rz 1239

Die Träger der gesetzlichen Sozialversicherung haben ohne Aufforderung die Feststellungen und das Ergebnis aller Prüfungen (§§ 41a und 41 Abs. 1 ASVG) dem Finanzamt zur Verfügung zu stellen.

Die Zollbehörden und Zollorgane haben im Rahmen ihrer Tätigkeiten an der Erhebung von Abgaben und Beiträgen mitzuwirken. **Insbesondere haben sie zu erheben, ob die lohnabhängigen Abgaben ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt wurden und ob die versicherungs- und melderechtlichen Bestimmungen des ASVG eingehalten wurden.**

Zur Vollziehung der gemeinsamen Prüfung und der damit verbundenen Prüfungsauswahl bzw. der Erstellung der Prüfungspläne haben die Finanzämter die für die Erhebung von lohnabhängigen Abgaben bedeutsamen Daten den Krankenversicherungsträgern und den Gemeinden zu übermitteln.

In der Rz 1240 wird der Begriff "Beteiligte" durch "Partei" ersetzt

Rz 1240

Auskünfte nach § 90 EStG 1988 werden im Einzelfall zu konkreten Fragen des Lohnsteuerabzuges erteilt (VwGH 14.10.1992, 90/13/0009). Zuständig für die Auskunftspflicht ist das für die Prüfung zuständige Finanzamt der Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 (siehe Rz 1205 ff). Da die Auskünfte des Finanzamtes eine unmittelbare Auswirkung auf die Sozialversicherungspflicht haben können (zB zur Frage, ob selbständige oder nichtselbständige Einkünfte vorliegen), sind Auskünfte tunlichst innerhalb von 14 Tagen zu erteilen.

Antragsberechtigt ist jede **Partei**, dh. der Arbeitgeber oder - soweit es um eine Auskunft zu dem ihn konkret betreffenden Lohnsteuerabzug geht - auch der Arbeitnehmer.

Im Anhang werden im Hinblick auf die neuen Abschnitte 39 bis 41 und die dort vergebenen Rz die Abschnittsbezeichnungen "39" durch "42" und die Rz "1293", "1294" und "1295" durch die Rz "1404", "1405" und "1406" ersetzt.

In der nunmehrigen Rz 1406 sind im Hinblick auf die gesetzlichen Änderungen beim allgemeinen Steuerabsetzbetrag durch das BBG 2003 die Effektiv-Tarif-Tabellen anzupassen

42.3 Effektiv-Tarif

Rz 1406

Monatslohnsteuertabelle 2004 (alle Beträge in Euro)

1. Arbeitnehmer

1.1. ohne Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag

Monatseinkommen		GStS	Abzug
von	bis		
	849,43	0,00000%	0,000
849,44	1266,00	38,50000%	327,027
1266,01	1832,67	35,00000%	282,717
1832,68	2975,25	45,50004%	475,147
2975,26	4255,17	41,00000%	341,260
über	4255,17	50,00000%	724,225

1.2. mit Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag

Monatseinkommen		GStS	Abzug
von	bis		
	928,22	0,00000%	0,000
928,23	1266,00	38,50000%	357,360
1266,01	1832,67	35,00000%	313,050
1832,68	2975,25	45,50004%	505,480
2975,26	4255,17	41,00000%	371,593
über	4255,17	50,00000%	754,558

2. Pensionisten

2.1. ohne Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag

Monatseinkommen		GStS	Abzug
von	bis		
	850,33	0,00000%	0,000
850,34	1255,00	38,50000%	327,375
1255,01	1397,92	35,00000%	283,450
1397,93	1821,67	42,86628%	393,414

2.2. mit Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag

Monatseinkommen		GStS	Abzug
von	bis		
	929,12	0,00000%	0,00
929,13	1255,00	38,50000%	357,708
1255,01	1397,92	35,00000%	313,783
1397,93	1821,66	42,86628%	423,747

1821,68	2964,25	45,50004%	441,392		1821,67	2964,25	45,50004%	471,726
2964,26	4244,17	41,00000%	308,000		2964,26	4244,17	41,00000%	338,333
über	4244,17	50,00000%	689,975		über	4244,17	50,00000%	720,308

Tageslohnsteuertabelle 2004 - nur für Arbeitnehmer (alle Beträge in Euro)								
1.1. ohne Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag					1.2. mit Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag			
Tageseinkommen		GStS	Abzug		Tageseinkommen		GStS	Abzug
von	bis				von	bis		
	28,32	0,00000%	0,000			30,95	0,00000%	0,000
28,33	42,22	38,50000%	10,901		30,96	42,22	38,50000%	11,912
42,23	61,10	35,00000%	9,424		42,23	61,10	35,00000%	10,435
61,11	99,19	45,50004%	15,839		61,11	99,18	45,50004%	16,850
99,20	141,85	41,00000%	11,375		99,19	141,85	41,00000%	12,386
über	141,85	50,00000%	24,141		über	141,85	50,00000%	25,152

