

18. Dezember 2017

BMF-010222/0111-IV/7/2017

An

BMF-AV Nr. 175/2017

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Großbetriebsprüfung

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Internationales Steuerrecht

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

LStR 2002 - Wartungserlass 2017

Im Rahmen der laufenden Wartung 2017 werden gesetzliche Änderungen aufgrund des Abgabenänderungsgesetzes 2016 ([BGBl. I Nr. 117/2016](#)), des Innovationstiftungsgesetzes ([BGBl. I Nr. 28/2017](#)), des Sozialversicherungs-Zuordnungsgesetzes ([BGBl. I Nr. 125/2017](#)), des Bundesgesetzes, mit dem die Begründung von Vorbelastungen durch den Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft genehmigt wird sowie das Austria Wirtschaftsservice-Gesetz und das Einkommensteuergesetz 1988 geändert werden ([BGBl. I Nr. 83/2017](#)), des Mitarbeiterbeteiligungsgesetzes 2017 ([BGBl. I Nr. 105/2017](#)), die Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges 2016 sowie wesentliche Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts und höchstgerichtliche Entscheidungen in die LStR 2002 eingearbeitet.

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

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF des Wartungserlasses 2017 sind bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, soweit nichts anderes geregelt ist bzw. soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß [§ 303 BAO](#) dar.

In Rz 7a wird die Liste der Länder ergänzt, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Diskriminierungsverbot abgeschlossen wurde

7a

EU-Mitgliedstaaten sind:

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

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

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

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

Rz 13 wird hinsichtlich der Veranlagung bei einem Wechsel unbeschränkte/beschränkte Steuerpflicht ergänzt (Salzburger Steuerdialog 2016)

1.2.7 Wechsel unbeschränkte/beschränkte Steuerpflicht

13

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

In Rz 17, 119, 887a, 911b, 1059, 1066a, 1189, 1227 samt Überschrift und 1408 werden Verweise aktualisiert (EU-AbgÄG 2016)

3.1 Gliederung

17

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

3.5 Progressionsvorbehalt ([§ 3 Abs. 3 EStG 1988](#))

119

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

Der Bezug von steuerfreien Einkünften gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988](#) stellt für sich allein keinen Pflichtveranlagungstatbestand dar. Sofern eine Pflichtveranlagung nicht auf Grund eines anderen Tatbestandes durchzuführen ist, besteht daher die Möglichkeit, einen Antrag auf Veranlagung im **Beschwerdewege** zurückzuziehen. Liegt ein (anderer) Pflichtveranlagungstatbestand vor, ist automatisch auch eine Nachforderung, die sich auf Grund der Bezüge gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988](#) ergibt, vorzuschreiben.

Siehe auch Beispiel Rz 10119.

887a

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

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

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

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

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

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

911b

Liegen neben steuerpflichtigen nichtselbstständigen Einkünften nur Einkünfte nach [§ 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988](#) (Entwicklungshilfe) vor, ist allein aus diesem Grund keine Pflichtveranlagung durchzuführen. Wenn kein Pflichtveranlagungsfall vorliegt, besteht die Möglichkeit, innerhalb von fünf Jahren eine Veranlagung zu beantragen. Liegt kein Pflichtveranlagungstatbestand vor, können beantragte Veranlagungen im **Beschwerdewege** zurückgezogen werden. Im Übrigen siehe Rz 912 – 912c.

1059

Als laufende Bezüge sind ua. auch die folgenden Bezugsteile zu berücksichtigen, soweit sie grundsätzlich den Charakter von laufenden Bezügen aufweisen:

- laufende steuerfreie Zuwendungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10, Z 11 lit. b und Z 15 lit. a EStG 1988](#), laufend gewährte Sachbezüge gemäß [§ 15 EStG 1988](#),
- Teile von Reisekostenentschädigungen, soweit sie die Sätze des [§ 26 EStG 1988](#) übersteigen (VwGH 28.9.1994, [91/13/0081](#)),
- Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen gemäß [§ 68 Abs. 1 EStG 1988](#),
- Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitsentlohnung sowie die Zuschläge für derartige Arbeiten gemäß [§ 68 Abs. 1 EStG 1988](#),
- Grundlohn und Zuschläge für Überstunden.

Nicht dazu zählen:

- die Familienbeihilfe,
- Bezüge, die nach [§ 26 EStG 1988](#) nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zählen, sowie
- alle sonstigen Bezüge, gleichgültig ob sie steuerfrei sind, mit einem festen Steuersatz oder nach dem Tarif versteuert werden, also auch die so genannten Sechstelüberschreitungen,
- steuerfreie laufende Bezüge gemäß [§ 3 EStG 1988](#), ausgenommen laufende Einkünfte gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10, Z 11 lit. b und Z 15 lit. a EStG 1988](#)

1066a

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

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

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

1189

[§ 77 Abs. 3 EStG 1988](#) eröffnet eine (uneingeschränkte) Aufrollungsmöglichkeit der Lohnsteuerbemessungsgrundlagen der laufenden Bezüge während der Beschäftigungszeiträume innerhalb eines Kalenderjahres. Während einer ganzjährigen Beschäftigung bei einem Arbeitgeber besteht demnach diese Aufrollungsmöglichkeit im Sinne einer gleichmäßigen Verteilung der Bezüge auf die Lohnzahlungszeiträume des Kalenderjahres. Wird ein Dienstverhältnis erst im Laufe eines Kalenderjahres begründet, darf die Aufrollung nur bezüglich der Zeiträume der tatsächlichen Beschäftigung vorgenommen werden. Wird ein Dienstverhältnis während eines Kalenderjahres beendet, so darf die Aufrollung gemäß [§ 77 Abs. 3 EStG 1988](#) nur bis zur letzten Lohnzahlung erfolgen. Lohnzahlungszeiträume, die einen früheren Arbeitgeber betreffen, sind nicht einzubeziehen. Der gleiche Grundsatz gilt auch für Beschäftigungszeiten im Zusammenhang mit einem begünstigten ausländischen Vorhaben ([§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#)) bzw. hinsichtlich der Einkünfte der Fachkräfte der Entwicklungshilfe ([§ 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988](#)). Die Aufrollung nach [§ 77 Abs. 3 EStG 1988](#) betrifft ausschließlich laufende Bezüge (vgl. VwGH 30.5.1995, [92/13/0276](#)).

31.4 Begünstigte Auslandsbezüge gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 und Z 11 lit. b EStG 1988](#)

1227

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

Bei Bezügen nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) ist Rz 70u (Rechtslage AbgÄG 2011) zu beachten.

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

Siehe auch Beispiel Rz 11227.

42.4a Lohnzettellarten

1408

Art	Bezeichnung bzw. Inhalt	Gesetzliche Grundlage EStG 1988
1	Lohnzettel für beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtige („normaler“ Lohnzettel)	§ 84 (1)

2	Lohnzettel über Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 (bis einschließlich idF BBG 2011) oder Z 11 lit. b EStG 1988	§ 84 (1)
3	Lohnzettel der Krankenversicherungsträger (Krankengeld als Ersatzleistung für Aktivbezug)	§ 69 (2)
4	Lohnzettel der Heeresgebührenstelle (Bezüge nach dem 6. Hauptstück des HGG 2001)	§ 69 (3)
5	Lohnzettel über rückgezahlte Pflichtbeiträge	§ 69 (5)
6	Lohnzettel über Wochengeldauszahlung durch Sozialversicherungsträger	§ 84 (1)
7	Lohnzettel über Insolvenz-Entgelt durch den IE-Fonds	§ 69 (6)
8	Lohnzettel für Steuerpflichtige, für die aufgrund DBA keine Lohnsteuer einzubehalten ist (bei Anwendung der Befreiungsmethode; zB Lohnzettel für im Ausland Ansässige)	§ 84 (1)
9	Lohnzettel der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse gemäß § 69 Abs. 4 EStG 1988 (Winterfeiertagsvergütung)	§ 69 (4)
11	Lohnzettel über ausschließlich pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld, Blindenzulage)	§ 84 (1)
12	Lohnzettel über Auszahlungen aus der Betrieblichen Vorsorge lt. BMSVG	§ 84 (1)
15	Lohnzettel der Krankenversicherungsträger über Bezüge im Sinne des Dienstleistungsscheckgesetzes	§ 69 (7)
16	Lohnzettel über Insolvenz-Entgelt durch den IE-Fonds (Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 lit. b EStG 1988)	§ 69 (6)
17	Lohnzettel der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse gemäß § 69 Abs. 8 EStG 1988 (Bezüge gemäß § 33f Abs. 1 BUAG)	§ 69 (8)
18	Zusätzlicher Lohnzettel	§ 84 (1)
19	Lohnzettel über Rückzahlung von Pensionsbeiträgen nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988	§ 69 (9)
20	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 (Urlaubsentgelt gemäß § 8 Abs. 8 BUAG)	§ 69 (4)
21	Lohnzettel der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (Abfindungen gemäß § 10 BUAG)	§ 67 (5)
22	Lohnzettel der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (Abfertigungen gemäß § 13a BUAG)	§ 67 (3)
23	Lohnzettel über Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (idF AbgÄG 2011)	§ 84 (1)
24	Lohnzettel für Zeiträume, für die dem ausländischen Staat gemäß DBA mit Anrechnungsmethode das Besteuerungsrecht zugewiesen wurde	§ 84 (1)

Rechtsgrundlage für Lohnzettelnarten:

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

In Rz 23 wird das Heeresversorgungs- durch das Heeresentschädigungsgesetz ersetzt (AbgÄG 2016)

3.3 Die einzelnen Steuerbefreiungen

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

23

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

In Rz 29 wird ein Gesetzesverweis aktualisiert

29

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

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

In Rz 33 wird eine Steuerbefreiung für Stipendien ergänzt (AbgÄG 2016)

33

Stipendien, die im Rahmen einer Schulausbildung oder Studiausbildung gewährt werden (insbesondere Dissertationstipendien und Diplomarbeitstipendien) fließen außerhalb der Einkunftsarten des EStG zu, sofern

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10033.

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

In Rz 70h erfolgt eine Klarstellung für Nachzahlungen im Insolvenzverfahren (AbgÄG 2016)

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

3.3.10a.1 Ausmaß der Begünstigung

70h

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

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

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

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

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

Die Begünstigung ist mit dem Wert der jeweils maßgeblichen monatlichen Höchstbeitragsgrundlage nach dem [ASVG](#) gedeckelt. Diese Betragsbegrenzung ist auf den Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum ausgelegt. Sollte der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum nicht durchgehend ins Ausland entsendet worden sein, ist der

Höchstbetrag aus der täglichen Höchstbeitragsgrundlage nach [§ 108 ASVG](#) abzuleiten, sodass nur ein anteiliger Höchstbetrag maßgeblich ist (siehe auch Rz 70s Beispiel 2).

Eine Hochrechnung nach [§ 3 Abs. 3 EStG 1988](#) hat nicht zu erfolgen.

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

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

In Rz 71a kommt es zu einer Ergänzung der Aushilfskräfte betreffend Vollversicherung und zu einer Klarstellung betreffend der Anzahl der Tage

71a

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- **Pensionisten**

- **Beamte im Ruhestand**
- **Arbeitslose**
- **Geringfügig Beschäftigte (auch wenn durch die Aushilfstätigkeit die Geringfügigkeitsgrenze überschritten wird)**
- **Karenzierte**

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

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

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

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

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

Beispiel 3:

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

Beispiel 4:

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

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

Beispiel 5:

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

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

Beispiel 6:

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

Aufgrund der Kalendertagsregelung sind zwei Tage zu zählen.

Rz 90n samt Überschrift bis Rz 90q zur Mitarbeiterbeteiligungsstiftung werden neu eingefügt (MitarbeiterBetStG 2017)

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

90n

Ab 1. Jänner 2018 ist der Vorteil

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

90o

Voraussetzungen für die Befreiung sind:

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

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

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

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

90p

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

90q

Werden Aktien vor Beendigung des Dienstverhältnisses dem Arbeitnehmer ausgefolgt, stellt dies einen Zufluss eines geldwerten Vorteils dar. Die Höhe dieses geldwerten Vorteils entspricht dem bei Abgabe der Aktien steuerfrei behandelten Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe der Aktien,

dh. die Anschaffungskosten der Aktien entsprechen dem um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreis der Aktien am Abgabeort ([§ 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#)) im Zeitpunkt der Abgabe an den Arbeitnehmer (zur Verwahrung und Verwaltung durch die Mitarbeiterbeteiligungsstiftung).

In Rz 104 erfolgt eine Klarstellung hinsichtlich der Mitarbeiterrabatte für Angehörige

104

Voraussetzung für die Anerkennung der Steuerfreiheit ist, dass

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

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

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

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

Übersteigt allerdings der Rabatt bei Direkteinkäufen durch Angehörige im Einzelfall 20%, sind Mitarbeiterrabatte insoweit steuerpflichtig, als ihr

Gesamtbetrag 1.000 Euro im Kalenderjahr übersteigt. Es erfolgt somit – aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung – eine Anrechnung auf die 1.000 Euro-Grenze des Arbeitnehmers.

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

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

In Rz 107 wird das Auslandszulagen- durch das Auslandszulagen- und -hilfeleistungsgesetz ersetzt (AbgÄG 2016)

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

107

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

Rz 112e samt Überschrift zur Steuerbefreiung für den Beschäftigungsbonus wird neu eingefügt (BGBl. I Nr. 83/2017)

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

112e

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

In Rz 154d werden die m²-Werte aufgrund der Änderungen der Richtwerte nach dem Richtwertgesetz angepasst

154d

Die anzusetzenden Sachbezugswerte betragen pro Quadratmeter des Wohnflächenausmaßes:

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

Vorarlberg	8,57 Euro	8,28 Euro	7,92 Euro	7,53 Euro
Wien	5,58 Euro	5,39 Euro	5,16 Euro	4,91 Euro

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

Das Wohnflächenausmaß errechnet sich anhand der gesamten Bodenfläche des Wohnraumes abzüglich der Wandstärken und der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen (Ausnehmungen). Nicht zum Wohnraum zählen Keller- und Dachbodenräume, soweit sie ihrer Ausstattung nach nicht für Wohnzwecke geeignet sind, Treppen, offene Balkone und Terrassen.

In Rz 162 wird ein Widerspruch zu Aussagen zur doppelten Haushaltsführung (Rz 343 ff) beseitigt

162

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

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

vor, wenn die eigene Wohnung beibehalten wird (wenn daher zB ein zum Bezirkshauptmann bestellter Bediensteter am Sitz der Bezirkshauptmannschaft seinen ordentlichen Wohnsitz begründen muss, ist ein Sachbezug auch dann hinzuzurechnen, wenn der bisherige Wohnsitz beibehalten wird; siehe hiezu VwGH 25.3.1999, [97/15/0089](#)). Liegen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung vor, **siehe Rz 349**. Wenn sich der Arbeitnehmer durch den Bezug einer arbeitsplatznahen Dienstwohnung größere Fahrtstrecken erspart, liegt das Interesse an der Inanspruchnahme der Dienstwohnung jedenfalls nicht mehr ausschließlich beim Arbeitgeber (VwGH 19.3.1985, [84/14/0149](#)).

In Rz 207d wird der Prozentsatz für die Kalenderjahre 2017 und 2018 ergänzt

207d

Der Prozentsatz gemäß [§ 5 Abs. 2 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge](#), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. **395**/2015 beträgt:

Kalenderjahr	Prozentsatz
2013	2
2014	1,5
2015	1,5
2016	1
2017	1
2018	0,5

Rz 289 wird aufgrund der VwGH-Judikatur zu Fahrtkosten angepasst

289

Als Werbungskosten sind Fahrtkosten grundsätzlich - also auch bei Verwendung eines eigenen KFZ - in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 08.10.1998, [97/15/0073](#)). Benützt der Arbeitnehmer ein privates KFZ, steht ihm

hierfür bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr das amtliche Kilometergeld zu. An Stelle des Kilometergeldes können auch die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Bei beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr stehen als Werbungskosten entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 Kilometer oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten zu (siehe auch Stichwort "KFZ", Rz 371).

Benützt der Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes KFZ, stehen ihm für Fahrten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte bzw. für Fahrten für ein weiteres Dienstverhältnis nur dann Werbungskosten zu, wenn er dafür einen Aufwand trägt. **In diesem Fall sind die Fahrten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte bzw. für Fahrten für ein weiteres Dienstverhältnis ins Verhältnis zu den gesamten sachbezugsrelevanten Fahrten zu setzen. Ein entsprechend anteilmäßig ermittelter Teil des Sachbezugswertes steht als Werbungskosten zu (VwGH 27.04.2017, [Ra 2016/15/0078](#)).** Als Nachweis dazu dient beispielsweise ein Fahrtenbuch (VwGH 25.04.2013, [2010/15/0209](#)). Es erfolgt keine Korrektur des Lohnzettels.

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

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

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

Beispiel 3:

*Eine Arbeitnehmerin erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen. Der Arbeitgeber 1 stellt ein arbeitgebereigenes KFZ zur Verfügung und infolge privater Nutzung kommt ein Sachbezug in Höhe von **720 Euro** monatlich zum Ansatz. Mit diesem KFZ tätigt sie auch die durch das 2. Dienstverhältnis veranlassten Fahrten.*

*Die Arbeitnehmerin fährt insgesamt 16.000 km im Jahr, davon für das 1. Dienstverhältnis 5.000 km, für das 2. Dienstverhältnis 4.000 km und 7.000 km privat. **Es stehen Werbungskosten in Höhe von 259,20 Euro beim 2. Dienstverhältnis zu (ds. 36% des Sachbezugswertes; 4.000 km/11.000 km).***

Diese Regelungen kommen auch bei Familienheimfahrten zur Anwendung (vgl. auch Rz **354** ff).

In Rz 349 erfolgt eine Ergänzung betreffend der Höhe der Absetzbarkeit der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung

349

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (VwGH 23.05.2000, [95/14/0096](#)). Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Unterkunft (vgl. VwGH 23.11.2011, [2010/13/0148](#)) für sich allein aufwenden muss. Darüber hinaus gehende Wohnkosten sind gemäß [§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht abzugsfähig.

Zu den unvermeidbaren Mehraufwendungen zählen:

- Miete einer Wohnung: Miete, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (rund 55 m²).
- Kauf einer Wohnung: Bei Eigentumswohnungen ist zu prüfen, ob nicht die berufliche Veranlassung durch private Gründe (zB Vermögensschaffung, künftige Wohnvorsorge für Angehörige; vgl. VwGH 14.03.1990, [89/13/0102](#)) überlagert wird. Steht die berufliche Veranlassung im Vordergrund, können die Absetzung für Abnutzung (1,5% pro Jahr), die Betriebskosten und die Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (ebenfalls rund 55 m²) abgesetzt werden.

- Hotelunterkunft: bis 2.200 Euro monatlich. Die tatsächlichen Kosten für die Hotelunterkunft stellen dann Werbungskosten dar, wenn es sich um eine vorübergehende Hotelunterbringung oder um einzelne Nächtingungen innerhalb eines Monats handelt.

Als Werbungskosten sind die Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft anzuerkennen, höchstens jedoch die bezahlten Wohnkosten. **Erhält der Steuerpflichtige nicht steuerpflichtige Ersätze, sind diese von den Aufwendungen abzuziehen. Dies gilt auch für Förderungen des Arbeitsmarktservice gemäß [§ 34 AMSG](#) und der Bundesrichtlinie „Beihilfen zur Förderung der regionalen Mobilität und Arbeitsaufnahme (REMO)“, BGS/AMF/0722/9997/2015 (Entfernungsbeihilfe für Unterkunftskosten).**

Beispiele:

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

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

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

Einrichtungsgegenstände können nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie zur üblichen Wohnungsausstattung zählen (gewöhnlicher Haushaltsbedarf; siehe UFSW 29.07.2009, RV/3704-W/08). Soweit die Anschaffungskosten der einzelnen Gegenstände den Wert von geringwertigen Wirtschaftsgütern iSd [§ 13 EStG 1988](#) (400 Euro einschließlich einer allenfalls in Rechnung gestellten Umsatzsteuer) nicht übersteigen, können sie im Jahr der Anschaffung in vollem Umfang als Werbungskosten abgeschrieben werden. Alle anderen Gegenstände sind im Wege der Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen (siehe UFSF 11.12.2007, RV/0307-F/07). Für die Ermittlung der Nutzungsdauer der einzelnen Gegenstände können die deutschen amtlichen AfA-Tabellen als Hilfsmittel herangezogen werden (vgl. EStR 2000 Rz 3115). Es bestehen aber keine Bedenken, für sämtliche

Einrichtungsgegenstände eine durchschnittliche Nutzungsdauer von 10 Jahren anzusetzen. Wird ein Gegenstand im Kalenderjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10349.

In Rz 356 erfolgt eine Ergänzung betreffend die Höhe der Absetzbarkeit der Aufwendungen für Familienheimfahrten

5.9.11.3 Art der Aufwendungen

356

Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Bahnkarte, KFZ-Kosten, Flugkosten). Der Arbeitnehmer ist nicht verhalten, das billigste Verkehrsmittel zu wählen. **Erhält der Steuerpflichtige nicht steuerpflichtige Ersätze, sind diese von den Aufwendungen abzuziehen. Dies gilt auch für Förderungen des Arbeitsmarktservice gemäß [§ 34 AMSG](#) und der Bundesrichtlinie „Beihilfen zur Förderung der regionalen Mobilität und Arbeitsaufnahme (REMO)“, BGS/AMF/0722/9997/2015 (Entfernungsbeihilfe für Fahrtkosten).**

Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988](#) begrenzt. Dabei ist diese jährliche Höchstgrenze gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zusteht. Die derart errechnete jährliche Höchstgrenze wird durch Urlaube oder Krankenstände nicht vermindert. **Liegen höhere Aufwendungen vor, kürzen steuerfreie Beihilfen und Ersätze nicht die Höchstgrenze gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988](#), sondern den tatsächlichen Aufwand.**

Beispiel 1:

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

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

Variante a): Die monatlichen Aufwendungen für Familienheimfahrten betragen jeweils zwischen 350 und 400 Euro. Als Werbungskosten können nur 2.754 Euro anerkannt werden.

Variante b): Innerhalb der 8,5 Monate werden vier Familienheimfahrten zu jeweils 500 Euro geltend gemacht. Da die Höchstgrenze von 2.754 Euro nicht überschritten wird, stehen die Aufwendungen von 2.000 Euro in voller Höhe zu.

Steuerfreie Ersätze des Arbeitgebers für Tage der Familienheimfahrten (zB nicht steuerbare Ersätze für Familienheimfahrten gemäß [§ 26 Z 4 lit. a zweiter Satz EStG 1988](#)) sind von den dem Steuerpflichtigen erwachsenden Aufwendungen für Familienheimfahrten abzuziehen. Zur Ermittlung der Höhe der anzuerkennenden Familienheimfahrten im Fall einer Durchzahlerregelung siehe Rz 734. Erst danach ist in einem zweiten Schritt auf den gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) limitierten Betrag zu kürzen.

Beispiel 2:

<i>Aufwendungen für Familienheimfahrten für das Jahr 2011</i>	<i>Euro 6.000</i>
<i>Steuerfreie oder nicht steuerbare Kostenersatzes des AG für 2011</i>	<i>Euro 1.000</i>
<i>Differenz</i>	<i>Euro 5.000</i>
<i>Werbungskosten für Familienheimfahrten 2011</i>	<i>Euro 3.672</i>
<i>Werbungskosten stehen in Höhe des höchsten Pendlerpauschales (3.672 Euro für 2011) zu, und nicht in Höhe von 2.672 Euro (3.672 Euro abzüglich 1.000 Euro).</i>	

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

Siehe auch Beispiel Rz 10356.

In Rz 372 erfolgt eine Klarstellung betreffend Strom als Treibstoff für Elektrofahrzeuge

5.9.18.3 Kilometergelder

372

Die Kilometergelder für maximal 30.000 km (siehe Rz 371) sind bei Verwendung eines privaten (nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden) KFZ oder eines Leasingfahrzeuges heranzuziehen (siehe Rz 289). Es ist nicht erforderlich, dass es sich um ein eigenes KFZ handelt, da davon auszugehen ist, dass eine entsprechende Kostentragung durch den Steuerpflichtigen zu erfolgen hat.

Werden die Kilometergelder beansprucht, so ergeben sich die Werbungskosten anhand der Anzahl der beruflich gefahrenen Kilometer. Mit den Kilometergeldern sind folgende Aufwendungen abgegolten:

- Absetzung für Abnutzung,
- Treibstoff (**fossiler Kraftstoff, Strom usw.**), Öl,
- Service- und Reparaturkosten auf Grund des laufenden Betriebes (zB Motor- oder Kupplungsschaden, vgl. VwGH 30.05.1989, [88/14/0119](#), betr. "Kolbenreiber"),
- Zusatzausrüstungen (Winterreifen, Autoradio, Navigationsgerät usw.),
- Steuern, (Park-)Gebühren, Mauten, Autobahnvignette (vgl. VwGH 11.08.1994, [94/12/0115](#)),
- Versicherungen aller Art (einschließlich Vollkasko-, Insassenunfall- und Rechtsschutzversicherung),
- Mitgliedsbeiträge bei Autofahrerklubs (zB ÖAMTC, ARBÖ),
- Finanzierungskosten.

Rz 406 wird aufgrund der VwGH-Judikatur angepasst und ein Beispiel in Rz 10406 gestrichen

6.1.9 Vertreter

406

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst, als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Vertreter sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. **Wesentlich ist, dass eine Außendiensttätigkeit vorliegt, deren vorrangiges Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den Arbeitgeber ist (VwGH 27.04.2017, [Ra 2015/15/0072](#)).** Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit (zB Kontrolltätigkeit, Durchführung und Leitung eines Projektes oder Inkassotätigkeit).

Siehe auch Beispiel Rz 10406.

42.5.5 § 17 EStG 1988

10406

[§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) - Vertreterpauschale (Rz 406)

(2011)

Energieberater eines Energieversorgungsunternehmens (EVU) möchten das Vertreterpauschale beantragen, zumal sie überwiegend im Außendienst eingesetzt sind (ca. 70 bis 80%), ein fix zugewiesenes Einsatzgebiet (Gebietsaufteilung seit 2008, strikt nach festgelegten Gemeinden) zu betreuen haben und ihre ganze Tätigkeit auf Geschäftsabschlüsse abziele.

Das EVU stellt für diese Tätigkeit dzt. keine „Bestätigungen zur Vorlage beim Finanzamt“ aus.

Über die Erstellung eines Energieausweises (mehrere Termine erforderlich, Erhebungsbogen und Beratungsbericht, Gesamtergebnis: Bestandsenergieausweis, Planungsenergieausweis und Fertigstellungsenergieausweis) wird sowohl vom Auftraggeber/Kunden als auch vom Energieberater eine „Vereinbarung zur Erstellung eines Energieausweises“ unterfertigt.

Die Energieberater erhalten Kilometergeld, Tagesdiäten und besitzen ein Firmenhandy.

Bei Überschreitung von bestimmten Umsatzgrenzen werden Prämien ausbezahlt.

Zielvorgabe sind dzt. ca. 300 Beratungen jährlich (Umsatz daher ca. Euro 90.000) pro Energieberater. Ab 330 Beratungen erfolgen Prämienzahlungen.

Es ist ein täglicher, elektronischer Arbeitsnachweis zu führen, die Reiseberichte werden wöchentlich erstellt.

Zielgruppe: Privatkunden, Gewerbekunden, sonstiger Bedarf.

Kundenkontakt: entweder kontaktieren die Kunden von sich aus zB das EVU-Kundenservice und wünschen eine Energieberatung ... oder Energieberater analysieren Basisdaten und vereinbaren einen Termin ... oder Weiterleitung durch Vertrieb ...

Durch die Energieberatung sind „Folgeaufträge“ für andere Sparten sehr häufig, zB Wechsel des bisherigen Anbieters eines Kunden auf das EVU.

Die Tätigkeit eines Energieberaters beansprucht sowohl Innendienst- als auch (überwiegende) Außendiensttätigkeiten, wobei die Gesamtarbeitszeit (laut Aussage eines Energieberaters) auf die Erstellung von Energieausweisen abziele.

Das Organigramm des EVU umfasst ua. die Bereiche Verkehr, Energie und Netzinfrastruktur. Die Netzinfrastruktur untergliedert sich in „Netze“ und „Technische Services“, die „Netze“ wiederum in Telekom / Wasser / Wärmenetze / ... Netzvertrieb für Strom, Fernwärme, Gas, Wasser, Telekom, KabelTV, I-Net.

Die Energieberater sind dem Bereich „Netzvertrieb“ zugeordnet.

Die Energieberater sind im Auftrag des Bundeslandes tätig und bieten allen Personen des Bundeslandes die Möglichkeit, sich über aktuelle Fragestellungen zum Energiesparen und Förderungen zu informieren.

Anmerkung: Für die AD-Mitarbeiterinnen des „Netzvertriebes“ wurden im Hinblick auf die Liberalisierung des Strommarktes in Österreich vor einigen Jahren die Modellstellen „Kundenbetreuer, Geschäftskundenbetreuer und Key-Account-Manager“ geschaffen – Geschäftsfeld: Verkauf und Marketing. Diese MitarbeiterInnen erfüllen meistens die Voraussetzungen für das oa. Vertreterpauschale, welches in den letzten Jahren auch zuerkannt worden ist.

Das „Angebot“ der Energieberater ist wie folgt definiert:

Bauen und Sanieren

- *Energieausweis ab Euro 380 mit Preisnachlässen für Kunden mit mehreren EVU-Produkten*
- *Aufdecken von Einsparpotenzialen*
- *Infos zu Förderungen*
- *Planungsberatung*
- *Verbesserungsvorschläge bei der Wärmedämmung*
- *Information über den sinnvollen Einsatz von Wohnraumlüftung*

Heizung und Warmwasser

- *Check von Heizung und Warmwasserbereitung*
- *Vorschläge für Heizsysteme*
- *Elektroheizung: Funktionsüberprüfung, Mängelfeststellung, Optimierungsvorschläge*

Strom sparen

- *Strom sparender Betrieb von Geräten*
- *Verleih von Strommessgeräten*

Das EVU arbeitet ua. eng mit dem Bundesland in der Energieberatung, mit der Wirtschaftskammer und mit Volksschulen zusammen.

Begründet das Berufsbild eines Energieberaters einen Anspruch auf das Pauschale für die Berufsgruppe der Vertreter gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988?

Gemäß [§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) iVm [§ 1 Z 9 der Verordnung über Durchschnittssätze für Werbungskosten](#) steht das so genannte Vertreterpauschale nur jenen Arbeitnehmern zu, die ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Die Verordnung enthält keine Definition des Begriffs "Vertreter". Sie legt lediglich fest, dass von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden muss, sohin der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf.

Vertreter sind nach übereinstimmender Lehre Personen, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind.

Eine andere Tätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit. Vorrangiges Ziel einer Vertretertätigkeit ist die Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen.

Der Energieberater gibt - wie ja auch schon die Berufsbezeichnung selbst aussagt - in erster Linie Beratung und Hilfestellung zu nachhaltig geringeren Energiekosten durch bestmögliche Energieeinsparung und effiziente Nutzung erneuerbarer Energieträger.

Ein Vertreter hat jedoch typischerweise einen großen potentiellen Kundenkreis, wobei er versucht, zahlreiche Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Dies bedingt zahlreiche Kundenbesuche, Gespräche und Telefonate etc. Diese Art der Vertretertätigkeit bedingt aber auch zahlreiche kleinere Aufwendungen wie Einladungen der potentiellen Kunden, Geschenke, Telefongespräche von unterwegs etc., die durch das Werbungskostenpauschale abgegolten werden sollen (vgl. UFS 29.11.2006, RV/1915-W/05 und 15.05.2008, RV/3581-W/07).

Da die vorrangige Aufgabe eines Energieberaters nicht der Geschäftsabschluss, sondern eine beratende Tätigkeit vor Ort ist, fallen derartige Aufwendungen nicht an. Seine Tätigkeit entspricht nicht dem Berufsbild eines Vertreters und das Vertreterpauschale steht daher nicht zu.

In Rz 425 erfolgt die Aktualisierung eines Verweises

425

Nicht als Kostenersatz im Sinne der [Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten](#), BGBl. II Nr. 382/2001, gelten daher insbesondere:

- die Zurverfügungstellung eines Dienstkraftwagens für berufliche Fahrten,
- die Bereitstellung von sonstigen Transportmitteln und Transportmöglichkeiten bei Dienstreisen,
- die Bereitstellung von Schlafmöglichkeiten oder Unterkunft bei Dienstreisen,
- durchlaufende Gelder ([§ 26 Z 2 EStG 1988](#)).

In Rz 497 erfolgt eine Klarstellung hinsichtlich des Abschlusszeitpunktes des maßgeblichen Vertrages

7.6.2 Achtjährig gebundene Beträge ([§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#))

7.6.2.1 Begünstigte Unternehmen

497

Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger, das sind

- gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen,
- Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist (VwGH 22.10.1996, [95/14/0128](#)),
- Gebietskörperschaften,

geleistet werden, können als Sonderausgaben abgezogen werden. Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist, dass der Steuerpflichtige als Wohnungswerber anzusehen ist. Dies bedeutet, dass der Bauträger rechtlich in der Lage sein muss, spätestens bei Baubeginn mit dem Steuerpflichtigen als Wohnungswerber einen Anwartschaftsvertrag abzuschließen. Die

Sonderausgabenbegünstigung für achtjährig gebundene Beträge steht jenem Erstbenutzer des Wohnraumes jedenfalls zu, der als Erstkäufer den Kaufvertrag mit dem begünstigten Bauträger abgeschlossen hat.

Aufwendungen iZm achtjährig gebundenen Beträgen und bei Darlehensfinanzierungen sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn der zugrundeliegende Vertrag mit dem Bauträger vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen wurde. Der „zugrundeliegende Vertrag mit dem Bauträger“ ist immer aus der Sicht jener Person zu sehen, die die Sonderausgaben steuerlich geltend machen will.

In Rz 515, 1360, 1361, 1402 und 1403 werden Verweise auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer gestrichen

515

Leistet der Bauführer eine Ersatzzahlung für den Wert des erworbenen Grund und Bodens an den Grundstückseigentümer, so stellen diese Zahlungen Ausgaben zum Erwerb eines Grundstücks im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#) dar. Hinsichtlich des Grundstückserwerbes ist weiters zu prüfen, ob sich daraus Konsequenzen für den Bereich der Grunderwerbsteuer ergeben.

40.14 Tod des Versicherungsnehmers

40.14.1 Pensionszusatzversicherung, Pensionskasse, betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des § 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016 und freiwillige Höherversicherung im Todesfall

1360

Verstirbt der Versicherungsnehmer, treten die im Versicherungsvertrag vorgesehenen Konsequenzen ein (allenfalls Witwen-, Waisenversorgung, Versorgung für Personen, mit denen der Erblasser in einer eheähnlichen Gemeinschaft gelebt hat). Kapitalabfindungen sind, mit Ausnahme jener nach [§ 108b Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988](#) (siehe Rz 1346), nicht zulässig.

40.14.2 Pensionsinvestmentfonds im Todesfall

1361

Wenn der Erbe einen Auszahlungsplan ([§ 108b EStG 1988](#)), bezogen auf seine Pension, abschließt, unterbleibt die Prämienrückforderung und die Nachversteuerung.

1402

Wird kein derartiger Auszahlungsplan abgeschlossen, liegt eine Auszahlung im Sinne des [§ 108i Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) vor.

41.16.2 Während der Rentenauszahlungsphase

1403

Im Falle der Auszahlung einer Hinterbliebenenpension ist die Rentenzahlung hinsichtlich der Steuerfreiheit wie beim Verstorbenen zu behandeln. Die auf den prämiengünstigen Anteil entfallende Rente bleibt daher steuerfrei.

Rz 560 wird hinsichtlich des verpflichtend zu leistenden Kirchenbeitrages geändert

560

Absetzbar sind nur Zahlungen, die auf Grund der Beitragspflicht nach der jeweiligen Kirchenbeitragsordnung geleistet werden. Andere Zahlungen (zB Spenden) sind nicht begünstigt. Gegen die betragliche Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Kirchenbeiträgen bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (VwGH 21.12.1992, [89/13/0135](#)).

Die **Verpflichtung** des zu leistenden Kirchenbeitrages ergibt sich aus der jeweiligen Beitragsordnung, **dh. die Verpflichtung muss dem Grunde nach, aber nicht der Höhe nach in der Beitragsordnung festgelegt sein**. Lässt die Beitragsordnung zu, dass ein Teil des Kirchenbeitrages (zB 50%) zweckgewidmet an bestimmte Institutionen geleistet werden kann, wird durch die Wahrnehmung dieser Möglichkeit der Rechtscharakter der Zahlung nicht verändert. Die Beurteilung einer Zahlung als Beitrag an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) schließt eine

Beurteilung derselben Zahlung als Zuwendung im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 4a EStG 1988](#) und umgekehrt aus (VwGH 20.09.2006, [2001/14/0190](#)). Diese zweckgewidmeten Beitragszahlungen können daher - soweit sie als Kirchenbeitrag anzusehen sind - nicht als Spenden nach [§ 4a EStG 1988](#) bzw. [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) abgesetzt werden.

In Rz 567 wird ein Verweis aktualisiert

567

Begünstigte Einrichtungen nach [§ 4a Abs. 4 lit. a bis c EStG 1988](#) (explizit im Gesetz aufgezählt):

- a) die Österreichische Nationalbibliothek, die Diplomatische Akademie, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung;
- b) Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und Museen von anderen Rechtsträgern als Körperschaften öffentlichen Rechts, wenn diese Museen 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.

Ein Museum ist eine Einrichtung, die zur Wahrung des kulturellen oder naturkundlichen Erbes Zeugnisse der Vergangenheit und der Gegenwart dauerhaft zu erhalten und für die Zukunft zu sichern hat. Dabei sind die Sammlungen des Museums der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, zu dokumentieren und wissenschaftlich zu erforschen oder der wissenschaftlichen Forschung zugänglich zu machen.

Sollten sich im Einzelfall am Vorliegen der Voraussetzungen, vor allem jener hinsichtlich der gesamtösterreichischen Bedeutung, Zweifel ergeben, ist auf Aufforderung der Abgabenbehörde das Vorliegen der Voraussetzungen durch eine vom Bundesminister für Unterricht, Kunst und Kultur ausgestellte Bescheinigung an den Rechtsträger des Museums oder an den Spender nachzuweisen. Die Bescheinigung hat sich auf das Kalenderjahr des Sonderausgabenabzuges zu beziehen. "Andere Rechtsträger" sind juristische Personen des privaten Rechts (KStR 2013 Rz 7) und natürliche Personen. Die "Spende" an eine

(gemeinnützige) Körperschaft durch den Gesellschafter selbst oder einen nahen Angehörigen, die "Spende" an eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) durch einen Gesellschafter oder einen nahen Angehörigen sowie die "Spende" eines Einzelunternehmers (einer Privatperson) oder eines nahen Angehörigen des Einzelunternehmers (der Privatperson) an ein Museum dieses Einzelunternehmers (dieser Privatperson) ist mangels endgültiger wirtschaftlicher Belastung des Zuwendenden keine Zuwendung.

c) das Bundesdenkmalamt und der Denkmalfonds gemäß [§ 33 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes](#).

Rz 571 wird hinsichtlich der Spendenübermittlung aktualisiert und Rz 630a samt Überschrift zur Sonderausgaben Datenübermittlung neu eingefügt

571

Spenden, die ab dem 1.1.2017 getätigt werden, sind nur mehr dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie die empfangende Organisation der Finanzverwaltung im Wege der automatischen Datenübermittlung gemeldet hat (siehe Rz 630a). Das gilt nicht für Spenden an einen Spendenempfänger ohne feste örtliche Einrichtung im Inland.

Der Steuerpflichtige muss Spenden im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#), **die vor dem 1.1.2017 oder an ausländische Organisationen geleistet werden**, in die Steuererklärung aufnehmen und auf Verlangen der Abgabenbehörde belegmäßig nachweisen. Grundsätzlich ist jeder Beleg, der die inhaltlichen Mindestvoraussetzungen des [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) erfüllt, anzuerkennen (zB Zahlscheine). Ein solcher Beleg hat daher jedenfalls zu enthalten:

- Name der empfangenden Körperschaft
- Name des Zuwendenden
- Betrag und Datum der Zuwendung

Sollten Zweifel über den tatsächlichen Geldfluss bestehen, kann vom Finanzamt eine Spendenbestätigung oder der Kontoauszug abverlangt werden. Die Spendenorganisation hat

auf Verlangen des Spenders eine Spendenbestätigung auszustellen. Die Spendenbestätigung hat neben den verpflichtenden Beleginhalten die Anschrift des Spenders und (falls vorhanden) auch die Registrierungsnummer der empfangenden Körperschaft anzuführen. Eine Sammelbestätigung der Spendenorganisation über die im Kalenderjahr geleisteten Beträge ist zulässig.

Zahlungen, die zu einer Gegenleistung eines Spendenempfängers an den Spender führen, Mitgliedsbeiträge, sowie "zweckgewidmete Kirchenbeiträge" (siehe Rz 560) sind nicht als begünstigte Spenden absetzbar. Als Spenden sind daher nur freiwillige Zuwendungen zu verstehen, die keinen Entgeltcharakter haben, sodass Leistungsvergütungen (zB an Feuerwehren) keinesfalls abzugsfähig sind.

Beispiel

Voraussetzung für den Abzug von Spenden an das Bundesdenkmalamt ist, dass die Zuwendung nicht im Hinblick auf zugesagte Subventionen zur Sanierung des eigenen denkmalgeschützten Objektes hingegeben wird.

Steht der Zuwendung eine Gegenleistung gegenüber, darf der gemeine Wert der Gegenleistung höchstens 50% der Zuwendung betragen. In diesem Fall ist nur der Teil der Zuwendung, der den gemeinen Wert der Gegenleistung überschreitet, abzugsfähig. Steht der Zuwendung jedoch eine Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert gegenüber, ist zur Gänze von einer Spende auszugehen (zB einem Spendenerlagschein angeschlossene Weihnachtskarten). Näheres siehe EStR 2000 Rz 1330a.

Nicht als Zuwendungen abzugsfähig sind die Mitgliedsbeiträge jener Mitglieder, die am Vereinsleben als vollberechtigte Mitglieder teilnehmen können und die lediglich auf Grund der Mitgliedschaft bei der Körperschaft geleistet werden (echte Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitgliedes). Auch Beiträge, die zur Erlangung einer von der Organisation konkret erwarteten bzw. erbrachten Gegenleistung gefordert und entrichtet werden (unechte Mitgliedsbeiträge), sind nicht abzugsfähig. Echte Mitgliedsbeiträge dienen vor allem der laufenden Abdeckung des Aufwandes der Körperschaft. Anzeichen für das Vorliegen von Mitgliedsbeiträgen eines ordentlichen Mitgliedes ist die allgemeine, statutengemäße Leistung durch die Mitglieder, unabhängig von Art und Ausmaß der Inanspruchnahme der Einrichtungen der Körperschaft (vgl. VereinsR 2001 Rz 339 und KStR 2013 Rz **514**).

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

7.15 Sonderausgaben Datenübermittlung ([§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#))

630a

Für ab 1. Jänner 2017 geleistete

- **Spenden**
- **verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften**
- **Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung**
- **Zuwendungen zur Vermögensausstattung einer gemeinnützigen Stiftung**
- **Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung**

ist die „Information des BMF zur Datenübermittlung betreffend Sonderausgaben“ (BMF-010203/0394-IV/6/2017) anzuwenden.

Rz 586 samt Überschrift wird aufgrund des Innovationsstiftungsgesetzes ergänzt

7.12.2.3 Höchstbetrag für Zuwendungen im Sinne der §§ 4a, 4b und 4c EStG 1988

586

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

solche, für die Österreich nach einem DBA kein Besteuerungsrecht zusteht (VwGH 24.5.2007, [2004/15/0051](#); BFG 30.6.2014, [RV/4100587/2013](#)).

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

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

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

Ab der Veranlagung 2016 sind als Sonderausgaben Zuwendungen an nach [§ 4b EStG 1988](#) spendenbegünstigte Empfänger gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) abzugsfähig, wenn diese zum Zweck der Vermögensausstattung an eine privatrechtliche Stiftung oder an eine damit vergleichbare Vermögensmasse erbracht werden. Diese Zuwendungen dürfen zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der erstmaligen Zuwendung und den folgenden vier Kalenderjahren insgesamt den Betrag von 500.000 EUR nicht übersteigen. Zusätzlich sind Zuwendungen nur bis zu 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des jeweiligen Kalenderjahres als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Ab der Veranlagung 2017 sind als Sonderausgaben Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung ([§ 1 Innovationsstiftung-Bildung-Gesetz](#), ISBG) sowie an deren Substiftungen ([§ 4 Abs. 5 ISBG](#)) zur Förderung ihrer Tätigkeiten gemäß [§ 3 Abs. 1 und 2 ISBG](#) oder zum Zweck der ertragsbringenden

Vermögensausstattung im Sinne des [§ 4c EStG 1988](#) gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) abzugsfähig. Derartige Zuwendungen sind zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der Zuwendung grundsätzlich in Höhe von 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte abzugsfähig. Insoweit derartige Zuwendungen jedoch gemeinsam mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen weder den Betrag von 500.000 Euro noch den Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind sie jedenfalls als Sonderausgaben abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe ist daher wie folgt begrenzt:

- Abzugsfähig sind Zuwendungen - unter allfälliger Berücksichtigung von Zuwendungen, die als Betriebsausgaben nach [§ 4c EStG 1988](#) berücksichtigt wurden - in Höhe von höchstens 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte.
- Übersteigen die Zuwendungen, die Grenze von 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte, sind sie bis zur Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte abzugsfähig, wobei die insgesamt berücksichtigten Zuwendungen den Betrag von 500.000 Euro nicht übersteigen dürfen.

Beispiel 3:

- Gewinn (vor Gewinnfreibetrag): 100.000 Euro
- Zuwendung aus dem Betriebsvermögen: 160.000 Euro
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 30.000 Euro

Als Betriebsausgabe sind gemäß [§ 4c EStG 1988](#) 100.000 Euro abziehbar; der Gewinn beträgt demnach 0, der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 30.000, die 10%-Grenze beträgt 3.000 Euro. Von der noch nicht als Betriebsausgabe berücksichtigten Zuwendung (60.000 Euro) ist der Betrag von 30.000 Euro als Sonderausgabe abziehbar.

Beispiel 4:

- Gewinn (vor Gewinnfreibetrag): 100.000 Euro
- Zuwendung aus dem Betriebsvermögen: 120.000 Euro
- Zuwendungen aus dem Privatvermögen: 500.000 Euro
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 800.000 Euro

Als Betriebsausgabe sind gemäß [§ 4c EStG 1988](#) 100.000 Euro abziehbar; der Gewinn beträgt demnach 0, der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 800.000, die 10%-Grenze beträgt 80.000 Euro. Von dem für die

Berücksichtigung als Sonderausgabe in Betracht kommenden Betrag der Zuwendung (20.000 Euro + 500.000 Euro = 520.000 Euro) ist der Betrag von 380.000 Euro als Sonderausgabe abziehbar, sodass insgesamt 500.000 Euro berücksichtigt werden.

Rz 631a und 631d werden aufgrund der Rechtsprechung des BFG zur Rückzahlung von Pensionen geändert

8.1.2 Nachzahlungen von bescheidmäßig zugestandenen Pensionen gemäß [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#)

631a

Nachzahlungen von Pensionen gelten in den Kalendermonaten als zugeflossen, für die der Anspruch besteht. Diese Vorschrift ist auch bei der Veranlagung von Nachzahlungen entsprechender ausländischer Pensionen, für die Österreich das Besteuerungsrecht hat, sowie bei Berechnung des Progressionsvorbehaltes anzuwenden. Sonstige verspätete Auszahlungen bzw. die Nachzahlung von Ansprüchen, über die nicht gesondert bescheidmäßig abgesprochen wurde (zB Pensionen von der Ärztekammer) sind weiterhin nach dem Zuflussprinzip (Rz 631 ff) zu erfassen; bei regelmäßigen Bezügen sind Rz 642 ff anzuwenden.

Die Berechnung der Lohnsteuer erfolgt nach den Vorschriften und Tarifbestimmungen jener Lohnzahlungszeiträume, für die die Nachzahlungen geleistet werden. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Werden Nachzahlungen für Lohnzahlungszeiträume geleistet, in denen von diesem Versicherungsträger bereits laufende Bezüge (auch Akontozahlungen) und sonstige Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) ausbezahlt wurden, sind die Nachzahlungen in die Lohnsteuerberechnung einzubeziehen. Bezüge, die mit dem festen Steuersatz des [§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988](#) idF bis zum 31. Dezember 2000 versteuert wurden, sind nicht in die Neuberechnung der Lohnsteuer einzubeziehen. Werden sonstige Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) (13. und 14. Bezug) nachgezahlt, ist für Zwecke der Sechstelberechnung ebenfalls der Anspruchszeitraum maßgebend.

631d

Rückzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten **in dem Kalenderjahr** als abgeflossen, **in dem die Rückzahlung geleistet wurde** (BFG vom 03.01.2017, [RV/7102078/2016](#)).

Rz 756 und Rz 766a werden aufgrund des MitarbeiterBetStG 2017 aktualisiert

10.8 Beiträge an Pensionskassen, ausländische Einrichtungen im Sinne des [§ 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes](#), Unterstützungskassen, betriebliche Kollektivversicherungen oder Arbeitsstiftungen ([§ 26 Z 7 und 8 EStG 1988](#))

10.8.1 Allgemeines

756

Folgende Beiträge des Arbeitgebers im Sinne des [§ 26 Z 7 EStG 1988](#) gelten als nicht steuerbarer Arbeitslohn:

- Beiträge, die der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer
 - an Pensionskassen im Sinne [des Pensionskassengesetzes](#),
 - an ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung,
 - an ausländische Einrichtungen im Sinne des [§ 5 Z 4 PKG](#) (auch ohne Vorliegen einer gesetzlichen Beitragsverpflichtung),
 - an Unterstützungskassen, die keinen Rechtsanspruch auf Leistungen gewähren,
 - an betriebliche Kollektivversicherungen im Sinne des [§ 93 des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016](#),
 - an Arbeitnehmerförderungsstiftungen (Privatstiftungen im Sinne des [§ 4d Abs. 2 EStG 1988](#) bzw. bis 2017 iSd [§ 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988](#)) und
 - an Belegschaftsbeteiligungsstiftungen (Privatstiftungen im Sinne des [§ 4d Abs. 3 EStG 1988](#) bzw. bis 2017 iSd [§ 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988](#))

leistet ([§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988](#)).

Ebenfalls gehören nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn:

- Beträge, die der Arbeitgeber als Kostenersatz für Pensionsverpflichtungen eines früheren Arbeitgebers oder als Vergütung gemäß [§ 14 Abs. 9 EStG 1988](#) leistet ([§ 26 Z 7 lit. b EStG 1988](#)).
- Beträge, die auf Grund [des Betriebspensionsgesetzes](#) oder vergleichbarer gesetzlicher Regelungen durch das Übertragen von Anwartschaften oder Leistungsverpflichtungen an einen die Verpflichtung übernehmenden inländischen Rechtsnachfolger oder an ausländische Einrichtungen im Sinne des [§ 5 Z 4 PKG](#), geleistet werden, wenn der Rückkauf ausgeschlossen ist ([§ 26 Z 7 lit. c EStG 1988](#)).
- Beiträge, die der Arbeitgeber an Betriebliche Vorsorgekassen im Sinne der [§§ 6 und 7 BMSVG](#), in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007, leistet ([§ 26 Z 7 lit. d EStG 1988](#)).

766a

Zuwendungen einer **Belegschaftsbeteiligungsstiftung im Sinne des [§ 4d Abs. 3 EStG 1988](#) (bis 2017 Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des [§ 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988](#))** zählen bis zu einem Betrag von **4.500 Euro (bis 2017 1.460 Euro)** jährlich nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Bis zu diesem Betrag liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen ([§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#)) vor, die der Kapitalertragssteuer unterliegen und endbesteuert sind. Insoweit für diese Zahlungen Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers anfallen, sind diese nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Darüber hinausgehende Zuwendungen sind als Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) zu versteuern.

Rz 797 wird aufgrund der VwGH-Judikatur ergänzt

11.9.2 Unterhaltsverpflichtung

797

Der volle Unterhaltsabsetzbetrag steht für ein Kalenderjahr dann zu, wenn für dieses Kalenderjahr der volle Unterhalt tatsächlich geleistet wurde. Der Zahlungsnachweis hat in

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

Siehe auch Beispiel Rz 10797.

Bei einer Unterhaltsverpflichtung und -leistung für mehrere Kinder hat eine Beurteilung auf das einzelne Kind bezogen zu erfolgen (VwGH 21.12.2016, [Ro 2015/13/0008](#)).

In Rz 842 erfolgt eine Klarstellung bei der Inanspruchnahme von Pauschbeträgen für behinderte (Ehe-)Partner

842

Sind beide (Ehe-)Partner gemäß [§ 35 EStG 1988](#) behindert, hat ein Alleinverdiener oder ein Steuerpflichtiger, dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte von nicht mehr als 6.000 Euro jährlich erzielt, Anspruch auf beide Pauschbeträge des [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#). Gegebenenfalls kann er auch die besonderen Pauschbeträge nach [§ 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zweifach beanspruchen. Werden von einem Steuerpflichtigen, dem der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht und dessen (Ehe-)Partner Einkünfte von mehr als 6.000 Euro jährlich erzielt, im Rahmen seiner Unterhaltspflicht (siehe Rz 870) Kosten der Behinderung seines (Ehe-)Partners übernommen, so ist ein Abzug nur unter Berücksichtigung des Selbstbehalts möglich. Werden in diesem Fall vom **Steuerpflichtigen** die Pauschbeträge nach [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) und/oder die Pauschbeträge nach [§ 2](#) und [§ 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl.

Nr. 303/1996 idgF, **für seinen behinderten (Ehe-)Partner** beansprucht, so sind die Aufwendungen zuvor auch um den Selbstbehalt zu kürzen.

In Rz 844 erfolgt eine Klarstellung betreffend des Nachweises der tatsächlichen Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung

12.5.2.2 Besondere (zusätzliche) Aufwendungen laut der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF

844

Werden die Pauschbeträge nach [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) beansprucht, so können im Zusammenhang mit der Behinderung nur die in der gegenständlichen [Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idgF, angeführten Aufwendungen zusätzlich geltend gemacht werden (vgl. § 2 betr. Krankendiätverpflegung, § 3 betr. Kraftfahrzeug- bzw. Taxikosten, § 4 betr. Hilfsmittel und Heilbehandlung; siehe dazu Rz 850 f).

Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung sind in diesem Fall ebenfalls stets in Höhe der Pauschalbeträge des [§ 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idgF, anzusetzen. Werden an Stelle der Pauschbeträge nach [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) die tatsächlichen Kosten geltend gemacht, dann sind die Mehrkosten auf Grund sämtlicher Behinderungen nachzuweisen. **Allfällige Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung können im Schätzungsweg in Höhe der Pauschalbeträge des [§ 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idgF, angesetzt werden (vgl. VwGH 27.02.2008, [2004/13/0116](#)).** Krankheitskosten, die mit der die Minderung der Erwerbsfähigkeit verursachenden Behinderung nicht in ursächlichem Zusammenhang stehen (zB Kosten einer Augenoperation bei einem Gehbehinderten), sind unter Berücksichtigung des Selbsthalts neben den Mehraufwendungen auf Grund der Behinderung absetzbar.

Rz 851 wird aufgrund des BFG-Erkenntnisses vom 12.05.2017, [RV/5101020/2016](#) aktualisiert

12.5.2.6 Heilbehandlung

851

Als Kosten der Heilbehandlung ([§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996, ab 1. Jänner 1998) gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar. Wird der Freibetrag gemäß [§ 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idgF, von 190 Euro für ein eigenes KFZ in Anspruch genommen, können für Fahrten mit diesem im Zusammenhang mit Heilbehandlungen zusätzlich Fahrtkosten (zB in Form des Kilometergeldes) geltend gemacht werden (VwGH 23.01.2013, [2009/15/0094](#)). Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Hygieneartikel usw. (vgl. UFS 30.06.2010, RV/0746-W/10). Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten. Fallen sowohl Kosten für Pflegepersonal als auch für pflegebedingtes Material an, sind die Gesamtkosten zu ermitteln und diese mit Ausnahme von Kosten für Heilbehandlung und nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel (Rz 850) um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen.

In Rz 883 wird aufgrund der Änderung des § 26 Studienförderungsgesetzes 1992 eine Klarstellung ergänzt

883

Bei Berechnung der Fahrzeit sind Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts nicht zu berücksichtigen. Dies geht unter anderem aus [§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992](#) hervor, wonach für bestimmte Orte die Zumutbarkeit der

täglichen Hin- und Rückfahrt festgelegt wird. Es wird dabei auf individuelle Unterrichtszeiten nicht Rücksicht genommen. Sofern Orte nicht in den Verordnungen enthalten sind, kann daher nicht anders vorgegangen werden. Da die [Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#), BGBl. Nr. 624/1995 idgF, auf das Studienförderungsgesetz Bezug nimmt, ist hinsichtlich der Zumutbarkeit auch die Rechtsprechung zu [§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992](#) anzuwenden. Die Zumutbarkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit von einer Stunde nicht überschritten wird. Für das günstigste Verkehrsmittel ist ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiert, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Das muss nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein (VfGH 11.12.1986, [B 437/86](#)). Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen ist nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen sind daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (VwGH 16.6.1986, [85/12/0247](#)). Für Gemeinden im Bundesland Steiermark gelten gemäß [§ 36 der Verordnung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992](#) (BGBl. II Nr. 249/2016) die Gemeindegrenzen, die vor Inkrafttreten des Steiermärkischen Gemeindestrukturreformgesetzes - [StGsrG](#), LGBl. Nr. 31/2014 (Stichtag: 31.12.2014) gegolten haben (dies gilt für Anträge auf Studienbeihilfe im Sommersemester 2015 und für die Studienjahre 2015/16 und 2016/17). Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes sind hingegen zu berücksichtigen.

Auch wenn [§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992](#) mit 1.9.2017 (BGBl. I Nr. 54/2016) geändert worden ist, bestehen aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, die bisherigen Kriterien für das gesamte Veranlagungsjahr 2017 weiterhin anzuwenden.

In Rz 887b und Rz 899a werden die Beispiele an den Ausgleichszulagenrichtsatz für das Jahr 2017 angepasst

887b

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

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

Beispiel:

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

<i>Pflegeheimkosten</i>		<i>€ 28.000,00</i>
<i>- Haushaltsersparnis € 156,96 x 12</i>		<i>€ 1.883,52</i>
<i>- Pflegegeld</i>		<i><u>€ 12.800,00</u></i>
	<i>Zwischensumme</i>	<i>€ 13.316,48</i>
<i>Einkommen Pflegling</i>	<i>€ 14.400,00</i>	
<i>20% Ausgleichszulagenrichtsatz</i> <i>€ 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08 davon 20%</i>	<i>- <u>2.135,62</u></i>	
<i>- Kostenübernahme Pflegling</i>	<i>€ 12.264,38</i>	<i><u>€ 12.264,38</u></i>
<i>Rest für kostentragenden Angehörigen</i>		<i>€ 1.052,10</i>

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

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

Beispiel:

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

Pflegeheimkosten		€ 28.000,00
- Haushaltsersparnis € 156,96 x 12		€ 1.883,52
- Pflegegeld		<u>€ 12.800,00</u>
	Zwischensumme	€ 13.316,48
Einkommen Pflegling	€ 24.400,00	
20% Ausgleichszulagenrichtsatz € 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08 davon 20%	- € 2.135,62	
Unterstützung (Ehe)Partner; Ausgleichszulagenrichtsatz Alleinstehende € 889,84 (2017) x 12	- € 10.678,08	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 11.586,30	<u>€ 11.586,30</u>
Rest für kostentragenden Angehörigen		€ 1.730,18

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

- Der pflegebedürftigen Person müssen 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes verbleiben.
- Für den – in der bisherigen (Ehe)Wohnung lebenden – (Ehe)Partner ist der Ausgleichszulagenrichtsatz für alleinstehende Personen anzusetzen.
 - Sind die eigenen Einkünfte des zu Hause wohnenden (Ehe)Partners höher als der Ausgleichszulagenrichtsatz, besteht keine Unterstützungspflicht durch den zu pflegenden (Ehe)Partner.
 - Sind die eigenen Einkünfte des zu Hause wohnenden (Ehe)Partners geringer als der Ausgleichszulagenrichtsatz, besteht Unterstützungspflicht durch den zu pflegenden (Ehe)Partner nur im Differenzausmaß.
- Jener Teil des Einkommens, der nach Abzug der oa. Beträge verbleibt, ist für die Bestreitung der Pflegeheimkosten anzusetzen. Nur die Unterdeckung stellt bei den übrigen Angehörigen gegebenenfalls (zB im Falle eines Pflegeregresses) eine außergewöhnliche Belastung dar.

Beispiel:

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

Pflegeheimkosten		€ 28.000,00
- Haushaltsersparnis € 156,96 x 12		€ 1.883,52
- Pflegegeld		<u>€ 12.800,00</u>
	Zwischensumme	€ 13.316,48
Einkommen Pflegling	€ 24.400,00	
20% Ausgleichszulagenrichtsatz € 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08 davon 20%	- € 2.135,62	
Unterstützung (Ehe)Partner: Ausgleichszulagenrichtsatz Alleinstehende € 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08 - Einkommen (Ehe)Partner € 9.000,--	<u>- € 1.678,08</u>	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 20.586,30	<u>€ 20.586,30</u>
Rest für kostentragenden Angehörigen		€ 0,00

899a

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

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

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

Beispiel:

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

<i>Pflegekosten f. 24 Stundenbetreuung</i>		<i>€ 24.000,00</i>
<i>- Pflegezuschuss</i>		<i>€ 6.600,00</i>
<i>- Pflegegeld</i>		<i><u>€ 12.800,00</u></i>
	<i>Zwischensumme</i>	<i>€ 4.600,00</i>
<i>Einkommen Pflegling</i>	<i>€ 12.000,00</i>	
<i>Ausgleichszulagenrichtsatz alleinstehende Personen € 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08</i>	<i>- € 10.678,08</i>	
<i>- Kostenübernahme Pflegling</i>	<i>€ 1.321,92</i>	<i><u>€ 1.321,92</u></i>
<i>Rest für kostentragenden Angehörigen</i>		<i>€ 3.278,08</i>

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

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

Beispiel:

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

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

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

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

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

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

Beispiel:

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

<i>Pflegekosten f. 24 Stundenbetreuung</i>		<i>€ 30.000,00</i>
<i>- Pflegezuschuss</i>		<i>€ 6.600,00</i>
<i>- Pflegegeld</i>		<i><u>€ 12.800,00</u></i>
	<i>Zwischensumme</i>	<i>€ 10.600,00</i>
<i>Einkommen Pflegling</i>	<i>€ 12.000,00</i>	
<i>20% Ausgleichszulagenrichtsatz € 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08 davon 20%</i>	<i><u>- € 2.135,62</u></i>	
<i>- Kostenübernahme Pflegling</i>	<i>€ 9.864,38</i>	<i><u>€ 9.864,38</u></i>
<i>Rest für kostentragenden Angehörigen</i>		<i>€ 735,62</i>

In Rz 909 und 911e wird die Zuzugsbegünstigung ergänzt (AbgÄG 2016)

13.1 Pflichtveranlagung ([§ 41 Abs. 1 EStG 1988](#))

909

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

- andere Einkünfte von mehr als 730 Euro (siehe Rz 910-910b),
- gleichzeitiger Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden (siehe Rz 911 – 911b),
- Zufluss von Bezügen gemäß [§ 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 EStG 1988](#) (siehe Rz 911c – 911d) (Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung bzw. Rehabilitationsgeld, Rz 1171 f, Bezüge nach dem [Heeresgebührengesetz 2001](#), Rz 1173 ff, Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, Rz 1177, Zahlungen aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds, Rz 1177a, Bezüge aus Dienstleistungsscheck, Rz 655b und Rz 1177b, Bezüge gemäß [§ 33f Abs. 1 BUAG](#), Rz 1177c, Rückzahlung von Pensionsbeiträgen Rz 688),
- wenn ein Freibetragsbescheid bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde (siehe Rz 911e),
- wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag, der Alleinerzieherabsetzbetrag, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag oder Freibeträge nach [§ 62 Z 10 EStG 1988](#) berücksichtigt wurden, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen (siehe Rz 911f),
- wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein zu hohes Pendlerpauschale ([§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#)) oder zu Unrecht ein Pendlerpauschale berücksichtigt worden ist,
- wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein Zuschuss zur Kinderbetreuung ([§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988](#)) zu Unrecht oder in unrichtiger Höhe steuerfrei ausgezahlt worden ist,
- Zufluss von Bezügen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988](#),

- wenn Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) oder entsprechende betriebliche Einkünfte vorliegen, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen,
- wenn der Arbeitnehmer gemäß [§ 83 Abs. 3 EStG 1988](#) unmittelbar für die Lohnsteuer in Anspruch genommen wird.
- wenn Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des [§ 30 EStG 1988](#) erzielt wurden, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß [§ 30c Abs. 2 EStG 1988](#) entrichtet wurde oder keine Abgeltung gemäß [§ 30b Abs. 2 EStG 1988](#) gegeben ist.
- **bei Vorliegen einer Zuzugsbegünstigung gemäß [§ 103 Abs. 1a EStG 1988](#).**

Siehe auch Beispiel Rz 10909.

13.1.4 Freibetragsbescheid

911e

Eine Pflichtveranlagung ist weiters durchzuführen, wenn bei der laufenden Lohnverrechnung ein Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr gemäß [§ 63 Abs. 1 EStG 1988](#) **oder ein Bescheid gemäß [§ 103 Abs. 1a EStG 1988](#)** berücksichtigt wurde ([§ 41 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#)). Siehe dazu auch Rz 1039.

Rz 912 zur Antragsveranlagung wird geändert und die Überschrift 13.2.1 neu eingefügt

13.2 Antragsveranlagung und antragslose Arbeitnehmerveranlagung ([§ 41 Abs. 2 EStG 1988](#))

13.2.1 Antragsveranlagung ([§ 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#))

912

Der Antrag auf Veranlagung kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraumes gestellt werden. Die Frist für die Antragstellung ist eine unerstreckbare gesetzliche Frist. Der Antrag ist **mit der Erklärung zur**

ArbeitnehmerInnenveranlagung zu stellen ([§ 133 Abs. 2 BAO](#)). Er führt zu keiner Bindung für spätere Jahre.

Rz 912e bis Rz 912k samt Überschrift werden aktualisiert und neu nummeriert zu Rz 912l bis Rz 912r samt Überschrift

13.3 Veranlagungsfreibetrag ([§ 41 Abs. 3 EStG 1988](#))

Rz 912e samt Überschrift wird zu Rz 912l samt Überschrift

Rz 912f wird zu Rz 912m und lautet:

Hinsichtlich der Behandlung von steuersatzbegünstigten Kapitalerträgen gilt Folgendes (ab Veranlagung 2012):

In- und ausländische (betriebliche oder außerbetriebliche) Kapitaleinkünfte, auf die der besondere Steuersatz von 25% **oder 27,5%** anwendbar ist (zB Einkünfte aus Zinsen, Dividenden, Substanzgewinne, Derivate) sind auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption nicht für den Veranlagungsfreibetrag zu berücksichtigen. Auf derartige Kapitaleinkünfte kommt der Veranlagungsfreibetrag nicht zur Anwendung. Dementsprechend sind auch ausländische Kapitaleinkünfte, die in der Veranlagung mit 25% **oder 27,5%** zu besteuern sind, stets ohne Berücksichtigung eines Veranlagungsfreibetrages anzusetzen.

Rz 912g wird zu Rz 912n und lautet:

Einkünfte aus (privaten und betrieblichen) Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist ([§ 30a EStG 1988](#)) bleiben für den Veranlagungsfreibetrag dann außer Ansatz, wenn sie bei Veranlagung mit **30% (bis 2015 mit 25%)** besteuert werden ([§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#)). Bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption ([§ 30a Abs. 2 EStG 1988](#)) sind sie hingegen als „andere Einkünfte“ iSd [§ 41 Abs. 3 EStG 1988](#) zu berücksichtigen. Gleiches gilt für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz nicht anwendbar ist (Grundstücksveräußerung gegen Rente, [§ 30a Abs. 4 EStG 1988](#))

Rz 912h samt Überschrift wird zu Rz 912o samt Überschrift

Rz 912i wird zu Rz 912p

Rz 912j wird zu Rz 912q

Rz 912k wird zu Rz 912r

Rz 912e bis Rz 912k samt Überschrift zur antragslosen Veranlagung werden neu eingefügt

13.2.2 Antragslose Arbeitnehmerveranlagung ([§ 41 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#))

912e

Gemäß [§ 41 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) ist eine antragslose Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen, wenn

- bis 30. Juni des Folgejahres keine Steuererklärung eingereicht wurde und
- die Veranlagung auf Grund der dem Finanzamt bekannten Datenlage zu einer Steuergutschrift führt.

Zusätzlich muss auf Grund der Aktenlage des Finanzamtes anzunehmen sein, dass

- im Veranlagungsjahr keine anderen als nichtselbständige Einkünfte erzielt wurden und
- die Steuergutschrift auf Grund der antragslosen Veranlagung nicht niedriger ist als die dem Steuerpflichtigen tatsächlich zustehende Steuergutschrift.

Wurde bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres keine Abgabenerklärung für den betroffenen Veranlagungszeitraum abgegeben, ist in Fällen einer Steuergutschrift jedenfalls eine antragslose Veranlagung durchzuführen.

Die antragslose Arbeitnehmerveranlagung kommt erstmalig für das Veranlagungsjahr 2016 zur Anwendung.

912f

§ 41 Abs. 2a EStG 1988 sieht vor, dass die antragslose Arbeitnehmerveranlagung in folgenden Fällen zu unterbleiben hat:

- wenn ein Verdacht besteht, dass der Steuerpflichtige Dienstnehmer eines Scheinunternehmers im Sinne des Sozialbetrugsbekämpfungsgesetzes ist,
- wenn Zweifel an der Identität des Steuerpflichtigen oder der Bevollmächtigung seines steuerlichen Vertreters bestehen, oder
- wenn sonstige schwerwiegende Bedenken gegen die Durchführung einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung bestehen.

912g

Um sicherzustellen, dass die antragslose Arbeitnehmerveranlagung zu einer das Veranlagungsjahr abschließenden Erledigung führt, bestehen Ausschlussgründe für eine antragslose Arbeitnehmerveranlagung. Insbesondere ist in folgenden Fällen keine antragslose Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen:

1. Es ist nach der Aktenlage des Finanzamtes anzunehmen, dass der Steuerpflichtige im betreffenden Jahr auch noch andere als in einem Lohnzettel erfasste nichtselbständige Einkünfte erzielt hat. Das ist der Fall, wenn bei der Veranlagung in einem der beiden vorangegangenen Jahre andere als nichtselbständige Einkünfte berücksichtigt wurden.
2. Es ist nach der Aktenlage des Finanzamtes anzunehmen, dass der Steuerpflichtige im betreffenden Jahr Abzugsposten, wie etwa Werbungskosten, von der Datenübermittlung nicht erfasste Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen oder antragsgebundene Freibeträge (Kinderfreibetrag) oder Absetzbeträge (zB Unterhaltsabsetzbetrag, Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag) geltend machen wird. Das ist der Fall, wenn bei der Veranlagung in einem der beiden vorangegangenen Jahre derartige Abzugsposten berücksichtigt wurden.

3. Für das Veranlagungsjahr sind Kontrollmitteilungen (zB § 109a-Meldung und/oder eine AEOI-Kontrollmeldung aufgrund des internationalen Informationsaustauschs) vorhanden.
4. Im Veranlagungsjahr wurde eine besondere Vorauszahlung ([§ 30b Abs. 4 EStG 1988](#)) oder Immobilienertragsteuer ([§ 30b EStG 1988](#)) entrichtet.

Die Ausschlussgründe können durch Zeitablauf entfallen: Wurde bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres keine Abgabenerklärung für den betroffenen Veranlagungszeitraum abgegeben, ist in Fällen, in denen die Aktenlage zu einer Steuergutschrift führt, jedenfalls eine antragslose Veranlagung durchzuführen.

912h

[§ 41 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) sieht vor, dass die Erklärungspflicht gemäß [§ 42 EStG 1988](#) auch nach Vornahme der antragslosen Veranlagung aufrecht bleibt. Dementsprechend müssen veranlagungspflichtige Einkünfte auch noch nach Durchführung einer antragslosen Veranlagung erklärt werden.

912i

Gemäß [§ 41 Abs. 2 Z 2 lit. c EStG 1988](#) kann die antragslose Arbeitnehmerveranlagung durch Abgabe einer Steuererklärung für das betreffende Veranlagungsjahr beseitigt werden; dafür steht – die für die Antragsveranlagung geltende - Frist von fünf Jahren offen. Wird eine Abgabenerklärung abgegeben, hat das Finanzamt darüber zu entscheiden und gleichzeitig damit den antragslos ergangenen Bescheid aufzuheben.

Die Bescheidaufhebung erfolgt in diesem Fall außerhalb der in der [BAO](#) vorgesehenen Möglichkeiten der Änderung von Bescheiden.

Unabhängig davon kann der aus einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung ergangene Bescheid mit Beschwerde gemäß [§ 243 BAO](#) angefochten werden. Eine verspätet eingebrachte Beschwerde ist zurückzuweisen. Dem Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, danach eine Steuererklärung einzubringen.

912j

Nachträgliche Änderungen eines Bescheides aus einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung sind aus allen in der [BAO](#) genannten Fällen möglich. Der Bescheid kann insbesondere durch Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) oder auf Grund einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#) geändert oder aufgehoben werden. Für einen Bescheid, der an die Stelle eines Bescheides aus einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung tritt, besteht die Möglichkeit nicht mehr, ihn durch Abgabe einer Steuererklärung zu ändern.

912k

Auf die Durchführung einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung kann verzichtet werden. Dies kann nach der diesbezüglichen Verständigung erfolgen, die vor erstmaliger Durchführung einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung vorgenommen wird. Der Verzicht kann aber auch unabhängig davon gegenüber dem Finanzamt erklärt werden.

In Rz 935 und 936 werden Ergänzungen bezüglich Dienstverhältnisse aufgrund der VwGH-Judikatur vorgenommen und Rz 949a samt Überschrift wird neu eingefügt

15.4.2.2 Weisungsgebundenheit

935

Die Legaldefinition enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (VwGH 25.10.1994, [90/14/0184](#)). Es ist zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muss, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeiten zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten

müssen, ohne hierdurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 21.12.1993, [90/14/0103](#); VwGH 23.5.2000, [97/14/0167](#); VwGH 20.12.2000, [99/13/0223](#)). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss.

Ein Weisungsrecht kann auch durch die "stille Autorität" des Arbeitgebers gegeben sein. Mit der Bezeichnung "stille Autorität" des Arbeitgebers wird ein - durch Kontrollrechte abgesichertes - Weisungsrecht des Arbeitgebers umschrieben, welches sich nicht in konkreter Form äußert, weil der Arbeitnehmer zB von sich aus weiß, wie er sich "im Betrieb" des Dienstgebers zu bewegen und zu verhalten hat (vgl. VwGH 19.02.2003, [99/08/0054](#)). Ein vertraglicher Verzicht auf das Weisungsrecht ist hingegen mit der "stillen Autorität" eines Weisungsberechtigten, der keine Weisungen erteilt, nicht vergleichbar (VwGH 24.11.2016, [2013/13/0046](#)).

Bei gering ausgeprägter Einbindung in die Betriebsorganisation hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten („delegierter Aktionsbereich eines Unternehmens“) ist es entscheidend, dass ein Weisungs- und Kontrollrecht des Arbeitgebers besteht und dadurch die Bestimmungsfreiheit des Arbeitnehmers weitgehend ausgeschaltet ist. Dabei schadet es nicht, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer – angesichts der vom Unternehmenssitz dislozierten oder überwiegend in seiner Abwesenheit verrichteten Beschäftigung – keine konkreten persönlichen Weisungen erteilt. Vielmehr kommt es darauf an, dass der Arbeitgeber statt der unmittelbaren Weisungsmöglichkeit über eine entsprechende Kontrollmöglichkeit verfügt (vgl. VwGH 02.05.2012, [2010/08/0083](#)).

15.4.2.3 Organisatorische Eingliederung

936

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, [90/14/0103](#)). Sie zeigt sich ua. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwider läuft (VwGH 15.9.1999, [97/13/0164](#)). Der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich wird allerdings dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen des Arbeitgebers erbracht wird (zB Heimarbeit, Vertretertätigkeit; VwGH 25.10.1994, [90/14/0184](#)) und auch keine Eingliederung in einer anderen Form (zB EDV-Vernetzung) vorliegt. Der Frage, ob einem Vertreter von seinem Geschäftsherrn eine Räumlichkeit zur Verfügung gestellt wird oder nicht, kommt keine wesentliche Bedeutung für die Beurteilung zu, ob ein Dienstverhältnis vorliegt (VwGH 28.3.2000, [96/14/0070](#)).

Bei einfachen manuellen Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlauben, kann bei einer Integration des Beschäftigten in den Betrieb des Beschäftigers - in Ermangelung gegenläufiger Anhaltspunkte - das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit ohne weitwendige Untersuchungen vorausgesetzt werden (vgl. zB VwGH 26.01.2010, [2009/08/0269](#)).

15.4.3.10a Gewerbeschein

949a

Ein Dienstverhältnis ist auch dann nicht ausgeschlossen, wenn der Arbeitnehmer über eine Gewerbeberechtigung für die ausgeübte Tätigkeit verfügt (vgl. VwGH 21.12.2011, [2010/08/0129](#)).

In Rz 1033 wird der Verweis auf das Wohnbauförderungsbeitragsgesetz aktualisiert

1033

Die Verpflichtung zur Entrichtung von Wohnbauförderungsbeiträgen trifft aktive Arbeitnehmer und ergibt sich aus dem [Wohnbauförderungsbeitragsgesetz 2018](#), **BGBI. I Nr. 144/2017**. Zur Einbehaltung und Abfuhr ist der Arbeitgeber verpflichtet.

Rz 1037 wird aufgrund des AbgÄG 2016 neu aufgenommen

1037

Einen Zuzugsfreibetrag gemäß [§ 103 Abs. 1a EStG 1988](#) hat der Arbeitgeber dann zu berücksichtigen, wenn ihm der entsprechende Bescheid vorgelegt wurde.

Nach Rz 1038j wird Rz 1038k aufgrund der Änderung im AbgÄG 2016 neu eingefügt (Nettolohnvereinbarung)

1038k

Für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2017 wird auch in jenen Fällen eine Nettolohnvereinbarung angenommen, in denen vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer Zahlungen geleistet werden, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen werden, obwohl der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass dies unrechtmäßig ist. Erfasst sind dabei Zahlungen mit besonderem Unrechtsgehalt ähnlich einem nicht oder nur schwer nachweisbaren vorsätzlichen steuerschädigenden Zusammenwirken zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, wie beispielsweise Schwarzlohnzahlungen bei bestehendem Dienstverhältnis oder fingierte Reisekostenabrechnungen.

Kann der Arbeitgeber nachweisen, dass bezüglich dieser Zahlungen ein Bruttolohn mit dem Arbeitnehmer vereinbart wurde, greift die gesetzliche Fiktion einer Nettolohnvereinbarung nicht, wobei diesbezüglich eine Beweislastumkehr zu Lasten des Arbeitgebers gegeben ist.

Bloße Bewertungs- oder Rechenfehler bzw. die nicht wissentliche unrichtige Inanspruchnahme von Steuerbegünstigungen sind von der gesetzlichen Fiktion einer Nettolohnvereinbarung nicht umfasst.

Die Annahme einer Nettolohnvereinbarung gilt zudem nicht für geldwerte Vorteile gemäß [§ 15 Abs. 2 EStG 1988](#) (Sachbezüge).

Ist für Zahlungen des Arbeitgebers eine Nettolohnvereinbarung anzunehmen, ist das ausbezahlte Arbeitsentgelt unter Beachtung der bereits ausbezahlten und abgerechneten Bezüge auf einen Bruttolohn in einer "Auf-Hundert-Rechnung" hochzurechnen (vgl. Rz 1200).

Nach Rz 1071a wird Rz 1071b zur Abfertigung bei Elternteilzeit neu eingefügt

1071b

Wird das Dienstverhältnis während der Elternteilzeit durch Arbeitgeberkündigung, unverschuldete Entlassung, begründeten vorzeitigem Austritt oder einvernehmlich beendet, ist bei der Ermittlung des für die Abfertigung maßgeblichen Entgelts die frühere Normalarbeitszeit des Elternteils zu Grunde zu legen ([§ 23 Abs. 8 AngG](#)). Kündigt der Arbeitnehmer, gilt [§ 23a Abs. 4a AngG](#).

In Rz 1083 samt Überschrift und Rz 1233b wird die Überbrückungsabgeltung ergänzt (AbgÄG 2016)

19.5 Bauarbeiterurlaubsentgelt, -ersatzleistung, -abfindung, Überbrückungsabgeltung und Jahreszwölftel ([§ 67 Abs. 5 EStG 1988](#))

1083

Durch die Bestimmung des [§ 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988](#) wird der Zusammensetzung des Urlaubsentgeltes, der Abfindung, der Urlaubersatzleistung **sowie der Überbrückungsabgeltung** nach dem [Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#),

BGBI. Nr. 414/1972, Rechnung getragen. Das Urlaubsentgelt, die Urlaubersatzleistung, die Abfindung gemäß [§ 8 bis § 10](#) und die **Überbrückungsabgeltung gemäß [§ 13m Abs. 1](#) des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes** sind demnach zur Hälfte als laufender Bezug und zur Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln.

Für das Urlaubsentgelt gemäß [§ 8 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) gilt unabhängig davon, ob die Auszahlung durch den Arbeitgeber oder die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK) erfolgt, gemäß [§ 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988](#) Folgendes:

- Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil des Urlaubsentgeltes ist immer mit 6% zu versteuern (der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.100 Euro sind nicht anzuwenden); die Sechstelbegrenzung gilt nicht für diese Bezüge.
- Bei Direktauszahlung des Urlaubsentgeltes gemäß [§ 8 Abs. 8 BUAG](#) an den Arbeitnehmer hat die BUAK für jenen Teil, der als laufender Bezug zu behandeln ist, gemäß [§ 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) die Lohnsteuer tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des [§ 66 EStG 1988](#) zu berechnen, da auch die Ansprüche durch die BUAK tageweise berechnet werden; individuelle Absetzbeträge des [§ 33 EStG 1988](#) sind nicht zu berücksichtigen. Bei Auszahlung des Urlaubsentgeltes durch den Arbeitgeber sind die als laufende Bezüge zu behandelnden Teile gemeinsam mit dem übrigen laufenden Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen (monatlicher Lohnabrechnungszeitraum; ausgenommen bei „gebrochener Abrechnungsperiode“).
- Zur Lohnzettelausstellung siehe Rz 1233b.

Für von der BUAK ausbezahlte Urlaubersatzleistungen gemäß [§ 9 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) gilt Folgendes:

- Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil ist mit 6% zu versteuern (der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.100 Euro sind nicht anzuwenden); die Sechstelbegrenzung gilt nicht für diese Bezüge.

- Für den laufenden Teil der Urlaubersatzleistung hat die BUAK gemäß [§ 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) die Lohnsteuer tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des [§ 66 EStG 1988](#) zu berechnen.
- Die Urlaubs- und Abfertigungskasse hat die auf die Urlaubersatzleistung entfallenden lohnabhängigen gesetzlichen Abgaben zu entrichten, wobei die Lohnsteuer an das für die Urlaubs- und Abfertigungskasse zuständige Finanzamt abzuführen ist.
- Von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ist ein Lohnzettel auszustellen, wobei jener Zeitraum anzugeben ist, für den eine Urlaubersatzleistung zur Auszahlung gelangt.

Für von der BUAK ausbezahlte Urlaubsabfindungen gemäß [§ 10](#) und die **Überbrückungsabgeltung gemäß [§ 13m Abs. 1 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#)** gilt Folgendes:

- Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil ist mit 6% zu versteuern.
- Die Versteuerung des laufenden Bezuges hat gemäß [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) zu erfolgen und es ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen.
- Von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ist ein Lohnzettel auszustellen, wobei als Zeitraum der Beschäftigung der Kalendermonat der Auszahlung (erster bis letzter Tag des Kalendermonats) anzugeben ist.
- **Wird die Überbrückungsabgeltung gemeinsam mit dem Überbrückungsgeld gemäß [§ 13l Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) ausbezahlt, ist der laufende Bezug der Überbrückungsabgeltung gemeinsam mit dem letzten laufenden Bezug des Überbrückungsgeldes nach dem Monatstarif (unter Berücksichtigung eines monatlichen Lohnzahlungszeitraumes) zu versteuern. Am Lohnzettel ist in diesem Fall der Zeitraum des Bezuges von Überbrückungsgeld anzugeben.**

31.9 Lohnzettelausstellung bei Bezügen gemäß [§ 67 Abs. 5 EStG 1988](#)

1233b

Für Arbeitnehmer, die dem [Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) unterliegen, ist bei der Ausstellung des Lohnzettels Folgendes zu beachten:

1) Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988](#) (Urlaubsentgelt gemäß [§ 8 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#)):

Der Gesamtbetrag ist in der KZ 210 zu erfassen. Die anteiligen sonstigen Bezüge sind im Feld „Steuerfrei bzw. mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988](#), vor Abzug der SV-Beiträge“ (KZ 243), die darauf entfallende Steuer im Feld „Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß [§ 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988](#)“ (KZ 260) und die darauf entfallende Sozialversicherung in der KZ 226 auszuweisen. Die anteiligen laufenden Bezüge des Urlaubsentgeltes fließen in die KZ 245 ein.

Erfolgt die Auszahlung durch den Arbeitgeber, fließen die Bezüge in den Lohnzettel des Arbeitgebers ein (Lohnzettelart 1). Erfolgt die Auszahlung durch die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse, hat sie bis zum 31. Jänner des Folgejahres einen Lohnzettel der Lohnzettelart 20 (Beschäftigungszeitraum Kalenderjahr) auszustellen; im Arbeitgeberlohnzettel ist diese Auszahlung nicht zu erfassen. Unabhängig davon, ob die Auszahlung durch den Arbeitgeber oder durch die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse erfolgt, sind die Beitragsgrundlagen in den Beitragsgrundlagennachweis des Arbeitgebers aufzunehmen.

Zur Lohnzettelausstellung bei Urlaubsabfindungen gemäß [§ 10 und Überbrückungsabgeltungen gemäß \[§ 13m Abs. 1 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz\]\(#\)](#) siehe Rz 1083.

2) Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) (Jahreszwölftel):

Die weiteren sonstigen Bezüge innerhalb des Jahreszwölftels (zB Weihnachtsgeld) sind wie die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels in die KZ 220 und die darauf entfallende Sozialversicherung in die KZ 225 einzutragen.

Der Arbeitgeber übermittelt einen Lohnzettel der Lohnzettelart 1.

In Rz 1121 wird der letzte Satz gestrichen, weil die steuerfreien Mitarbeiterbeteiligungen auch SV-frei sind

1121

Sozialversicherungsbeiträge, die auf steuerfreie laufende Bezüge entfallen (zB Zulagen und Zuschläge gemäß [§ 68 EStG 1988](#)), sind vor Anwendung des Lohnsteuertarifes vom laufenden Arbeitslohn abzuziehen. Entfallen sie hingegen auf steuerfreie sonstige Bezüge (zB auf den Freibetrag nach [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) von 620 Euro), sind sie vor Anwendung der Steuersätze gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) bei den jeweiligen sonstigen Bezügen abzuziehen. Die auf sonstige Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind diesen auch dann zuzuordnen, wenn die sonstigen Bezüge die Freigrenze von 2.100 Euro gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht übersteigen.

In Rz 1171 und 669c samt Überschrift wird das Wiedereingliederungsgeld ergänzt

21.3 Bezüge aus der gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung sowie Rehabilitationsgeld ([§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#))

1171

Bei Auszahlung von Bezügen aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung sowie aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. c und e EStG 1988](#), bei Auszahlung von Rehabilitationsgeld gemäß [§ 143a ASVG](#) und bei Auszahlung von Wiedereingliederungsgeld gemäß [§ 143d ASVG](#) ist eine vorläufige Besteuerung durch die Versicherungsträger in Form eines festen Steuersatzes in der Höhe von 25% (bis zum 31.12.2015 36,5%) vorgesehen (nicht davon betroffen sind beschränkt Steuerpflichtige und Fälle der gemeinsamen Versteuerung - siehe Rz 1022, 1023 und 1179). Dieser Steuersatz ist auf das jeweilige steuerpflichtige Tagesgeld, gekürzt um den Freibetrag von 30 Euro täglich, anzuwenden. Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum beträgt die Kürzung 900 Euro. Wird ein 13. bzw. 14. Bezug zusätzlich ausgezahlt, hat von diesen Bezügen ein vorläufiger Lohnsteuerabzug zu unterbleiben.

Die vorläufige Besteuerung ist auch für Rehabilitationsgeldbezieher anzuwenden, für welche die Übergangsbestimmung gemäß [§ 669 Abs. 6a ASVG](#) zur Anwendung kommt, weil diese den Anspruch auf Rehabilitationsgeld gemäß [§ 143a ASVG](#) voraussetzt.

Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988](#) steuerbefreit; [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#) ist daher nur hinsichtlich der Krankenversorgung, bei Auszahlung von Rehabilitationsgeld gemäß [§ 143a ASVG](#) **und bei Auszahlung von Wiedereingliederungsgeld gemäß [§ 143d ASVG](#)** anzuwenden.

Von Bezügen, die mit einem festen Steuersatz gemäß [§ 67 Abs. 4 oder 8 lit. e EStG 1988](#) zu versteuern sind, ist nicht die vorläufige Steuer von 25% (bis zum 31.12.2015 36,5%) einzubehalten, sondern die sich aufgrund der festen Steuersätze ergebende Steuer.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Nachzahlungen von Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung siehe Rz 631a.

9.1.3.31 Rehabilitationsgeld und Wiedereingliederungsgeld

669c

Das Rehabilitationsgeld gemäß [§ 143a ASVG](#) **und das Wiedereingliederungsgeld gemäß [§ 143d ASVG](#)** stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Zum Lohnsteuerabzug nach [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#) siehe Rz 1171 f.

In Rz 1182a wird der Steuersatz aktualisiert

1182a

Nettobesteuerung:

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 wurde die Bruttobesteuerung um eine Nettobesteuerung ergänzt (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 8006b). Bei der Nettobesteuerung werden die mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten bei der

Lohnsteuerberechnung berücksichtigt. Die pauschale Lohnsteuer beträgt in diesem Fall **25%** des gekürzten Betrages.

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

Die Nettobesteuerung setzt voraus, dass

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

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

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

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

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

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

In Rz 1183, 1183a und 1184 werden Verweise auf die Lohnkontenverordnung 2005 gestrichen

23 LOHNKONTO ([§ 76 EStG 1988](#))

1183

Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit aus den nach [§ 76 EStG 1988](#) vorgeschriebenen Aufzeichnungen, aus den Lohnkonten, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ([§ 87 EStG 1988](#)) ersichtlich sein (vgl. VwGH 08.01.1963, [0947/61](#)). Das Lohnkonto muss spätestens ab dem 15. Tag des dem Beginn des Dienstverhältnisses folgenden Monats vom Arbeitgeber geführt werden. Die Lohnkonten dürfen im Inland oder im Ausland geführt werden. Bei einer Führung der Lohnkonten im Ausland muss gewährleistet sein, dass die Erforschung der für die Abgabenerhebung wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist. Über ausdrückliches Verlangen der Abgabenbehörde (etwa im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben) müssen die Lohnkonten ins Inland gebracht werden. Die Abgabenbehörde muss dafür eine angemessene Frist festsetzen ([§ 131 Abs. 1 BAO](#)).

Jene Daten, die in das Lohnkonto einzutragen sind, sind in [§ 76 Abs. 1 EStG 1988](#) sowie in der [Lohnkontenverordnung 2006](#), BGBl. II Nr. 256/2005, enthalten.

Kommt der Arbeitgeber seiner Verpflichtung nach [§ 76 EStG 1988](#) nicht nach und ist daher die Behörde außer Stande, die Grundlagen für die Berechnung der Lohnsteuer an Hand der vorgelegten Aufzeichnungen zu ermitteln, ist die Behörde gemäß [§ 184 BAO](#) zur Schätzung berechtigt (vgl. VwGH 17.09.1963, [1010/61](#); VwGH 20.09.1965, [1866/64](#); VwGH 16.11.1993, [93/14/0139](#)). Wenn anlässlich einer früheren Außenprüfung Mängel in den Aufzeichnungen für den Prüfungszeitraum nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen aufgegriffen wurden, hindert das die Behörde nicht, in späteren Jahren gleiche Fehler nicht unbeachtet zu lassen und daraus die abgabenrechtlichen Konsequenzen zu ziehen (vgl. VwGH 14.01.1980, 0043, 0179, 0537/79). Die ordnungsgemäße Führung des Lohnkontos kann allerdings einen Tatsachenbeweis nicht ersetzen. Aus den Lohnkonten ersichtliche Zahlungen an Arbeitnehmer sind (für sich allein) nicht geeignet, einen Beweis über die genaue Anzahl und

zeitliche Lagerung der einzelnen vom Arbeitnehmer konkret geleisteten Überstunden zu liefern (vgl. VwGH 25.01.1980, [0851/78](#)).

Die Ausgliederung von Abfertigungsverpflichtungen (Jubiläumsgeldverpflichtungen, EStR 2000 Rz 3369a) lässt die lohnsteuerlichen Pflichten des auslagernden Arbeitgebers zur Führung eines Lohnkontos ([§ 76 EStG 1988](#)) sowie die Haftung für die Lohnsteuerabfuhr ([§ 82 EStG 1988](#)) unberührt. Die Versicherung hat im Leistungsfall (Fälligkeit des Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldanspruches) daher entweder die auf die Abfertigung (das Jubiläumsgeld) entfallende Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitgebers (Versicherungsnehmers) an sein Betriebsfinanzamt abzuführen oder die auf die Abfertigung (das Jubiläumsgeld) entfallende Lohnsteuer dem Arbeitgeber (Versicherungsnehmer) zum Zweck der Lohnsteuerabfuhr durch ihn zu überweisen. In beiden Fällen gelangt nur die um die Lohnsteuer gekürzte (Netto-)Leistung an den bezugsberechtigten Arbeitnehmer zur Auszahlung. Die Bestimmungen des [§ 86 EStG 1988](#) (Lohnsteuerprüfung) und [§ 87 EStG 1988](#) (Verpflichtung der Arbeitgeber) werden durch die Ausgliederung der Abfertigungsvorsorge ebenfalls nicht berührt.

1183a

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 der Lohnkontenverordnung 2006](#), BGBl. II Nr. 256/2005, ist der gezahlte Arbeitslohn unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes fortlaufend in das Lohnkonto einzutragen. Der Zahltag ist grundsätzlich der Tag der Bezahlung durch den Arbeitgeber. Es bestehen keine Bedenken, wenn bei regelmäßiger Lohnzahlung der Tag laut lohngestaltender Vorschrift ([§ 68 Abs. 5 EStG 1988](#)) oder der Tag, der der betrieblichen Übung entspricht, eingetragen wird.

1184

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

Für Arbeitnehmer, die im Inland weder der beschränkten noch der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, braucht kein Lohnkonto geführt werden, wenn die gemäß [§ 76 Abs. 1 EStG 1988](#) und [§§ 1 und 2 der Lohnkontenverordnung 2006](#), BGBl. II Nr. 256/2005

erforderlichen Daten aus anderen Aufzeichnungen des Arbeitgebers hervorgehen. Für Arbeitnehmer, die von inländischen Arbeitgebern ins Ausland entsendet werden, ist hingegen ein Lohnkonto zu führen.

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

Siehe auch Beispiel Rz 11184.

In Rz 1186 und der neu eingefügten Rz 1186a erfolgt eine Klarstellung betreffend die Lohnsteuerberechnung

24 LOHNZAHLUNGSZEITRAUM ([§ 77 EStG 1988](#))

1186

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

1186a

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

In jenen Fällen, in denen die Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Arbeitseinkünften nach dem jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen nach Arbeitstagen erfolgt, ist für die Besteuerung gemäß [§ 77 Abs. 1 Satz 3 EStG 1988](#) die Anzahl der Kalendertage im selben

prozentuellen Verhältnis zu ermitteln, wie auch die Zuteilung des Besteuerungsrechtes nach Arbeitstagen im Hinblick auf Inlandsanteil und Auslandsanteil erfolgt.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer befindet sich an 4 von 220 Arbeitstagen in Österreich. Für diese 4 Arbeitstage wird Österreich auch das Besteuerungsrecht zugeteilt, wobei die Aufteilung der Arbeitseinkünfte auf Inlands- und Auslandsanteil nach Arbeitstagen zu erfolgen hat. Auf den Inlandsanteil entfällt daher ein Prozentsatz von 1,82%. Für die Besteuerung gemäß [§ 77 Abs. 1 Satz 2 EStG 1988](#) ist dieser Prozentsatz auf 360 Kalendertage anzuwenden, sodass der nach Arbeitstagen ermittelte und Österreich zugeteilte Besteuerungsanspruch mit gerundet 7 Kalendertagen (rechnerisches Ergebnis = 6,55) zu besteuern ist.

Es bestehen keine Bedenken, dass in der monatlichen Abrechnung vorläufig auf das jeweilige aktuelle Verhältnis der Arbeitstage abgestellt wird und dieses in Kalendertage umgerechnet wird. Am Ende des Jahres ist im Wege der Aufrollung der Bezüge das tatsächliche Verhältnis des Jahres im Sinne oben angeführter Ausführungen herzustellen.

In Rz 1207a erfolgen Klarstellungen betreffend Arbeitskräfteüberlassungen

1207a

Ob eine Aktiv- oder Passivleistung des entsendenden Arbeitgebers vorliegt, ist stets unter Berücksichtigung des Gesamtbilds der maßgeblichen Umstände im Einzelfall zu prüfen.

Eine Aktivleistung (Assistenzleistung) liegt vor, wenn die Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Dritten nicht als Arbeitsgestellungsvertrag (Zurverfügungstellung des Mitarbeiters), sondern als Dienstleistungsvertrag (Besorgung der Geschäfte durch den Mitarbeiter) zu werten ist und die Verbindung zum rechtlichen Arbeitgeber somit auch fachlich-inhaltlich (insbesondere durch Berichtspflichten etc.) aufrecht bleibt. Besteht eine Berichtspflicht des entsandten Arbeitnehmers gegenüber seinem entsendenden Arbeitgeber, kann dies als Indiz für das Vorliegen einer Aktivleistung gewertet werden.

Aktivleistungen sind beispielsweise Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und andere Assistenzleistungen im Interesse des entsendenden Unternehmens. In solchen Fällen ist auch die Begründung einer Betriebsstätte des entsendenden Unternehmens grundsätzlich denkbar und daher zu prüfen.

Beispiel:

Ein Marketingstrategie wird von der Muttergesellschaft kurzfristig an die Tochtergesellschaft entsendet. Ziel der Entsendung ist die Beratung der Tochtergesellschaft hinsichtlich der Marketingstrategie der Muttergesellschaft. Die vom Arbeitnehmer der Muttergesellschaft erbrachten Leistungen sind hier Teil der aktiven Geschäftstätigkeit der Muttergesellschaft und stellen somit eine Assistenzleistung (Aktivleistung) der Mutter- an die Tochtergesellschaft dar.

Eine Passivleistung liegt vor, wenn ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmer einem Dritten zur Dienstleistung überlässt (Arbeitskräfteüberlassung), wobei die typischen Arbeitgeberfunktionen beim entsendenden Arbeitgeber verbleiben und der Dritte **zivilrechtlich** nicht die Rolle eines Arbeitgebers übernimmt. Der Arbeitgeber duldet den Einsatz der Arbeitskraft seines Arbeitnehmers im Interesse des Beschäftigers gegen Entgelt. Der überlassene Arbeitnehmer erbringt die Arbeitsleistung gegenüber dem Dritten (Beschäftiger), welcher damit seine eigenen wirtschaftlichen und betrieblichen Ziele verfolgt und daher dem überlassenen Arbeitnehmer auch fachlich-inhaltliche Anweisungen über die konkret ausgeübten Arbeiten erteilt.

Beispiel:

Ein Ingenieur wird durch ein Ingenieurunternehmen A kurzfristig an ein anderes Ingenieurunternehmen B entsendet, welches für Zwecke der Fertigstellung eines Bauprojekts einen Ingenieur benötigt, welcher der Aufsicht und den Weisungen des Ingenieurunternehmens B unterliegt. Die Arbeitsleistungen des entsendeten Ingenieurs werden im Rahmen der Unternehmenssphäre des aufnehmenden Unternehmens erbracht. Die Leistung des entsendenden Unternehmens (rechtlicher Arbeitgeber) beschränkt sich auf das Dulden der Nutzung der Arbeitskraft seines Arbeitnehmers durch das aufnehmende Unternehmen und stellt somit eine Passivleistung des rechtlichen Arbeitgebers dar.

Das Erkenntnis des VwGH 22.05.2013, [2009/13/0031](#), bezieht sich ausschließlich auf die Arbeitgebereneigenschaft im Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen und bewirkt keine Änderung der Arbeitgebereneigenschaft auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts (Rz 923).

In Bezug auf grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassungen hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 22.05.2013, [2009/13/0031](#), entschieden, dass der Begriff "Arbeitgeber" in der 183-Tage-Klausel von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) im Sinn eines "wirtschaftlichen Arbeitgebers" zu verstehen ist. Im Fall einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) kommt daher die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereignschaft dem Beschäftigten (Gestellungsnehmer) zu. Dies hat zur Folge, dass die 183-Tage-Klausel nicht mehr wirksam werden kann, weil der Arbeitgeber des überlassenen Dienstnehmers im Tätigkeitsstaat ansässig ist. Das Erkenntnis des VwGH bezieht sich jedoch ausschließlich auf die Arbeitgeberbereignschaft im Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen und bewirkt keine Änderung der Arbeitgeberbereignschaft auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts (Rz 923).

In Fällen der Entsendung im Konzernverbund ist ebenso eine einzelfallbezogene Betrachtung vorzunehmen, wobei in Zweifelsfällen die Beurteilung nach dem Überwiegen der jeweiligen Leistung vorzunehmen ist.

Wird von der Muttergesellschaft ein Geschäftsführer entsandt und unterliegt dieser Geschäftsführer wiederkehrenden Berichtspflichten gegenüber der Muttergesellschaft, erfolgt regelmäßig eine Assistenzleistung (Aktivleistung) der Mutter- gegenüber der Tochtergesellschaft. Wird hingegen ein Geschäftsführer (zB auf Grund eines kurzfristigen Personalengpasses) zur Tochtergesellschaft entsandt, ohne dass dieser speziellen Weisungen der Muttergesellschaft hinsichtlich der Art und des Inhalts seiner Geschäftsführertätigkeit bei der Tochter unterliegt, wird in der Regel eine Passivleistung der Muttergesellschaft vorliegen. Auch bei Entsendung eines Arbeitnehmers als Geschäftsführer von einer Schwestergesellschaft zu einer anderen wird im Zweifel von einer Passivleistung der entsendenden gegenüber der aufnehmenden Schwestergesellschaft auszugehen sein, da diese die Verwendung ihres Geschäftsführers zu „dulden“ hätte.

Eine andere Betrachtung wäre aber dann geboten, wenn die als rechtliche Arbeitgeberin fungierende Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft beauftragt wird, einen ihrer Geschäftsführer zur Schwestergesellschaft zu entsenden und ihn zu beauftragen, das

Geschäftsmodell der entsendenden Tochtergesellschaft auf die aufnehmende Schwestergesellschaft zu übertragen und damit aktiv auf die Geschäftsführung der Schwestergesellschaft einzuwirken.

Rz 1224 wird hinsichtlich der Angaben am Lohnzettel ergänzt (AbgÄG 2016)

31.2 Inhalt des Lohnzettels

1224

Für Lohnzahlungs- bzw. Beitragszeiträume ab 1. Jänner 2003 besteht der Lohnzettel aus einem lohnsteuerrechtlichen und einem sozialversicherungsrechtlichen Teil. Dabei werden die sozialversicherungsrelevanten Daten des Beitragsgrundlagennachweises in das Formular L 16 aufgenommen.

Der Lohnzettel ist entsprechend dem amtlichen Vordruck auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto ([§ 76 EStG 1988](#)) auszustellen.

Auf dem Lohnzettel sind insbesondere

- die Versicherungsnummer des Arbeitnehmers und
- die Versicherungsnummer des (Ehe)Partners des Arbeitnehmers sowie die Anzahl der Kinder, falls der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt wurde,
- **die Anzahl der Kinder, falls der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde,**
- **die Versicherungsnummer des Ehepartners oder eingetragenen Partners des Arbeitnehmers, falls der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag berücksichtigt wurde,**

anzuführen. Wurde eine Versicherungsnummer nicht vergeben, ist jeweils das Geburtsdatum an Stelle der Versicherungsnummer anzuführen. Auf der für die Finanzverwaltung bestimmten Ausfertigung ist zusätzlich die Steuernummer des Arbeitgebers auszuweisen. Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038i.

Hinsichtlich der für die Betriebliche Vorsorgekasse relevanten Daten sind im Formular L 16 folgende Angaben zu machen:

- die Bemessungsgrundlage, auf die der Beitragssatz angewendet wird (in der Regel der gesetzliche von 1,53%), und zwar unter "BV-Beitragsgrundlage inkl. SZ"
- der laufende Beitrag (in der Regel 1,53% der Bemessungsgrundlage), und zwar unter "Eingezahlter Beitrag an BV"
- der eingezahlte Übertragungsbetrag bei Übertragung von Altansprüchen, und zwar unter "Eingezahlter Übertragungsbetrag an BV".

Rz 1239a und 1239b zum Sozialversicherungs- Zuordnungsgesetz (SV-ZG) werden neu eingefügt

1239a

Tritt im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) der substantielle Verdacht auf, dass anstelle der bisherigen Pflichtversicherung nach [§ 2 Abs. 1 Z 1 und 4 GSVG](#) (als freie Gewerbetreibende und neue Selbständige) bzw. [§ 2 Abs. 1 Z 1 BSVG](#) (als Ausübende eines bäuerlichen Nebengewerbes) eine Pflichtversicherung nach dem [ASVG](#) vorliegt, hat das Finanzamt die SVA bzw. SVB ohne unnötigen Aufschub über diesen Verdacht zu verständigen. Die Verständigung hat den Namen, die Versicherungsnummer, den geprüften Zeitraum und die Art der Tätigkeit zu enthalten.

Die weiteren Ermittlungen sind sodann vom Krankenversicherungsträger, der SVA bzw. SVB im Rahmen des jeweiligen Wirkungsbereiches durchzuführen und die Versicherungszuordnung festzustellen (in bestimmten Fällen mit Bescheid). Bescheide zur Versicherungszuordnung sind auch dem sachlich und örtlich zuständigen Finanzamt zuzustellen. Das Finanzamt ist bei einer späteren Prüfung an die versicherungsrechtliche Zuordnung gebunden (außer der maßgebliche Sachverhalt hat sich geändert).

1239b

Liegt aufgrund eines Verfahrens zur Klärung der Versicherungszuordnung ein rechtskräftiger Feststellungsbescheid nach [§ 412c ASVG](#), [§ 194b GSVG](#) oder [§ 182a BSVG](#) über die Versicherungszuständigkeit vor, ist dieser auch maßgeblich für die Zuordnung der Einkünfte zu selbständigen oder unselbständigen Einkünften nach dem [EStG 1988](#). Eine Feststellung der Pflichtversicherung zum Beispiel nach dem [GSVG](#) führt demnach zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Dies gilt nicht, wenn der Bescheid auf falschen Angaben beruht oder eine Änderung des für diese Zuordnung maßgeblichen Sachverhaltes eingetreten ist; es ist stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit zu beurteilen.

Rz 1239c zur Prüfung des Beschäftigungsbonus wird neu eingefügt

1239c

Wird bei einem Unternehmen, dem ein Beschäftigungsbonus ausgezahlt wurde, eine gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) durchgeführt, haben die Finanzämter nach Abschluss der GPLA der Austria Wirtschaftsservice GmbH (aws) die Versicherungszeiten und die ermittelten Jahresbeitragsgrundlagen von Arbeitnehmern, für die dem geprüften Arbeitgeber ein Beschäftigungsbonus gewährt wurde, automationsunterstützt bzw. auf elektronischem Weg zu übermitteln.

Rz 1247 wird aktualisiert (StRefG 2015/2016)

1247

An die Bestimmungen des [§ 106 EStG 1988](#) knüpfen sich steuerliche Konsequenzen, wie:

- Miteinbeziehung in den begünstigten Personenkreis des [§ 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#),
- Verminderung des Selbstbehaltes bei außergewöhnlichen Belastungen,
- Inanspruchnahme von Freibeträgen gemäß [§ 35 EStG 1988](#),

- Gewährung des Alleinverdiener-(Alleinerzieher-)Absetzbetrages,
- höherer Erstattungsbetrag beim Bausparen,
- Gewährung des Kinderfreibetrages gemäß [§ 106a EStG 1988](#).

Ist im EStG 1988 von Kindern die Rede, so sind darunter grundsätzlich immer Kinder im Sinne des [§ 106 EStG 1988](#) zu verstehen. Ausgenommen sind Kinder im Bereich des [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#), dabei handelt es sich um Kinder im Sinne des bürgerlichen Rechts.

Rz 1249e samt Überschrift sowie Rz 1249f werden um die amtswegige Berücksichtigung des Kinderfreibetrages bei Unterhaltsabsetzberechtigten und Alleinerziehenden ergänzt (AbgÄG 2016)

36.1.2. Berücksichtigung von Amts wegen bzw. Beantragung

1249e

Der Kinderfreibetrag **wird** im Wege der Veranlagung (erstmalig für das Kalenderjahr 2009) **berücksichtigt**.

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 ist für Steuerpflichtige, denen der Unterhaltsabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag gewährt wird, ein Kinderfreibetrag in Höhe von 300 Euro jährlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Voraussetzung dafür ist, dass ein Anspruch auf den Kinderfreibetrag besteht.

In allen anderen Fällen ist der Kinderfreibetrag vom Steuerpflichtigen im Wege der Veranlagung zu beantragen. In der Steuererklärung muss die Sozialversicherungsnummer oder die persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte des Kindes angegeben werden. Beide Nummern finden sich auf der e-card.

36.1.3 Anspruchskonkurrenz

1249f

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

- Die **Berücksichtigung** des Kinderfreibetrages (von 300 Euro, bis 2015: 132 Euro) **bei** einer unterhaltsverpflichteten Person hat zur Folge, dass nur ein weiterer Kinderfreibetrag von 300 Euro (bis 2015: 132 Euro) zusteht und zwar nur dem Bezieher des Kinderabsetzbetrages. Entgegenstehende Bescheide (Gewährung von 440 Euro (bis 2015: 220 Euro) an den Bezieher des Kinderabsetzbetrages, Gewährung eines Kinderfreibetrages an dessen [Ehe]Partner) sind nach den verfahrensrechtlichen Bestimmungen ([§ 295a BAO](#)) zu ändern.
- Die Geltendmachung des Kinderfreibetrages durch den (Ehe)Partner eines Steuerpflichtigen, dem für dieses Kind bereits ein Kinderfreibetrag von 440 Euro (bis 2015: 220 Euro) zuerkannt worden ist, hat zur Folge, dass dieser bei dem bereits veranlagten (Ehe)Partner nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten ([§ 295a BAO](#)) auf 300 Euro (bis 2015: 132 Euro) zu reduzieren ist.

In Rz 1304 wird die Sekundärmarktrendite durch die Umlaufgewichtete Durchschnittsrendite für Bundesanleihen ersetzt

39.2.4 Ermittlung der Prämie

1304

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

Die Berechnung erfolgt folgendermaßen:

Es wird ein Durchschnitt der monatlichen **Umlaufgewichteten Durchschnittsrenditen für Bundesanleihen (Periodendurchschnitte)** anhand eines zwölfmonatigen Beobachtungszeitraumes ermittelt. Dieser Zeitraum umfasst die ersten drei Quartale des

Berechnungsjahres sowie das letzte Quartal des vorhergehenden Kalenderjahres. Durch die monatlichen **Umlaufgewichteten Durchschnittsrenditen für Bundesanleihen** könnten sich Prämienschwankungen zwischen 1,5% und 4% ergeben (bis 31.3.2012 zwischen 3% und 8%). Der auf Grund des Beobachtungszeitraumes errechnete Prämiensatz wird vom Bundesminister für Finanzen bis zum 30. November eines jeden Berechnungsjahres festgesetzt und im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemacht.

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

Höhe der Bausparprämie:

Jahr	Prozentsatz	Höchstbetrag	Höchstprämie	AÖF/BMF-AV
2012	1,875%	1.200 Euro	22,50 Euro	BGBl. I Nr. 22/2012
2013	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 238/2012
2014	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 284/2013
2015	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 146/2014
2016	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 166/2015
2017	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 183/2016
2018	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 143/2017

In Rz 1397 wird die Einmalprämie in eine Pflegeversicherung ergänzt (AbgÄG 2016)

41.13 Verfügung über das Kapital ([§ 108i EStG 1988](#))

1397

Nach einem Zeitraum von mindestens 10 Jahren ab Einzahlung des ersten Beitrages im Sinne des [§ 108g Abs. 1 EStG 1988](#) kann der Steuerpflichtige verlangen:

- Die Auszahlung der Ansprüche. In diesem Fall gelten die Prämien allerdings als zu Unrecht erstattet und es treten die unter Rz 1391 genannten Rechtsfolgen ein.
- Die Übertragung der Ansprüche auf eine andere Zukunftsvorsorgeeinrichtung.
- Die Überweisung der Ansprüche an ein Versicherungsunternehmen als Einmalprämie für eine nachweislich bereits bestehende Pensionszusatzversicherung im Sinne des [§ 108b EStG 1988](#). In diesem Fall ist die Vereinbarung zulässig, dass die Zusatzpension bereits mit Vollendung des 40. Lebensjahres ausgezahlt wird.
- Die Überweisung an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Zweck des Erwerbes von Anteilen an einem Pensionsinvestmentfonds. Dazu muss ein unwiderruflicher Auszahlungsplan gemäß [§ 174 Abs. 2 Z 2 InvFG 2011](#) abgeschlossen werden.
- Die Überweisung an eine Pensionskasse, bei der der Steuerpflichtige bereits Anwartschaftsberechtigter im Sinne des Pensionskassengesetzes ist. Der Überweisungsbetrag gilt als Beitrag gemäß [§ 15 Abs. 3 Z 10 Pensionskassengesetz](#).
- Die Überweisung an eine Betriebliche Kollektivversicherung gemäß [§ 93 des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016](#), bei der der Steuerpflichtige bereits Anwartschaftsberechtigter ist.
- **Die Überweisung einer Einmalprämie an ein Versicherungsunternehmen für eine vom Steuerpflichtigen abgeschlossene selbständige Pflegeversicherung. Voraussetzung ist, dass ein Rückkauf oder eine Kapitalabfindung nicht möglich ist und dass die Pflegeversicherung nur bei Anspruch auf Pflegegeld nach dem [Bundespflegegeldgesetz](#) leistet.**

Bundesministerium für Finanzen, 18. Dezember 2017