Als weiterer – neuer – Anhang wird ein Abschnitt 42.4 (Rz 1407) eingefügt, der in Tabellenform jene Volljährigkeitsalter enthält, die für die Anerkennung von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung im Sinne der Rz 866 heranzuziehen sind

42.4 Volljährigkeitsalter nach ausländischem Recht (ausgenommen EWR-Staaten und Schweiz)

Rz 1407

Staat	Volljährigkeitsalter	
	Mann	Frau
Ägypten	21	21
Äthiopien	18	18
Afghanistan	18	18
Albanien	18	18
Algerien	19	19
Amerika	siehe Vereinigten Staaten von Amerika	
Angola	18	18
Argentinien	21	21
Armenien	18	18
Aserbaidshan	18	18
Australien	18	18
Bangladesch	18	18
Barbados	18	18
Belarus (Weißrussland)	18	18
Bolivien	21	21
Bosnien und Herzegowina	18	18
Brasilien	21	21
Bulgarien	18	18
Chile	21	21
China (Republik)	20	20
China (Volksrep.)	18	18
Costa Rica	18	18

Dominikanische Republik	18	18
Ecuador	18	18
Elfenbeinküste	21	21
El Salvador	21	21
Estland	18	18
Gabun	21	21
Gambia	21	21
Ghana	21	21
Georgien	18	18
Guatemala	18	18
Haiti	21	21
Honduras	21	21
Hongkong	21	21
Indien	21	21
Indonesien	18	18
Irak	18	18
Iran	18	18
Israel	18	18
Japan	20	20
Jemen	18	18

Jordanien	18	18
Kamerun	21	21
Kamputschea	21	21
Kanada	19	19
Kasachstan	18	18
Kap Verde	18	18
Kenia	21	21
Kirgisien	18	18
Kolumbien	21	21
Kongo	21	21
Korea (Republik)	20	20
Kroatien	18	18
Kuba	18	18
Kuwait	18	18
Lettland	18	18
Libanon	18	18
Liberia	21	21
Libyen	21	21
Litauen	18	18
Madagaskar	21	21
Malawi	21	21
Malaysia	21	21
Mali	21	21

Malta	18	18
Marokko	21	21
Mauritius	18	18
Mazedonien	18	18
Mexiko	18	18
Moldawien	18	18
Monaco	21	21
Mosambik	18	18
Neuseeland	20	20
Nicaragua	21	21
Nigeria	18	18
Pakistan	21	21
Panama	21	21
Paraguay	22	22
Peru	18	18
Philippinen	21	21
Polen	18	18
Ruanda	18	18
Russland	18	18
Rumänien	18	18
Saint Lucia	21	21
Sambia	16	16

Samoa	21	21
San Marino	21	21
Senegal	21	21
Serbien und Montenegro	18	18
Sierra Leone	21	21
Singapur	21	21
Slowakei	18	18
Slowenien	18	18
Somalia	18	18
Sri Lanka	21	21
Sudan	21	21
Südafrika	21	21
Surinam	21	21
Swasiland	18	18
Syrien	18	18
Tadschikistan	18	18
Tansania	18	18
Thailand	20	20
Togo	21	21
Trinidad und Tobago	18	18
Tschad	20	20
Tschechien	18	18
Turkmenistan	18	18
Türkei	18	18
Tunesien	20	20

Uganda	21	21
Ukraine	21	21
Ungarn	18	18
Uruguay	21	21
Usbekistan	16	16
Vanuatu	18	18
Venezuela	21	21
Vereinigte Staaten von Amerika:		
Alabama	19	19
Alaska	19	19
Arizona	18	18
Arkansas	18	18
California	18	18
Colorado	21	21
Connecticut	18	18
Delaware	18	18
District of Columbia	21	21
Florida	18	18
Georgia	18	18
Hawai	20	20
Idaho	18	18
Illinois	18	18
Indiana	18	18
Iowa	18	18

Kansas	18	18
Kentucky	18	18
Lousiana	18	18
Maine	18	18
Maryland	18	18
Massachusetts	18	18
Michigan	18	18
Minnesota	18	18
Mississippi	21	21
Missouri	18	18
Montana	18	18
Nebraska	19	19
Nevada	18	18
New Hampshire	18	18
New Jersy	18	18
New Mexiko	18	18
New York	18	18
North Carolina	18	18
North Dakota	18	18
Ohio	18	18
Oklahoma	18	18
Oregon	18	18
Pennsylvania	21	21
Puerto Rico	21	21
Rhode Island	18	18
South Carolina	21	21

South Dakota	18	18
Tennessee	18	18
Texas	18	18
Utah	21	18
Vermont	18	18
Virginia	18	18
Virgin Islands	18	18
Washington	18	18
West Virginia	18	18
Wisconsin	18	18
Wyoming	19	19
Zypern	18	18

Dieser Erlass wird im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht.

28. November 2003

Für den Bundesminister:

Treer

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: