

---

4. Juli 2008

BMF-010222/0157-VI/7/2008

An

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

### **LStR 2002 - 1. Wartungserlass 2008**

Im Rahmen der "1. laufenden Wartung 2008" werden vor allem die gesetzlichen Änderungen des Abgabensicherungsgesetzes 2007, die Reisekosten-Novelle 2007, sonstige gesetzliche Maßnahmen, wesentliche höchstgerichtliche Entscheidungen, sowie wesentliche Aussagen des Salzburger Steuerdialoges 2007 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 1. Wartungserlasses 2008 sind ab 1. Jänner 2008 generell anzuwenden. Bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 2007 oder bei Anträgen gemäß § 299 BAO) sind die Lohnsteuerrichtlinien 2002 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen, Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 BAO dar.

Weiters wird als Anhang 5 zu den LStR 2002 eine Beispielsammlung angefügt (siehe Rz 10000). Diese Beispielsammlung beinhaltet Beispiele aus den Lohnsteuerprotokollen der Jahre 1994 bis 2007 (ab 2007 Salzburger Steuerdialog Ergebnisunterlage Lohnsteuer), die nach wie vor Gültigkeit haben und als Ergänzung zu den LStR 2002 dienen sollen. Die Beispiele sind grundsätzlich unverändert und enthalten keine Neuerungen. Bisherige Lohnsteuerprotokolle und die Ergebnisunterlage Lohnsteuer 2007 sind damit überholt. Alle

Randzahlen zu denen es Ausführungen in der Beispielsammlung gibt, werden mit einem entsprechenden Hinweis versehen.

## I. Änderung der Randzahlen

### Die Rz 77b wird neu eingefügt

#### 77b

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

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

### Die Rz 92j wird samt Überschrift neu eingefügt.

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

#### 92j

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

**In der Rz 140 wird klargestellt, dass die Sachbezugsverordnung auch für Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis anzuwenden ist.**

#### 140

Die Bewertung bestimmter Sachbezüge ist in der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, geregelt. Diese

**Verordnung ist für alle Bezüge aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 maßgeblich.**

## **Die Rz 175 wird im Zusammenhang mit der Reisekosten-Novelle 2007 geändert**

### **175**

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein firmeneigenes KFZ für Privatfahrten zu benützen, **dann sind als monatlicher Sachbezug 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des KFZ (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro (bis Ende 2004 maximal 510 Euro) anzusetzen. Als Privatfahrten gelten auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028, VwGH 19.03.2008, 2006/15/0289) sowie Familienheimfahrten, ausgenommen solche, für die der Arbeitgeber bei Nichtbeistellung des KFZ einen nicht steuerbaren Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 leisten kann.**

Zu Gebrauchtfahrzeugen siehe unten. Für Kalendermonate, für die das KFZ nicht zur Verfügung steht (auch nicht für dienstliche Fahrten), ist kein Sachbezugswert hinzuzurechnen. Ein Sachbezugswert ist dann zuzurechnen, wenn nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit, das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug privat zu verwenden, - wenn auch nur fallweise - nützt (VwGH 7.8.2001, 97/14/0175).

Ein Sachbezugswert ist nicht anzusetzen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung praktisch ausschließen (zB ÖAMTC- oder ARBÖ-Fahrzeuge, Montagefahrzeuge mit eingebauter Werkbank), oder wenn Berufsschauffeure das Fahrzeug (PKW, Kombi), das privat nicht verwendet werden darf, nach der Dienstverrichtung mit nach Hause nehmen. Siehe auch Rz 744 und 745.

Mit dem Sachbezugswert sind alle geldwerten Vorteile, die mit der Nutzung des arbeitgebereigenen KFZ üblicherweise verbunden sind, abgegolten. Diese entsprechen jenen Aufwendungen, die im Falle der beruflichen Nutzung eines arbeitnehmereigenen KFZ mit dem Kilometergeld abgedeckt werden (siehe dazu Rz 372).

Beginnt oder endet das Dienstverhältnis während eines Abrechnungszeitraumes ("gebrochene Abrechnungsperiode"), ist der Sachbezugswert nach den Aliquotierungsbestimmungen des anzuwendenden Kollektivvertrages zu berechnen. Erhält der Arbeitnehmer Bezüge, die für die Berechnung der Lohnsteuer einen monatlichen Abrechnungszeitraum hervorrufen (zB Ersatzleistung, Kündigungsentschädigung), ist der Sachbezugswert trotzdem nur für die Tage der tatsächlichen Beschäftigung zu berechnen.

## In der Rz 186 wird das Beispiel 2 berichtet

### 4.2.4.6 Kostenbeiträge des Arbeitnehmers

#### 186

Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern grundsätzlich den Sachbezugswert. Dies gilt sowohl für laufende Kostenersätze (pauschal oder kilometerabhängig) als auch für einen einmaligen Kostenbeitrag bei der Anschaffung des Fahrzeugs durch den Arbeitgeber. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so kann der Sachbezugswert deshalb nicht gekürzt werden. Bei einmaligem Kostenbeitrag besteht das Wahlrecht, ob dieser auf acht Jahre verteilt bei der laufenden Sachbezugsbewertung abgezogen wird oder ob der Sachbezugswert von vornherein von den gekürzten Anschaffungskosten berechnet wird.

*Beispiel 1:*

<i>Anschaffungskosten</i>	<i>18.000,00 Euro</i>
<i>Kostenbeitrag</i>	<i>3.500,00 Euro</i>
<i>- Variante 1:</i>	
<i>Sachbezug 1,5% von 14.500 Euro</i>	<i>217,50 Euro</i>
<i>- Variante 2:</i>	
<i>Sachbezug 1,5% von 18.000 Euro</i>	<i>270,00 Euro</i>
<i>Abzüglich 12,5% von 3.500 Euro: 12</i>	<i>36,46 Euro</i>
<i>Sachbezug Variante 2</i>	<i>233,54 Euro</i>

*Als Sachbezug ist der Wert nach der günstigeren Variante 1 (217, 50 Euro) anzusetzen.*

*Bei Überprüfung der Grenze von 600 Euro (300 Euro) ist zunächst der Sachbezugswert mit 1,5 % (0,76 %) von den (maßgeblichen) Anschaffungskosten zu ermitteln und (bei Variante 2) eine allfällige Eigenleistung abzuziehen.*

Beispiel 2:

<b>Anschaffungskosten</b>		<b>42.000,00 Euro</b>
<b>Kostenbeitrag</b>		<b>4.000,00 Euro</b>
<b>-Variante 1:</b>		
<i>Sachbezug 1,5% von 38.000 Euro (übersteigt nicht den Höchstbetrag)</i>		<b>570,00 Euro</b>
<b>-Variante 2:</b>		
<i>Anschaffungskosten</i>	<b>42.000,00 Euro</b>	
<i>Abzüglich Kostenanteil unangemessener Teil</i>	<b>2.000,00 Euro</b>	
<b>Zu berücksichtigende Anschaffungskosten</b>	<b>40.000,00 Euro</b>	
<i>Sachbezug 1,5% von</i>	<b>40.000,00 Euro</b>	<b>600,00 Euro</b>
<i>Abzüglich 12,5% von 2.000 Euro: 12</i>		<b>20,83 Euro</b>
<b>Hinzuzurechnen</b>		<b>579,17 Euro</b>

Als Sachbezug ist der Wert nach der günstigeren Variante 1 (570 Euro) anzusetzen.

## Die Rz 222d wird samt Überschrift neu eingefügt

### 4.3.8. Private Nutzung bestimmter Sachprämien

#### 222d

Die im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms (zB Vielfliegerprogramm) für Dienstreisen gutgeschriebenen Bonuswerte (zB Bonusmeilen) stehen grundsätzlich dem Arbeitgeber zu. Darf sie der Arbeitnehmer für private Zwecke nutzen, liegt ein im Dienstverhältnis begründeter Vorteil des Arbeitnehmers vor, der als laufender Arbeitslohn zu erfassen ist.

Ein Sachbezug liegt nicht vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber schriftlich erklärt, dass er an einem Kundenbindungsprogramm nicht teilnimmt oder wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer nicht die Möglichkeit einräumt, die erworbenen Vorteile in Anspruch zu nehmen.

**Kein Sachbezug liegt vor, wenn der Arbeitnehmer die „Bonusmeilen“ für dienstliche Flüge, also auch bei Up-grading im Rahmen von dienstlichen Flügen.**

**Die Bewertung des Vorteils hat gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes zu erfolgen.**

**Es bestehen keine Bedenken, wenn der Sachbezug aufgrund von Erfahrungswerten pauschal mit 1,5% der vom Arbeitgeber getragenen Aufwendungen, die Bonuswerte vermitteln (zB Flüge, Hotelunterkünfte) geschätzt und der Vorteil für das gesamte Kalenderjahr spätestens im Dezember bei der Lohnverrechnung für Dezember berücksichtigt wird.**

**Beispiel:**

*Die Aufwendungen für Flüge eines Arbeitnehmers im Rahmen von Dienstreisen im Monat März betragen 4.000 Euro, im September und Oktober jeweils 3.000 Euro. Der Arbeitgeber überlässt die daraus entstehenden „Bonusmeilen“ dem Arbeitnehmer. Der diesbezügliche Sachbezug aus dem Dienstverhältnis kann mit 150 Euro (1,5% von 10.000 Euro) geschätzt werden und ist spätestens für den Kalendermonat Dezember steuerlich zu erfassen.*

**Die Rz 263a, 264, 265, 266, 270 (alle betreffend Pendlerpauschale), 278, 279, 283, 284, 285, 291, 292, 295, 312 (alle betreffend Reisekosten) und 356 (betreffend Familienheimfahrten) werden im Zusammenhang mit der Reisekosten-Novelle 2007 adaptiert bzw. eingefügt.**

**5.4.4 Vorgangsweise bei von der Wohnung aus angetretenen Dienstreisen**

**5.4.4.1 Zeitliches Überwiegen**

**263a**

**Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Näheres siehe bei den Beispielen zu Rz 706b.**

**264**

Werden Dienstreisen unmittelbar von der Wohnung aus begonnen, scheiden die Tage der Dienstreise für **die Beurteilung des Pendlerpauschales für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte** aus; **allenfalls sind sie für ein Pendlerpauschale für die Strecke Wohnung – Einsatzort heranzuziehen (siehe Rz 263a). Abweichend vom obigen Grundsatz sind folgende Dienstreisetage bei der Ermittlung der Voraussetzungen für das Pendlerpauschale **für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte (insbesondere hinsichtlich des Überwiegens im Lohnzahlungszeitraum)**** zu berücksichtigen:

- Die Dienstreiseersätze werden von der Wohnung aus berechnet. Der Tag des Beginns und der Tag der Beendigung der Dienstreise werden dann berücksichtigt, wenn an diesen Tagen die Arbeitsstätte zur Verrichtung von "Innendienst" aufgesucht wird.
- Die Dienstreiseersätze werden vom Arbeitsort berechnet. Der Tag des Beginns der Dienstreise und der Tag der Beendigung werden berücksichtigt, und zwar auch dann, wenn die Arbeitsstätte an diesen Tagen nicht zur Verrichtung von Innendienst aufgesucht wird.

#### **5.4.4.2 Sachbezug bei Verwendung des arbeitgebereigenen KFZ**

##### **265**

Werden Dienstreiseersätze von der Wohnung aus berechnet, zählen unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen mit einem arbeitgebereigenen KFZ bei der Berechnung des Sachbezugswertes nicht mit, es sei denn, der Arbeitnehmer begibt sich nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte und kehrt am selben Tag zu seiner Wohnung zurück. Bei Berechnung von Reiseersätzen vom Arbeitsort aus ist hingegen bei der Ermittlung des Sachbezugs jedenfalls einmal die Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung anzusetzen.

**Ein Sachbezug ist auch für jene Fahrten anzusetzen, für die gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 bei Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges kein nicht steuerbares Kilometergeld ausgezahlt werden kann (Fahrten Wohnung-Einsatzort-Wohnung).**

#### **5.4.4.3 Kilometergeldersätze bzw. Werbungskosten bei Verwendung des eigenen KFZ**

##### **266**

Werden Dienstreiseersätze von der Wohnung aus berechnet, **sind** auch Kilometergeldersätze für unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen **nicht steuerbar**, sofern sich der Arbeitnehmer nicht nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte begibt und am selben Tag zu seiner Wohnung zurückkehrt. **Dies gilt solange, bis die Fahrten zum Einsatzort als Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 zu qualifizieren sind.**

*Beispiel:*

**Nachstehende Beispiele gehen davon aus, dass die Fahrten zum Einsatzort nicht zu Fahrten Wohnort – Arbeitsstätte im Sinne des § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 werden. Siehe Rz 706b.**

*Ein Monteur wohnt in Mödling. Seine **Arbeitsstätte** (zB Werkstätte, Ersatzteillager, Büro) ist in Wien. Er tätigt Dienstreisen nach St. Pölten.*

*Variante 1:*

*Reisekostenersätze werden von der Wohnung aus berechnet. Der Monteur kommt nicht zur Arbeitsstätte. Vorgangsweise bei eintägiger Dienstreise bzw. am An- und Abreisetag:*

Pendlerpauschale	nein
Tagesgeld	ja
Kilometergeldersatz	<i>nicht steuerbar</i>

*Sachbezugswert für die Strecke Wohnung nein  
- Arbeitsstätte -Wohnung*

*Werbungskosten (Kilometergeld) bei ja  
Einsatz des Privat-PKW*

*Variante 2:*

*Reisekostenersätze werden von der Wohnung aus berechnet. Der Monteur kommt am Ende der Dienstreise oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst zur Arbeitsstätte. Vorgangsweise bei eintägiger Dienstreise bzw. am An- und Abreisetag:*

Pendlerpauschale	ja
Tagesgeld	ja
Kilometergeldersatz	<i>nicht steuerbar,</i>
	<i>nicht aber für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung</i>

*Sachbezugswert für die Strecke Wohnung ja*

## *- Arbeitsstätte - Wohnung*

*Werbungskosten (Kilometergeld) bei  
Einsatz des Privat-PKW* ja,  
*nicht aber für die Strecke Wohnung -  
Arbeitsstätte - Wohnung*

### *Variante 3:*

*Reisekostenersätze werden von der Arbeitsstätte aus bzw. zur Arbeitsstätte zurück berechnet. Vorgangsweise bei eintägiger Dienstreise bzw. am An- und Abreisetag:*

<i>Pendlerpauschale</i>	<i>ja</i>
<i>Tagesgeld</i>	<i>ja</i>
<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar</i>

*Sachbezugswert für die Strecke Wohnung ja - Arbeitsstätte - Wohnung*

*Werbungskosten (Kilometergeld) bei  
Einsatz des Privat-PKW ja,  
nicht aber für die Strecke Wohnung -  
Arbeitsstätte - Wohnung*

*Variante 4:*

*Vorgangsweise bei Abwesenheitstagen (ohne An- und Abreisetag):*

Pendlerpauschale	nein
Tagesgeld	ja
Kilometergeldersatz	nicht steuerbar

*Sachbezugswert für die Strecke Wohnung nein  
- Arbeitsstätte - Wohnung*

*Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW*

270

Für eine auf Grund des Kundenbesuchs erforderliche zusätzliche Wegstrecke ist hingegen kein Sachbezug anzusetzen. Kilometergeldersätze sind im Rahmen des § 26 Z 4 EStG 1988 **nicht steuerbar**. Bei fehlendem oder unzureichendem Kilometergeldersatz durch den Arbeitgeber können (Differenz-)Werbungskosten geltend gemacht werden.

## **5.6 Reisekosten (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988)**

### **5.6.1 Reisebegriff (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988)**

#### **278**

Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt und
- eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliegt und
- kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (siehe Rz 300 bis 310 betr. Tagesgeld).

#### **279**

Da der Reisebegriff des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sich mit dem Reisebegriff des § 4 Abs. 5 EStG 1988 deckt (VwGH 11.6.1991, 91/14/0074), gelten die dazu getroffenen Ausführungen für alle Einkunftsarten.

**Die Reisebegriffe des § 4 Abs. 5 EStG 1988 sowie des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 haben durch die Reisekostennovelle 2007, BGBl. I Nr. 45/2007, keine inhaltliche Änderung erfahren. Die Ergänzung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 durch BGBl. I Nr. 99/2007, wonach das volle Tagesgeld für 24 Stunden zusteht, dient nur der Klarstellung gegenüber dem Wahlrecht in § 26 Z 4 EStG 1988.**

#### **283**

Im Gegensatz zu einer "Dienstreise" kann eine "Reise" aber auch ohne dienstlichen Auftrag erfolgen (siehe Rz 281). Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 setzt jedoch ebenso wie bei Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 eine Reisedauer von mehr als drei Stunden voraus.

### **5.6.4 Mittelpunkt der Tätigkeit bei "Innendienst"**

#### **284**

Als Mittelpunkt der Tätigkeit gilt jedenfalls jene Betriebsstätte des Arbeitgebers, in welcher der Arbeitnehmer "Innendienst" verrichtet. Als "Innendienst" gilt jedes Tätigwerden im Rahmen der unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten (zB Vorbereitungs- oder

Abschlussarbeiten eines Vertreters oder eines im Außendienst tätigen Prüfungsorgans, Abhalten einer Dienstbesprechung). Eine bestimmte Mindestdauer ist dafür nicht Voraussetzung. Auch ein kurzfristiges Tätigwerden ist als "Innendienst" anzusehen. Verrichtet ein Arbeitnehmer neben seiner Tätigkeit im Innendienst auch Außendienst, bestimmt sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit danach, wo er für den Fall, dass kein Außendienst versehen wird, regelmäßig tätig wird (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076; VwGH 28.10.1997, 93/14/0077). Kein "Innendienst" liegt vor, wenn das Aufsuchen der Betriebsstätte ausschließlich mittelbar durch die beruflichen Obliegenheiten veranlasst ist (zB Abholen von Unterlagen oder von Waren, Wechseln des Fahrzeuges, Entgegennahme des Arbeitslohns). Daher werden bei einem Handelsreisenden beruflich bedingte Reisen, die er von seiner Wohnung aus antritt, nicht dadurch unterbrochen, dass er den Sitz des Arbeitgebers nur deswegen aufsucht, um Muster oder Waren abzuholen (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069).

**Wird ein Arbeitnehmer an verschiedenen Betriebsstandorten/Betriebsstätten (nicht aber für Baustellen- oder Montagetätigkeit) des Arbeitgebers tätig und hat er an diesen Standorten einen funktionalen Arbeitsplatz (siehe Rz 700) inne, stellt jeder einzelne Standort einen Mittelpunkt der Tätigkeit (siehe Rz 303) dar. Zur Berücksichtigung von Fahrtkosten zwischen zwei Mittelpunkten der Tätigkeit (zwischen zwei Standorten) siehe Rz 294.**

#### **5.6.5 Absetzbare Aufwendungen**

##### **285**

Werbungskosten aus dem Titel "Reisekosten" liegen nur in dem Umfang vor, in dem sie vom Steuerpflichtigen selbst getragen werden. Als Reisekosten kommen insbesondere Fahrtkosten (Werbungskosten allgemeiner Art), **Tagesgelder gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 iVm § 26 Z 4 EStG 1988** und Nächtigungsaufwand in Betracht. Ersätze, die der Arbeitgeber gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 leistet, vermindern den jeweils abzugsfähigen Aufwand. **Die Tatbestände des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind nicht anwendbar.**

#### **5.6.6.2 Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte**

##### **291**

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein ggf. zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. **Das gilt auch für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort, die gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten.**

Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergeld) können daher für derartige Fahrten nicht berücksichtigt werden.

## 292

Verlagert sich das regelmäßige Tätigwerden zu einer neuen Arbeitsstätte (Dienstort), sind die Fahrten vom Wohnort zu dieser Arbeitsstätte (Dienstort) als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 **nach folgenden Kriterien** zu berücksichtigen:

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte auf Dauer versetzt, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Versetzung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

*Beispiel:*

*Eine Filialleiterin wird in eine andere Filiale des Unternehmens versetzt. Die Fahrten zur neuen Filiale stellen keine beruflich veranlassten Reisen sondern Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.*

- **Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte vorübergehend dienstzugeteilt oder entsendet, können bis zum Ende des Kalendermonats, in dem diese Fahrten erstmals überwiegend zurückgelegt werden, Fahrtkosten als Werbungskosten (zB Kilometergelder) hiefür geltend gemacht werden. Ab dem Folgemonat stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar, die mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale (wenn die Fahrten überwiegend im Kalendermonat erfolgen) abgegolten sind.**

*Beispiel 1:*

*Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 23. Februar bis 25. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 26. April bis Ende April wird er wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.*

*Für die Fahrten vom 23. Februar bis 31. März können Werbungskosten für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Im April können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden. Für den Monat Februar steht gegebenenfalls (weiterhin) das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zu seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu. Im März steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu.*

**Beispiel 2:**

*Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 25. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 26. April bis Ende April wird er wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.*

*Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar können Werbungskosten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Im März und im April können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März und April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu.*

*Wird der vorübergehende Einsatz beendet und wird der Arbeitnehmer wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte tätig, steht im Kalendermonat des Wechsels der Tätigkeit (Beendigung der vorübergehenden Tätigkeit) gegebenenfalls das Pendlerpauschale für die Fahrten vom Wohnort zu jener Arbeitsstätte zu, die er überwiegend im Kalendermonat zurücklegt.*

**Beispiel 3:**

*Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 04. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 05. April wird er wieder in seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.*

*Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar können Werbungskosten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Im März und im April können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu. Für den Monat April steht ihm gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zur ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu.*

- Werden Fahrten zu einem Einsatzort in der Folge in einem Kalendermonat nicht mehr überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Wird daher der vorübergehende Einsatz an einem anderen Einsatzort durch eine Tätigkeit an der ständigen Arbeitsstätte unterbrochen und wird in der Folge die Tätigkeit am vorübergehenden Einsatzort wieder fortgesetzt, ist zu prüfen, ob in diesem Kalendermonat Fahrten zum vorübergehenden Einsatzort überwiegend vom Wohnort aus angetreten wurden. Ist dies nicht der Fall, können hinsichtlich dieses Einsatzortes im nächsten Kalendermonat Kilometergelder als Werbungskosten wieder geltend gemacht werden. Arbeitsfreie Tage, Urlaubstage oder Krankenstände unterbrechen den Beobachtungszeitraum nicht und sind jener Tätigkeit zuzuordnen, die unmittelbar davor ausgeübt wurde.

*Beispiel 4:*

*Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 04. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Vom 05. April bis 25. April wird er an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig. Ab 26. April bis 06. Juni wird er vorübergehend wieder in jener Bankfiliale tätig, in der er am Monatsbeginn tätig war.*

*Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar können Werbungskosten für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Für die Fahrten zur Bankfiliale für März und April (und zwar vom 01. bis 04. April und vom 26. bis Ende April) können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden (Folgemonat), für Mai ist wieder Werbungskosten in Anspruch genommen (neuer Beurteilungszeitraum), für Juni wieder keine Werbungskosten (Folgemonat). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu.*

*Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und der ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu (Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum).*

*Würde der Arbeitnehmer während seiner Tätigkeit an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) vom 20. bis 25. April Urlaub nehmen, ist die Urlaubszeit in diesem Fall der unmittelbar vorangegangenen Tätigkeit an der ständigen Arbeitsstätte zuzurechnen und ändert nichts an der vorstehenden Betrachtungsweise. Das Pendlerpauschale steht gegebenenfalls für die Fahrten zwischen Wohnung und der ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu.*

**295**

**Randzahl 295: entfällt**

#### **5.6.7.6 Auslandsreisen**

**312**

Bei Auslandsreisen ist für den Verpflegungsmehraufwand an Stelle des Betrages von 26,40 Euro täglich - unabhängig von der Höhe der Einkünfte - der in der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten für das jeweilige Land vorgesehene Höchstsatz heranzuziehen.

**Dauert eine Reise im Ausland länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde der Auslandsreise ein Zwölftel des Auslandstagsatzes gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu.**

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

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

Siehe dazu auch die Beispiele **in Rz 726.**

**356**

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

Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 begrenzt. Dabei ist diese jährliche Höchstgrenze gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der

auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zusteht. Die derart errechnete jährliche Höchstgrenze wird durch Urlaube oder Krankenstände nicht vermindert.

Steuerfreie Ersätze des Arbeitgebers für Tage der Familienheimfahrten (**zB nicht steuerbare Ersätze für Familienheimfahrten gemäß § 26 Z 4 lit. a zweiter Satz EStG 1988**) sind von den dem Steuerpflichtigen erwachsenen Aufwendungen für Familienheimfahrten abzuziehen. Erst danach ist in einem zweiten Schritt auf den gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 limitierten Betrag zu kürzen.

*Beispiel:*

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

**Die Rz 271 wird um das Erkenntnis des VwGH 09.05.1995, 92/14/0092 (Beförderung eines Bundesbahnbediensteten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit der Bahn) ergänzt**

**5.4.7 Pendlerpauschale bei Werkverkehr oder bei gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 steuerbefreiter Beförderung**

## **271**

Erwachsen dem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr keine Kosten, besteht kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale. **Dies gilt analog für Fälle, in denen der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung (zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit ist (vgl. VwGH 09.05.1995, 92/14/0092 betr. Beförderung eines Bundesbahnbediensteten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit der Bahn).**

Sind **für die oben angeführten Beförderungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** Kostenersätze zu leisten, können diese Kosten bis zur Höhe des jeweiligen Pendlerpauschales als Werbungskosten beim Arbeitgeber geltend gemacht werden. Zum Begriff „Werkverkehr“ siehe auch Rz 742.

**In der Rz 274 wird der neu geschaffene Pflichtveranlagungstatbestand (ab dem Veranlagungszeitraum 2007) betreffend Pendlerpauschale berücksichtigt (AbgSiG 2007).**

#### **274**

Bei Zutreffen der Voraussetzungen kann das Pendlerpauschale innerhalb des Kalenderjahres auch für Zeiträume vor der Antragstellung vom Arbeitgeber berücksichtigt werden. Bei offensichtlich unrichtigen Angaben ist ein Pendlerpauschale nicht zu berücksichtigen. Das Zutreffen der Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales wird im Zuge der Lohnsteueraußenprüfung überprüft. Stellt sich nachträglich heraus, dass die vom Arbeitnehmer dem Arbeitgeber gegenüber abgegebene Erklärung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht, wird der Arbeitnehmer **im Rahmen einer Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 6 EStG 1988** unmittelbar als Steuerschuldner in Anspruch genommen. Der Arbeitgeber haftet in solchen Fällen nicht für die Lohnsteuer, ausgenommen bei unrichtigen Angaben des Arbeitnehmers, die der Arbeitgeber auf Grund besonderer Umstände als unrichtig erkennen musste.

**Die neue Rz 343a berücksichtigt die VwGH-Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung durch einen allein stehenden Steuerpflichtigen**

#### **343a**

**Auch ein allein stehender Steuerpflichtiger kann einen „Familienwohnsitz“ haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Eltern, Freunde) hat. Begründet ein allein stehender Steuerpflichtiger am Beschäftigungsort einen Wohnsitz, ist jedoch besonders zu prüfen, ob nicht entweder von einer erstmaligen Hausstandsgründung oder von einer**

**Wohnsitzverlegung auszugehen ist. In diesen Fällen stehen ab der Wohnsitzbegründung bzw. -verlegung keine Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung zu. Zur allfälligen Anerkennung einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung siehe Rz 346.**

*Beispiele:*

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

**In der Rz 345 wird die beispielhafte Aufzählung der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes um Sachverhalte mit fremdenrechtlichen Beschränkungen erweitert**

#### **5.9.9.4 Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes**

##### **345**

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsamt ist zB unzumutbar:

- Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte (zB bei einem Bauarbeiter oder bei Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist. Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht dazu aber nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059).
- Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

- Bei Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121).
- **Solange auf Grund fremdenrechtlicher Bestimmungen ein Familiennachzug nicht möglich ist (vgl. VwGH 19.10.2006, 2005/14/0127; VwGH 24.09.2007, 2007/15/0044).**
- Wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. Die Unterhaltsverpflichtung für Kinder reicht als alleiniges Kriterium für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht aus. Es ist davon auszugehen, dass bei volljährigen Kindern (ausgenommen zB bei Pflegebedürftigkeit des Kindes) grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteils mehr besteht (zur Volljährigkeit siehe Rz 1407).
- Bei ausländischem Familienwohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei inländischem Familienwohnsitz. Wohl aber kann ein wesentlicher Kaufkraftunterschied oder die Bewirtschaftung einer eigenen - wenn auch kleinen und nur der eigenen Selbstversorgung dienenden - Landwirtschaft dazu führen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar ist (UFS 07.07.2006, RV/0440-G/04).

## **In der Rz 359 wird ein weiteres Beispiel angefügt**

### **5.9.14.2 Abgrenzung zu nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung**

#### **359**

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung ohne beruflichen Bezug, Sport, Esoterik, B-Führerschein), sind nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind. Ein allgemeiner Schi-, Schwimm- oder Tauchkurs ist auch für Sport- und Turnlehrer nicht abzugsfähig. Die Teilnahme an

einem Fortbildungslehrgang zur Erlangung der Zusatzbezeichnung "Sportmediziner" ist nicht (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst, wenn der Lehrgang nach Programm und Durchführung in einem wesentlichen Ausmaß die Verfolgung privater Erlebnis- und Erholungsinteressen zulässt. Dies ist dann der Fall, wenn der Lehrgang zur Schihauptsaison an bekannten Wintersportorten stattfindet und weitgehend Gelegenheit zur Ausübung des Wintersports bietet. Siehe weiters Stichwort "Studienreisen", Rz 389. Siehe hiezu auch Sprachkurse unter Rz 363.

Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich (vgl. Rz 224). Wenn der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar trägt oder Seminare für Lehrer vom pädagogischen Institut (mit homogenem Teilnehmerkreis) veranstaltet werden, ist dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit. Dienstfreistellungen für die Kursteilnahme oder eine Bestätigung des Arbeitgebers über die dienstliche Zweckmäßigkeit einer Schulungsmaßnahme reichen für sich allein für die Abzugsfähigkeit der Aus- und Fortbildungskosten nicht aus (VwGH 22.9.2000, 98/15/0111).

Es ist anhand der Lehrinhalte zu prüfen, ob eine auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zugeschnittene Fortbildung vorliegt, oder ob es sich um eine Fortbildungsveranstaltung handelt, die auch für Angehörige verschiedener Berufsgruppen geeignet ist und auch Anziehungskraft auf Personen hat, die aus privatem Interesse Informationen über die dort dargebotenen Themen erhalten wollen (VwGH 26.11.2003, 99/13/0160; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009).

*Beispiele:*

*Ausgaben für einen "Weiterbildungslehrgang in Supervision, Personal- und Organisationsentwicklung" einer Lehrerin in einer höheren landwirtschaftlichen Fachschule stellen im Hinblick auf die dabei vermittelten Lehrgangsthemen allgemeiner Art keine Werbungskosten dar (VwGH 15.4.1998, 98/14/0004).*

*Aufwendungen einer Lehrerin für Deutsch und Kommunikation an einer kaufmännischen Berufsschule für den Besuch von Kursen für neuro-linguistisches Programmieren (NLP) werden nicht dadurch abzugsfähig, dass die Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, das in den Kursen vermittelte Wissen teilweise an die Schüler weiterzugeben (VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096; 0097).*

*Aufwendungen eines Lehrers für psychologische Seminare sind dann abzugsfähig, wenn der Fortbildungscharakter einwandfrei erkennbar ist (homogener Teilnehmerkreis, auf Probleme des Schulalltags abgestellter Ablauf, vom Arbeitgeber bestätigte Berufsbezogenheit - VwGH 29.11.1994, 90/14/0231; VwGH 29.11.1994, 90/14/0215).*

*Seminare mit dem Inhalt "Psychiatrische Biodynamik" oder "Vision der Freude", die allgemein zugänglich sind und nicht ausschließlich auf die Anwendbarkeit im ausgeübten Beruf als Lehrer abstellen, führen auf Grund der allgemeinen Art des Themas nicht zu Werbungskosten.*

*Der Kurs "Kreativer Tanz" führt bei einer AHS-Lehrerin nur dann zu Werbungskosten, wenn diese im Rahmen ihrer Lehrtätigkeit (des Lehrplanes) konkrete Kenntnisse oder Fähigkeiten über Tanz zu vermitteln hat. Andernfalls fehlt das in diesem Fall erforderliche Merkmal der beruflichen Notwendigkeit.*

*Aufwendungen für einen Kurs über die neue Rechtschreibung sind bei Vermittlung von Kenntnissen, die von allgemeinem Interesse sind, nicht abzugsfähig. Wird aber in einem Kurs über die neue Rechtschreibung auch berufsspezifisches Wissen gelehrt (zB neue Rechtschreibung für Deutschlehrer), dann liegen Werbungskosten vor.*

*Aufwendungen für die Teilnahme an vom Pädagogischen Institut der Stadt Wien veranstalteten Sportwochen stellen solche der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar, auch wenn die Teilnahme für die Tätigkeit eines Abgabepflichtigen als Turnlehrer, insbesondere für die Begleitung von Schulkikursen, förderlich sein kann (VwGH 30.5.2001, 2000/13/0163).*

*Aufwendungen eines leitenden Bankangestellten für den Besuch von Kursen aus Gruppendynamik, Kinesiologie, Somathosynthese, Psychosomatik und Neurolinguistischem Programmieren (NLP) sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Seminarprogramme keine berufsspezifischen Inhalte erkennen lassen. Auch aus dem Umstand, dass Kurse von Angehörigen verschiedener Berufsgruppen besucht wurden, kann abgeleitet werden, dass das in den Kursen vermittelte Wissen von sehr allgemeiner Art und nicht auf die spezifische berufliche Tätigkeit des Abgabepflichtigen abgestellt war. Am Ergebnis einer privaten Mitveranlassung kann auch eine Bestätigung des Arbeitgebers, wonach der Abgabepflichtige die Seminare im Einvernehmen mit ihm besucht habe und die in den Seminaren erworbene Kompetenz im Rahmen seiner Führungsfunktion und in Seminaren dem Arbeitgeber zur Verfügung stellen könne, nichts ändern; zumal Fähigkeiten, wie sie in den genannten Seminaren vermittelt werden, etwa auf dem Gebiet der Kommunikation, in einer Vielzahl von Berufen, aber auch für den privaten Lebensbereich von Bedeutung sind (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009).*

*Erhält ein im Krankenstand befindlicher Beamter seine Bezüge ebenso wie ein bereits pensionierter Beamter unabhängig davon, ob er eine Tätigkeit ausübt oder (wegen der den Krankenstand verursachenden gesundheitlichen Beeinträchtigung) nicht, kann der Hinweis auf derartige Bezüge für sich allein den beruflichen Zusammenhang und damit die Werbungskosteneigenschaft von Aufwendungen nicht begründen (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050).*

***Aufwendungen einer Volksschullehrerin, die im Rahmen ihrer Tätigkeit Kinder mit pädagogischem Förderbedarf unterrichtet, für den Besuch des***

*Kurses „Kunst- und Gestaltungstherapie“ sind nicht ausschließlich als beruflich veranlasst anzusehen, zumal der Gestaltungsprozess ein Erkenntnisprozess ist, der auch der Lehrenden selbst die Möglichkeit der Persönlichkeitsentwicklung bietet (VwGH 14.12.2006, 2002/14/0012).*

## **Die Rz 458a wird zur Klarstellung hinsichtlich Pflegeversicherung neu eingefügt**

### **458a**

Beiträge und Prämien zu so genannten Pflegeversicherungen sind dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie entweder den Charakter einer Krankenversicherung (Ersatz von Sachleistungen oder Taggeld) oder einer Rentenversicherung (lebenslängliche Rentenzahlung ab dem Eintritt der Pflegebedürftigkeit) haben. Nicht abzugsfähig sind Beiträge und Prämien zu Versicherungen, die primär Kapitalabfindungen vorsehen.

## **Die Rz 533a wird zur Klarstellung hinsichtlich der Fremdfinanzierungskosten iZm Kanalanschlussgebühren neu eingefügt**

### **533a**

Die Herstellungskosten der Gemeinde für eine Abwasserentsorgungsanlage, die nicht in der einmalig (bescheidmäßig) vorgeschriebenen Anschlussgebühr enthalten sind, führen nicht zu Sonderausgaben. Ebenso führen Fremdkapitalzinsen, die bei einem anderen als dem Steuerpflichtigen anfallen, also zB beim die Abwasserentsorgungsanlage errichtenden Träger (zB Gemeinde) nicht zu Sonderausgaben beim Steuerpflichtigen, und zwar auch dann nicht, wenn sie in den laufenden Benützungsgebühren enthalten sind. Dabei ist es unmaßgeblich, ob diese Zinsen unmittelbar der Abwasserentsorgungsanlage zugeordnet werden oder pauschal herausgerechnet werden. Dies ist insbesondere dadurch begründet, dass mit der Zahlung einer Anschlussgebühr alle mit dem Anschluss verbundenen einmaligen Ansprüche des Errichters der Abwasserentsorgungsanlage abgedeckt sind und in der Folge nur mehr laufende – mit der Benützung des Anschlusses verbundene – Kosten vorliegen.

## **Die Rz 533b wird zur Klarstellung neu eingefügt**

### **533b**

**Aufwendungen für die Installation von Alarmanlagen jeglicher Art (Rauchwarnmelder, Bewegungsmelder, Kameras, Sirenen usw.) stellen keinen Sanierungsaufwand dar, weil sich um gegenüber dem Gebäude eigenständige Wirtschaftsgüter handelt.**

## **Die Rz 631 wird ergänzt und in Absätze gegliedert (AbgSiG 2007)**

### **8 ZEITLICHE ZUORDNUNG VON EINNAHMEN UND AUSGABEN (§ 19 EStG 1988)**

#### **8.1 Zufließen von Einnahmen**

##### **8.1.1 Allgemeines**

###### **631**

Ein Zufluss von Einnahmen im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 erfolgt in jenem Jahr, in dem der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht über die Einnahmen erhält (vgl. VwGH 05.03.1986, 85/13/0085). **Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen sind unter anderem Bezüge aus einem laufenden Dienstverhältnis, das Krankengeld gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 sowie das Wochengeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 (UFS 11.02.2008, RV/0784-K/07).**

**Werden laufende oder sonstige Bezüge für das Vorjahr bis zum 15. Februar ausbezahlt, gelten diese als im Vorjahr zugeflossen.**

Ein auf ein Bankkonto des Zahlungsempfängers eingezahlter Betrag ist dem Empfänger mit dem Zeitpunkt der Gutschrift durch die Bank und nicht erst im Zeitpunkt der Verständigung von dieser Gutschrift zugeflossen (VwGH 7.12.1982, 82/14/0088; VwGH 8.4.1986, 85/14/0160; VwGH 10.11.1987, 86/14/0201). Der Tatbestand des Zufließens ist weiters dann erfüllt, wenn der Betrag einer im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt worden ist. Ein Zufluss ist somit auch dann erfolgt, wenn die Auszahlung von Arbeitslohn (Teil des Arbeitslohnes) deswegen unterbleibt, weil diese Mittel unmittelbar zur Abdeckung bereits bestehender Verpflichtungen des Arbeitnehmers verwendet werden (VwGH 30.5.1989,

86/14/0062). Das weitere Schicksal, das die einmal zugeflossenen Beträge beim Empfänger haben, hat auf die Tatsache des Zufließens keinen Einfluss (VwGH 15.9.1967, 0618/67; VwGH 24.11.1970, 1573/68).

Auch der Verzicht auf die Rückzahlung eines Arbeitgeberdarlehens führt zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, und zwar in jenem Zeitpunkt, in dem der Arbeitnehmer von diesem Verzicht Kenntnis erlangt. Eine einseitige Willenserklärung des Arbeitgebers, von der der Arbeitnehmer nichts weiß, ist nicht ausreichend (VwGH 7.10.2003, 99/15/0257; siehe auch Rz 647).

Zur Beurteilung des Zuflusses bei Lohnumwandlung und Lohnreduktion siehe Rz 646a.

## **Die Rz 659a wird samt Überschrift neu eingefügt**

### **9.1.3.12a Häusliche Betreuung**

#### **659a**

**Eine häusliche Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit) ist eine solche, die im Wohnungsverband des zu Betreuenden (Gepflegten) oder im Wohnungsverband des Betreuers (Pflegenden) erfolgt sowie die unterstützende Betreuung kranker Personen innerhalb oder außerhalb des Wohnungsverbandes.**

**Erfolgt die Betreuung (Pflegetätigkeit) im Familienverband durch nahe Angehörige (zB Eltern, Kinder, Enkelkinder, Schwiegerkinder, Lebensgefährte/gefährtin), ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die persönliche Nahebeziehung sowie sittliche Verpflichtung die Betreuung (Pflegetätigkeit) veranlasst. Eine Betreuung (Pflegetätigkeit) durch nahe stehende Personen ist daher als Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, anzusehen (siehe EStR 2000 Rz 1616).**

**Erfolgt die Betreuung (Pflegetätigkeit) im Privathaushalt der betreuungsbedürftigen Person durch Dritte (kein im Familienverband lebender Angehöriger) kann diese Betreuung nach dem Hausbetreuungsgesetz im Rahmen einer selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit erfolgen. Es bestehen**

**grundsätzlich keine Bedenken von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen, ausgenommen es wird nachweislich ein Dienstvertrag abgeschlossen.**

## **Die Rz 678a wird samt Überschrift eingefügt**

### **9.3.3 Insolvenz-Ausfallgeld**

#### **678a**

**Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 zählt das Insolvenz-Ausfallgeld, das durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds ausgezahlt wird, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Daher beziehen auch freie Dienstnehmer, an die Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds ausgezahlt wird, diesbezüglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.**

## **In Rz 688b erfolgt eine Klarstellung hinsichtlich einer Nebentätigkeit von karenzierten Beamten und Beamten im Ruhestand**

#### **688b**

Weiters werden die Bezüge von öffentlich-rechtlich Bediensteten (Beamten) des Bundes aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 Beamtdienstrechtsgesetz 1979 und vertraglich Bediensteten des Bundes aus vergleichbaren Tätigkeiten sowie öffentlich Bediensteten anderer Gebietskörperschaften auf Grund vergleichbarer gesetzlicher Regelungen gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 in die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen. Werden diese Bezüge vom Bund ausgezahlt, bestehen keine Bedenken, wenn sie bei Auszahlung von mehreren öffentlichen Kassen gemäß § 85 EStG 1988 bei der Lohnsteuerberechnung zusammengefasst werden. Werden auf Grund der Nebentätigkeit zusätzliche Entgelte oder Bezüge (Sitzungsgelder, Fahrtkostenersätze) durch Dritte gezahlt, liegen ebenfalls lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. In diesem Fall ist für diese Bezüge von der auszahlenden Stelle ein Lohnzettel auszustellen.

Eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 1 Beamtdienstrechtsgesetz 1979 liegt vor, wenn einem Beamten ohne unmittelbaren Zusammenhang mit den dienstlichen Aufgaben, die ihm gemäß § 36 Abs. 1 Beamtdienstrechtsgesetz 1979 obliegen (das sind jene, die in der Geschäftseinteilung der Dienststelle des Beamten festgelegt sind), noch weitere

Tätigkeiten für den Bund in einem anderen Wirkungsbereich (gegen eine Entlohnung durch den Bund) übertragen werden. Eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 2 Beamtdienstrechtsgesetz 1979 liegt vor, wenn der Beamte auf Veranlassung seiner Dienstbehörde eine Funktion in Organen einer juristischen Person des privaten Rechts ausübt, deren Anteile ganz oder teilweise im Eigentum des Bundes stehen. Dabei ist es unmaßgeblich, ob die Entlohnung gemäß § 25 Abs. 1 Gehaltsgesetz 1956 auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung (freier Dienstvertrag oder Werkvertrag) erfolgt oder der Bedienstete eine Nebentätigkeitsvergütung bezieht. Im Sinne einer Gleichbehandlung ist die Regelung auch für Vertragsbedienstete und vergleichbare Regelungen anderer öffentlich Bediensteter (Landes- oder Gemeindebedienstete) maßgeblich.

Da eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 1 **und Abs. 2** Beamtdienstrechtsgesetz 1979 eine Haupttätigkeit für den Bund voraussetzt, können karenzierte Beamte und Beamte des Ruhestandes keiner Nebentätigkeit nachkommen, **da in diesen Fällen keine Haupttätigkeit mehr vorliegt**. § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 ist auf diese Personengruppe daher nicht anwendbar.

Werden Lehrbeauftragte oder Beamte für Institute einer Universität oder Einrichtungen im Rahmen der Teilrechtsfähigkeit tätig, liegt gemäß § 155 Abs. 4 Beamtdienstrechtsgesetz 1979 in Verbindung mit § 37 Abs. 1 Beamtdienstrechtsgesetz 1979 eine Nebentätigkeit vor. Das diesbezügliche Entgelt ist daher vom Arbeitgeber (der auszahlenden Stelle) als lohnsteuerpflichtiger Bezug gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 zu behandeln.

## In Rz 772c erfolgt eine Klarstellung

### 772c

Kann ein Steuerpflichtiger nur deshalb nicht nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 zur unbeschränkten Steuerpflicht optieren, weil er bereits auf Grund seines Wohnsitzes oder seines gewöhnlichen Aufenthaltes unbeschränkt steuerpflichtig ist, steht ihm der Alleinverdienerabsetzbetrag zu, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Steuerpflichtige **erfüllt die Voraussetzungen** nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 7 und Rz 8) **mit Ausnahme des fehlenden inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes**.

- Der Nachweis der Auslandseinkünfte ist durch eine Bescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde (Formular E9 - Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums) zu erbringen.
- Es ist ein Einkommensnachweis über die Einkünfte des (Ehe-)Partners der ausländischen Steuerbehörde vorzulegen, aus dem hervorgeht, dass der Grenzbetrag nicht überschritten wird.

Damit erfolgt eine Gleichstellung von unbeschränkt steuerpflichtigen Alleinverdienern mit jenen, die die Voraussetzungen einer Option gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 erfüllen.

## **Die Rz 813 wird hinsichtlich der Berechnung des Durchschnittsteuersatzes bei DBA-befreiten progressionserhöhenden Auslandseinkünften geändert (AbgSiG 2007)**

11.13 Durchschnittssteuersatz (§ 33 Abs. 10 **und 11** EStG 1988)

### **813**

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser nach Abzug der Absetzbeträge zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen (**§ 33 Abs. 10 EStG 1988**). Das Erfordernis der Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung besteht vor allem in folgenden Fällen:

- Progressionsvorbehalt bei Einkünften nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988,
- Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 (zB bei Arbeitslosengeldbezug; VwGH 26.5.1998, 97/14/0067 ua.),
- Hälftesteuersatz nach § 37 EStG 1988,
- Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie von ausländischer Einkommensteuer.

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz aufgrund eines Progressionsvorbehaltes aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens anzuwenden, so ist dieser vor Abzug der Absetzbeträge zu ermitteln. Diese Absetzbeträge sind sodann nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes abzuziehen (§ 33 Abs. 11 EStG 1988).

*Beispiel:*

<i>Einkommen</i>	20.000
<i>Ausländische Einkünfte</i>	5.000
<i>Bemessungsgrundlage Durchschnittssteuersatz</i>	25.000
<i>Steuer vor Absetzbeträge</i>	5.750
<i>Durchschnittssteuersatz</i>	23%
$20.000 \times 23\%$	4.600
- AVAB	-364
<i>Einkommensteuer</i>	4.236

Die Steuerberechnung nach § 33 Abs. 11 EStG 1988 kommt zur Anwendung, wenn ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen ist. Der Bezug von Einkünften nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 oder der Zufluss von Bezügen, die einen besonderen Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 auslösen (zB Arbeitslosengeld), führt alleine nicht zur Anwendung der Steuerberechnung nach § 33 Abs. 11 EStG 1988. Ist § 33 Abs. 11 EStG 1988 anzuwenden, sind auch halbsatzbegünstigte Einkünfte (§ 37 Abs. 1 EStG 1988) mit dem halben Tarifsteuersatz vor Berücksichtigung von Absetzbeträgen zu versteuern.

Es bestehen keine Bedenken, § 33 Abs. 11 EStG 1988 auch schon auf Veranlagungen vor 2007 anzuwenden, wenn dies vom Steuerpflichtigen geltend gemacht wird.

**In der Rz 839h wird - die Praxis des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen berücksichtigend - klargestellt, unter welchen Voraussetzungen von den pauschalen Sätzen für Krankendiätverpflegung kein Selbstbehalt abzuziehen ist.**

**839h**

Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs.1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF kann durch eine Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (siehe Rz 839d) erfolgen.

**Liegt bei einer Einstufung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen eine mindestens 25-prozentige Behinderung vor und beträgt davon der Anteil der Behinderung wegen des die Diät erfordern Leidens mindestens 20% im Sinne der Richtsatzverordnung (Zusatzeintragung entsprechend Rz 839d), entfällt der Abzug des Selbstbehaltes im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988. In allen anderen Fällen ist ein Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 abzuziehen.**

**Die Rz 847 wird betreffend Feststellung der Körperbehinderung an die Praxis des Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen angepasst (der Begriff der „dauernden starken Gehbehinderung“ ist im Begriff „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel enthalten“).**

12.5.2.4 Gehbehinderung

**847**

Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 153 Euro monatlich zu berücksichtigen (§ 3 Abs. 1 der

Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF). Das Vorliegen einer Körperbehinderung ist durch

- einen **Ausweis** gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung 1960,
- einen ("alten") Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1952,
- eine **vor dem 1. Jänner 2005 erfolgte** Feststellung im Sinne des § 36 Abs. 2 Z 3 BBG oder
- die Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG)

nachzuweisen.

**Bereits bestehende Nachweise bleiben weiterhin gültig.**

**In der Rz 849 wird betreffend Berücksichtigung von Aufwendungen für Taxis klargestellt, dass die gleichen Voraussetzungen betreffend Körperbehinderung vorliegen müssen, wie bei Körperbehinderung mit eigenem KFZ.**

#### **849**

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

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

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

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

## **Die Rz 887 wird hinsichtlich der häuslichen Pflege geändert (Ergänzung und Streichung des zweiten Absatzes)**

### **12.8.4 Alters- und Pflegeheim**

#### **887**

Die Kosten der Unterbringung sind keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt. Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (VwGH 16.12.1987, 86/13/0084). Ist aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, so sind auch die Kosten der Unterbringung absetzbar. Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bei einem Aufenthalt in einem Altersheim kann bei Anspruch auf das Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 ausgegangen werden.

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

Trägt die untergebrachte Person die Kosten, ist eine Haushaltsersparsnis für ersparte Verpflegungskosten (in Höhe von 8/10 des Wertes der vollen freien Station gemäß der

Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II. Nr. 416/2001 von 156,96 Euro) anzusetzen.

Werden die Aufwendungen **auch zum Teil von einem** Unterhaltsverpflichteten **oder auf Grund einer sittlichen Verpflichtung von einem nahen Angehörigen** (siehe Rz 832) getragen, hat eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung um eine Haushaltsersparsnis für Verpflegungskosten vorrangig beim Pflegebedürftigen selbst zu erfolgen, sodass eine Kürzung beim Unterhaltsverpflichteten **oder nahen Angehörigen** zu unterbleiben hat. Zahlt daher zB ein Kind die Pflegeheimkosten für seine Eltern, hat beim Kind eine Kürzung um die Haushaltsersparsnis zu unterbleiben. Ebenso hat auch eine Kürzung um die Haushaltsersparsnis beim alleinverdienenden (Ehe-)Partner nicht zu erfolgen.

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

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

Liegt eine Behinderung vor, so können die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge des § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden (kein Selbstbehalt). Werden solche Aufwendungen ganz oder zum Teil von Unterhaltpflichtigen (zB von Kindern) **oder nahen Angehörigen (zB auch von der Lebensgefährtin oder dem Lebensgefährten)** getragen, so ist hingegen eine außergewöhnliche Belastung mit Berücksichtigung des Selbstbehalts gegeben. Eigene Aufwendungen der pflegebedürftigen Person dürfen in diesem Fall nur in tatsächlicher Höhe berücksichtigt werden. Übernimmt ein Alleinverdiener die Kosten des Pflege- oder Altersheims für seinen behinderten (Ehe-)Partner, so hat die Berücksichtigung ohne Selbstbehalt zu erfolgen (siehe Rz 841 ff).

Die üblichen Betreuungskosten der Angehörigen, wie Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen, Besorgungen, Fernsprechgebühren, sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig (VwGH 1.3.1989, 85/13/0091).

## **Rz 896b wird um einen Hinweis zur häuslichen Betreuung ergänzt**

### **12.8.15 Hausgehilfin**

#### **Allgemein**

##### **896b**

Es ist zu prüfen, ob eine Einkommens- und Vermögenssituation vorliegt, bei der die Beschäftigung einer Hausgehilfin ohnedies üblich ist (VwGH 19.09.1989, 86/14/0192; VwGH 11.05.1993, 90/14/0019; VwGH 24.02.2000, 96/15/0197). Bei kranken oder pflegebedürftigen Personen kann allerdings auch in solchen Fällen insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über eine normale Haushaltshilfe hinausgeht (VwGH 05.11.1969, 1240/68; VwGH 20.11.1996, 94/15/0141). Siehe auch die Stichworte „**Häusliche Betreuung**“, **Rz 899**, "Internatskosten", Rz 900, und "Kindergarten", Rz 901.

## **Die Rz 898 wird um einen Verweis auf Rz 899 ergänzt und die bisher leere Rz 899 wird neu eingefügt**

#### **Hausgehilfin bei allein stehenden Personen**

##### **898**

Die Beschäftigung einer Hausgehilfin kann nur ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände (**siehe dazu „häusliche Betreuung“, Rz 899**) eine Belastung nach sich ziehen. Insb. sind Aufwendungen für eine Hausgehilfin kein Grund für eine Steuerermäßigung, wenn die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen in der Regel die Beschäftigung einer Hausgehilfin nicht mehr als außergewöhnlich erscheinen lassen.

Die Beschäftigung einer Hausgehilfin kann (auch im Fall eines katholischen Weltpriesters) nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn

- die allein stehende Person mit Kind einer Berufstätigkeit nachgehen muss, weil sie für sich keine oder nicht ausreichende Unterhaltsleistungen erhält und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung besteht (vgl. VwGH 24.4.1974, 1842/73) oder wenn

- die allein stehende Person wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit einer ständigen Betreuung bedarf. Die Aufwendungen sind um öffentliche Zuschüsse zu kürzen, soweit diese dazu bestimmt sind, die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen abzudecken (VwGH 24.3.1972, 0867/70, betr. Hilflosenzuschuss; VwGH 10.11.1987, 87/14/0126, betr. Blindenzulage; vgl. Rz 822). Liegt eine Behinderung im Sinne des § 35 EStG 1988 vor, so können die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge geltend gemacht werden (kein Selbstbehalt).

### **12.8.15a Häusliche Betreuung**

**899**

**Bei einer Betreuung zu Hause sind die damit verbundenen Aufwendungen wie bei einer Heimbetreuung ab Bezug von Pflegegeld der Pflegestufe 1 als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege anfallenden Aufwendungen und Ausgaben, wie zum Beispiel Kosten für das Pflegepersonal, eventuelle Aufwendungen für die Vermittlungsorganisation sowie für Pflegehilfsmittel geltend gemacht werden. Diese Aufwendungen sind um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (zB Pflegegeld, Zuschuss zu den Betreuungskosten) zu kürzen.**

*Beispiel:*

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

<b>Honorar (inkl. Fahrtkostenersatz) für 13 mal 14 Tage</b>	<b>700 x 13</b>	<b>9.100,00</b>
<b>Sachbezug für 12 halbe Monate</b>	<b>98,10 x 12</b>	<b>1.177,20</b>
<b>Summe Aufwand für eine Betreuungsperson</b>		<b>10.277,20</b>
<b>Summe Aufwand für zwei Betreuungspersonen</b>		<b>20.554,40</b>
<b>abzüglich Pflegegeld (Stufe 5) jährlich</b>		<b>-</b>
		<b>10.311,60</b>

<i>abzüglich Förderung für selbständig tätiges Betreuungspersonal (225 Euro/ml.) jährlich</i>		- 2.700,00
<i>Außergewöhnliche Belastung</i>		7.542,80

Der die steuerfreien Zuschüsse übersteigende Betrag in Höhe von 7.542,80 Euro pro Kalenderjahr kann vom Betreuten oder vom alleinverdienenden Ehepartner ohne Abzug des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Zusätzlich können Aufwendungen für Hilfsmittel, sowie Kosten der Heilbehandlung (Arztkosten, Hilfsmittel, Medikamente) als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.

Bezieht die zu betreuende Person kein oder ein zu niedriges eigenes Einkommen, kann die unterhaltsverpflichtete Person, die die Aufwendungen trägt, diese als außergewöhnliche Belastung geltend machen (siehe Rz 832). In diesem Fall erfolgt jedoch die Kürzung um den Selbstbehalt.

**Die Rz 909 wird um den neu geschaffenen Pflichtveranlagungstatbestand (ab dem Veranlagungszeitraum 2007) im Zusammenhang mit dem Pendlerpauschale erweitert (AbgSiG 2007).**

### **13 VERANLAGUNG VON LOHNSTEUERPFLEGTIGEN EINKÜNFTEN (§ 41 EStG 1988)**

#### **909**

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

- andere Einkünfte von mehr als 730 Euro,
- gleichzeitiger Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden,
- Zufluss von Bezügen gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7 oder 8 EStG 1988 (Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, Rz 1171 f, Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz 1992, Rz 1173 ff, Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, Rz 1177,

Zahlungen aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds, Rz 1177a, Bezüge aus Dienstleistungsscheck, Rz 655b und Rz 1177b, Bezüge gem. § 33f Abs. 1 BUAG, Rz 1177c),

- wenn Aufwendungen laut berücksichtigtem Freibetragsbescheid nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,
- wenn die Voraussetzungen für den berücksichtigten Alleinverdienerabsetzbetrag oder Alleinerzieherabsetzbetrag nicht vorliegen,
- **wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein zu hohes Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) oder zu Unrecht ein Pendlerpauschale berücksichtigt worden ist.**

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

## **Die Rz 931 wird um VwGH-Erkenntnis betr.**

### **Scheinselbständigkeit ergänzt**

#### **931**

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223, **VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071 betr. Scheinselbständigkeit von Bauarbeitern**).

## **Die Rz 1038a wird aufgrund der Reisekosten-Novelle geändert**

### **16.4.1 Betroffener Personenkreis**

#### **1038a**

Als Expatriates gelten Personen, die während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten, im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers vorübergehend in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988) beschäftigt werden und für deren Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. Die diesbezügliche Beschäftigung in Österreich darf nicht länger als fünf Jahre dauern und der Beschäftigte muss im Hinblick auf die nur vorübergehende Beschäftigung seinen ständigen Wohnsitz im Ausland beibehalten. Ist von vornherein eine längere Beschäftigungsdauer vorgesehen, liegt keine vorübergehende Beschäftigung in diesem Sinne vor. Sofern der Beschäftigte seinen ständigen Wohnsitz im Ausland aufgibt und nach Österreich verlegt, sind spätestens ab diesem Zeitpunkt die nachstehenden Regelungen nicht mehr anwendbar.

Für Personen, die auf Grund Ihrer Tätigkeit im Inland (zB Entsendung durch den ausländischen Arbeitgeber zu dessen Betriebsstätte in Österreich) nicht steuerbare Reisekostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zweiter Tatbestand **oder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988** erhalten, sind die nachstehenden Regelungen ebenfalls nicht anwendbar.

## **Die Rz 1059 wird geändert und die Rz 1059a wird neu eingefügt (Reisekosten-Novelle 2007)**

### **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 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 Nacharbeitsentlohnung sowie die Zuschläge für derartige Arbeiten gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988,
- Grundlohn und Zuschläge für Überstunden.

Nicht dazu zählen:

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

### **1059a**

**Steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, Z 11 und Z 15a EStG 1988, erhöhen nicht das Jahressechstel, steuerfreie sonstige Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, ausgenommen sonstige Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und Z 11 EStG 1988, werden auf das Jahressechstel nicht angerechnet.**

## **Die Rz 1088 wird ergänzt (Reisekosten-Novelle 2007)**

### **19.6.2 Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge**

#### **1088**

Hat das Dienstverhältnis kürzer als zwölf Monate gedauert, dürfen für die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate grundsätzlich weder Bezüge aus einem anderen Dienstverhältnis herangezogen werden, noch darf eine Umrechnung der laufenden Bezüge auf zwölf fiktive Monatsbezüge erfolgen (VwGH 19.12.1990, 89/13/0083). Eine Ausnahme bildet eine Konzernversetzung innerhalb des letzten Dienstjahres. Falls hier die Dienstjahre beim Konzernbetrieb A beim Konzernbetrieb B angerechnet werden, kann unter Bedachtnahme auf die vorhergehende Konzernversetzung, die eine enge Verknüpfung bei der gesetzlichen Abfertigung zulässt (siehe Rz 1073), die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, unter Berücksichtigung der beim Konzernbetrieb A erhaltenen Monatsbezüge, vorgenommen werden. Hat das Dienstverhältnis länger als

zwölf Monate gedauert und sind innerhalb der letzten zwölf Monate zB infolge Präsenzdienst, Ausbildungsdienst bei Frauen, Krankheit, Altersteilzeit, Mutterschutz oder Karenzurlaub geringere oder gar keine Bezüge ausbezahlt worden, ist die Beurteilung von dem Zeitraum zurückgehend vorzunehmen, für den letztmalig die vollen laufenden Bezüge angefallen sind.

**Bei der Berechnung der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 können steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 miteinbezogen werden, nicht hingegen Kostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988. Es bestehen keine Bedenken, wenn eine nachträgliche Aufteilung der Reiseaufwandsentschädigungen (Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 und Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988) in einer Näherungsrechnung vorgenommen wird.**

## **In der Rz 1110c erfolgt eine Klarstellung hinsichtlich Vergleichszahlungen iZm Pensionsabfindungen**

### **1110c**

Pensionsabfindungen können **grundsätzlich** nicht als Vergleichssumme, Kündigungentschädigung oder Nachzahlung versteuert werden. **Von einer Vergleichzahlung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 ist nur dann auszugehen, wenn der Vergleich zu einer nicht bloß geringfügigen Änderung des vertraglichen Anspruchs führt.**

## **Die Rz 1185a wird neu eingefügt (Reisekosten-Novelle 2007)**

### **1185a**

**Die steuerfreien Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 können am Lohnkonto in einer Summe mit den Reisekostenersätzen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 erfasst werden und sind am Lohnzettel gemeinsam unter „Nicht steuerbare Bezüge (§ 26 Z 4)“ auszuweisen.**

## **Die Rz 1193a wird neu eingefügt (AbgSiG 2007).**

### **1193a**

**Die Bestimmung des § 77 Abs. 5 EStG 1988 bezieht sich sowohl auf laufende als auch auf sonstige Bezüge, die für das Vorjahr bis zum 15. Februar des Folgejahres ausgezahlt werden.**

**Werden sonstige Bezüge für das Vorjahr bis zum 15. Februar des Folgejahres ausbezahlt, ist das Jahressechstel neu zu berechnen. Dabei sind alle zuvor ausbezahlten laufenden Bezüge zu berücksichtigen.**

**Die Rz 1202 wird geändert (AbgSiG 2007).**

#### **1202**

Kommt es zu einer Schätzung nach § 79 Abs. 3 EStG 1988, hat das FA gemäß § 184 Abs. 1 BAO alle Umstände zu berücksichtigen, die für eine Schätzung von Bedeutung sind (zB bisherige durchschnittliche Lohnsteuerabfuhren, saisonbedingte Schwankungen, Krankenkassenanmeldungen).

**Die Rz 1202a wird neu eingefügt (AbgSiG 2007).**

#### **1202a**

**Der Arbeitgeber hat für laufende und sonstige Bezüge, die das Vorjahr betreffen und die nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausbezahlt werden, die Lohnsteuer bis zum 15. Februar abzuführen. Die Lohnsteuer für diese Bezüge ist als Lohnsteuer des Vorjahres auszuweisen. Weiters sind diese Bezüge in das Lohnkonto und in den Lohnzettel des Vorjahres aufzunehmen.**

**Die Anwendung der steuerlichen Begünstigung für Nachzahlungen gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 ist in solchen Fällen nicht möglich, weil sie auch bei einer Zurechnung dieser Bezüge zu dem Kalenderjahr der Zahlung infolge der willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes nicht zum Tragen kommt. Jene Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen, die bei der Auszahlung der Bezüge im laufenden Jahr anzuwenden sind, sind zu berücksichtigen.**

**In der Rz 1214 entfällt auf Grund der Schaffung eines Pflichtveranlagungstatbestands betreffend Pendlerpauschale (AbgSiG 2007) der Hinweis auf § 83 Abs. 2 Z 2 EStG 1988.**

**1214**

Jene Lohnsteuer, für die der Arbeitnehmer gemäß § 83 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 unmittelbar in Anspruch genommen werden kann, darf beim Arbeitgeber grundsätzlich nicht nachgefordert werden. Veranlagungstatbestände nach § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 EStG 1988 entbinden jedoch den Arbeitgeber nicht von der Haftung nach § 82 EStG 1988.

**In der Rz 1216 entfällt auf Grund der Schaffung eines Pflichtveranlagungstatbestands betreffend Pendlerpauschale (AbgSiG 2007) der Hinweis auf die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers gemäß § 83 Abs. 2 Z 2 EStG 1988.**

**1216**

Der Arbeitnehmer wird unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

- die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen (Pflichtveranlagung),
- die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 EStG 1988 vorliegen,
- eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2 EStG 1988) durchgeführt wird,
- eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (§ 47 Abs. 1 EStG 1988) nicht erhoben hat.

**In der Rz 1219 entfällt auf Grund der Schaffung eines Pflichtveranlagungstatbestands (ab dem Veranlagungszeitraum 2007) betreffend Pendlerpauschale (AbgSiG 2007) der Hinweis auf die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers gemäß § 83 Abs. 2 Z 2 EStG 1988.**

**1219**

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

## **Die Rz 1220 wird hinsichtlich des AbgSiG 2007 geändert.**

### **31 LOHNZETTEL (§ 84 EStG 1988)**

#### **31.1 Allgemeines**

##### **1220**

Der Arbeitgeber hat dem Finanzamt der Betriebsstätte oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung für alle im abgelaufenen Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer einen Lohnzettel zu übermitteln. Bei Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation eines Betriebes ist der Lohnzettel bereits zu diesem Zeitpunkt zu übermitteln. **Erfolgen nach Übermittlung des Lohnzettels steuerlich relevante Ergänzungen des Lohnkontos, besteht die Verpflichtung zur Übermittlung eines berichtigten Lohnzettels innerhalb von zwei Wochen ab erfolgter Ergänzung.** Die Übermittlung der Lohnzettel hat grundsätzlich elektronisch zu erfolgen, und zwar bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres. Für diese elektronische Übermittlung an das Finanzamt der Betriebsstätte oder an den zuständigen Krankenversicherungsträger stehen folgende Möglichkeiten zur Verfügung:

- Übermittlung über Statistik Austria: Diese Übermittlungsschiene ist grundsätzlich nur für größte Arbeitgeber vorgesehen und bedarf einer schriftlichen Anmeldung.
- Übermittlung über die Datensammelsysteme der österreichischen Sozialversicherung (ELDA der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse) für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2003.
- Die Übermittlung über Telekom Austria ist für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2003 nicht mehr zulässig.

Die Übermittlung über ELDA setzt lediglich einen Internetzugang, nicht hingegen eine automationsunterstützte (softwareunterstützte) Lohnverrechnung bzw. ein Lohnverrechnungsprogramm voraus. Steht daher ein Internetzugang zur Verfügung, sind die

Lohnzetteldaten jedenfalls elektronisch zu übermitteln, und zwar gleichgültig, ob das Lohnkonto automationsunterstützt oder händisch geführt wird. Im Falle einer händischen Lohnverrechnung ist die in ELDA vorgesehene Ausfüllmaske auszufüllen (siehe auch [www.elda.at](http://www.elda.at)).

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

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

## **Die Rz 1315 wird betreffend die Ausschließungsgründe beim Verzicht auf Rückforderung von Bausparprämien ergänzt.**

### **39 BAUSPAREN (§ 108 EStG 1988)**

#### **39.7 Rückforderung zu Unrecht erstatteter Prämien (§ 108 Abs. 7 EStG 1988)**

##### **39.7.1 Vorzeitige Auflösung des Bausparvertrages**

###### **1315**

Eine Rückforderung der Bausparprämie bei vorzeitiger Auflösung des Vertrages oder Verwendung der Ansprüche aus dem Bausparvertrag als Sicherstellung hat zu unterbleiben, wenn

- der zurückzufordernde Betrag für begünstigte Maßnahmen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Schaffung von Wohnraum bzw. Sanierung von Wohnraum) verwendet wird und die begünstigten Maßnahmen und die Baumaßnahmen in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Rückzahlung stehen oder für

- Maßnahmen der Bildung (§ 1 Abs. 4 Bausparkassengesetz) oder für
- Maßnahmen der Pflege (§ 1 Abs. 5 Bausparkassengesetz) verwendet werden oder
- bei Übertragung des Bausparvertrag an den Ehepartner bei Aufteilung ehelicher Ersparnisse im Wege der Scheidung oder
- bei Tod des Steuerpflichtigen.

**Soweit für Beträge die Rückforderung der Bausparprämie (erstatteter Einkommensteuer) unterblieben ist, hat dies folgende Auswirkungen auf andere steuerliche Begünstigungen:**

- Die Berücksichtigung als Sonderausgabe nach § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Schaffung oder Sanierung von Wohnraum) ist ausgeschlossen (§ 18 Abs. 3 Z 3 lit. a EStG 1988).
- Bei einer Verwendung für eine Bildungsmaßnahme im Sinne des § 1 Abs. 4 Bausparkassengesetz bleibt die Absetzbarkeit im Rahmen der Werbungskosten (Aus-, Fortbildungs- und Umschulungsmaßnahmen) erhalten.
- Bei einer Verwendung für Maßnahmen der Pflege im Sinne des § 1 Abs. 5 Bausparkassengesetz ist eine Berücksichtigung dieser Beträge als außergewöhnliche Belastung (§§ 34 und § 35 EStG 1988) ausgeschlossen, weil derartige Aufwendungen aus dem eigenen (laufenden) Einkommen getragen werden müssen.

## **In der Rz 1337 erfolgt eine Klarstellung hinsichtlich Kapitalabfindung an Hinterbliebene**

### **1337**

Als zu Unrecht erstattet gelten Erstattungsbeträge auch:

- Im Fall der Kapitalabfindung bei prämiengünstigten Beiträgen zu Pensionskassen
- Im Fall der Kapitalabfindung bei prämiengünstigten Beiträgen zu einer betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz

- Im Fall der Kapitalabfindung bei Pensionszusatzversicherungen
- Bei Nichterfüllung des unwiderruflichen Auszahlungsplanes im Zusammenhang mit prämienbegünstigten Investmentfonds (PIF). Dies gilt nicht, wenn an die Stelle dieses nicht erfüllten Auszahlungsplanes nachweislich ein anderer unwiderruflicher Auszahlungsplan tritt.

**Werden derartige Kapitalabfindungen nicht unmittelbar an den Steuerpflichtigen, sondern an Hinterbliebene ausgezahlt, liegt keine zu Unrecht erfolgte Erstattung vor.**

## **In den Rz 1346 und Rz 1364 wird der Barwert geändert**

### **40.9.3 Ausgeschlossene Leistungen**

#### **1346**

Bei Pensionszusatzversicherungen sind Rückkauf und die Erbringung von Kapitalleistungen im Todesfall absolut ausgeschlossen. Auch die Kapitalabfindung ist ausgeschlossen, es sei denn, der Barwert übersteigt nicht den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz (2006 **und 2007**: 9.900 Euro, **ab 2008: 10.200 Euro**).

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

#### **1364**

Bei Pensionszusatzversicherungen, bei betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz und bei Pensionskassenbeiträgen ist eine Kapitalabfindung grundsätzlich ausgeschlossen, ausgenommen der Barwert übersteigt nicht den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 und 2a PKG, BGBI. Nr. 281/1990 (2006 **und 2007**: 9.900 Euro, **ab 2008: 10.200 Euro**).

Die zu Unrecht erstattete Einkommensteuer (Lohnsteuer) ist vom Steuerpflichtigen zurückzufordern. Die zurückzufordernden Beträge sind vom Rechtsträger einzubehalten und spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Rückforderung zu erfolgen hat, an das Finanzamt Wien 1/23 abzuführen.

**Durch BGBl. Nr. 102/2007 wurde das Betriebliche Mitarbeitervorsorgegesetz in „Betriebliches Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz – BMSVG“ umbenannt. Die nachstehenden Randzahlen wurden auf Grund dieser Änderung angepasst und die Begriffe „Mitarbeitervorsorgekasse“, und „MV-Kasse“ werden jeweils durch die Begriffe „Betriebliche Vorsorgekasse“ und „BV-Kasse“ in der richtigen grammatischen Form ersetzt.**

#### **81d**

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

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

#### **680a**

Laufende Bezüge von Pensionskassen und von betrieblichen Kollektivversicherungen (nicht Pensionsabfindungen – dazu siehe Rz 680b), die auf Beträge entfallen,

- die aus **Betrieblichen Vorsorgekassen** an eine Pensionskasse oder eine betriebliche Kollektivversicherung übertragen wurden (§ 67 Abs. 3 EStG 1988, Rz 1079a) oder
- für die eine Prämie nach § 108a EStG 1988 gewährt wurde oder

- für die vor der Übertragung an eine Pensionskasse oder an eine betriebliche Kollektivversicherung eine Prämie nach § 108g EStG 1988 gewährt wurde,  
sind zur Gänze steuerfrei.

### 680b

Abfindungen von Pensionskassenleistungen oder von Leistungen einer betrieblichen Kollektivversicherung, die auf Arbeitgeberbeiträge entfallen, sind voll zu erfassen.  
Abfindungen, die auf Arbeitnehmerbeiträge entfallen, sind im Ausmaß von 25% zu erfassen.

Der steuerlich zu erfassende Teil von Pensionsabfindungen ist mit dem Steuersatz des § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 zu versteuern, wenn der Barwert der gesamten Abfindung den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz nicht übersteigt (siehe hiezu auch Rz 1109 ff.).

Der steuerlich zu erfassende Teil von Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz übersteigt, ist gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen oder von betrieblichen Kollektivversicherungen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen (zB Abfindungen ausländischer Pensionskassen an Hinterbliebene, Abfindungen an Grenzgänger von ausländischen Pensionskassen – vgl. Rz 682) sind nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen (§ 124b Z 53 EStG 1988).

Abfindungen, die auf Beträge entfallen, die aus **Betrieblichen Vorsorgekassen** an die Pensionskasse oder betriebliche Kollektivversicherung übertragen wurden, sind mit 6% zu versteuern (§ 67 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988, siehe Rz 1079a).

Abfindungen, die auf Beträge entfallen, für die eine Prämie nach §108a EStG 1988 gewährt wurde, sind steuerfrei, allerdings sind gemäß § 108a Abs. 5 EStG 1988 die dafür erhaltenen Erstattungsbeträge (Prämien) zurückzuzahlen.

### 9.4.4 Bezüge aus Arbeitnehmerstiftungen, Unterstützungskassen und **Betrieblichen Vorsorgekassen**

### 683

Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 EStG 1988 ("Arbeitnehmerförderungsstiftungen"), soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anzusehen sind, sowie Bezüge und Vorteile aus Unterstützungs- und **Betriebliche Vorsorgekassen** stellen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar (siehe auch § 26 Z 8 EStG 1988, Rz 90a).

## 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 § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes,
  - an Arbeitnehmerförderungsstiftungen (Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988) und
- an Belegschaftsbeteiligungsstiftungen (Privatstiftungen im Sinne des § 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).

### **766b**

Beiträge des Arbeitgebers an **Betriebliche Vorsorgekassen** im Sinne des **BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007**, stellen keinen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, soweit die Leistungen höchstens 1,53% des monatlichen Entgeltes (inklusive allfälliger Sonderzahlungen) bzw. höchstens 1,53% der Bemessungsgrundlage für entgeltfreie Zeiträume betragen. Bezahlt der Arbeitgeber mehr als 1,53% des monatlichen Entgeltes, liegt insoweit steuerpflichtiger (laufender) Arbeitslohn vor. Die Beitragspflicht nach dem **BMSVG** ist nicht Voraussetzung für die Steuerfreiheit. Freiwillige Beiträge des Arbeitgebers im Ausmaß von höchstens 1,53% vom Entgelt für den ersten Monat des Arbeitsverhältnisses (gemäß § 6 Abs. 1 **BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007**, besteht keine Beitragspflicht) oder für die diesbezüglichen Sonderzahlungen fallen daher ebenfalls nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der bei jährlicher Zahlungsweise für geringfügig beschäftigte Arbeitnehmer anfallende Zusatzbeitrag in Höhe von 2,5% des abzuführenden Beitrages stellt ebenfalls keinen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar.

### **766c**

Die Bestimmungen des § 26 Z 7 lit. d EStG 1988 (Rz 766b) kommen nur dann zum Tragen, wenn die Bezüge

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit **darstellen und**
- **den Vorschriften des BMSVG unterliegen**

Nicht darunter fallen daher monatliche Entgelte im Sinne arbeitsrechtlicher Bestimmungen, die steuerlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb darstellen (zB Einkünfte von freien Dienstnehmern oder Einkünfte von Kommanditisten, die arbeitsrechtlich Arbeitnehmer sind). Leistet daher der Arbeitgeber für derartige Dienstnehmer im arbeitsrechtlichen Sinn Beiträge an eine **Betriebliche Vorsorgekasse**, stellen diese Beiträge steuerpflichtige Einkünfte dar. **Beiträge für Vorstände von Aktiengesellschaften oder Geschäftsführer von GmbHs mit Sperrminorität und einer Beteiligung von nicht mehr als 25%** (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, Rz 670) **fallen ebenfalls unter die Bestimmung § 26 Z 7 lit. d EStG 1988.**

#### **766d**

§ 26 Z 7 lit. d EStG 1988 ist anzuwenden, wenn zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Übertragung von Altabfertigungsanwartschaften (§ 47 Abs. 3 **BMSVG**) vereinbart wird und der Arbeitgeber dafür Beiträge in eine **Betriebliche Vorsorgekasse** leistet. Ist kollektivvertraglich die Anrechnung von Vordienstzeiten vorgesehen, können diese auch übertragen oder eingefroren werden. Die Übertragung von Altabfertigungsanwartschaften kann den gesamten Anspruchszeitraum (Vollübertragung, Rz 766e) betreffen oder einen Teil des bisherigen Anspruchszeitraumes (Teilübertragung, Rz 766f).

#### **766e**

##### **Vollübertragung**

Einmalbeträge, die aus Anlass der vollen Übertragung bestehender Anwartschaften an eine **Betriebliche Vorsorgekasse** geleistet werden, scheiden nur in dem in § 124b Z 66 EStG 1988 umschriebenen Ausmaß (maßgeblich sind, die gesetzlichen Abfertigungsansprüche oder jene auf Grund eines Kollektivvertrages, der bereits am 1. Jänner 2002 bestanden hat) aus dem steuerpflichtigen Arbeitslohn bzw. den sonstigen Steuer- und Beitragspflichten aus. Die Steuerfreiheit für übertragene Altanwartschaften des fiktiven Abfertigungsanspruches zum Zeitpunkt der Übertragung besteht nur bis zur Höhe des fiktiven Anspruches. Übersteigt der Einmalbetrag das sich aus dem gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungsanspruch ergebende Ausmaß, liegt insoweit steuerpflichtiger Arbeitslohn (sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988) vor. Übertragungsbeträge für freiwillige Abfertigungen (auch für angerechnete Vordienstzeiten) sind steuerpflichtig,

ausgenommen sie finden Deckung im gesetzlichen Abfertigungsanspruch oder jenem auf Grund eines Kollektivvertrages, der bereits am 1. Jänner 2002 bestanden hat.

Wird zur vollen Übertragung bestehender Anwartschaften an eine **Betriebliche Vorsorgekasse** nicht der gesamte zum Zeitpunkt der Übertragung bestehende (fiktive) kollektivvertragliche oder gesetzliche Abfertigungsanspruch übertragen, gehören Beträge, die vom Arbeitgeber unter bestimmten Voraussetzungen "nachzuschließen" sind, insoweit nicht zu den Einkünften, als sie den Abfertigungsanspruch zum Zeitpunkt der Übertragung abzüglich des bereits übertragenen Betrages sowie die Verzugszinsen für den nachgeschossenen Betrag nicht übersteigen.

*Beispiel:*

*Der Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Übertragen werden 60% dieses fiktiven Anspruches. Der Arbeitgeber ist verpflichtet 40% dieses fiktiven Anspruches sowie die hierauf entfallenden Verzugszinsen zusätzlich in die **Betriebliche Vorsorgekasse** einzuzahlen, wenn der Arbeitnehmer innerhalb von 7 Jahren nach der Übertragung gekündigt wird. Kommt es zu einer "Nachschusspflicht" des Arbeitgebers im Sinne dieser Vereinbarung, dann führt der nachzuschließende Betrag sowie die darauf entfallenden Zinsen nicht zu Einkünften des Arbeitnehmers. Wird insgesamt ein höherer Betrag (mehr als 40% zuzüglich der darauf entfallenden Verzugszinsen) an die **Betriebliche Vorsorgekasse** geleistet, dann führt der übersteigende Betrag zu steuerpflichtigen Einkünften.*

## 766g

Werden Beträge auf Grund des **BMSVG, in der Fassung des BGBI. I Nr. 102/2007**,

- von einer **Betrieblichen Vorsorgekasse** durch Übertragen von Anwartschaften an eine andere **Betriebliche Vorsorgekasse** oder
- als Überweisung der Abfertigungen an ein Versicherungsunternehmen als Einmalprämie für eine Pensionszusatzversicherung gemäß § 108b EStG 1988 oder
- als Überweisung der Abfertigung an eine Pensionskasse

geleistet, liegt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

## 1073

Werden Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 bei Konzernversetzungen nicht ausbezahlt, sondern vom "neuen" Konzernunternehmen (als

neuer Arbeitgeber) übernommen, bestehen keine Bedenken, wenn im Auszahlungsfall auch diese übernommenen Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 nach dieser Bestimmung versteuert bzw. im Falle einer Vollübertragung in eine **Betriebliche Vorsorgekasse** gemäß § 26 Z 7 lit. EStG 1988 behandelt werden. Als Konzernunternehmen gelten solche im Sinne des § 15 Aktiengesetz 1965, BGBl. Nr. 98/1965 idgF.

### 1079a

Abfertigungen, die in Form einer Kapitalabfindung von einer **Betrieblichen Vorsorgekasse** ausbezahlt werden, sind immer mit 6% zu versteuern. Der Steuersatz von 6% ist auch dann anzuwenden, wenn der Arbeitgeber höhere als die im § 6 **BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007** vorgesehenen Beiträge (1,53% der Bemessungsgrundlage) geleistet hat.

Wird der Abfertigungsbetrag von einer **Betrieblichen Vorsorgekasse** an

- ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung oder
- an eine Pensionskasse

übertragen, fällt keine Lohnsteuer an (siehe auch Rz 766g).

Die nachfolgende Rentenauszahlung durch ein Versicherungsunternehmen (§ 29 Z 1 EStG 1988) oder eine Pensionskasse ist ebenfalls steuerfrei (siehe auch Rz 680a).

Erfolgte eine derartige Übertragung, kommt es aber in der Folge zu einer Kapitalabfindung, unterliegt der Abfindungsbetrag einer Lohnsteuer von 6% (siehe auch Rz 680b). Der Steuerabzug ist vom Versicherungsunternehmen oder der Pensionskasse vorzunehmen.

### 1079b

Unter Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder unter anderem auf Grund eines Kollektivvertrages zu leisten ist. Eine kollektivvertragliche Abfertigung kann gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 an die Stelle der gesetzlichen Abfertigung treten, sofern ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch dem Grunde nach besteht. Für Zeiträume, für die Ansprüche an **einer Betrieblichen Vorsorgekasse** im Sinne des **BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr.**

**102/2007**, bestehen, fehlt die gesetzliche Verpflichtung zur Leistung einer (weiteren) Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988. Mangels einer Verpflichtung zur Leistung einer gesetzlichen Abfertigung kann an die Stelle der gesetzlichen Abfertigung aber auch keine kollektivvertragliche Abfertigung treten.

Eine kollektivvertragliche Abfertigungszahlung, die (zusätzlich) für Zeiträume gezahlt wird, für die ein Anspruch an **einer Betrieblichen Vorsorgekasse nach dem BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007**, besteht, ist daher nicht gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988, sondern gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern.

**Sind vom Arbeitgeber (Bund) noch Beiträge nach dem BMSVG für bereits vergangene Beitragszeiträume samt Verzugszinsen aus einem bereits beendeten Arbeitsverhältnis auf Grund eines rechtskräftigen Gerichtsurteils oder eines gerichtlichen Vergleiches zu leisten, sind diese Beiträge samt Verzugszinsen als Abfertigung direkt an den Arbeitnehmer auszuzahlen (§ 6 Abs. 3 BMSVG). Diese Leistungen sind einer gesetzlichen Abfertigung gleichzusetzen und sind als solche gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern.**

## **1085a**

Wird im Fall des Todes eines aktiven Arbeitnehmers Sterbegeld ausbezahlt und erhält der Rechtsnachfolger keine Bezüge (Aktiv- oder Pensionsbezüge) vom Arbeitgeber des Verstorbenen, ist das Sterbegeld gemäß § 32 EStG 1988 in Verbindung mit § 67 Abs. 6 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen zu versteuern, und zwar auch dann, wenn der (die) Verstorbene dem **BMSVG** unterliegt.

Erhält der Rechtsnachfolger nach einem verstorbenen (Firmen-)Pensionisten eine (Firmen-)Pension (Hinterbliebenenversorgung) und hat der Rechtsnachfolger auch Anspruch auf das Sterbegeld, ist dieses beim Rechtsnachfolger gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern.

Erhält der Rechtsnachfolger nach einem verstorbenen Pensionskassenpensionisten Pensionskassenleistungen (Hinterbliebenenversorgung oder Eigenbezüge) und hat der Rechtsnachfolger auch Anspruch auf das Sterbegeld, ist dieses beim Rechtsnachfolger gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern.

Erhält der Rechtsnachfolger nach einem verstorbenen Firmenpensionisten keine Firmenpension (Hinterbliebenenversorgung), sondern nur ein Sterbegeld, ist dieses gem. § 32 EStG 1988 in Verbindung mit § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen zu versteuern. § 67 Abs. 6 EStG 1988 kann nicht angewendet werden, weil der Bezug einer Firmenpension kein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 begründet.

Als Rechtsnachfolger gilt jede Person, an die Sterbegeld ausgezahlt wird, wobei kein Unterschied besteht, ob das Sterbegeld nach den Bezügen des Verstorbenen bemessen wird, einen vereinbarten Absolutbetrag darstellt oder sich nach der Höhe der tatsächlichen Kosten des Begräbnisses orientiert.

### 1087a

Gemäß dem letzten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 gelten die Bestimmungen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer **Betrieblichen Vorsorgekasse** bestehen. Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 kommt nicht zum Tragen, wenn für neue Dienstverhältnisse ab 1. Jänner 2003 laufende Beiträge nach dem neuen System in eine **Betriebliche Vorsorgekasse** gezahlt werden (dies bezieht sich auch auf die Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 im Zusammenhang mit einem Sozialplan).

Wird bei Dienstverhältnissen, die vor dem 1. Jänner 2003 begonnen wurden, eine freiwillige Abfertigung ausbezahlt, steht die Begünstigung des § 67 Abs. 6 erster Satz EStG 1988 (ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate) jedenfalls zu (siehe Rz 1087d). Inwieweit die Begünstigung des § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 anzuwenden ist, hängt davon ab, ob, wann und in welchem Ausmaß Altabfertigungsanwartschaften übertragen werden. Dabei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Weiterführung des alten Anwartschaftssystems für die volle Dauer des Dienstverhältnisses (Rz 1087b)
- Weiterführung des alten Anwartschaftssystems bis zu einem bestimmten Zeitpunkt – Einfrieren der gesamten Altabfertigungsansprüche (Rz 1087c)
- Vollübertragung im Ausmaß des gesamten Altabfertigungsanspruches (Rz 1087d)

- Vollübertragung mit Abschlag (Rz 1087e)
- Teilübertragung (Rz 1087f)

Die gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 zweiter Satz zu berücksichtigenden Zeiten enden mit dem Zeitpunkt des Übertritts in das neue System.

### **1087d**

Wurden (gesetzliche) Altabfertigungsanwartschaften für das bisherige Dienstverhältnis im höchstmöglichen Ausmaß übertragen (§ 26 Z 7 EStG 1988), steht demnach die Begünstigung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz (ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate) für freiwillige Abfertigungen zu. (Es kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass ein bestimmter Zeitraum, wenn auch ein sehr kurzer, nicht berücksichtigt wird - hinsichtlich der Berücksichtigung der Vordienstzeiten siehe Rz 1087f).

*Beispiel:*

*Der Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Es wird der gesamte gesetzliche Abfertigungsanspruch im Ausmaß von 4 Monatsentgelten in eine **Betriebliche Vorsorgekasse** übertragen.*

*Wird bei Beendigung des Dienstverhältnisses eine freiwillige Abfertigung gezahlt, ist davon gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit 6% zu versteuern:*

- ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (§ 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz; siehe Rz 1087a)
- zuzüglich 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (11 Jahre); abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die **Betriebliche Vorsorgekasse** geleistet wurde.

<i>Ifd. Bezug</i>	<i>3.000 Euro</i>
-------------------	-------------------

<i>Eintritt</i>	<i>1.2.1992</i>
-----------------	-----------------

<i>Ende Dienstverhältnis</i>	<i>15.7.2003</i>
------------------------------	------------------

<i>Übertritt <b>Betriebliche Vorsorgekasse</b></i>	<i>1.3.2003</i>
--	-----------------

<i>Übertragungsbetrag an eine <b>Betriebliche Vorsorgekasse</b></i>	<i>14.000 Euro</i>
---	--------------------

<i>4 Monate fiktiver gesetzlicher Abfertigungsanspruch</i>	
--	--

$$4 \times 3.000 \text{ Euro} + 1/6 = 14.000 \text{ Euro}$$

*begünst. Ausmaß § 67 Abs. 6  
EStG 1988*

<i>§ 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz (3 Monatsbezüge)</i>	<i>9.000 Euro</i>
---	-------------------

<i>§ 67 Abs. 6 EStG 1988 zweiter Satz (anrechenb. Vordienstzeiten)</i>	
--	--

<i>11 Jahre = 4/12 der lfd. Bezüge</i>	<i>12.000 Euro</i>
--	--------------------

<i>abzüglich übertragener Betrag an <b>eine Betriebliche Vorsorgekasse</b></i>	<i>14.000 Euro</i>
--	--------------------

<i>begünstigtes Ausmaß § 67 Abs. 6 EStG 1988 zweiter Satz</i>	<i>0 Euro</i>	<i>0 Euro</i>
---	---------------	---------------

<i>gesamtes Ausmaß § 67 Abs. 6 EStG 1988</i>	<i>9.000 Euro</i>
--	-------------------

## 1087e

Wird zur vollen Übertragung bestehender Anwartschaften an eine **Betriebliche Vorsorgekasse** nicht der gesamte zum Zeitpunkt der Übertragung bestehende (fiktive) kollektivvertragliche oder gesetzliche Abfertigungsanspruch übertragen, steht die Begünstigung des § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 auch dann zu, wenn an Stelle des vertraglich vereinbarten "nachzuschließenden" Betrages eine freiwillige Abfertigung gezahlt wird. Der Übertragungsbetrag (einschließlich Verzugszinsen) vermindert den gemäß § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 begünstigt zu versteuernden Betrag (hinsichtlich der Berücksichtigung der Vordienstzeiten siehe Rz 1087f).

*Beispiel:*

*Der Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre).*

*Übertragen werden 60% dieses fiktiven Anspruches. Der Arbeitgeber ist vertraglich verpflichtet 40% dieses fiktiven Anspruches als freiwillige Abfertigung zu leisten, wenn der Arbeitnehmer innerhalb von 5 Jahren nach der Übertragung gekündigt wird.*

*Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit 6% zu versteuern:*

- *ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (§ 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz; siehe Rz 1087a)*

- *zuzüglich 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis elf Jahre); abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die **Betriebliche Vorsorgekasse** geleistet wurde.*

## 1087f

Wird ein Teil der Altabfertigungsanwartschaften an eine **Betriebliche Vorsorgekasse** übertragen und ein Teil eingefroren, kann analog zur Regelung gemäß § 26 Z 7 lit. d EStG 1988 (Rz 766f) die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur hinsichtlich des nicht übertragenen (eingefrorenen) Teiles angewendet werden. Dabei vermindert der Übertragungsbetrag (einschließlich Verzugszinsen) den gemäß § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 begünstigt zu versteuernden Betrag.

*Beispiel:*

*Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbaren mit 1. März 2003 den Übertritt in das neue System. Der gesetzliche Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt des Übertritts beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Zur Anwartschaftsabfindung (für die Dauer des bisherigen Dienstverhältnisses) werden für einen Zeitraum von fünf Jahren drei Monatsentgelte in eine **Betriebliche Vorsorgekasse** übertragen. Bei Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis wird eine freiwillige Abfertigung im Ausmaß von 6 Monatsentgelten gewährt, die dem Arbeitnehmer als Anrechnung von Vordienstzeiten zugesichert wurde. Der Arbeitnehmer weist Dienstzeiten im Ausmaß von 8 Jahren nach – für diesen Zeitraum wurde bisher keine Abfertigungszahlung geleistet.*

*Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit 6% zu versteuern:*

- *ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (§ 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz; siehe Rz 1087a)*
- *zuzüglich 6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis 11 Jahre, Vordienstzeiten 8 Jahre, zusammen 19 Jahre); abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die **Betriebliche Vorsorgekasse** geleistet wurde.*

## 1087i

Maßgeblich für die Berechnung der Begünstigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 ist auch bei Übertritt in das neue Abfertigungssystem während des Dienstverhältnisses (sowohl bei voller als auch teilweiser Übertragung von Altabfertigungsanwartschaften in eine **Betriebliche Vorsorgekasse**) die Höhe der Bezüge zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses.

## **1087j**

Sind für Personen die Bestimmungen des **BMSVG, in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007**, nicht anzuwenden, steht die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 für freiwillige Abfertigungen weiterhin zu.

## **1102b**

Fallen Vergleichssummen gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer **Betrieblichen Vorsorgekasse** besteht, sind sie bis zu einem Betrag von 7.500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern. Dieser Betrag berührt nicht die Sechstelregelung gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988.

Vergleichszahlungen, die den Betrag von 7.500 Euro übersteigen, bleiben im Ausmaß eines Fünftels des 7.500 Euro übersteigenden Betrages steuerfrei. Die einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge sind den jeweiligen Teilbeträgen anteilmäßig zuzuordnen.

Verbleibt der Arbeitnehmer zur Gänze im "alten" Abfertigungssystem bzw. bezieht sich der Vergleichsbetrag bei einem Teilübertritt auf "eingefrorene" Zeiträume, kommt die begünstigte Besteuerung mit 6% nicht zur Anwendung. Die "Fünftelregelung" ist in diesem Fall für die gesamte Vergleichszahlung anzuwenden. Diese Begünstigung besteht unabhängig davon, ob dem Arbeitnehmer eine freiwillige Abfertigung gemäß § 67 Abs. 6 erster und zweiter Satz EStG 1988 (EStR 2000 Rz 1087b) zusteht.

*Beispiel:*

*Ein Arbeitnehmer ist zum 1.1.2003 in das neue System übergetreten (Vollübertragung). Bei Beendigung des Dienstverhältnisses (Oktober 2006) wird eine Vergleichssumme von 16.000 Euro geleistet. Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 2.000 Euro werden einbehalten.*

*Vom Vergleichsbetrag von 16.000 Euro sind 7.500 Euro (= 46,875 % der gesamten Vergleichssumme) mit dem festen Steuersatz zu versteuern. Der übersteigende Betrag von 8.500 Euro (= 53,125 %) ist unter Anwendung der „Fünftelregelung“ nach dem Tarif zu versteuern. Die Sozialversicherungsbeiträge sind dem jeweiligen Teilbetrag quotenmäßig zuzuordnen.*

*a) Versteuerung mit dem festen Steuersatz:*

*7.500,00 Euro*

*Abzüglich darauf entfallende Sozialversicherung* \_\_\_\_\_

<i>(46,875% von 2.000)</i>	<i>- 937,50 Euro</i>
<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>6.562,50 Euro</i>
<i>Davon 6% Lohnsteuer</i>	<i>393,75 Euro</i>

*b) Versteuerung laut Tarif:*

	<i>8.500,00 Euro</i>
<i>Abzüglich darauf entfallende Sozialversicherung (53,125% von 2.000)</i>	<i>1.062,50 Euro</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>7.437,50 Euro</i>
<i>Abzüglich 1/5</i>	<i>1.487,50 Euro</i>
<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>5.950,00 Euro</i>
<i>Lohnsteuer laut Monatstarif</i>	<i>2.237,00 Euro</i>
<i>Gesamte Lohnsteuer</i>	<i>2.630,75 Euro</i>

*c) Darstellung im Lohnzettel:*

<i>Kennzahl (210)</i>	<i>16.000,00 Euro</i>
<i>Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge</i>	<i>2.000,00 Euro</i>
<i>Kennzahl (226) SV-Beiträge für Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988, soweit steuerfrei bzw. mit festem Steuersatz versteuert: 937,50 Euro (SV von 7.500) + 212,50 Euro (= 1/5 von 1.062,50)</i>	<i>1.150,00 Euro</i>
<i>Kennzahl (230)</i>	<i>850,00 Euro</i>
<i>Steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988, vor Abzug der SV-Beiträge</i>	
<i>7.500,00 Euro + 1.700,00 Euro (= 1/5 von 8.500,00)</i>	<i>9.200,00 Euro</i>
<i>Kennzahl (243)</i>	<i>9.200,00 Euro</i>
<i>Kennzahl (245)</i>	<i>5.950,00 Euro</i>
<i>Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer</i>	<i>2.630,75 Euro</i>
<i>Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988</i>	

<i>Kennzahl (260)</i>	<i>393,75 Euro</i>
	<i>2.237,00 Euro</i>

## 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,
- die Versicherungsnummer des (Ehe)Partners des Arbeitnehmers, falls der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt wurde,
- sowie die Anzahl der Kinder, für die Kinderzuschläge zum Alleinverdiener- oder zum Alleinerzieherabsetzbetrag gewährt wurden,

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**".

### 1365

Die prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge ist eine Ergänzung der im **Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (BMSVG)** geregelten "Abfertigung-Neu". Ziel ist, allen Steuerpflichtigen eine geförderte Zukunftsvorsorge zu ermöglichen, unabhängig davon, ob sie tatsächlich Einkommensteuer bezahlen oder nicht, und unabhängig davon, ob sie überhaupt Einkünfte im Sinne des EStG 1988 beziehen. Die Förderung als Erstattung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) erfolgt in Form einer "Prämiengutschrift". Die Höhe der Beiträge, bis zu der Einkommensteuer (Lohnsteuer) erstattet, also eine Prämie gutgeschrieben wird, wird von der Höchstbeitragsgrundlage nach § 45 Abs. 1 ASVG abgeleitet.

### 41.12 Zukunftsvorsorgeeinrichtungen (§ 108h EStG 1988)

### 1396

Als Zukunftsvorsorgeeinrichtungen kommen Institutionen für Veranlagungen in Pensionsinvestmentfonds, in **Betriebliche Vorsorgekassen** sowie in Pensionszusatzversicherungen in Betracht, sofern sie die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen:

- Die Veranlagung der Zukunftsvorsorgebeiträge muss mit einem Anteil von mindestens 40% in Aktien erfolgen (näheres siehe InvFR 2003, Rz 26), die an Börsen kapitalschwächerer EWR-Mitgliedsstaaten erst zugelassen sind und in Österreich öffentlich angeboten werden (näheres siehe InvFR 2003, Rz 28).
- Es dürfen keine Gewinne ausgeschüttet werden.
- Der Rechtsträger oder ein zur Abgabe einer Garantie berechtigtes Kreditinstitut aus dem EWR Raum muss eine Kapitalgarantie abgeben, die zumindest die vom Steuerpflichtigen eingezahlten Beiträge zuzüglich der dafür gutgeschriebenen Prämien umfasst. Zum Erlöschen dieser Kapitalgarantie bei Auszahlung der Beiträge nach Ablauf der zehnjährigen Bindungsfrist siehe Rz 1391.

- Im Falle des Wechsels von einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung in eine andere Zukunftsvorsorgeeinrichtung gilt der überwiesene Betrag als Einmalerlag und ist von der Kapitalgarantie umfasst.

#### 41.14 Steuerfreiheit der Kapitalerträge

##### **1398**

Die in der Zukunftsvorsorgeeinrichtung vereinnahmten Kapitalerträge sind steuerfrei.

Grundlage für die Steuerfreiheit sind § 6 Abs. 5 KStG 1988 für **Betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen**, § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 InvFG 1993 für Pensionsinvestmentfonds sowie § 17 Abs. 3 KStG 1988 für Versicherungsunternehmen. Wird eine Zukunftsvorsorge kombiniert mit einer Ablebensversicherung abgeschlossen, steht für die Versicherungsprämie, die auf die Ablebensversicherung entfällt, keine Prämie im Sinne des § 108g EStG 1988 zu. Ebenso ist bei einer Kombination mit einer Er- und Ablebensversicherung vor zu gehen. Bei einer Verrentung der angesparten Beträge ist jener Teil, der auf die Erlebensversicherung entfällt, nicht steuerfrei.

#### **Der Abschnitt 10.5 (Rz 699 bis 741) wird aufgrund der Reisekosten-Novelle 2007 neu gefasst**

10.5 Dienstreise (**§ 26 Z 4 EStG 1988 und § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988**)

10.5.1 **Dienstreise gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 (ehemals „Legaldefinition“)**

10.5.1.1 Begriff der Dienstreise nach **§ 26 Z 4 EStG 1988 (1. und 2. Tatbestand)**

##### **699**

**Derzeit frei**

##### **700**

**Eine Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 liegt dann vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers**

- **seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt (1. Tatbestand) oder**

- ein Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand).

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt eine Dienstreise jedoch nur bis zur Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit vor (siehe Rz 718 bis Rz 721).

Gehört es zum Aufgabenbereich des Arbeitnehmers eines Unternehmens, dass er an verschiedenen Standorten des Unternehmens tätig werden muss, und steht diesem Arbeitnehmer an den verschiedenen Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung, liegt bei Fahrten zu und zwischen diesen Standorten hinsichtlich Tages- und Nächtigungsgelder keine Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 vor. Die Fahrtkosten zwischen zwei Dienstorten können hingegen nicht steuerbar ersetzt werden. Ob an diesen weiteren Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist nicht von der konkreten Ausgestaltung des Arbeitsplatzes (zB eigenes Büro) abhängig, sondern aus funktionaler Sicht (organisatorische Eingliederung in dieser Arbeitsstätte) zu beurteilen. Tagesgelder sind ab dem ersten Tag steuerpflichtig.

*Beispiel 1:*

*Der Mitarbeiter einer Lebensmittelkette ist Filialleiter an drei verschiedenen Standorten. Er verfügt nur in einer Filiale über ein eigenes Büro. Auszahlte Tagesgelder sind steuerpflichtig, unabhängig davon, wie oft er in den jeweiligen Filialen tätig wird.*

*Beispiel 2:*

*Ein Gebietsleiter, der einzelnen Filialleitern übergeordnet ist, aber in den einzelnen Filialen nicht unmittelbar organisatorisch eingegliedert ist, hat in den einzelnen Filialen keinen funktionalen Arbeitsplatz.*

**701**

Unter Dienstort ist der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlich dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers anzusehen. Meist wird der Dienstort eines Arbeitnehmers mit dem Betriebsort des Unternehmens, bei dem der Arbeitnehmer beschäftigt ist, zusammenfallen. Wird jedoch der Arbeitnehmer an

**diesem Betriebsort dienstlich nicht tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstätte außerhalb des Betriebsortes liegt, dann ist jene regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen.**

**Wird ein Arbeitnehmer an verschiedenen Betriebsstandorten/Betriebsstätten (nicht aber für Baustellen- oder Montagetätigkeit) des Arbeitgebers tätig und steht an diesen Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung, liegt steuerrechtlich weder eine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 noch eine vorübergehende Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (Rz 700).**

**Erfolgt aus beruflichen Gründen eine Nächtigung an einem dieser Standorte, können die tatsächlichen Nächtigungskosten vom Arbeitgeber nicht steuerbar ersetzt werden. Zur Berücksichtigung von Fahrtkosten zwischen zwei Mittelpunkten der Tätigkeit (zwischen zwei Standorten) siehe Rz 710a.**

## **702**

**Für beide Tatbestände der Dienstreise ist ein dienstlicher Auftrag erforderlich (VwGH 19.02.1992, 91/14/0212). Wählt ein Arbeitnehmer aus privaten Gründen seinen Arbeitsplatz außerhalb der üblichen Entfernung von seinem ständigen Wohnort oder seinen Wohnort außerhalb des ständigen Arbeitsplatzes, liegt keine Dienstreise vor.**

## **703**

**Das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBI. Nr. 196/1988, enthält keinen eigenständigen Begriff einer Dienstreise. Im § 5 Abs. 2 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBI. Nr. 196/1988, wird nur der Begriff des Beschäftigungsortes definiert und dabei auf § 30 ASVG verwiesen, worin die örtliche Zuständigkeit für die Überweisung der Krankenkassenbeiträge geregelt wird. § 3 Abs. 2 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBI. Nr. 196/1988, stellt aber auf einen Dienstauftrag ab, da der Überlasser derjenige ist, der Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung an Dritte (Beschäftiger) im Rahmen des Dienstvertrages verpflichtet.**

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

#### **703a**

**Bei Teleworkern, die ihre Arbeit ausschließlich zu Hause verrichten und beim Arbeitgeber über keinen Arbeitsplatz verfügen, ist die Arbeitsstätte die Wohnung des Arbeitnehmers. Somit stellen Fahrten zum Sitz der Firma grundsätzlich Dienstreisen dar. Tagesgelder, Fahrtkostenersätze und Nächtigungsgelder können - sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind - gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar ersetzt werden.**

#### **704**

**Die Dienstreise nach dem 1. Tatbestand umfasst Reisen im Nahbereich des Dienstortes. Dieser Nahbereich wird dann anzunehmen sein, wenn dem Arbeitnehmer die tägliche Rückkehr zu seinem Wohnort zugemutet werden kann (VwGH 25.06.1985, 85/14/0028). Kehrt der Arbeitnehmer täglich von der Arbeitsstätte an seinen ständigen Wohnort zurück, so stellt sich die Frage der Zumutbarkeit nicht, weil das Gesetz die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr vom Dienstort zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nur releviert, wenn der Arbeitnehmer am Dienstort verbleibt und wegen der damit verbundenen Mehraufwendungen eine Vergütung erhält (VwGH 10.04.1997, 94/15/0218). Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr (Dienstreise nach dem 2. Tatbestand) ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort mehr als 120 km entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein.**

#### **704a**

Laut Rechtsprechung des OGH 14.03.2001, 9 ObA 310/00d verlassen Reisende oder Vertreter den Dienstort nicht nur vorübergehend, sondern ständig. Wenn der Dienstreisebegriff auf das vorübergehende Verlassen des Dienstortes abstellt, liegt demnach für Reisende oder Vertretende überhaupt keine Dienstreise vor.

Die OGH-Rechtsprechung zum Handelskollektivvertrag ist grundsätzlich auch auf andere derartige Kollektivverträge anzuwenden. Für Reisende oder Vertreter, die anderen Kollektivverträgen unterliegen, die in Zusammenhang mit Dienstreiseregelungen für Reisende oder Vertreter noch den Passus "vorübergehend" enthalten, wird jedoch bis 31. Dezember 2009 die bisherige Verwaltungspraxis beibehalten, um diese Kollektivverträge abändern zu können. Ab 1. Jänner 2010 wird der Rechtsprechung des OGH gefolgt werden.

#### **704b**

Mit Urteil vom 13. Mai 2005, Zl. 7 Ra 65/05p, hat das Oberlandesgericht Wien im Zusammenhang mit dem Kollektivvertrag für das Kleintransportgewerbe entschieden, dass in jenen Fällen, in denen eine kollektivvertragliche Reisekostenregelung Tagesgelder für Dienstleistungen außerhalb des Dienstortes vorsieht ohne jedoch diesen näher zu definieren, als Dienstort nicht der Ort der Betriebsstätte, sondern der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers zu verstehen ist. Demnach liegt bei einem Dienstnehmer, der am Ort der Betriebsstätte dienstlich nicht tätig wird, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstätte außerhalb des Betriebsortes liegt, eine Dienstreise nur dann vor, wenn eine Reisebewegung über das dem Arbeitnehmer fest zugewiesene Gebiet hinaus erfolgt.

Die zum Kollektivvertrag für das Kleintransportgewerbe ergangene OLG-Entscheidung ist grundsätzlich auf alle Fälle anzuwenden, in denen der Kollektivvertrag zwar eine Reisekostenregelung vorsieht, den Dienstort aber nicht näher definiert. Bis 31. Dezember 2009 wird jedoch die bisherige Verwaltungspraxis, die von einer verpflichtenden Zahlung - somit gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbaren Tagesgeldern ausgeht -, beibehalten.

##### **10.5.1.2 Reisevergütungen – Fahrtkosten**

#### **10.5.1.2.1 Abgrenzung Dienstreisen - Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte**

**705**

**Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergeld) können daher für derartige Fahrten nicht steuerfrei gewährt werden.**

**Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.**

**Fahrtkosten stellen nach dem Erkenntnis des VwGH 08.10.1998, 97/15/0073, keine spezifischen Reisekosten dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Art zu berücksichtigen, die allerdings im Falle von Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten werden.**

**Zur Abgrenzung Dienstreise - Pendlerpauschale - Sachbezugsermittlung bei Nutzung des arbeitgebereigenen KFZ - Dienstverrichtungen auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Kundenbesuche) siehe weiters Pendlerpauschale, Rz 265 ff.**

**706**

**Verlagert sich das regelmäßige Tätigwerden zu einer neuen Arbeitsstätte (Dienstort), sind für die steuerliche Beurteilung der Fahrten vom Wohnort zu dieser Arbeitsstätte (Dienstort) die Ausführungen in den nachfolgenden Randzahlen (Rz 706a bis Rz 706c) maßgeblich.**

**706a**

**Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte auf Dauer versetzt, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Versetzung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dar.**

*Beispiel:*

*Eine Filialleiterin wird in eine andere Filiale des Unternehmens versetzt. Die Fahrten zur neuen Filiale stellen keine Dienstreisen, sondern Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.*

**706b**

**Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte vorübergehend dienstzugeteilt oder entsendet, können gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 bis zum Ende des Kalendermonats, in dem diese Fahrten erstmals überwiegend zurückgelegt werden, nicht steuerbare Fahrtkostenersätze (zB Kilometergelder) hiefür ausgezahlt werden. Ab dem Folgemonat stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar, die mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale (wenn die Fahrten überwiegend im Kalendermonat erfolgen) abgegolten sind. Vom Arbeitgeber für diesen Zeitraum gezahlte Fahrtkostenersätze sind steuerpflichtiger Arbeitslohn.**

*Beispiel 1:*

*Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 23. Februar bis 25. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 26. April bis Ende April wird er wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.*

*Für die Fahrten vom 23. Februar bis 31. März ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) steuerfrei. Im April ist der Kilometergeldersatz steuerpflichtig. Für den Monat Februar steht gegebenenfalls (weiterhin) das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zu seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu. Im März steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu.*

*Beispiel 2:*

*Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 25. April einer*

*Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 26. April bis Ende April wird er wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.*

*Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) steuerfrei. Im März und im April ist der Kilometergeldersatz steuerpflichtig. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März und April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu.*

*Wird der vorübergehende Einsatz beendet und wird der Arbeitnehmer wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte tätig, steht im Kalendermonat des Wechsels der Tätigkeit (Beendigung der vorübergehenden Tätigkeit) gegebenenfalls das Pendlerpauschale für die Fahrten vom Wohnort zu jener Arbeitsstätte zu, die er überwiegend im Kalendermonat zurücklegt.*

**Beispiel 3:**

*Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 04. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 5. April wird er wieder in seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.*

*Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) steuerfrei. Im März und im April ist der Kilometergeldersatz steuerpflichtig. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu. Für den Monat April steht ihm gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zur ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu.*

**706c**

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in der Folge in einem Kalendermonat nicht mehr überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Wird daher der vorübergehende Einsatz an einem anderen Einsatzort durch eine Tätigkeit an der ständigen Arbeitsstätte unterbrochen und wird in der Folge die Tätigkeit am vorübergehenden Einsatzort wieder fortgesetzt, ist zu prüfen, ob in diesem Kalendermonat Fahrten zum vorübergehenden Einsatzort überwiegend vom Wohnort aus angetreten wurden. Ist dies nicht der Fall, können hinsichtlich dieses Einsatzortes im nächsten

Kalendermonat Kilometergelder wieder steuerfrei ausgezahlt werden. Arbeitsfreie Tage, Urlaubstage oder Krankenstände unterbrechen den Beobachtungszeitraum nicht und sind jener Tätigkeit zuzuordnen, die unmittelbar davor ausgeübt wurde.

*Beispiel:*

*Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 04. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Vom 05. April bis 25. April wird er an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig. Ab 26. April bis 06. Juni wird er vorübergehend wieder in jener Bankfiliale tätig, in der er am Monatsbeginn tätig war.*

*Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) nicht steuerbar. Der Kilometergeldersatz für die Fahrten zur Bankfiliale für März und April (und zwar vom 01. bis 04. April und vom 26. bis Ende April) ist steuerpflichtig (Folgemonat), für Mai ist der Kilometergeldersatz wieder nicht steuerbar (neuer Beurteilungszeitraum), für Juni wieder steuerpflichtig (Folgemonat). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu.*

*Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und der ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu (Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum).*

*Würde der Arbeitnehmer während seiner Tätigkeit an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) vom 20. bis 25. April Urlaub nehmen, ist die Urlaubszeit in diesem Fall der unmittelbar vorangegangenen Tätigkeit an der ständigen Arbeitsstätte zuzurechnen und ändert nichts an der vorstehenden Betrachtungsweise. Das Pendlerpauschale steht gegebenenfalls für die Fahrten zwischen Wohnung und der ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu.*

## 706d

Fahrtkostenersätze sind nur insoweit nicht steuerbar, als dies den tatsächlichen Kosten gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 entspricht. Dies gilt auch dann, wenn auf Grund arbeitsrechtlicher Vorschriften (zB RGV) die Kosten des Massenbeförderungsmittels für die Strecke zwischen Dienstort (Arbeitsstätte) und Einsatzort ersetzt werden, tatsächlich aber vom Arbeitnehmer die Dienstreise nicht vom Dienstort (Arbeitsstätte) angetreten wird, sondern nur die kürzere Strecke zwischen Wohnung und Einsatzort zurückgelegt wird. Wird vom Arbeitnehmer für die Zurücklegung dieser Strecke der eigene PKW verwendet,

**können als Fahrtkosten Kilometergelder für diese Strecke nicht steuerbar verrechnet werden.**

**707**

**Als Arbeitsstätte/Einsatzort gilt ein Büro, eine Betriebsstätte, ein Werksgelände, ein Lager und ähnliches. Eine Arbeitsstätte im obigen Sinne liegt auch dann vor, wenn das dauernde Tätigwerden in Räumlichkeiten eines Kunden oder an einem Fortbildungsinstitut (zB Entsendung zu einer mehrmonatigen Berufsförderung) erfolgt.**

**Für Fahrten von der Dienststelle zu einem Einsatzort und zurück zur Dienststelle können Fahrtkostenersätze zeitlich unbegrenzt nicht steuerbar ausgezahlt werden.**

**708**

**Liegen hinsichtlich der Fahrten zu einem Einsatzort auf Grund der Dauer des Einsatzes zum 1. Jänner 2008 bereits Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 vor, kommt es durch das In-Kraft-Treten der Reisekosten-Novelle 2007 zum 1. Jänner 2008 zu keiner Neubeurteilung.**

*Beispiel:*

*Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird zu einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt und erhält für Fahrten vom Wohnort zum vorübergehenden Einsatzort vom 2. November 2007 bis 31. Jänner 2008 Kilometergeld auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift. In den Monaten November und Dezember 2007 bleibt das Kilometergeld steuerfrei (lohngestaltende Vorschrift in Verbindung mit der Reisekostenverordnung). Das für diese Fahrten im Kalendermonat Jänner 2008 ausgezahlte Kilometergeld ist steuerpflichtig. Für die Monate November und Dezember 2007 steht kein Pendlerpauschale zu, für Jänner 2008 hingegen gegebenenfalls schon.*

#### **10.5.1.2.2 Ausnahmeregelung für Fahrten zur Baustelle bzw. zum Montageort**

**709**

**Abweichend von § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 können bis 31. Dezember 2009 für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für**

**Montagetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung aus angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 lit. a erster Satz EStG 1988 steuerfrei ausgezahlt oder das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt werden. Wird vom Arbeitgeber für diese Fahrten ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 berücksichtigt, stellen Fahrtkostenersätze bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.**

**Beispiel 1:**

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

*Auch wenn der Monteur diese Baustelle über mehrere Wochen aufsucht ist das ausgezahlte Kilometergeld bis 31.12.2009 nicht steuerbar. Das Pendlerpauschale kann bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen ebenfalls berücksichtigt werden.*

**Beispiel 2:**

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

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

**Beispiel 3:**

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

*Der pauschale Fahrtkostenersatz, der das amtliche Kilometergeld nicht übersteigt, ist bis zum 31.12.2009 nicht steuerbar.*

Wird bis 31. Dezember 2009 für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montagetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung aus angetreten werden, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug verwendet, ist dafür kein steuerpflichtiger Sachbezug anzusetzen, da diese Fahrten nicht als Privatfahrten zu qualifizieren sind.

*Beispiel:*

*Ein in St. Pölten wohnhafter Monteur fährt mit dem Firmenfahrzeug des Arbeitgebers mit Betriebssitz in Melk unmittelbar von der Wohnung auf eine Baustelle nach Ybbs.*

*Da diese Fahrten nicht als Privatfahrten zu qualifizieren sind (siehe Rz 266), ist für die Nutzung des arbeitgebereigenen Pkw – auch für die Strecke St. Pölten – Melk (Wohnung – Arbeitsstätte) kein Sachbezugswert anzusetzen.*

## 709b

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

### 10.5.1.2.3 Fahrtkosten bei Vorliegen eines weiteren Tätigkeitsmittelpunktes

## 710

Beruflich veranlasste Fahrtkosten stellen nach der Rechtsprechung des VwGH keine spezifischen Reisekosten dar, sondern sind Werbungskosten allgemeiner Art. Fahrtkostenersätze können daher unabhängig davon, ob Tagesgelder zustehen bzw. wie diese steuerlich zu behandeln sind, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nicht steuerbar ausbezahlt werden. So können auch Fahrtkosten bei Fahrtätigkeit mit einem arbeitnehmereigenen KFZ sowie für Fahrten in einem Einsatzgebiet nicht steuerbar ersetzt werden.

## 710a

Fahrtkostenersätze des Arbeitgebers für Fahrten zwischen zwei oder mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit im Auftrag des Arbeitgebers sind nicht steuerbar. Die

Fahrten von der Wohnung zum ersten Mittelpunkt der Tätigkeit und die Fahrten vom zweiten (letzten) Mittelpunkt der Tätigkeit zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgegolten. Diese Grundsätze sind auch dann anzuwenden, wenn Fahrten gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 als Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte zu beurteilen sind.

**Beispiel 1:**

*Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz im 9. Bezirk in Wien arbeitet für denselben Arbeitgeber am Vormittag im Büro im 22. Bezirk, am Nachmittag im 17. Bezirk. Für die Fahrten zwischen den Arbeitsstätten wird der eigene PKW verwendet.*

*Für diese Fahrten können die tatsächlichen Fahrtkosten (zB Kilometergeld) steuerfrei gewährt werden. Die Fahrten zwischen der Wohnung und dem Büro im 22. Bezirk bzw. vom Büro im 17. Bezirk zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.*

**Beispiel 2:**

*Ein Arbeitnehmer mit Wohnort Kitzbühel arbeitet am Vormittag in Wörgl und am Nachmittag in Kitzbühel. Für die Fahrten Kitzbühel - Wörgl - Kitzbühel steht das Pendlerpauschale zu. Da die Fahrtkosten von der ersten Arbeitsstätte (in Wörgl) zur zweiten Arbeitsstätte (in Kitzbühel = Wohnort) wegen Streckenidentität bereits mit dem Pendlerpauschale abgegolten sind, können zusätzliche Fahrtkosten für die Fahrten zwischen den beiden Mittelpunkten der Tätigkeit nicht steuerfrei gewährt werden.*

**Beispiel 3:**

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

#### 10.5.1.2.4 Kilometergelder

##### 711

Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Somit steht als Fahrtkostenersatz bei Dienstreisen höchstens das amtliche Kilometergeld zu. Ein nachgewiesener höherer tatsächlicher Aufwand kann nicht nach § 26 Z 4 EStG 1988, wohl aber im Rahmen

**der erhöhten Werbungskosten berücksichtigt werden (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988).**

**Das amtliche Kilometergeld für Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 kann bei Zutreffen aller Voraussetzungen für maximal 30.000 Kilometer pro Kalenderjahr nicht steuerbar ausgezahlt werden (VwGH 19.05.2005, 2001/15/0088). Darunter fallen auch Kilometergelder, die der Arbeitgeber für Fahrten für arbeitsfreie Tage vom Einsatzort zum Familienwohnsitz und zurück auszahlt.**

**Die Zuschläge für Mitreisende können bei der Ermittlung der Höchstgrenze in Euro diese nicht erhöhen.**

**Wird diese Höchstgrenze dadurch überschritten, weil mehrere Arbeitgeber Kilometergelder unterhalb der Höchstgrenze ausgezahlt haben, tritt auch für den übersteigenden Teil rückwirkend keine Steuerpflicht ein.**

**Wird vom Arbeitgeber für die Verwendung eines arbeitnehmerekigen Kraftfahrzeuges als Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 das amtliche Kilometergeld verrechnet, können zur Vermeidung zusätzlicher Administrationskosten bei der Lohnverrechnung die bis 30. Juni 2008 geltenden Beträge gemäß § 10 Abs. 3 und 4 der Reisegebührenvorschrift auf volle Cent aufgerundet werden. Das Kilometergeld für PKW kann daher bis 30. Juni 2008 iHv 0,38 Euro ersetzt werden. Ab 1. Juli 2008 beträgt das amtliche Kilometergeld für PKW 0,42 Euro.**

## **712**

**Wird vom Arbeitgeber ein geringeres Kilometergeld ausgezahlt, kann ein nicht steuerbarer Kostenersatz bis zum Betrag von 30.000 km multipliziert mit dem amtlichen Kilometergeld geleistet werden. Ab dem Zeitpunkt des Überschreitens dieses Betrages im Kalenderjahr sind Kilometergelder für dieses Kalenderjahr steuerpflichtig.**

***Beispiel:***

***Ein Arbeitnehmer erhält pro Kilometer einen Ersatz in Höhe von 0,30 Euro. Er fährt im Kalenderjahr 2007 36.000 Kilometer. Der jährliche Ersatz hiefür beträgt 10.800 Euro. Bei einem amtlichen Kilometergeld von 0,38 Euro ergibt sich ein nicht steuerbarer Höchstbetrag von 11.400 Euro (30.000 km)***

*mal 0,38 Euro), sodass der erhaltene Ersatz von 10.800 Euro insgesamt nicht steuerbar ausgezahlt werden kann.*

*Ein Arbeitnehmer hat von Jänner bis Oktober 2007 ein nicht steuerbares Kilometergeld in Höhe von 10.800 Euro erhalten (36.000 km zu 0,30 Euro). Für November 2007 weist er Fahrten im Ausmaß von 4.000 Kilometer nach und erhält dafür Kilometergeld in Höhe von 1.200 Euro. Von diesem Betrag sind 600 Euro steuerfrei, der Rest, der den Betrag von 11.400 Euro überschreitet (amtliches Kilometergeld 0,38 Euro mal 30.000 km) ist steuerpflichtig. Ebenso ist das für den Monat Dezember 2007 ausgezahlte Kilometergeld steuerpflichtig.*

*Für das Kalenderjahr 2008 beträgt der Höchstbetrag 12.000 Euro (0,38 Euro für 6 Monate und 0,42 Euro für 6 Monate), für das Kalenderjahr 2009 beträgt der Höchstbetrag 12.600 Euro (30.000 km mal 0,42 Euro).*

#### **712a**

Werden vom Arbeitgeber "limitierte Kilometergelder" bezahlt, die als Vorauszahlung für durchzuführende Dienstreisen anzusehen sind, handelt es sich um keine steuerlich unzulässige Pauschalierung der Kilometergelder, wenn der Arbeitgeber eine Jahresabrechnung vornimmt und eine Rückzahlung in Höhe des nicht ausgeschöpften Jahresbetrages verlangt. Weitere Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer die Berechnungsgrundlagen in Form eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches vorlegt, aus dem die konkreten Dienstfahrten einwandfrei ersichtlich sind. Pauschalierte Vorauszahlungen sind allerdings dann steuerpflichtig, wenn nicht mindestens einmal jährlich eine exakte Abrechnung erfolgt.

#### **712b**

Lohngestaltende Vorschriften haben für den Bereich des § 26 Z 4 EStG 1988 keine Bedeutung. Sieht daher der anzuwendende Kollektivvertrag vor, dass Fahrtkosten im Zusammenhang mit einer Dienstreise nur in Höhe der Kosten für ein öffentliches Verkehrsmittel abgegolten werden, kann der Arbeitgeber dennoch für die dienstlich gefahrenen Kilometer das amtliche Kilometergeld nicht steuerbar auszahlen, wenn der Arbeitnehmer für diese Strecken tatsächlich das eigene Kraftfahrzeug verwendet hat.

#### **712c**

Fallen im Zuge einer Dienstreise sowohl Kilometergelder als auch Parkgebühren an und sind die Parkgebühren höher als das zustehende Kilometergeld, kann der Arbeitgeber diese höheren Parkgebühren an Stelle des Kilometergeldes auszahlen. Diese Verrechnungsmethode hat aber für einen längeren Zeitraum (Kalenderjahr) zu erfolgen. Ein Wechsel zwischen Kilometergeldersatz und dem Ersatz von tatsächlichen Kosten je einzelner Dienstreise ist nicht zulässig.

#### 10.5.1.2.5 Vergütungen für ein öffentliches Verkehrsmittel

**713**

Das Überlassen eines Einzelfahrscheins für eine Dienstreise ist nicht steuerbar. Wird dem Dienstnehmer für dienstliche Zwecke eine Netzkarte zur Verfügung gestellt, die auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und private Fahrten verwendet werden kann, so ist grundsätzlich der (gesamte) Wert der Netzkarte als steuerpflichtiger Sachbezug anzusetzen. Dies entspricht der steuerlichen Beurteilung der Anschaffung einer Netzkarte für dienstliche Belange durch den Dienstnehmer selbst (Aufteilungsverbot). Zur Überlassung von Jahresnetzkarten bzw. Jahreskarten für Privatfahrten siehe Rz 222c.

Der Ersatz der Kosten der ÖBB-Vorteilscard zur Verwendung für Dienstreisen ist nicht steuerbar, wenn durch die Verwendung der Vorteilscard insgesamt geringere Fahrtkosten für Dienstreisen anfallen, als dies bei Verwendung der so genannten Business-Card der Fall wäre. Die private Nutzung der Vorteilscard führt zu keinem Vorteil aus dem Dienstverhältnis.

#### 10.5.1.2.6 Vergütungen für Fahrten an arbeitsfreien Tagen zum Familienwohnsitz

**714**

Fahrtkostenvergütungen (zB Kilometergelder, Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird.

**Wird der Arbeitnehmer im Rahmen einer Dienstreise zur Dienstverrichtung an einen Einsatzort entsendet, der so weit von seinem ständigen Wohnort entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann (das wird in der Regel bei einer Entfernung ab 120 Kilometer der Fall sein), können Fahrtkostenersätze für Fahrten vom Einsatzort zum ständigen Wohnort und zurück für den Aufenthalt am ständigen Wohnort während arbeitsfreier Tage nicht steuerbar ausgezahlt werden. Diese Fahrtkosten dürfen höchstens wöchentlich (für das arbeitsfreie Wochenende) gezahlt werden. Dies gilt auch für jene Fälle, in denen in einem anderen als einem wöchentlichen Turnus (zB Dekadensystem) gearbeitet wird.**

**Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Vergütungen für Fahrtkosten von der Wohnung oder der Schlafstelle in der Nähe des Arbeitsortes zu seinem Familienwohnsitz und befindet sich der Arbeitnehmer nicht auf Dienstreise, liegt somit ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor. Die Kosten für diese Familienheimfahrten sind bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen unter Beachtung der Begrenzung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 als Werbungskosten (Kosten der doppelten Haushaltsführung) zu berücksichtigen.**

**Werden im Rahmen von Dienstreisen Fahrtkosten im Sinne des § 26 Z 4 lit. a zweiter Satz EStG 1988 für einen längeren Zeitraum als sechs Monate ersetzt, ist der Prüfung des Umstandes der vorübergehenden Tätigkeit am Einsatzort besondere Beachtung beizumessen. Eine vorübergehende Tätigkeit ist grundsätzlich bei Außendiensttätigkeit, bei Fahrttätigkeit, bei Baustellen- und Montagetätigkeit oder bei Arbeitskräfteüberlassung anzunehmen.**

#### **714a**

**Voraussetzung für den nichtsteuerbaren Kostenersatz ist die tatsächliche Fahrt vom Einsatzort zum Wohnort und zurück. Der Kostenersatz darf nur in Höhe der tatsächlichen Kosten (Kosten des verwendeten öffentlichen Verkehrsmittels oder Kilometergeld für das arbeitnehmereigene Kraftfahrzeug) geleistet werden. Ein entsprechender Nachweis (Bahnkarte, Fahrtenbuch) ist dem Arbeitgeber vorzulegen. Für einen derartigen Fahrtkostenersatz gilt nicht die Begrenzung**

**gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 (Familienheimfahrten als Werbungskosten).**

**Wird für die arbeitsfreien Tage steuerfreies Tagesgeld gezahlt (Durchzahlerregelung), sind zusätzlich geleistete Fahrtkostenersätze für arbeitsfreie Tage zum Familienwohnsitz und zurück steuerpflichtig.**

**Die einmal in der Woche zurückgelegten Fahrten zum Wohnort mit dem Firmen PKW zählen nicht zur KM-Grenze, die für den Sachbezug maßgebend ist.**

#### **10.5.1.3 Tages- und Nächtigungsgelder nach § 26 Z 4 EStG 1988**

##### **10.5.1.3.1 Mittelpunkt der Tätigkeit bei Dienstreisen nach dem ersten Tatbestand**

**715**

**Zu § 26 Z 4 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof Stellung genommen und dabei immer die Prüfung der Frage betont, dass der Einsatz in einem zusammenhängenden Zeitraum zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit führt (VwGH 02.08.1995, 93/13/0099; VwGH 20.09.1995, 94/13/0253, 94/13/0254; VwGH 18.10.1995, 94/13/0101; VwGH 28.05.1997, 96/13/0132).**

**716**

**Bei Dienstreisen zu wechselnden Einsatzorten im Nahbereich (1. Tatbestand) können Tagesgelder nur dann (bzw. solange) nicht steuerbar gewährt werden, wenn (als) kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Die Beurteilung eines Ortes als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit ist hinsichtlich der vom Arbeitgeber geleisteten Beträge nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen, die von der Judikatur für die Beurteilung von Tagesgeldern als Werbungskosten entwickelt wurden (VwGH 20.09.1995, 94/13/0253, 94/13/0254).**

**Unabhängig vom Vorliegen eines Mittelpunkt der Tätigkeit nach § 26 Z 4 EStG 1988 können Tagesgelder nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 bei Vorliegen der dort angeführten Voraussetzungen steuerfrei ausgezahlt werden (siehe Rz 735 ff).**

**717**

**In folgenden Fällen ist hinsichtlich der Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 von einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit auszugehen:**

#### **10.5.1.3.1.1 Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort**

**718**

Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Als Einsatzort gilt grundsätzlich die politische Gemeinde (gleichzusetzen mit der Gemeindekennziffer). Auch für Reisen innerhalb Wiens gilt das gesamte Wiener Gemeindegebiet als Einsatzort (eine politische Gemeinde).

Von einem längeren Zeitraum ist in folgenden Fällen auszugehen:

- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich; vgl. VwGH 02.08.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu.

Tagesgelder können daher nur für die Anfangsphase von fünf bzw. 15 Tagen steuerfrei gewährt werden.

#### **10.5.1.3.1.2 Mittelpunkt der Tätigkeit in einem Einsatzgebiet (Zielgebiet)**

**719**

**Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein ihnen konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (vgl. VwGH 28.05.1997, 96/13/0132). Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen politischen Bezirk und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken. Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten die Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort (siehe Rz 718).**

**Für die Anfangsphase von fünf Tagen steht das Tagesgeld steuerfrei zu. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz in einem Einsatzgebiet, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.**

#### **10.5.1.3.1.3 Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit**

##### **720**

**Eine Fahrtätigkeit begründet hinsichtlich des Fahrzeuges einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, wenn**

- **die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich (zB ständige Fahrten für ein Bezirksauslieferungslager),**
- **die Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleich bleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr erfolgt (zB Zustelldienst, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren werden),**
- **die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber ständig befahrenen Liniennetzes oder Schienennetzes erfolgt.**

**Bei einer auf Dauer angelegten Fahrtätigkeit kann die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes allerdings nicht allein mit der Begründung versagt werden, dass "im Fahrzeug" (zB LKW) ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (VwGH 25.09.2002, 99/13/0034).**

**Kein Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit liegt jeweils für die ersten fünf Tage ("Anfangsphase") vor, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor**

**mehr als sechs Monaten diese Tätigkeit ausgeführt hat. Nach der Anfangsphase können keine steuerfreien Tagesgelder gewährt werden.**

#### **10.5.1.3.2 Mittelpunkt der Tätigkeit bei Dienstreisen nach dem zweiten Tatbestand**

**721**

**Bei einer Dienstreise, bei der der Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand), ist davon auszugehen, dass der Arbeitsort (Einsatzort) erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten analog zu § 26 Abs. 2 BAO zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird.**

**Ab dem siebenten Monat gezahlte Tages- und pauschale Nächtigungsgelder sind steuerpflichtig. Bei einem Wechsel des Arbeitsortes beginnt eine neue Sechsmonatsfrist zu laufen. Ein solcher liegt nur vor, wenn ein Wechsel in eine andere politische Gemeinde vorgenommen wird. Kehrt der Arbeitnehmer innerhalb von sechs Monaten an den seinerzeitigen Arbeitsort zurück, kann unter Einrechnung der dort bereits verbrachten Arbeitszeiten nur die restliche, auf die Sechsmonatsfrist entfallende Zeitspanne als Dienstreise gewertet werden.**

**Die Tage des Aufenthaltes am Einsatzort (soweit keine länger als sechs Kalendermonate dauernde Unterbrechung vorliegt) sind zusammenzurechnen, bis ein Zeitraum von sechs Monaten (das sind 183 Tage) erreicht ist. Maßgebend ist also der tatsächliche Aufenthalt am Einsatzort (inkl. An- und Abreisetag), sodass bei Unterbrechungen eine tageweise Berechnung zu erfolgen hat, bis 183 Tage erreicht sind. Für die Beurteilung, ob der Zeitraum von 6 Monaten bzw. 183 Tagen erreicht ist, sind die Verhältnisse der letzten 24 Monate vor Beginn der Dienstreise maßgeblich. Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038g.**

***Beispiel 1:***

***Ein Arbeitnehmer ist/war zu folgenden Zeiten am selben Einsatzort (Dienstreise nach dem 2. Tatbestand) tätig:***

<b>12.11.2006 – 17.12.2006</b>	<b>36 Tage</b>
<b>13.04.2007 – 29.06.2007</b>	<b>78 Tage (unbeachtlich, weil danach 6 Monate Unterbrechung)</b>
<b>06.02.2008 – 19.04.2008</b>	<b>74 Tage</b>

*Die für die Monate Februar bis April 2008 ausbezahlten Tagesgelder können nicht steuerbar ausbezahlt werden, weil seit dem letzten Einsatz am selben Ort mehr als 6 Monate vergangen sind (24-Monate Beobachtungszeitraum nicht erforderlich).*

*Beispiel 2:*

*Ein Arbeitnehmer ist/war zu folgenden Zeiten am selben Einsatzort (Dienstreise nach dem 2. Tatbestand) tätig:*

<b>17.09.2005 - 21.10.2005 (unbeachtlich, weil danach 6 Monate Unterbrechung)</b>	
<b>12.11.2006 - 17.12.2006</b>	<b>36 Tage</b>
<b>13.04.2007 - 29.06.2007</b>	<b>78 Tage</b>
<b>11.10.2007 - 15.12.2007</b>	<b>66 Tage</b>
<b>06.02.2008 - 19.04.2008</b>	

*Von den Tagesgeldern für die letzte Dienstreise können Tagesgelder nur mehr für 3 Tage nicht steuerbar ausbezahlt werden, weil im 24 Monate umfassende Beobachtungszeitraum bereits 180 Tagesdiäten nicht steuerbar ausbezahlt wurden.*

#### 10.5.1.3.2.1. Tagesgelder bei Inlandsreisen (gemäß § 26 Z 4 EStG 1988)

**722**

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu und darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Höhere Beträge sind auch bei Nachweis von tatsächlichen Kosten steuerpflichtig, selbst wenn ein arbeitsrechtlicher Anspruch darauf besteht. Über den Tagessatz hinaus bezahlte Tagesgelder bzw. pauschale Reisekostenabgeltungen sind als laufende Bezüge steuerpflichtig (VwGH 28.09.1994, 91/13/0081, 91/13/0082).

**723**

**Grundsätzlich steht das Tagesgeld für Inlandsreisen nach der 24-Stundenregelung zu. Nur dann wenn eine arbeitsrechtliche Vorschrift die Berechnung (Anspruchsermittlung) nach Kalendertagen vorsieht oder der Arbeitgeber mangels Vorliegens einer arbeitsrechtlichen Vorschrift nach Kalendertagen abrechnet, ist diese Abrechnungsmethode auch steuerrechtlich maßgeblich.**

Wechselt der Arbeitgeber die Abrechnungsmethode, darf dies nicht dazu führen, dass für einen Kalendertag mehr als 26,40 Euro steuerfrei belassen werden.

**Beispiel:**

**Beginn der Dienstreise am Montag 14 Uhr, Ende am darauf folgenden Dienstag 15 Uhr.**

**Bei Abrechnung nach der 24-Stundenregel steht für die gesamte Reise ein Tagesgeld von 28,60 Euro ( $12/12 + 1/12$ ) zu.**

**Bei kalendertagsmäßiger Abrechnung steht für den ersten Tag ein Tagesgeld von 10/12, somit 22 Euro zu, für den zweiten Tag ein Tagesgeld von 26,40 Euro. Diese Abrechnung ist aber nur zulässig, wenn tatsächlich eine kalendertagsmäßige Auszahlung erfolgt.**

**724**

Dient ein vom Arbeitgeber gezahltes Arbeitsessen weitaus überwiegend der Werbung, stellt dieses für den Arbeitnehmer keinen Lohnvorteil dar. Die Tagesgelder sind pro bezahltem Mittagessen bzw. Abendessen um 13,20 Euro zu kürzen. Zahlt der Arbeitgeber als Tagesgeld weniger als 26,40 Euro, so ist für die Kürzung bei bezahltem Arbeitsessen nicht vom halben tatsächlich bezahlten Tagesgeld auszugehen, sondern die Kürzung hat dennoch um 13,20 Euro zu erfolgen. Eine Kürzung unter Null ist nicht vorzunehmen.

**10.5.1.3.2.2. Aliquotierung der Tagesgelder bei Auslandsdienstreisen**

**725**

Kostenersätze für die Verpflegung sind für alle Arbeitnehmer bis zum höchsten Auslandsreisesatz für Bundesbedienstete nach der Reisegebührenvorschrift (siehe Rz 1405) nicht steuerbar. Dauert eine Dienstreise im Ausland länger als

drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde der Auslandsreise ein Zwölftel des Auslandstagsatzes gerechnet werden.

Grundsätzlich steht das Tagesgeld für Auslandsreisen nach der 24-Stundenregelung zu. Nur dann wenn eine arbeitsrechtliche Vorschrift die Berechnung (Anspruchsermittlung) nach Kalendertagen vorsieht oder der Arbeitgeber mangels Vorliegens einer arbeitsrechtlichen Vorschrift nach Kalendertagen abrechnet, ist diese Abrechnungsmethode auch steuerrechtlich maßgeblich.

Wechselt der Arbeitgeber die Abrechnungsmethode, darf dies nicht dazu führen, dass für einen Kalendertag mehr als die in der Reisegebührenvorschrift vorgesehenen Beträge nicht steuerbar belassen werden.

## 726

Wird eine Dienstreise ins Ausland unternommen, so ist für die Frage, ob neben den höchsten Auslandsreisesätzen der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten zusätzlich anteilige inländische Tagesgelder nach § 26 Z 4 EStG 1988 anfallen, eine einheitliche Dienstreise anzunehmen. Für die Gesamtreisezeit abzüglich der durch die Auslandsreisesätze erfassten Reisezeiten steht das Inlandstagesgeld zu.

Ab dem Grenzübertritt stehen die Tagesgelder im Ausmaß der (aliquoten) Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten nur dann zu, wenn der Auslandsaufenthalt länger als drei Stunden dauert. Für eine kürzere Verweildauer im Ausland steht der Satz für eine Inlandsreise zu, wenn die Reise insgesamt länger als drei Stunden dauert.

### Beispiel:

*Die Reise Wien-Frankfurt erfolgt mit dem Pkw bzw. mit der Bahn. Beginn der Reise 7 Uhr, Grenzübertritt Passau 11.15 Uhr, Grenzübertritt bei Rückfahrt 15 Uhr nächster Tag, Ende der Reise 18:10 Uhr.*

### Berechnung nach der 24-Stundenregel:

*Die Reise dauert insgesamt 35 Stunden 10 Minuten, es stehen insgesamt zwei Tagessätze (24/12) zu. Der Auslandsanteil (11:15 bis 15:00 Uhr nächster Tag) beträgt 16/12, damit verbleibender Inlandsanteil somit 8/12.*

**Berechnung nach der Kalendertagsregel:**

**Die Reise dauert insgesamt 2 Kalendertage mit jeweils mehr als 12 Stunden.**

**Auslandsanteil:**

**1. Reisetag (11:15 Uhr bis 24:00 Uhr) 12/12**

**2. Reisetag (00:00 Uhr bis 15:00 Uhr) 12/12**

**Inlandsanteil: Es kann kein steuerfreies Tagesgeld ausgezahlt werden, da der Gesamtanspruch durch den Auslandsanteil ausgeschöpft wurde.**

## 727

Werden Reisen im Inland unternommen, wobei wegen der leichteren Erreichbarkeit auch ausländische Strecken befahren werden (zB Korridor Salzburg-Rosenheim-Kufstein), liegen insgesamt Inlandsdienstreisen vor.

Berührt ein Arbeitnehmer bei Durchführung einer Dienstreise mehrere ausländische Staaten, besteht der Anspruch auf Tagesgebühren für jenes Land in das die Dienstreise führt. Davon ausgenommen sind jene Fälle in denen der Arbeitnehmer in jedem dieser Staaten tätig wird.

## 728

Bei Flugreisen ins Ausland beginnt die Auslandsreise nach den hierfür maßgeblichen Vorschriften der Reisegebührenvorschrift mit dem Abflug und endet mit der Ankunft am inländischen Flughafen.

**Beispiel:**

**Flugreise Wien-Frankfurt: Abfahrt zum Flughafen 5 Uhr, Abflug Wien 8 Uhr, Ankunft Flughafen Wien 15 Uhr, Ende der Reise 16:30 Uhr.**

**Berechnung nach der 24-Stundenregel:**

**Die Reise dauert insgesamt 11 Stunden 30 Minuten, es steht ein Tagessatz zu.**

**Auslandsanteil (08:00 Uhr bis 15:00 Uhr) 7/12**

**Inlandsanteil 5/12**

**Berechnung nach der Kalendertagsregel:**

**Führt zu keinem anderen Ergebnis als bei der 24-Stundenregel, da die Dienstreise nur innerhalb eines Kalendertages stattfindet.**

## 729

**Bezahlt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auslandsdienstreise ein Geschäftessen pro Tag, kommt es in Anlehnung an die bisherige Vorgangsweise nach der RGV zu keiner Kürzung des entsprechenden nicht steuerbaren Auslandsreisesatzes. Trägt der Arbeitgeber die Kosten für zwei Geschäftessen pro Tag oder übernimmt er die Kosten der vollen Verpflegung, steht nur ein Drittel des entsprechenden Auslandsreiseersatzes nicht steuerbar zu. Steht der Auslandsreisesatz für 24 Stunden zu, sind die während des 24-Stundenzeitraumes bezahlten Geschäftessen zu berücksichtigen, wird nach Kalendertagen abgerechnet, sind die während des jeweiligen Kalendertages bezahlten Geschäftessen für die Kürzung maßgeblich.**

**729a**

**entfällt samt Überschrift**

#### **10.5.1.4 Nächtigungsgelder**

**730**

**Nächtigungsgeld steht nur dann nicht steuerbar zu, wenn tatsächlich genächtigt wird (siehe auch Rz 732). Der Umstand der Nächtigung ist grundsätzlich nachzuweisen. Bei Entfernungen von mindestens 120 Kilometer zwischen Einsatzort und Wohnort kann von einer Nächtigung ausgegangen werden. In diesen Fällen hat der Arbeitgeber nicht zu prüfen, ob der Arbeitnehmer tatsächlich genächtigt hat.**

**731**

**Kostenersätze für die Nächtigung und Frühstück sind im nachgewiesenen höheren Ausmaß zu berücksichtigen. Bei Nachweis der tatsächlichen Kosten ist weder für die Nächtigung noch für das Frühstück eine Haushaltserspartis anzusetzen. Ohne Nachweis der Höhe der Nächtigungskosten sind 15 Euro (Nächtigungsaufwand einschließlich Frühstück) steuerfrei (siehe aber Rz 731a und Rz 732). Bei Auslandreisen ist es möglich, die Auslandsreisesätze für die Nächtigung nach der Höchststufe (RGV) zu verrechnen. Das pauschale Nächtigungsgeld für einen bestimmten Einsatzort kann bei Vorliegen von**

**tatsächlichen Nächtigungen nur für einen Zeitraum von maximal 6 Monaten (Dienstreise – 2. Tatbestand) nicht steuerbar ausbezahlt werden. Die Regelung laut Rz 721 ist sinngemäß anzuwenden.**

*Beispiel:*

*Eine Dienstreise beginnt um 8 Uhr des ersten Tages und endet um 15:30 Uhr des zweiten Tages. Neben dem Tagesgeld von 26,40 Euro für 24 Stunden und von 17,60 Euro (= 8/12 von 26,40 Euro) bleibt ein nachgewiesener Nächtigungsaufwand einschließlich Frühstück steuerfrei. Wird der Nächtigungsaufwand nicht nachgewiesen, so sind 15 Euro steuerfrei.*

### **732**

**Der nichtsteuerbare Ersatz der tatsächlichen Nächtigungskosten (inkl. Frühstück) ist grundsätzlich zeitlich nicht begrenzt. Werden tatsächliche Nächtigungskosten für einen längeren Zeitraum als sechs Monate ersetzt, ist der Prüfung des Umstandes der vorübergehenden Tätigkeit am Einsatzort besondere Beachtung beizumessen. Eine vorübergehende Tätigkeit ist grundsätzlich bei Außendiensttätigkeit, bei Fahrtätigkeit, bei Baustellen- und Montagetätigkeit oder bei Arbeitskräfteüberlassung anzunehmen.**

### **733**

**Kostenlos zur Verfügung gestellte Nächtigungsmöglichkeiten schließen die steuerfreie Behandlung der durch den Arbeitgeber gezahlten Nächtigungsgelder aus. Bei bloßer Nächtigungsmöglichkeit in einem Fahrzeug (LKW, Bus) bleibt das pauschale Nächtigungsgeld aber im Hinblick auf zusätzliche mit einer Nächtigung verbundene Aufwendungen (wie zB für Dusche und Frühstück) dann nicht steuerbar, wenn tatsächlich genächtigt wird. Dabei ist es unmaßgeblich, ob die Fahrtätigkeit länger als sechs Monate ausgeübt wird, oder ob die Fahrten auf gleich bleibenden Routen (zB Wien – Hamburg) oder auf ständig wechselnden Fahrtstrecken erfolgen.**

#### **10.5.1.5 Durchzahlerregelung**

### **734**

**Liegt eine einheitliche Dienstreise vor und zahlt der Arbeitgeber im Zuge dieser Dienstreise durchgehend Tages- und Nächtigungsgelder, so bleiben diese Tages-**

**und Nächtigungsgelder nach Maßgabe des § 26 Z 4 EStG 1988 auch dann nicht steuerbar, wenn der Arbeitnehmer an arbeitsfreien Tagen zu seiner Wohnung zurückfährt. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Arbeitnehmer während der Woche tatsächlich außer Haus nächtigt und die Heimfahrt auf eigene Kosten unternimmt ("Durchzahlerregelung").**

**Liegen die Voraussetzungen für eine als Werbungskosten steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrt vor, so können hiefür nur die die Tagesgelder übersteigenden steuerlich relevanten Kosten der Familienheimfahrt als Werbungskosten anerkannt werden.**

**Wird die Durchzahlerregelung angewendet, sind zusätzlich geleistete Fahrtkostenersätze für arbeitsfreie Tage zum Familienwohnsitz steuerpflichtig.**

#### **10.5.2 Steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988**

##### **735**

**Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, die für eine**

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),**
- Fahrtätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),**
- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,**
- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz BGBI. Nr. 196/1988 oder**
- eine vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde**

**gewährt werden, sind steuerbefreit, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen nicht die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988**

ergebenden Beträge übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 EStG 1988 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

**Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden.**

#### **10.5.2.1 Verhältnis von Tagesgeldern gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988**

##### **735a**

Als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder stellen vorrangig einen Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 dar. Können diese Reiseaufwandsentschädigungen nicht nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar ausgezahlt werden, weil beispielsweise ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird, ist zu prüfen, ob sie unter einen der Tatbestände des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu subsumieren sind und aus diesem Grund steuerfrei behandelt werden können. Wurden Reisekostenersätze nach § 26 Z 4 EStG 1988 ausgezahlt, stehen für den gleichen Zeitraum (Kalendertag) keine steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu.

#### **10.5.2.2 Höhe der steuerfreien Tagesgelder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988**

##### **735b**

Die Obergrenze für steuerfreie Tagesgelder sowie deren Aliquotierung richtet sich nach § 26 Z 4 EStG 1988. Für die Frage, ob nach der 24-Stundenregel oder nach der Kalendertagsregel abzurechnen ist, ist die lohngestaltende Vorschrift maßgeblich. Werden höhere Tagesgelder ausgezahlt, ist der übersteigende Teil steuerpflichtiger Arbeitslohn.

#### **10.5.2.3 Lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988**

### **735c**

**Als lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988, die zur Auszahlung eines steuerfreien Taggeldes berechtigen, gelten:**

- **Gesetzliche Vorschriften,**
- **von Gebietskörperschaften erlassene Dienstordnungen,**
- **aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,**
- **die vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegte Arbeitsordnung,**
- **Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,**
- **Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBI. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,**
- **Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern, wenn auf Seiten des Arbeitgebers kein kollektivvertragfähiger Vertragsteil vorhanden ist und, mangels der nötigen Arbeitnehmeranzahl (§ 40 Abs. 1 ArbVG), ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann.**

**Demnach können innerbetriebliche Vereinbarungen nur dann Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein, wenn weder auf Seiten des Arbeitgebers ein kollektivvertragsfähiger Vertragsteil noch die erforderliche Arbeitnehmeranzahl (mindestens fünf, nicht zur Familie des Arbeitgebers gehörende volljährige Arbeitnehmer) für die Wahl eines Betriebsrates gegeben ist. Diese innerbetrieblichen Vereinbarungen verlieren ihre Gültigkeit, wenn die für die Bildung eines Betriebsrates erforderliche Anzahl der Arbeitnehmer (§ 40 Abs. 1 ArbVG) überschritten wird. In diesem Fall ist ein Betriebsrat zu wählen und eine Betriebsvereinbarung abzuschließen, um die steuerliche Begünstigung des §**

**3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 in Anspruch nehmen zu können. Die innerbetrieblichen Regelungen verlieren bei Inkrafttreten einer Betriebsvereinbarung, spätestens jedoch sechs Monate nach Überschreiten der maßgeblichen Arbeitnehmerzahl, ihre Gültigkeit.**

**Analog ist in jenen Fällen vorzugehen, in denen ein ausländischer Arbeitgeber Arbeitnehmer im Inland beschäftigt, ohne dass ein inländischer Betrieb im Sinne des § 34 ArbVG vorliegt. Fehlt es am inländischen Betrieb (§ 34 ArbVG), ist die Wahl eines Betriebsrates nicht möglich. In diesen Fällen können daher innerbetriebliche Vereinbarungen - unabhängig von der Arbeitnehmeranzahl - Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein.**

#### **10.5.2.4 Umwandlung von Arbeitslohn in Reisekostenentschädigungen**

##### **735d**

**Werden Reisekostenersätze ganz oder teilweise an Stelle**

- **des bisher gezahlten Arbeitslohns oder**
- **der Lohnerhöhungen,**

**auf die jeweils ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht, geleistet, können diese nicht steuerfrei ausgezahlt werden. Eine derartige nicht begünstigte Gehaltsumwandlung würde auch dann vorliegen, wenn Reiseaufwandsentschädigungen im Verhältnis zum "laufenden Entgelt" überdurchschnittlich erhöht werden. Keine Gehaltsumwandlung liegt vor, wenn Tagesgelder neu vereinbart werden und gleichzeitig bestehende Lohnansprüche (inklusive der üblichen Lohnerhöhungen) unverändert bleiben.**

#### **10.5.3 Begünstigte Tätigkeiten iSd § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988**

##### **10.5.3.1 Außendiensttätigkeiten**

##### **736**

**Der Begriff Außendiensttätigkeit impliziert, dass es sich um Tätigkeiten außerhalb des ständigen Arbeitsortes (Büro, Betriebstätte, Werksgelände, Lager, usw.)**

handelt, somit auch außerhalb eines Betriebsgeländes, auf dem ein Arbeitnehmer üblicherweise tätig ist. Darunter fallen alle Arten von Kundenbesuchen, Vertretertätigkeiten, Serviceleistungen beim Kunden, Tätigkeiten von Amtsorganen (zB Betriebsprüfer, Prüfer des Rechnungshofes, Exekutoren). Ebenso fallen darunter beispielsweise Patrouillendienste, Streifengänge, Kontrolltätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebsgeländes.

#### 10.5.3.1.1 Tätigkeiten (ausgenommen Baustellen- oder Montagetätigkeit) an mehreren Standorten des Arbeitgebers

##### 736a

Gehört es zum Aufgabenbereich des Arbeitnehmers eines Unternehmens, dass er an verschiedenen Standorten des Unternehmens tätig werden muss, und steht diesem Arbeitnehmer an den verschiedenen Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung, liegt bei Fahrten zu diesen Standorten keine Außendiensttätigkeit und auch keine vorübergehende Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 vor. Ob an diesen weiteren Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist nicht von der konkreten Ausgestaltung des Arbeitsplatzes (zB eigenes Büro) abhängig, sondern aus funktionaler Sicht (organisatorische Eingliederung in dieser Arbeitsstätte) zu beurteilen. Tagesgelder sind ab dem ersten Tag steuerpflichtig (siehe Rz 700).

Steht an anderen Standorten des Arbeitgebers für den Arbeitnehmer kein Arbeitsplatz zur Verfügung, sind Dienstreisen zu diesen Einsatzorten grundsätzlich als Außendiensttätigkeit einzustufen.

##### *Beispiele für Außendiensttätigkeit:*

- *Ein Mitarbeiter ist ständig in einer Filiale beschäftigt. Wöchentlich findet eine Dienstbesprechung in der Zentrale statt. Ein Arbeitsplatz steht ihm dort nicht zur Verfügung (keine organisatorische Eingliederung). Die Tätigkeit in der Zentrale ist Außendiensttätigkeit.*
- *Ein Mitarbeiter ist ständig in der Zentrale beschäftigt. Er besucht aber die Filialen für Schulungs-, Informations-, Prüfungs-, Kontrolltätigkeit oder für Wartungsarbeiten. Für derartige „Besuche“ aus der Zentrale wird in den Filialen kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt (keine organisatorische Eingliederung). Die Tätigkeit in der Filiale ist Außendiensttätigkeit.*

- Eine Mitarbeiterin einer Lebensmittelkette ist in einer Filiale tätig und hat in anderen Filialen im Anlassfall Krankenstandsvertretungen durchzuführen. Der Arbeitsplatz in anderen Filialen (organisatorische Eingliederung) liegt nur für die Zeit der Vertretung vor. Es liegt bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine vorübergehende Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 vor.

#### 10.5.3.2 Fahrtätigkeit

**737**

Unter diesen Tatbestand fallen ausschließlich Fahrtätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebsgeländes des Arbeitgebers. Insbesondere fallen darunter alle Transportfahrten sowie Tätigkeiten im Linien- oder Gelegenheitsverkehr wie Buschauffeur, Lokführer, Zugbegleiter. Eine Fahrtätigkeit liegt nicht nur hinsichtlich des Lenkens oder Steuerns von Fahrzeugen vor, sondern auch hinsichtlich der Tätigkeit des Begleitpersonals (zB Beifahrer, Flugbegleitpersonal).

#### 10.5.3.3 Baustellen- und Montagetätigkeiten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers

**738**

Dieser Begriff umfasst die Errichtung, Reparatur und Abbruch von Bauwerken und Anlagen sowie alle damit verbundenen Nebentätigkeiten wie Planung, Überwachung der Bauausführung sowie die Einschulung bzw. die Übergabe fertig gestellter Anlagen. Ein Tätigwerden am ständigen Betriebsgelände des Arbeitgebers (zB Bauhof) fällt nicht unter diesen Tatbestand. Die Installierung und Entwicklung von EDV-Softwareprodukten fällt nicht unter den Begriff Baustellen- und Montagetätigkeit.

#### 10.5.3.4 Die Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988

**739**

**Auf Grund der Besonderheit dieser Beschäftigungsverhältnisse wurde ein eigener Tatbestand aufgenommen, der nur auf jene Beschäftigungsverhältnisse anzuwenden ist, die den Vorschriften des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes unterliegen.**

### **739a**

**Angestellte der Berufsgruppe Arbeitskräfteüberlassung unterliegen hinsichtlich Reisekosten seit 1. Jänner 2000 dem Kollektivvertrag für Angestellte des Gewerbes. Nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages gilt folgendes:**

- a) Eine Dienstreise liegt vor, wenn der Angestellte zur Ausführung eines ihm erteilten Auftrages seinen Dienstort vorübergehend verlässt. Soweit im Folgenden nichts anderes bestimmt ist, gilt als Dienstort der Standort des Beschäftigerbetriebes.
- b) Bei Arbeiten außerhalb des Beschäftigerbetriebes gelten die diesbezüglichen Regelungen des im Beschäftigerbetrieb auf vergleichbare Angestellte anzuwendenden Kollektivvertrages auch für überlassene Angestellte. Bei Überlassung in Betriebe, in denen für vergleichbare Angestellte kein Kollektivvertrag anzuwenden ist, und für Angestellte, die im Überlasserbetrieb selbst beschäftigt werden, gelten die Bestimmungen der Z 1 bis Z 5 des Kollektivvertrages.

#### **Beispiel:**

**Ein überlassener Angestellter wird im Beschäftigerbetrieb selbst und nicht außerhalb desselben tätig:**

**Bei bloßem Tätigwerden im Beschäftigerbetrieb liegt nach dem zutreffenden Kollektivvertrag keine Dienstreise vor. Soweit jedoch die Voraussetzungen für eine Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 gegeben sind, können Reisekostenersätze steuer- und sozialversicherungsfrei gewährt werden.**

**Ein überlassener Angestellter wird vom Beschäftigerbetrieb auf Dienstreise entsandt und es gibt im Beschäftigerbetrieb einen Kollektivvertrag, der Reisekostenersätze vorsieht:**

**Für vom Beschäftigerbetrieb entsendete, überlassene Angestellte gelten die diesbezüglichen Regelungen des im Beschäftigerbetrieb auf vergleichbare Angestellte anzuwendenden Kollektivvertrages. Es gilt somit der Beschäftiger - Kollektivvertrag. Diese Kollektivvertragsregelungen sind**

*anzuwenden, sofern sie den Angestellten günstiger stellen als bei einer Beurteilung der Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988.*

*Ein überlassener Angestellter wird vom Beschäftigerbetrieb auf Dienstreise entsandt und es gibt im Beschäftigerbetrieb keinen Kollektivvertrag, der Reisekostenersätze vorsieht:*

*Bei Überlassung in Betriebe, in denen für vergleichbare Angestellte kein Kollektivvertrag anzuwenden ist, gelten die Bestimmungen des § 7a Z 1 bis Z 5 KollIV Gewerbeangestellte. Diese sind anzuwenden, sofern sie den Angestellten günstiger stellen als bei der Beurteilung der Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988.*

*Ein Angestellter wird im Überlasserbetrieb selbst beschäftigt, er unterliegt deswegen nicht dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz und wird auf Dienstreise entsandt (zB die Buchhalterin des Überlasserbetriebes wird auf ein Seminar geschickt):*

*Hier gelten auch die Bestimmungen des § 7a Z 1 bis Z 5 KollIV Gewerbeangestellte. Diese sind anzuwenden, sofern sie den Angestellten günstiger stellen als bei der Beurteilung der Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988.*

#### **10.5.3.4.1 Kollektivvertragsanwendung bei Mischbetrieben**

##### **739b**

**Ein Mischbetrieb liegt bei der Arbeitskräfteüberlassung vor, wenn ein Betrieb über mehrere aktive Gewerbeberechtigungen verfügt (zB Arbeitskräfteüberlassung - Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung und Schlosserei - Kollektivvertrag für Metallgewerbe vorhanden) und keine organisatorische Trennung gegeben ist.**

**Bei Mischbetrieben findet nach § 9 Abs. 3 und 4 Arbeitsverfassungsgesetz jener Kollektivvertrag Anwendung, welcher für den fachlichen Wirtschaftsbereich gilt, der für den Betrieb die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung hat; durch Betriebsvereinbarung kann festgestellt werden, welcher fachliche Wirtschaftsbereich für den Betrieb die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung hat.**

**Liegt auch keine maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung vor, so findet der Kollektivvertrag jenes fachlichen Wirtschaftsbereiches Anwendung, dessen**

**Geltungsbereich unbeschadet der Verhältnisse im Betrieb die größere Anzahl von Arbeitnehmern erfasst (zB Überlassung/Schlosserei = Metallbereich).**

### **739c**

Liegt bei einem Mischbetrieb im Sinne des Arbeitsverfassungsgesetzes die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung in der Arbeitskräfteüberlassung, gilt für alle Arbeitskräfte jedenfalls hinsichtlich der Bewertung der Reisekosten der Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung.

Liegt die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung im Schlossereibetrieb, gilt für alle Beschäftigten dieses Betriebes der Metallkollektivvertrag mit allen Konsequenzen.

*Beispiel:*

*Maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung feststellbar:*

*80% Schlosserei: Metall-KollV*

*20% Arbeitskräfteüberlassung: Metall-KollV*

*20% Schlosserei: KollV für Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung*

*80% Arbeitskräfteüberlassung: KollV für Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung*

*Ist die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung nicht feststellbar (oder wechselnd) und liegt auch keine entsprechende Betriebsvereinbarung vor, gilt der größere Bereich unabhängig von den Betriebsverhältnissen (siehe auch § 9 Abs. 4 ArbVG). Es kommt hier also nicht auf die Anzahl der in den verschiedenen Wirtschaftsbereichen des Betriebes beschäftigten Arbeitnehmer, sondern auf die Zahl der vom Kollektivvertrag jeweils auf Branchenebene erfassten Arbeitnehmer an.*

#### **10.5.3.5 Eine vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde**

### **740**

Dieser Tatbestand stellt auf ein Tätigwerden an einem festen Einsatzort ab.

Tagesgelder bleiben in diesem Zusammenhang auf Grund des vorübergehenden Einsatzes steuerfrei. Unter vorübergehend ist ein Ausmaß von sechs Monaten zu verstehen. Es ist dabei unmaßgeblich, ob der Arbeitnehmer sich durchgehend

**oder wiederkehrend in der politischen Gemeinde aufhält. In diesen Zeitraum von sechs Monaten sind auch jene Tage einzurechnen, in denen der Arbeitnehmer Tagesgelder im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 bezogen hat (für die Berechnung der Sechsmonatsfrist siehe Rz 721).**

**Hält sich der Arbeitnehmer länger als sechs Monate nicht in dieser politischen Gemeinde auf, beginnt die Frist neu zu laufen.**

**Beispiel:**

***Eine vorübergehende Tätigkeit liegt vor, wenn Bedienstete zu Ausbildungszwecken vorübergehend an einen Schulungsort entsendet werden (zB Ausbildungskurse von Polizeibediensteten). Vorübergehend ist aber auch die Springertätigkeit von Postbediensteten an anderen Postämtern oder das aushilfsweise Tätigwerden in anderen Bankfilialen. Eine Versetzung schließt ein vorübergehendes Tätigwerden aus.***

**10.5.3.5.1 Abgrenzung „Außendiensttätigkeit“ oder „Baustellentätigkeit“ vom Tatbestand der „vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde“**

#### **740a**

**Der Tatbestand der vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde kommt nur dann zum Tragen, wenn nicht einer der davor angeführten Tatbestände zutrifft. Er kommt daher nur subsidiär gegenüber den ersten vier Tatbeständen im § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zur Anwendung.**

**Beim Tatbestand der vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde handelt es sich dem Grunde nach um keine Außendienst- sondern um eine Innendiensttätigkeit, die allerdings nicht auf Dauer angelegt ist, sondern nur vorübergehenden Charakter hat.**

**Eine vorübergehende Tätigkeit liegt daher vor, wenn am Einsatzort ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird, der allerdings vom betreffenden Arbeitnehmer nicht auf Dauer, sondern eben nur vorübergehend ausgefüllt wird.**

**Darunter werden typischerweise auch Krankenstands- oder Urlaubsvertretungen fallen.**

**Beispiel:**

*Befindet sich der ständige Dienstort in der Filiale einer Supermarktkette in Wien-Simmering und erfolgt eine Urlaubsvertretung in einer Filiale in Wien-Währing, steht kein steuerfreies Tagesgeld nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu; bei einer Entsendung zur Urlaubsvertretung in die Filiale Schwechat hingegen schon.*

*Davon zu unterscheiden ist allerdings Außendiensttätigkeit. Wird Außendiensttätigkeit innerhalb von Wien ausgeführt, kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen Tagesgeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei ausbezahlt werden.*

#### **10.5.3.5.2 Politische Gemeinde im Zusammenhang mit einer vorübergehenden Tätigkeit**

##### **740b**

Politische Gemeinde ist die zur Kommunalsteuer erhebungsberechtigte Gemeinde. Die politische Gemeinde kann eindeutig mit der Gemeindekennziffer identifiziert werden.

#### **10.5.3.5.3 Begrenzung des Tagesgeldes für einen Zeitraum von sechs Monaten**

##### **740c**

Eine zeitliche Begrenzung des steuerfreien Tagesgeldes gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 von sechs Monaten gibt es nur beim letzten Tatbestand der vorübergehenden Tätigkeit an einem anderen Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde (siehe Rz 740). Bei den übrigen Tatbeständen des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 kann Tagesgeld für einen Einsatzort zeitlich unbegrenzt ausbezahlt werden.

Bundesministerium für Finanzen, 4. Juli 2008

## **II. Anhang – Beispielsammlung**

Der Abschnitt 42.5. (Beispielsammlung) wird neu eingefügt. Zusätzlich werden alle Randzahlen, zu denen es Ausführungen in der Beispielsammlung gibt, mit einem entsprechenden Hinweis versehen.

### **42.5 Beispielsammlung**

#### **10000**

Die nachfolgenden Beispiele stammen aus den Lohnsteuerprotokollen der Jahre 1994 bis 2006 sowie den Ergebnisunterlagen Lohnsteuer ab dem Jahr 2007. Sie dienen einer näheren Erläuterung der in den Überschriften angegebenen Randzahlen. Die Nummerierung der Beispielsammlung enthält ab der Tausenderstelle die entsprechende Randzahl der Lohnsteuerrichtlinien, zu der das Beispiel ergangen ist (zB Beispielsammlung 10011 gehört zu LStR 2002 Rz 11).

Die nach der Überschrift angeführte Jahreszahl bezieht sich auf das Jahr des jeweiligen Lohnsteuerprotokolls bzw. der Ergebnisunterlage Lohnsteuer. Die Beispiele geben somit die Rechtslage und die Währung der betreffenden Jahre wieder. Insbesondere ist zu beachten, dass Beispiele im Zusammenhang mit Reisekosten bzw. Reisekostenersätzen die Rechtslage vor 2008 betreffen.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden in den nachfolgenden Beispielen der Sachverhalt und die Fragestellung kursiv, die Antwort hingegen „normal“ dargestellt.

#### **42.5.1 § 1 EStG 1988**

##### **10011**

###### **§ 1 Abs. 4 EStG 1988 - Beantragte unbeschränkte Steuerpflicht (Rz 11)**

(2006, gilt nur bis zur Veranlagung 2006)

*Es langen vermehrt Anträge auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 ein, die von slowenischen Staatsbürgern mit Wohnsitz in Slowenien gestellt werden, welche bei österreichischen Firmen mit Betriebsstätten in Grenznähe zu Slowenien beschäftigt sind. Diese Grenzpendler unterliegen lediglich der beschränkten Steuerpflicht; im Zuge der Veranlagung ist daher ab 2005 ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen, ausgenommen einem Antrag auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger wird stattgegeben.*

*Kann in einem solchen Fall die Abgabe eines L1 als "formloser Antrag" für eine Option auf die unbeschränkte Steuerpflicht gewertet werden und wäre lediglich zu überprüfen, ob die entsprechenden Voraussetzungen für eine Option vorliegen?*

Die Abgabe des Formulars L1 ist nicht als Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig zu werten, weil mit der Antragstellung nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 auch die entsprechenden Voraussetzungen nachzuweisen sind. Das Muster einer Optionserklärung ist im Internet abrufbar. Mit dieser schriftlichen Optionserklärung ist das Formular E9 (Bestätigung über Wohnsitz und Einkünfte im Ausland) einzureichen.

#### **42.5.2 § 3 EStG 1988**

##### **10046a**

##### **§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 - Steuerbefreiung für Stipendien an Langzeitarbeitslose (Rz 46a)**

(2001)

*Eine Arbeitsstiftung vermittelt im Zuge einer gemeinsamen Initiative mit dem Arbeitsmarktservice Wien (AMS) Arbeitslose an Unternehmer. Stiftungsträger ist eine gemeinnützige GmbH. Stiftung und Beschäftigerunternehmer können nicht als Arbeitgeber angesehen werden. Die Arbeitslosen erhalten vom AMS ein "Schulungsarbeitslosenentgelt". Zusätzlich erhalten die Arbeitslosen ein so genanntes "Stipendium" in Höhe von mindestens 1.000 S monatlich, welches nicht vom AMS, sondern vom Unternehmer, bei dem der Arbeitslose beschäftigt ist, ausbezahlt bzw. getragen wird.*

*Wie ist das Stipendium einkommensteuerlich zu behandeln:*

- *bei Auszahlung vom Unternehmer direkt an den Arbeitslosen*
- *bei Auszahlung vom Unternehmer an die gemeinnützige GmbH und von dieser an den Arbeitslosen?*

*Können die Stipendien unter § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 als "Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftung wegen Hilfsbedürftigkeit" subsumiert werden?*

Nach dem Programm "Integra" werden Langzeitarbeitslose auf die Aufnahme einer regulären Beschäftigung durch Training, Arbeit und Qualifikation außerhalb eines Dienstverhältnisses vorbereitet. Eine Verpflichtung zu einer entsprechenden Gegenleistung ist nicht gegeben.

Dafür erhalten die Langzeitarbeitslosen eine Entschädigung vom AMS (angepasst an das Arbeitslosengeld) zuzüglich eines 20-prozentigen Zuschlages, der vom Arbeitgeber ausgezahlt wird. Das Bundesministerium für Finanzen hat diesbezüglich die Rechtsansicht vertreten, dass der insgesamt ausgezahlte Betrag als einheitliche Leistung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) zu beurteilen ist. Der ausgezahlte Bezug ist zur Gänze wie Arbeitslosengeld zu behandeln. Es ist dafür vom AMS ein entsprechender Lohnzettel auszustellen, der die Leistungen des AMS (einschließlich des 20-prozentigen Zuschlages) beinhaltet.

Analog dazu ist in jenen Fällen, in denen neben dem Schulungsarbeitslosentgelt (das als Arbeitslosengeld steuerfrei bleibt und gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 bei der Veranlagung zu berücksichtigen ist) seitens des Beschäftigerunternehmens bzw. der Stiftung Beiträge ("Stipendium") gezahlt werden, die insgesamt 20% des Arbeitslosengeldes nicht übersteigen, ebenfalls von einer einheitlichen Leistung (Arbeitslosengeld) auszugehen. Übersteigen die Beiträge ("Stipendium") insgesamt 20% des Arbeitslosengeldes, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einer Gegenleistung auszugehen. In diesem Fall sind die Beiträge des Beschäftigerunternehmens oder der Stiftung als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln, wobei das Beschäftigerunternehmen die Pflichten des Arbeitgebers (Lohnsteuerabzug, Ausstellung eines Lohnzettels) hinsichtlich der gesamten Beiträge (des gesamten "Stipendiums" vom Beschäftigerunternehmen und der Stiftung) wahrzunehmen hat.

## 10056

### **§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Auslegung des Begriffes "Inländische Betriebe" in Verbindung mit Entscheidungen des UFS (Rz 56)**

(2007)

*Der UFS hat in Entscheidungen zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (siehe UFSF 05.10.2005, RV/0016-F/04; UFSF 29.05.2006, RV/0028-F/06; UFSW 22.06.2006, RV/1007-W/06) den Begriff des "inländischen Betriebes" so ausgelegt, dass damit nicht nur österreichische Betriebe, sondern auch Betriebe im EU-/EWR-Raum gemeint sind.*

*Folgt man dieser Auslegung durch den UFS, stellt sich in weiterer Folge die Frage, wie der Begriff Ausland auszulegen ist. Wird der Begriff so ausgelegt, dass Ausland alle Länder außerhalb Österreichs sind, kommt es zu völlig verzerrenden Ergebnissen. Sieht man als Ausland nur jene Staaten an, die nicht Mitglieder des EU-/EWR-Raum sind, kommt der*

*Befreiungstatbestand nur hinsichtlich der Drittstaaten zur Anwendung. Dies würde eine wesentliche Einschränkung der bisherigen Vorgangsweise darstellen.*

*Wie ist die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zukünftig anzuwenden?*

Eine maßgebliche Wirkung der Vorschrift des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist der Umstand, dass dem Arbeitgeber bei länger andauernder Bau- oder Montagetätigkeit im Ausland (außerhalb Österreichs) Rechtssicherheit verschafft wird, dass diese Bezüge im Inland nicht der Besteuerung unterliegen. Die Prüfung, ob keine Steuerpflicht in Österreich auf Grund zwischenstaatlicher Regelungen (Vorliegen einer Baustelle, Steuerpflicht im Ausland auf Grund des längeren Aufenthaltes usw.) gegeben ist, wird durch die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vorweggenommen. Bei einer allfälligen Veranlagung des Arbeitnehmers kommt es zur Erfassung der nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei gestellten Bezüge im Rahmen des Progressionsvorbehaltens.

Jede andere Auslegung würde dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers widersprechen. Eine Diskriminierung ausländischer Arbeitgeber aus dem EU-/EWR-Raum liegt nicht vor, da diese nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet sind.

Unabhängig von den Entscheidungen des UFS wird an der bisherigen Auslegung der Befreiungsbestimmung nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002 festgehalten.

### **§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Auslegung des Begriffes "Inländische Betriebe" in Verbindung mit § 21 BAO (Rz 56)**

(2007)

*Eine inländische Kapitalgesellschaft hält 99% der Anteile einer ausländischen Kapitalgesellschaft, wobei gegenständliche ausländische Kapitalgesellschaft als Generallieferant im Ausland eine Anlage errichtet. Die inländische Kapitalgesellschaft hat im Rahmen der Gestellung von Personal an die genannte ausländische, anlagenerrichtende Kapitalgesellschaft nunmehr angefragt, ob nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd § 21 BAO aufgrund der Tatsache, dass sie zu 99% Anteilseignerin der ausländischen Kapitalgesellschaft ist, die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzuwenden wäre.*

*Kann nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd § 21 BAO unterstellt werden, dass es sich bei einer ausländischen, anlagenerrichtenden Gesellschaft aufgrund eines zu 99% inländischen Anteilseigners (österreichische Kapitalgesellschaft) um einen inländischen Betrieb iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 handelt?*

Maßgeblich ist der Sitz der anlagenerrichtenden Gesellschaft. Der Sitz oder der Wohnsitz der Anteilseigner ist unerheblich. Dies gilt auch dann, wenn ein Gesellschafter zu 100% an der anlagenerrichtenden Gesellschaft beteiligt ist.

**§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Mitarbeit eines österreichischen Gesellschafter-Geschäftsführers an einem EDV-Großprojekt (Vernetzung von Krankenkassen) in Deutschland (Rz 56)**

(2004)

*Eine österreichische GmbH erhält einen Auftrag, an der Erstellung eines komplexen Datennetzwerkes in Deutschland mitzuarbeiten. Auftraggeber ist eine deutsche Versicherungskasse (Bauwirtschaft). Auftragnehmer ist ein deutsches EDV-Unternehmen. Der Auftragsumfang erstreckt sich auf die Vernetzung bestehender Rechenzentren. Die entsprechenden Hard- und Softwarekomponenten sind zu planen und umzusetzen.*

*Der Auftrag an die österreichische GmbH umfasst die Mitarbeit im Umsetzungsteam des deutschen EDV-Anbieters, wobei das hohe Know How des entsendeten Mitarbeiters und die selbständige Realisierung (Planung und Zukauf von notwendigen Hardwarekomponenten, Erstellung oder Zukauf von Softwarekomponenten) durch diesen gefragt waren. Der Österreichische EDV-Fachmann ist in die Betriebsstruktur des deutschen EDV-Unternehmens eingegliedert. Der Tätigkeitsrahmen vor Ort ist mit 40 Wochenstunden, welche von Montag bis Donnerstag abzuleisten sind (sonst Steuerpflicht nach DBA in Deutschland), vorgegeben.*

*Liegen die Grundvoraussetzungen für die Steuerbefreiung im Zusammenhang mit der Errichtung einer begünstigten Anlage vor?*

Nach Rz 56 liegt eine begünstigte Auslandstätigkeit ua. dann vor, wenn von einem inländischen Subunternehmer für einen ausländischen Generalunternehmer ein Teil eines Gesamtprojekts ausgeführt und dieses Teilprojekt für sich gesehen eine begünstigte Anlage darstellt.

Wenn der Auftrag an die österreichische GmbH als eigenständiges (Teil)Projekt zu qualifizieren ist, stellt die Mitarbeit im Umsetzungsteam eine begünstigte Tätigkeit dar. Liegt im Wesentlichen eine bloße Personalgestellung ohne abgrenzbares Teilprojekt vor, ist die Tätigkeit nicht begünstigt. Im vorliegenden Fall beschränkt sich der Auftrag an das österreichische Unternehmen auf die Entsendung eines qualifizierten Mitarbeiters, nicht jedoch auf die Erfüllung eines eigenständigen (Teil)Projektes; die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steht daher nicht zu.

## 10057

### § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Auslandsentsendung nach Slowenien (Rz 57)

(2005)

*Ein Industrieunternehmen lagert Teile seiner Produktionsstufen ins benachbarte Ausland (Slowenien) an ein dort ansässiges, im Bereich der Lohnfertigung tätiges Unternehmen aus und setzt dort auch eigene österreichische Dienstnehmer sowie geleastes österreichisches Leihpersonal ein.*

*Produziert werden Eisenbahnzüge (zB Triebfahrzeug, Liegewagen) in einem festen Werksgelände eines ausländischen Unternehmens für Abnehmer, die an einem anderen Ort bzw. in einem anderen Land über eigene Betriebsanlagen und Schienennetze verfügen.*

*Muss der Anlagenerrichter ein inländisches Unternehmen sein? Was versteht man unter einer begünstigten Anlage? Können auch Großmaschinen, die in Lohnfertigung im Ausland produziert, aber europaweit verkauft werden und nicht zur Verwendung am Montageort bestimmt sind, als begünstigte Anlage angesehen werden?*

*Liegt bei Benützung der Anlagen des ausländischen Unternehmens eine Betriebsstätte des österreichischen Unternehmens vor? Slowenien erhebt keine Lohn- oder Einkommensteuer, obwohl diese Lohnfertigung in Slowenien seit mehr als zwei Jahren läuft (einzelne Dienstnehmer pendeln bereits so lange zwischen Österreich und Slowenien). Gibt es eine subject to tax – Klausel?*

Voraussetzung für die Steuerbegünstigung ist, dass ein inländisches Unternehmen oder ein inländisches Subunternehmen (auf Grund eines Auftrages oder auf Grund einer eigenen Entscheidung) eine begünstigte Anlage im Ausland errichtet. Diese Steuerbegünstigung wurde geschaffen, um Wettbewerbsnachteile österreichischer Unternehmen auf dem Sektor des Anlagenbaus im Ausland durch unterschiedliche steuerliche Behandlung der Arbeitslöhne von ins Ausland entsendeten Arbeitnehmern zu beseitigen.

Der Zusammenbau von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten (zB Triebwägen) ist keine begünstigte Anlagenrichtung, wenn die Maschine (das Arbeitsgerät) auch in Österreich zusammengebaut und das fertige Produkt ins Ausland transportiert werden kann. Werden Maschinen im Ausland zusammengebaut und dann an einem anderen Ort (in einem anderen Land) verwendet, kann daraus geschlossen werden, dass ein Zusammenbau an eben diesem Produktionsort im Ausland nicht „notwendig“ war (muss offenbar nicht wegen ihres Umfangs „an Ort und Stelle montiert“ werden – siehe Rz 57).

Eine Betriebsstätte sowohl nach § 29 BAO als auch nach dem DBA Slowenien liegt dann vor, wenn eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung bzw. eine feste Geschäftseinrichtung existiert, die der Ausübung des Gewerbebetriebes dient bzw. durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Erforderlich ist, dass dem österreichischen Unternehmen eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht zusteht (Eigentum, Miete, Pacht, unter Umständen auch unentgeltliche Überlassung). Eine alleinige Verfügungsmacht ist nicht erforderlich; im Falle einer Mitbenützung durch das österreichische Unternehmen muss sich die Verfügungsmacht jedoch zB durch die Beschäftigung eigener Arbeitnehmer manifestieren.

Im DBA Slowenien gibt es keine subject-to-tax-Klausel, dh dass die abkommensrechtliche Steuerbefreiung durch Österreich nicht davon abhängig ist, ob die betreffenden Einkünfte in Slowenien tatsächlich besteuert werden.

## 10070

### § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Sachbezüge/Auslandsbezüge (Rz 70)

(2006)

*Ein Dienstnehmer ist schon längere Zeit bei einem Dienstgeber beschäftigt. Seit kurzem ist er bei einem begünstigten ausländischen Bauvorhaben tätig. Die gezahlten Barbezüge werden zu Recht steuerfrei belassen. Diesem Dienstnehmer wurde ab Beginn des Dienstverhältnisses eine dienstgebereigene Dienstwohnung unentgeltlich zur Verfügung gestellt, ferner kann er einen dienstgebereigenen PKW auch für private Zwecke verwenden. In Zeiten, in denen sich der Dienstnehmer im Ausland befindet (begünstigte Auslandstätigkeit), wird die Wohnung nur von der Gattin und den Kindern genutzt. Der PKW kann (in Zeiten der Auslandsentsendung) auch von der Gattin für Privatzwecke verwendet werden. Können im vorliegenden Fall die "Sachbezüge" (Wohnung und PKW), die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der begünstigten Auslandstätigkeit stehen, auch steuerfrei belassen werden?*

Sachbezüge sind Teil des Entgelts, das für die Dauer einer begünstigten Auslandstätigkeit zur Gänze steuerfrei ist (zur Berechnung der Lohnsteuer siehe Rz 69).

### § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Aufteilung von Sachbezügen auf Inlands- und Auslandsbezüge (Rz 70)

(2006)

*Herr NN ist ansässig lt. DBA in Österreich. Er ist sowohl Geschäftsführer der österreichischen GmbH als auch Geschäftsführer der deutschen GmbH (Tochter der österreichischen GmbH). Die österreichische GmbH zahlt Herrn NN die gesamten Bezüge. Entsprechend dem Arbeitsanfall wird ein Drittel der Bezüge an die deutsche GmbH weiterverrechnet.*

*Dem Geschäftsführer wird ein PKW für sämtliche Dienst- und Privatfahrten zur Verfügung gestellt. Der PKW befindet sich im Betriebsvermögen der deutschen GmbH. Entsprechend dem Arbeitsanfall verrechnet die deutsche GmbH zwei Drittel der PKW-Kosten an die österreichische GmbH. Das Dienstverhältnis besteht nur zur österreichischen GmbH. Die ausländische Geschäftsführertätigkeit wird im Auftrag der österreichischen GmbH durchgeführt. Wie wird der Sachbezugswert für den PKW berechnet bzw. aufgeteilt?*

Auf Grund der Bestimmung des Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland hat Deutschland für die Vergütungen der Geschäftsführertätigkeit in Deutschland das Besteuerungsrecht. Zu den steuerpflichtigen Bezügen gehört auch der Sachbezugswert des PKW, der Teil des Entgelts ist, das im Ausmaß der Tätigkeit im jeweiligen Land anteilig zu versteuern ist (zwei Drittel in Österreich, ein Drittel in Deutschland). Die auf Deutschland entfallenden Bezüge sind unter Progressionsvorbehalt im Wege der Veranlagung in Österreich zu berücksichtigen.

**§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 - Versteuerung der Kündigungsentschädigungen ab 1.1.2001 (Rz 70 und Rz 1104b)**

Siehe Rz 11104b

**10076**

**§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 – Stock Options bei leitenden Angestellten (Rz 76 und Rz 90c)**

(2001)

*Verschiedene Begünstigungen des § 3 EStG 1988 - und somit auch die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 für Optionen - kommen nur zur Anwendung, wenn sie allen Arbeitnehmern bzw. bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird.*

*Muss dieser Vorteil allen (oder bestimmten Gruppen von) Arbeitnehmern im gleichen Ausmaß gewährt werden?*

*Beispiel 1: (willkürliche Festsetzung): Leitende Angestellte erhalten eine Option auf Aktien zum Kurswert von 500.000 S eingeräumt, alle übrigen Dienstnehmer erhalten eine Option in Höhe von 60.000 S.*

*Beispiel 2: (Festsetzung nach der Höhe des Bezuges - Option auf Aktien in Höhe von 20% des Brutto-Bezuges). Leitender Angestellter: Brutto 1.000.000 S - Option in Höhe von 200.000 S; Arbeiter: Brutto 300.000 S - Option in Höhe von 60.000 S.*

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 muss der Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt werden. Die leitenden Angestellten eines Unternehmens sind keine Gruppe, ebenso nicht bestimmte Arbeitnehmer, denen eine Belohnung gewährt werden soll. Gemäß Rz 76 müssen Gruppenmerkmale betriebsbezogen sein. Dies liegt beispielsweise bei folgenden Gruppen vor: Alle Innendienst- bzw. Außendienstmitarbeiter, gesamtes kaufmännisches oder technisches Personal, Verkaufpersonal, alle Monteure, alle Arbeitnehmer mit einer Betriebszugehörigkeit von mehr als x-Jahren.

Innerhalb aller Arbeitnehmer oder einer Gruppe von Arbeitnehmern kann die Höhe der Option nach objektiven Merkmalen unterschiedlich gestaffelt sein (zB im Ausmaß eines %-Satzes des Bruttobezuges).

### **§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 - Gesellschafter-Geschäftsführer ist einziger Arbeitnehmer (Rz 76 und Rz 81)**

(1994)

*Der Gesellschafter-Geschäftsführer, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, oder nichtbeteiligte Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG ist der einzige Arbeitnehmer der GmbH. Für diesen Geschäftsführer der GmbH wird vom Arbeitgeber eine Krankenversicherungsprämie bezahlt. Für die Arbeitnehmer der KG, an der die GmbH beteiligt ist, werden vom Arbeitgeber hingegen keine Versicherungsprämien geleistet. Kann der Geschäftsführer bei diesem Sachverhalt die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 in Anspruch nehmen?*

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt. Ist die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG Arbeitgeber im Sinne des § 47 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 des Geschäftsführers als einzigm Arbeitnehmer, so steht der Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 weder der Umstand entgegen, dass der Geschäftsführer der einzige Arbeitnehmer der GmbH ist, noch dass den Arbeitnehmern der KG keine Krankenversicherungsprämien bezahlt werden.

**10079**

## **§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988, § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 - Erfolgsprämien in Form von Sachgeschenken (Rz 79 und Rz 1055)**

(2001)

*Ein größerer Arbeitgeberbetrieb beschließt, wegen des guten Geschäftsganges eine Prämie von 8.500 S je Arbeitnehmer auszuschütten. Von dieser Prämie sollen 6.000 S auf das Konto überwiesen werden (Geldprämie). Der Rest im Barwert von 2.500 S soll den Mitarbeitern in Form von Sachgutscheinen (Einkauf bei etwa 20 verschiedenen Geschäften möglich) durch den Betriebsrat oder den unmittelbar Vorgesetzten überreicht werden (keine Feier). Kann der Wert der Warengutscheine bis zum Höchstbetrag von 2.500 S je Kalenderjahr aus einer Prämienzusage herausgeschält und steuerfrei belassen werden?*

Es liegt eine einheitliche Prämienzahlung in Höhe von 8.500 S vor. Der Wert der übergebenen Warengutscheine stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die Versteuerung hat nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 als sonstiger Bezug zu erfolgen. Ein Herausrechnen aus einer Gesamtprämie ist nicht zulässig.

### **10081**

## **§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 - Erhöhung der Prämienleistungen innerhalb des Freibetrages von 300 Euro (Rz 81)**

(2004)

*Ein Arbeitgeber gewährt allen MitarbeiterInnen als zukunftssichernde Maßnahme Beiträge zu einer Erlebensversicherung. Die Höhe der Prämie richtet sich nach der jeweiligen Gehaltsstufe (Gruppenmerkmal wird erfüllt). Bei Übertritt in eine höhere Gehaltsstufe erhöht sich daher auch die Prämie (zB von 150 Euro auf 200 Euro jährlich). Ist diese Erhöhung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 steuerfrei?*

Diese Prämienerhöhung (somit auch eine Erhöhung der Versicherungsleistung) stellt eine Novation dar, die jedoch keinen Einfluss auf die Steuerfreiheit der Prämien hat; dies gilt sowohl für die vergangenen als auch für die künftigen Prämienzahlungen.

## **§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 - Gesellschafter-Geschäftsführer ist einziger Arbeitnehmer (Rz 76 und Rz 81)**

Siehe Rz 10076

### **10081a**

## **§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 - Vorzeitige Ausschüttung aus dem Versicherungsvertrag (Rz 81a)**

(2004)

*Der Versicherungsvertrag beinhaltet eine Klausel, wonach nach Ablauf einer Frist von zehn Jahren alle fünf Jahre Teilausschüttungen fällig werden. Unterliegen derartige Verträge der Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988?*

Derartige Teilausschüttungen entsprechen nicht dem gesetzlich verankerten Charakter einer Zukunftsvorsorge mit Mindestbindungsfristen. Derartige Verträge fallen daher von vornherein nicht unter die Begünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988.

## **§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 - Auflösung und Verlängerung von Versicherungsverträgen (Rz 81a)**

(2004)

*Im Zusammenhang mit der Auflösung und Verlängerung von Versicherungsverträgen, deren Prämienleistungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 steuerfrei sind, ergeben sich folgende Fragen.*

1. *Darf eine Er- und Ablebensversicherung mit gleichteiliger Er- und Ablebenssumme, die eine Laufzeit von 15 Jahren aufweist, nach Ablauf von 10 Jahren jederzeit rückgekauft werden, ohne dass eine Nachversteuerung der Beiträge ausgelöst wird?*
2. *Darf eine Er- und Ablebensversicherung mit gleichteiliger Er- und Ablebenssumme, die eine Laufzeit von 10 Jahren aufweist, nach Ablauf von 10 Jahren prämienfrei um 5 Jahre verlängert werden, ohne dass eine Nachversteuerung der Beiträge ausgelöst wird?*
3. *Darf eine Er- und Ablebensversicherung mit gleichteiliger Er- und Ablebenssumme, die eine Laufzeit von 10 Jahren aufweist, nach Ablauf von 10 Jahren prämiengleich um 5 Jahre verlängert werden, ohne dass eine Nachversteuerung der Beiträge ausgelöst wird. Genießen die Prämienzahlungen für die Verlängerung weiterhin den Steuervorteil gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988?*

ad 1) Da die Mindestlaufzeit von zehn Jahren erreicht wird, ist eine Auflösung vor dem vereinbarten Vertragsende (15 Jahre) nicht steuerschädlich.

ad 2) Eine prämienfreie Verlängerung (Prämienfreistellung) ist nicht steuerschädlich.

ad 3) Eine prämienpflichtige Verlängerung des Versicherungsvertrages stellt eine Novation dar, die jedoch keinen Einfluss auf die Steuerfreiheit der Prämien gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 hat; dies gilt sowohl für die vergangenen als auch für die künftigen Prämienzahlungen.

**§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988, § 15 EStG 1988 – Unfallversicherung mit Erlebenskomponente als Zukunftssicherung (Rz 81a und Rz 663)**

(2000)

*Der Arbeitgeber zahlt Prämien für eine Unfallversicherung mit einer Erlebenskomponente, bei der eine unterschiedliche (unwiderrufliche) Begünstigung im Falle des Erlebens einerseits bzw. im Todesfall andererseits gegeben ist.*

- *Versicherungsnehmer: Der Arbeitgeber*
- *Versicherte Person: Der Arbeitnehmer*
- *Begünstigter im Erlebensfall: Der versicherte Arbeitnehmer*
- *Begünstigter im Todesfall: Der Arbeitgeber*

*Im Todesfall behält sich der Arbeitgeber die Möglichkeit offen, an den Rechtsnachfolger des Verunglückten die Versicherungsleistung weiterzugeben. Die Prämie für die Unfallversicherung aller Dienstnehmer wird vom Arbeitgeber bezahlt. Wie ist die steuerliche Behandlung vorzunehmen?*

Bei einer derartigen Kombination von Unfallversicherung (Risikoversicherung) und Erlebensversicherung ist von einer einheitlichen Versicherung auszugehen, sodass eine Aufteilung der Prämienzahlung nicht vorzunehmen ist. Weiters ist von einer Versicherung zu Gunsten des Arbeitnehmers auszugehen, weil diesem im Regelfall (Erlebensfall) die Versicherungsleistung zufließt. Die vom Arbeitgeber geleisteten Prämien für die Unfallversicherung der Arbeitnehmer sind daher bis zu einem Betrag von 4.000 S als Zukunftssicherungsmaßnahme gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 steuerfrei, eine darüber hinausgehende Prämienzahlung des Arbeitgebers ist beim Arbeitnehmer als Vorteil aus dem Dienstverhältnis steuerpflichtig und beim Arbeitnehmer grundsätzlich als Sonderausgabe abzugsfähig. Die gesamte Prämienzahlung stellt beim Arbeitgeber Lohnaufwand (Betriebsausgabe) dar. (Sollte mit der Versicherungsleistung des Arbeitgebers ein Anspruch gegen das Versicherungsunternehmen erworben werden, müsste dieser aktiviert werden.)

Bei Zahlung der Versicherungsleistung im Erlebensfall an den Arbeitnehmer ergibt sich keine steuerliche Auswirkung (kein weiterer Vorteil aus dem Dienstverhältnis).

Bei Zahlung der Versicherungsleistung an den Arbeitgeber als Begünstigter im Todesfall liegt beim Arbeitgeber eine Betriebseinnahme vor. Verzichtet der Arbeitgeber als Begünstigter zu Gunsten der hinterbliebenen Angehörigen und wird die Versicherungssumme unmittelbar diesen ausgezahlt, bestehen keine Bedenken, von der Erfassung als Betriebseinnahme beim Arbeitgeber auf Grund des Verzichts Abstand zu nehmen, weil bereits die Prämienzahlungen dem Arbeitnehmer als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zugerechnet wurden.

### **10083**

#### **§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 - Umwandlung bestehender Lebensversicherungsverträge (Rz 83)**

(2004)

*Einige Unternehmen bieten ihren Arbeitnehmern das Gehaltsumwandlungsmodell im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 an. Im Zuge der Vereinbarung wird zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbart, dass der Betrag von monatlich 25 Euro vom Arbeitgeber in eine bereits durch den Arbeitnehmer abgeschlossene Versicherung (zB Kranken- oder Er- und Ablebensversicherung) einbezahlt wird.*

*Gelten bereits durch den Arbeitnehmer abgeschlossene Versicherungen als steuerbegünstigte Versicherungsprodukte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988?*

In einem derartigen Fall liegen keine Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer iSd § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 vor, weil die Betriebsbezogenheit (zB Gruppenmerkmal, Hinterlegung, Fristen Kontrolle und Vollziehung durch den Arbeitgeber) nicht gegeben ist. Darüber hinaus liegt keine Zukunftssicherung des Arbeitgebers vor, wenn bisher regelmäßig vom Arbeitnehmer geleistete Beiträge zukünftig durch den Arbeitgeber übernommen werden (Rz 83).

### **10084**

#### **§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 – Zukunftssicherung während Zeiten des Präsenzdienstes bzw. Karenzurlaubes (Rz 84 und Rz 458)**

(2004)

*Ein Arbeitnehmer eines Unternehmens hat ein Gehaltsumwandlungsmodell im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 abgeschlossen und tritt eine Karenzzeit bzw. den Präsenzdienst an. In diesem Fall endet die Überweisung der Beiträge durch den Arbeitgeber. Die Polizze verbleibt nach wie vor beim Arbeitgeber. Kann der Arbeitnehmer in diesem entgeltfreien Zeitraum die Versicherungsbeiträge aus eigenem bezahlen, ohne die steuerlichen Vorteile der bisher bezahlten Beiträge zu verlieren, oder muss so ein Vertrag beitragsfrei bis zur Wiederaufnahme der Arbeit des Arbeitnehmers weitergeführt werden? Sind die Beiträge im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 weiterhin steuerbegünstigt?*

Da keine Bezüge vom Arbeitgeber vorliegen, ist die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 nicht gegeben.

Die vom Arbeitnehmer während der Zeit des Präsenzdienstes oder Karenzurlaubs weiterbezahlten Beiträge können von ihm bei Vorliegen aller Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Zahlt der Arbeitgeber wieder die Bezüge aus, kann die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 wieder in Anspruch genommen werden.

## **10090a**

### **§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 - Besteuerung von „Restricted stocks“ (Rz 90a)**

(2005)

*Internationale Unternehmen praktizieren das Modell "restricted stock" als Mitarbeiterbeteiligung. Ein Dienstnehmer eines internationalen Konzerns erhält im Zeitpunkt X ("grant date") eine bestimmte Anzahl von Aktien ohne Kosten zugesprochen. Ab dem "grant date" hat der Dienstnehmer Stimmrechte und Dividendenbezugsrechte, darf die Aktien aber nicht verkaufen. Ab dem "vesting date" (maximal 4 Jahre nach grant date) kann der Dienstnehmer uneingeschränkt über die Aktien verfügen. Scheidet der Dienstnehmer vor dem "vesting date" aus, verliert er alle Rechte.*

*Wann erfolgt der Zufluss (und damit die Besteuerung als Sachbezug): vesting oder grant date? Wie ist vorzugehen, wenn der Dienstnehmer vor dem vesting date ausscheidet?*

Der Zufluss erfolgt im Zeitpunkt des grant date. Scheidet der Arbeitnehmer vor dem vesting date aus, liegt eine Rückzahlung von Arbeitslohn gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 in Höhe des

ursprünglich eingeräumten Vorteils vor. Soweit dieser Vorteil nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 steuerfrei war, liegen auf Grund § 20 Abs. 2 EStG 1988 keine Werbungskosten vor.

### 10090c

#### **§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 – Stock Options bei leitenden Angestellten (Rz 76 und Rz 90c)**

Siehe Rz 10076

### 10106

#### **§ 3 Abs. 1 Z 23 EStG 1988 - Freiwilligenförderung gemäß § 7a des Zivildienstgesetzes**

(2007)

*Gemäß § 7a des Zivildienstgesetzes gewährt der Bund dem Rechtsträger für den Zivildienstpflchtigen für die Dauer von drei Monaten eine so genannte Freiwilligenförderung (500 Euro monatlich), wenn im Anschluss an die Ableistung des ordentlichen Zivildienstes eine weitere Beschäftigung vereinbart wird.*

*Handelt es sich dabei um einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis?*

Das Zivildienstgesetz ist insoweit etwas "unscharf" formuliert, weil der Zivildienstpflchtige ab dem Zeitpunkt, ab dem die Beschäftigungsvereinbarung greift, kein "Zivildienstpflchtiger" mehr ist, weil er den Zivildienst eben schon abgeschlossen hat. Es handelt sich daher im eigentlichen Sinn nicht um die Verlängerung des Zivildienstes; die "Beschäftigungsvereinbarung" wiederum ist nichts anderes als die Vereinbarung eines gewöhnlichen Dienstverhältnisses für die Zeit nach dem Zivildienst, wobei die ersten drei Monate durch den Bund gefördert werden. Diese Förderung wird zwar dem Rechtsträger iSd § 8 Abs. 1 Zivildienstgesetz ausbezahlt, sie ist jedoch von diesem zur Gänze dem Zivildienstpflchtigen auszubezahlen (ebenso wie ein allfälliger weiterbezahlter Familienunterhalt und eine Wohnkostenbeihilfe).

Da es sich um die Förderung eines Dienstverhältnisses nach Abschluss des Zivildienstes handelt, liegen auch keine gemäß § 3 Abs. 1 Z 23 EStG 1988 steuerfreien "Bezüge der Zivildiener" vor. Die Weiterbeschäftigung wird zwar während des Zivildienstes vereinbart, zum Zeitpunkt der Auszahlung der Bezüge ist der Beschäftigte aber kein Zivildiener mehr. Ein anderer Befreiungstatbestand des § 3 EStG 1988 wird ebenfalls nicht erfüllt, weshalb es sich sowohl bei der Freiwilligenförderung als auch beim Familienunterhalt und bei der

Wohnkostenbeihilfe um steuerpflichtige Vorteile aus dem Dienstverhältnis handelt, die den Lohn- und Lohnnebenabgaben unterliegen. Da diese Beträge über den Arbeitgeber ausbezahlt werden, stellen sie bei diesem eine Betriebseinnahme dar. Die Weiterleitung an den Arbeitnehmer ist - wie das eigentliche Gehalt - eine Betriebsausgabe und als Teil des Lohnes auf dem Lohnkonto zu erfassen und in den Lohnzettel aufzunehmen.

## **10119**

### **§ 3 Abs. 3 EStG 1988 - Werbungskosten bei steuerfreien Einkünften (Rz 119 und Rz 1227)**

(1999)

*Ein Arbeitnehmer bezieht neben steuerpflichtigen Inlandseinkünften auch Einkünfte, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei zu belassen sind. Er beantragt bei der Arbeitnehmerveranlagung Werbungskosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes für Familienheimfahrten sowohl für Zeiten der Inlandstätigkeit als auch für Zeiten der Auslandstätigkeit.*

1. *Sind die Aufwendungen für Familienheimfahrten auch für Zeiten der Auslandstätigkeit zu berücksichtigen?*
2. *In welcher Höhe sind die Fahrtkosten zu berücksichtigen?*
3. *Wie erfolgt die Berücksichtigung im Veranlagungsverfahren (praktische Vorgangsweise)?*

Auf eine begünstigte Auslandstätigkeit entfallende Werbungskosten sind grundsätzlich bei den diesbezüglichen Einkünften zu berücksichtigen. Daher mindern sie die für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes gemäß § 3 Abs. 3 EStG 1988 heranzuziehenden Einkünfte (Progressionsvorbehalt). Die Aufwendungen für Familienheimfahrten sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 in Höhe von 28.800 S jährlich (2.400 S monatlich) limitiert.

Ersetzt der Arbeitgeber Aufwendungen für Familienheimfahrten, sind sie als Teil der Bruttobezüge unter KZ 210 des Lohnzettels anzuführen (ausgenommen es liegt eine Dienstreise vor; gültig bis 31.12.2007). Der vom Arbeitgeber ausgestellte Lohnzettel für die Auslandsbezüge ist bei der (Arbeitnehmer)Veranlagung folgendermaßen zu korrigieren: Der unter "Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11" ausgewiesene Betrag ist um die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Beträge zu vermindern. Die Werbungskosten selbst sind in das freie Feld (mit vorgelagertem weißen Balken) einzutragen, damit unter Kennzahl

243 wieder der Gesamtbetrag abgezogen wird und die steuerpflichtigen Bezüge null ergeben.

#### **42.5.3 § 15 EStG 1988**

##### **10138**

##### **§ 26 Z 4 EStG 1988, § 15 EStG 1988 – Aufwendungen eines bzw. für einen Teleworker (Rz 138 und Rz 703a)**

Siehe Rz 10703a

##### **10175**

##### **§ 15 EStG 1988 - Verwendung von Montagefahrzeugen für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte (Rz 175)**

(1995)

*Die Firma stellt ihren Arbeitnehmern einen Klein-Lkw (Klein-Lkw ausgebaut als Service- oder Montagewagen) für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort zur Verfügung. Teilweise müssen die Arbeitnehmer täglich in die Firma kommen, um die Service- bzw. Montagelisten, sowie das benötigte Material abzuholen, teilweise wird aber die Arbeitsstätte direkt vom Wohnort angefahren. Es ist auch üblich, dass ein weiterer Arbeitnehmer der Firma vom Wohnort abgeholt und zum Arbeitsplatz mitgenommen wird.*

*Nach Rz 744 ist Werkverkehr dann anzunehmen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung ausschließen, wie Einsatzfahrzeuge, Pannenfahrzeuge, Fahrzeuge, die speziell zur Beförderung sperriger Güter - wie zB Möbel, Maschinen - eingesetzt werden. Der Umstand, dass ein Klein-Lkw durch den Arbeitgeber eingesetzt wird, führt nicht zu einem Werkverkehr.*

*Ist ein zu einem Service- oder Montagewagen umgebauter Klein-Lkw als Spezialfahrzeug in diesem Sinne zu werten oder ist der amtliche Sachbezugswert für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges anzusetzen?*

In den LStR 2002 wird klargestellt, dass die Verwendung eines Klein-Lkw für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte nicht von vornherein unter § 26 Z 5 EStG 1988 fällt, sondern ausnahmsweise dann, wenn dieser Klein-Lkw - wie dies zB bei einem Montagefahrzeug der Fall ist - auf Grund der Ausstattung und ständigen Verwendung als Spezialfahrzeug eine private Nutzung praktisch ausschließt. Hinweise für einen derartigen Ausschluss sind, wie

dies bei Einsatzfahrzeugen und Pannenfahrzeugen der Fall ist, eine entsprechende Aufschrift und die Ausstattung des Innenraumes. Dies ist zB der Fall, wenn ein Kastenwagen als Werkstätte ausgestattet ist.

Kein Werkverkehr liegt vor, wenn einem Arbeitnehmer ein sog. Fiskal-Lkw (Klein-Lkw) für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt wird.

## **10177**

### **§ 15 EStG 1988 - Halber Sachbezugswert für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ; Nachweis der Fahrten (Rz 177)**

(2004)

*Wird das firmeneigene Kfz nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten nicht mehr als 500 km monatlich benutzt, ist der Sachbezugswert im halben Betrag anzusetzen.*

*Im gegenständlichen Fall werden mehrere Kunden im Raum Linz besucht, im Fahrtenbuch wurde der Anfangs- und Endkilometerstand des Reisetages und als Wegstrecke Wohnort - Linz - Wohnort 100 km angeführt. Die einzelnen Strecken (Kunde A - Kunde B - Kunde C etc.) wurden im Fahrtenbuch nicht gesondert ausgewiesen. Aus den Tourenplänen sind die einzelnen Kunden ersichtlich, sodass die gesamte Tageskilometerangabe nachzuvollziehen ist.*

*Können Tourenpläne als Nachweis zusätzlich anerkannt werden, wenn im Fahrtenbuch die Wegstrecken nicht detailliert aufgezeichnet werden?*

Außer dem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel (zB Reisekostenabrechnungen, Tourenpläne) in Betracht (Rz 177), wenn damit der Nachweis gewährleistet ist, dass die Privatfahrten im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 500 km pro Monat betragen.

## **10178**

### **§ 15 Abs. 2 EStG 1988 - Sachbezugswert für einen im Ausland angeschafften PKW (Rz 178)**

(1998)

*Eine deutsche Firma hat in Österreich eine Zweigniederlassung, in der sie ua. einen Geschäftsführer beschäftigt. Diesem Geschäftsführer wird auch ein firmeneigener PKW zur Verfügung gestellt, der in Deutschland zu einem günstigeren Preis angeschafft wurde (keine*

*Normverbrauchsabgabe, sofern der PKW entgegen den kraftfahrrechtlichen Bestimmungen in Österreich nicht angemeldet wurde).*

*Von welchem Anschaffungswert ist der Sachbezug für die private Nutzung des PKW zu ermitteln?*

Laut Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. Nr. 642/1992 idF BGBl. Nr. 274/1996 (nunmehr Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001), ist von den tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) auszugehen. Sowohl aus der Anführung des Klammerausdruckes als auch auf Grund des gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 vorgesehenen Mittelpreises des Verbraucherortes ist von Anschaffungskosten im Inland auszugehen. Dies ergibt sich auch aus der im § 4 Abs. 4 der Verordnung geregelten Sachbezugsbewertung für Gebrauchtfahrzeuge, mit der ebenfalls eine Wertermittlung nach objektiven Kriterien erreicht werden soll. In die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Sachbezugswertes (Anschaffungskosten) von neu angeschafften Kraftfahrzeugen sind daher die österreichische Umsatzsteuer und die Normverbrauchsabgabe miteinzubeziehen. In diesem Fall sind daher die Anschaffungskosten anstelle der ausländischen Umsatzsteuer um die inländische Umsatzsteuer sowie die Normverbrauchsabgabe zu erhöhen. Sofern die Anschaffungskosten im Ausland (ohne USt und Normverbrauchsabgabe) den marktüblichen (Endverbraucher)Preisen im Ausland entsprechen, ist hiervon nicht abzuweichen, weil grundsätzlich von einem gleichen Preisniveau innerhalb der EU-Staaten auszugehen ist.

*Beispiel:*

<i>Anschaffungskosten in Deutschland netto</i>	<i>300.000 S</i>
<i>Zuzüglich deutsche Umsatzsteuer 16%</i>	<i>48.000 S</i>
<i>Brutto</i>	<i>348.000 S</i>
<i>Bemessungsgrundlage für Sachbezug</i>	
<i>Anschaffungskosten in Deutschland netto</i>	<i>300.000 S</i>
<i>Zuzüglich Normverbrauchsabgabe (angenommen 12%)</i>	<i>36.000 S</i>
<i>Zuzüglich österreichischer Umsatzsteuer 20%</i>	<i>67.200 S</i>
<i>Bemessungsgrundlage für Sachbezugswert</i>	<i>403.200 S</i>

**10184**

**§ 15 Abs. 2 EStG 1988, § 26 Z 5 EStG 1988 - Sachbezug – Werkverkehr (Rz 184)**

(1994)

*Der Betrieb stellt einigen Mitarbeitern für die gemeinsamen täglichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen firmeneigenen Pkw zur Verfügung.*

*Folgt man den LStR, liegt hinsichtlich der betroffenen Arbeitnehmer Werkverkehr vor.*

*Folgt man hingegen dem Erkenntnis des VwGH vom 20.12.1994, 94/14/0131, kann man nicht von Werkverkehr sprechen.*

*Hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung sind folgende Sachverhaltsfragen zu klären:*

Fall 1: Wird einem Arbeitnehmer ein Pkw zur Verfügung gestellt, damit er andere Arbeitnehmer auf der Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte befördert, entsteht den mitbeförderten Arbeitnehmern kein Aufwand, sodass ein Pendlerpauschale nicht zusteht (vgl. auch VwGH 9.5.1995, 92/14/0092), aber auch kein Sachbezugswert zuzurechnen ist. Beim Bediensteten, dem der Pkw zur Verfügung gestellt wurde, und der diesen Pkw auch für Privatfahrten nutzen kann, ist ein Sachbezugswert zuzurechnen. Diesfalls hat der Fahrer Anspruch auf ein allfälliges Pendlerpauschale.

Fall 2: Wird der Pkw mehreren Personen zur gemeinsamen Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überlassen und ist eine andere private Nutzung des Pkw nicht auszuschließen, sind die Voraussetzungen gegeben, die dem Erkenntnis des VwGH 20.12.1994, 94/14/0131, zugrunde liegen. In diesem Fall ist der Sachbezugswert für das Fahrzeug im Ausmaß der tatsächlichen Nutzung den zur Nutzung berechtigten Bediensteten zuzurechnen. Beträgt zB der Sachbezugswert monatlich 3.000 S (Pkw mit Anschaffungskosten in Höhe von 200.000 S) und erfolgt die tatsächliche Nutzung für die drei Arbeitnehmer jeweils im Ausmaß von einem Drittel, dann ist jedem Arbeitnehmer ein Sachbezugswert in Höhe von 1.000 S zuzurechnen. In diesem Fall steht den Arbeitnehmern das Pendlerpauschale zu.

Fall 3: Einer Gruppe von Arbeitnehmern wird ein Kraftfahrzeug für Baustellenfahrten zur Verfügung gestellt. Eine private Nutzung ist nicht zulässig. In diesem Fall liegt für alle beförderten Arbeitnehmer Werkverkehr vor. Der Nachweis der ausschließlichen beruflichen Nutzung (auch beim Fahrer) ist zu erbringen.

**10203**

**§ 15 EStG 1988 - Kostenlose Überlassung eines Firmenparkplatzes außerhalb der parkraumbewirtschafteten Zone, für den Kunden des Unternehmens bezahlen müssen (Rz 203)**

(2004)

*Flughafenmitarbeiter dürfen während der Dienstzeit auf einem arbeitgeber eignen Parkplatz, der sich nicht in einem parkraumbewirtschafteten Bereich befindet, kostenlos ihr Auto abstellen.*

*Da die Parkplatzanzahl auf diesem Dienstnehmerparkgelände beschränkt ist und nicht alle Mitarbeiter einen Parkplatz finden, erlaubt der Dienstgeber den Mitarbeitern ihre Autos auch kostenlos auf dem grundsätzlich für Fluggäste reservierten und für diese gebührenpflichtigen Parkplatz abzustellen.*

*Liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug vor, wenn die Autos der Flughafenmitarbeiter kostenlos auf dem für Flugkunden gebührenpflichtigen Parkplatz abgestellt werden?*

Es liegt kein steuerpflichtiger Sachbezug vor, weil sich die Parkmöglichkeiten außerhalb einer in § 4a der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, definierten parkraumbewirtschafteten Zone befinden.

**10211**

**§ 15 EStG 1988 - Übertragung von Optionen auf Aktien oder Übertragung von Aktien von der ausländischen Muttergesellschaft an Arbeitnehmer einer inländischen Tochtergesellschaft (Arbeitgeber) (Rz 211 ff)**

(1995)

*Leitende Angestellte erhalten entsprechend den Organbeschlüssen einer ausländischen Muttergesellschaft Optionsrechte zum käuflichen Erwerb von Aktien der Muttergesellschaft (bzw. Aktien der Muttergesellschaft) zu einem niedrigeren Preis als dem gegenwärtigen Börsenkurs. Es erfolgt keine Verrechnung mit dem österreichischen Tochterunternehmen.*

*Mit der Einräumung der Optionsrechte bzw. der Einräumung eines günstigeren Kaufpreises, als dies dem laufenden Börsenkurs entspricht, soll für Mitarbeiter, die auf den Betriebserfolg wesentlichen Einfluss haben, ein Leistungsanreiz geboten werden.*

*Fragen:*

- 1. Hat durch den österreichischen Arbeitgeber ein Lohnsteuerabzug hinsichtlich des Sachbezuges zu erfolgen oder liegt Arbeitslohn von dritter Seite vor?*
- 2. Wie ist der Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu bewerten?*

Auch wenn der Vorteil von einer (ausländischen) Muttergesellschaft des Arbeitgebers eingeräumt wird, ist grundsätzlich ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis anzunehmen, weil der Arbeitnehmer der Tochtergesellschaft nur auf Grund seiner Eigenschaft als Dienstnehmer der Tochtergesellschaft in den Genuss des Vorteils kommt. Die kostenlose Übertragung von Optionsrechten sowie die begünstigte Übertragung von Aktien stellen daher einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, der nach den allgemeinen Vorschriften gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 zu bewerten und zu versteuern ist.

Von einem im Veranlagungsweg zu erfassenden Arbeitslohn von dritter Seite ist in diesem Zusammenhang nur dann auszugehen, wenn zwischen der Stelle bzw. der Person, die den Arbeitslohn (von dritter Seite) leistet, ein direkter Leistungsaustausch stattfindet und darüber hinaus dem Arbeitgeber Höhe und Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohnes nicht bekannt sein können (siehe Rz 963 ff). In allen anderen Fällen ist der Sachbezugswert der Lohnsteuer zu unterziehen.

Da somit grundsätzlich bei einer Übertragung von Aktien einer Muttergesellschaft an die Arbeitnehmer der Tochtergesellschaft bzw. bei Einräumung einer Option anstelle der Übertragung der Aktien an die Arbeitnehmer der Tochtergesellschaft als Arbeitgeber von einem Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen auszugehen ist, liegt bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen ein Anwendungsfall für die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 vor.

Optionen sind wie Aktien mit dem Börsenkurs am Tag des Überganges der Verfügungsmacht zu bewerten. Notiert die Option nicht an einer Börse, ist der Wert der Option unter Berücksichtigung des inneren Wertes und eines geschätzten Zeitwertes behelfsweise zu ermitteln.

Der innere Wert der Option ergibt sich aus der Differenz des Tageswertes der Aktie und des (niedrigeren) Ausübungspreises. Ein negativer innerer Wert (bei einem über dem Tageswert liegenden Ausübungspreis) kommt nicht zum Ansatz, der innere Wert ist in diesen Fällen mit Null anzusetzen.

Der Zeitwert der Option wird behelfsweise in Höhe von 0,5% pro Monat der Dauer der Option vom Tageswert der Aktie zum Zeitpunkt der Einräumung der Option berechnet.

Dieser Prozentsatz berücksichtigt den nicht erforderlichen Kapitaleinsatz für das Halten der Beteiligung unter Abzug einer geschätzten Dividendenzahlung für die Laufzeit der Option.

Beispiel: Einem Mitarbeiter wird am 30. September 1995 die Option eingeräumt, Aktien der Muttergesellschaft des Unternehmens zum Preis von 340 S pro Stück am 31. Dezember 1996 zu erwerben. Der Tageswert der Aktie zum Zeitpunkt der Einräumung der Option beträgt 380 S.

Der innere Wert der Option beträgt 40 S. Der Zeitwert wird behelfsmäßig mit 0,5% von 380 S für 15 Monate ermittelt und beträgt 28,50 S. Der Sachbezug der Option ist mit 68,50 S anzusetzen.

Von diesem Wert ist in Fällen von starken Kursschwankungen zum Zeitpunkt der Übertragung bzw. von überdurchschnittlicher Volatilität der Aktie abzugehen. Spätere Kursänderungen sind für die Bewertung der Optionen zum Zeitpunkt der Übertragung allerdings nicht maßgeblich.

### **10222c**

**§ 15 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, § 26 Z 5 EStG 1988 – Werkverkehr, Beförderung durch andere Unternehmen, Jahresstreckenkarte (Rz 222c und Rz 743)**

Siehe Rz 10743

### **42.5.4 § 16 EStG 1988**

#### **42.5.4.1 Rz 10223 – Rz 10244**

### **10223**

**§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Studienreise eines Hochschulprofessors (Rz 223 und Rz 389)**

Siehe Rz 10389

### **10225a**

**§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Aufwendungen für eine Tätigkeit, bei der keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt werden (Rz 225a)**

(1995)

*Der antragstellende Steuerpflichtige ist als Militärpfarrer und darüber hinaus in einer Gemeinde als Kaplan tätig. Außerdem übte er im betreffenden Jahr verschiedene Seelsorgedienste im ganzen Bundesland aus (Gottesdienste, Trauungen, Beerdigungen, Taufen ua.). Regulär entlohnt wurde er nur für seine Tätigkeit als Militärseelsorger.*

*Im Zusammenhang mit seinen diversen Seelsorgediensten macht er Fahrtkosten (Kilometergeld) als Werbungskosten geltend.*

Werbungskosten (dazu gehören auch Fahrtkosten auf Basis des amtlichen Kilometergeldes oder Tagesgelder) liegen nur insoweit vor, als sie mit der zu Einkünften führenden Tätigkeit als Militärpfarrer in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Da die Seelsorgetätigkeit des Militärpfarrers keine steuerpflichtigen Einkünfte vermittelt, sind auch die damit verbundenen Aufwendungen nicht als Werbungskosten abzugsfähig (siehe Rz 225a hinsichtlich von Reiseaufwendungen von Personalvertretern, Gewerkschafter oder Betriebsräten sowie auch VwGH 20.6.1995, 92/13/0298).

## **10226**

### **§ 16 Abs. 1 EStG 1988, § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 - Nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung (Rz 226)**

(2001)

*Eine Flugbegleiterin einer Fluglinie beantragt als Werbungskosten unter anderem Aufwendungen für Kosmetika und Friseur. Diese Aufwendungen werden mit dem Hinweis auf § 20 EStG 1988 als nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung nicht anerkannt. Als Beilage zu ihrer dagegen eingebrachten Berufung legt sie die Kopie eines Ausschnittes einer "firmeninternen Flugbegleiterzeitung" vor, in der unter einer Rubrik "Arbeitnehmerveranlagung" Tipps gegeben werden, was vom Finanzamt als Werbungskosten anerkannt wird (demgegenüber gibt es auch eine Rubrik, womit man beim Finanzamt wenig Chancen hat).*

*Als vom Finanzamt anerkannte Werbungskosten werden unter "Arbeitskleidung" unter anderem angeführt: "Schuhe, Strumpfhosen, schwarze Socken, Kosmetik, Friseur,...".*

*Sind die oben genannten Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig?*

Bei den angeführten Aufwendungen der Flugbegleiterin handelt es sich um gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (bei den im Rahmen der

Künstler/Schriftsteller-Pauschalierungsverordnung, BGBl. II Nr. 417/2000, angeführten betrieblichen Aufwendungen für "Kleidung, Kosmetika und sonstige Aufwendungen für das äußere Erscheinungsbild" handelt es sich nur um solche, die betrieblich veranlasst sind, also im Zusammenhang mit Bühnenauftritten verwendet werden, zB Schminke).

### **§ 16 Abs. 1 EStG 1988 – Aufwendungen eines Kriminalbeamten iZm Suchtgiftüberwachung (Rz 226)**

(2000)

*Ein Kriminalbeamter ist bei der Suchtgiftzentralstelle beim Bundesministerium für Inneres dienstzugeteilt. Die Hauptaufgabe besteht in der Untergrundarbeit. Diese Tätigkeit wird in die Anbahnung von Suchtgiftscheingeschäften und in die Observation und Informationsgewinnung aus dem Untergrund untergliedert.*

*Da hauptsächlich verdeckt ermittelt wird, sei es notwendig, sich in so genannte "Verbrecherkreise" einzuschleusen. Dies erfordert, dass man sich bei den Ermittlungen häufig in Etablissements und Spiellokalen aufhalten muss, um Kontakte zu knüpfen. Diese Aufenthalte seien sehr kostspielig.*

*Die Aufwendungen für die Verbindungsleute werden zur Gänze, die Kosten für die Anbahnung von Scheingeschäften werden jedoch nur zu einem geringen Teil vom Arbeitgeber ersetzt. Die nicht ersetzen Kosten betragen angeblich zwischen 1.000 S und 2.000 S monatlich.*

*Sämtliche Aufwendungen nachzuweisen sei nicht möglich, weil die Gefahr enttarnt zu werden, viel zu hoch sei. Außerdem sei es gemäß § 46 BDG 1979 nicht gestattet, weitere Einblicke in die Arbeit eines verdeckten Fahnders zu geben.*

Bei derartigen Aufwendungen ist Folgendes zu unterscheiden:

Aufwendungen eines Kriminalbeamten für die eigene Konsumation im Rahmen seiner verdeckten Fahndungstätigkeit sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugfähig (VwGH 16.2.2000, 95/15/0034). Aufwendungen für Vertrauensleute bzw. Informanten können grundsätzlich Werbungskosten darstellen (VwGH 16.2.2000, 95/15/0050). Dabei sind allerdings Ausgaben nachzuweisen oder, wenn ein Nachweis nicht möglich ist, glaubhaft zu machen. Die bloße Behauptung des Beamten stellt keine Glaubhaftmachung dar. Es wird auf Eigenbelegen Ort, Datum und Uhrzeit sowie der Grund, wodurch der genau bezifferte Aufwand entstanden ist, anzugeben sein. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung muss

für sämtliche Aufwendungen erfolgen, somit auch für jenen Teil, der vom Arbeitgeber hiefür ersetzt wird.

## 10230

### § 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten bei Ausübung politischer Ämter (Rz 230 und Rz 383b)

(2004)

Fall 1:

*Die Werbungskosten eines politischen Mandatarios übersteigen seit Jahren beträchtlich die Einnahmen aus seiner Tätigkeit als Vizebürgermeister. Die Überprüfung der geltend gemachten Aufwendungen führte zu keiner nennenswerten Kürzung der Werbungskosten, die in manchen Jahren das Doppelte der Einnahmen ausmachen. Der Vorhaltsbeantwortung zur Arbeitnehmerveranlagung 2002 ist zu entnehmen, dass die hohen Aufwendungen vor allem deswegen notwendig sind, um bei den nächsten Wahlen Bürgermeister zu werden. Darüber hinaus bestehe auch ein Zusammenhang mit der hauptberuflichen Tätigkeit beim Land Niederösterreich. Außerdem hat der Vizebürgermeister, anders als der Bürgermeister, seine Repräsentationskosten ausnahmslos selbst zu tragen. Eine eindeutige Verbindung seiner Tätigkeit beim Amt der NÖ Landesregierung und der politischen Tätigkeit sei auch in dem Umstand begründet, dass er im Ausmaß von durchschnittlich 48 Stunden monatlich ohne Kürzung seiner Bezüge (Mehrdienstleistungen und Zulagen ausgenommen) dienstfrei gestellt sei. Unabhängig davon steht der überwiegende Teil der geltend gemachten Werbungskosten eindeutig im Zusammenhang mit der Tätigkeit als politischer Funktionär.*

*Ist - wie dem Erkenntnis des VwGH vom 24.2.2000, 97/15/0157, entnommen werden kann - eine Liebhaberei auch im nichtselbständigen Bereich denkbar?*

Fall 2:

*Ein Steuerpflichtiger war bis 2002 Abgeordneter zum Nationalrat (= 2. Dienstverhältnis). 2003 hatte er keine politische Funktion inne (nur mehr ein Lohnzettel aus der Haupttätigkeit). 2003 und 2004 laufen die Wahlvorbereitungen für die Kandidatur als Abgeordneter zum Landtag, welche mit erheblichen nachweisbaren Aufwendungen verbunden sind (Fahrtenbuch, Belegsammlung vorhanden).*

*Liegen im gegenständlichen Fall jedenfalls Werbungskosten vor, unabhängig, ob die Kandidatur erfolgreich sein wird?*

Aufwendungen, die dem Erhalt bestehender Einnahmen dienen (zB Bürgermeister will auch nach der nächsten Wahl Bürgermeister bleiben), sind grundsätzlich laufende Werbungskosten im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Mandatar. Wird aus dieser Tätigkeit ein Verlust erzielt, ist grundsätzlich gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, zu beurteilen, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliegt.

Aufwendungen, die der Erreichung einer (anderen) politischen Funktion dienen (zB politisch nicht tätige Person will Landtagsabgeordnete oder Gemeinderat will Bürgermeister werden), sind grundsätzlich als vorweggenommene Werbungskosten zu beurteilen. Diese Kosten sind auch dann abzugsfähig, wenn ein Mandat nicht erreicht wird und es zu keiner Einkunftsquelle kommt. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist allerdings, dass der Erwerb der angestrebten Funktion objektiv gesehen erreichbar sein muss. Ist jemand auf einer Liste so weit hinten gereiht, dass eine Mandatserzielung aufgrund allgemeiner Erfahrungen nicht möglich ist, dann liegen keine Werbungskosten vor. Ebenso müssen die Aufwendungen in einer adäquaten Relation zu den zukünftig erzielbaren Einkünften stehen, damit nicht von vornherein eine Einkunftsquelle (grundsätzlich nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993) zu verneinen ist.

## **10231**

### **§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten für emeritierte Hochschulprofessoren (Rz 231)**

(1997)

*Können Hochschulprofessoren auch noch nach ihrer Emeritierung Werbungskosten (Fachliteratur, Reisekosten usw.) im Zusammenhang mit dem von ihnen freiwillig ausgeübten Recht, zu lehren und zu forschen, geltend machen?*

Aufwendungen eines emeritierten Hochschulprofessors im Zusammenhang mit dem von ihm (freiwillig) ausgeübten Recht, nach der Entpflichtung weiterhin in Forschung und Lehre tätig zu sein, sind aufgrund des fehlenden wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen den Aufwendungen und den Einnahmen als von den Dienstpflichten entbundener Universitätslehrer nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abzugsfähig. Dies ergibt sich konsequenterweise auch daraus, dass die Einkünfte nach der Entpflichtung als solche aus einem früheren Dienstverhältnis behandelt werden, für die gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 der Pensionistenabsetzbetrag zusteht (vgl. BFH vom 5.11.1993, BStBl II 1994, 238 ff.).

Aufwendungen eines emeritierten Hochschulprofessors, die in Zusammenhang mit von ihm vor der Entpflichtung übernommenen Aufgaben stehen (zB Betreuung von Diplomanden und Doktoranden), können hingegen als nachträgliche Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Aufwendungen eines emeritierten Hochschulprofessors, die in Zusammenhang mit anderen als den nichtselbständigen Einkünften aus dem früheren Dienstverhältnis stehen (zB selbständige Einkünfte iSd § 22 EStG 1988 bei Lehraufträgen oder Autorentätigkeit), sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie anfallen (also zB als Betriebsausgaben bei den selbständigen Einkünften).

Sind Aufwendungen zugleich durch mehrere Bereiche veranlasst worden, so muss der aufgewendete Betrag aufgeteilt und mit jeweils einem Teilbetrag den unterschiedlichen Betätigungen zugeordnet werden (vgl. VwGH 29.5.1996, 93/13/0008; 28.1.1997, 95/14/0156).

## **10243**

### **§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 - Grenzgänger nach Deutschland – Krankenversicherung (Rz 243)**

(2005)

*Grenzgänger nach Deutschland, die eine bestimmte Einkommenshöhe überschreiten, können sich nach deutschem Recht ihre Kranken-Versicherungsanstalt selbst aussuchen und gelten sodann als "freiwillig" versichert. In Deutschland wird dies steuerlich völlig gleich berücksichtigt, wie die gesetzliche Pflicht-Versicherung.*

*Sind diese Beiträge als Sonderausgaben oder Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen?*

Grenzgänger nach Deutschland, die eine bestimmte Einkommenshöhe überschreiten, müssen nach deutschem Recht eine Krankenversicherung abschließen, können sich aber ihre Kranken-Versicherungsanstalt selbst aussuchen. Es handelt sich dabei nicht um eine „freiwillige“ Versicherung im eigentlichen Sinn, sondern um eine Versicherung auf Grund einer gesetzlichen Versicherungspflicht. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 sind Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht als Werbungskosten anzuerkennen.

## **10244**

### **§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 - Pensionsbeiträge von Landesbediensteten (Rz 244)**

(2005)

*In einem Bundesland ist angedacht, im Zuge der Pensionsreform für Landesbeamte § 7 Abs. 1a bis 1c der Wiener Besoldungsordnung 1994 zu übernehmen:*

*§ 7. (1) Der Beamte hat einen monatlichen Pensionsbeitrag zu entrichten. Der monatliche Pensionsbeitrag beträgt für den Beamten, der vor dem 1. Dezember 1959 geboren worden ist und für den § 73 Abs. 2 der Pensionsordnung 1995 gilt, 12,55% der Bemessungsgrundlage, sonst 11,05% der Bemessungsgrundlage.*

*Diese besteht aus*

- 1. dem Gehalt und*
- 2. den ruhegenussfähigen Zulagen,*

*die der besoldungsrechtlichen Stellung des Beamten entsprechen. Bei Beamten mit Teilzeitbeschäftigung gemäß §§ 27, 28 oder § 61b der Dienstordnung 1994 vermindert sie sich entsprechend der Verkürzung der Arbeitszeit. Den Pensionsbeitrag in der angeführten Höhe hat der Beamte auch von den Teilen der Sonderzahlung zu entrichten, die den unter Z 1 und 2 genannten Bezügen entsprechen. Bescheide, mit denen Pensionsbeiträge vorgeschrieben werden, sind nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz 1991 - VVG, BGBI. Nr. 53, zu vollstrecken.*

*(1a) Abweichend von Abs. 1 vierter und fünfter Satz kann der Beamte schriftlich erklären, den Pensionsbeitrag für die Zeit einer Teilzeitbeschäftigung zur Pflege eines in § 28 Abs. 1 der Dienstordnung 1994 genannten Kindes bis längstens zum Ablauf des siebenten Lebensjahres des Kindes, zur Pflege eines in § 55 Abs. 1 der Dienstordnung 1994 genannten Kindes bis längstens zum Ablauf des 30. Lebensjahres des Kindes, oder für die Zeit einer Teilzeitbeschäftigung gemäß § 61b der Dienstordnung 1994 von der unverminderten Bemessungsgrundlage zu entrichten. Soweit dadurch die volle Bemessungsgrundlage für den Pensionsbeitrag nicht überschritten wird, kann der Beamte auch erklären, den Pensionsbeitrag von der doppelten verminderten Bemessungsgrundlage zu entrichten.*

*(1b) Wird die Erklärung (Abs. 1a) spätestens drei Monate nach Antritt der Teilzeitbeschäftigung abgegeben, kann sie auch rückwirkend auf den Tag des Antritts der Teilzeitbeschäftigung erfolgen. Danach abgegebene Erklärungen werden frühestens mit dem dem Einlangen der Erklärung beim Magistrat folgenden Monat wirksam.*

*(1c) Die Abs. 1a und 1b gelten sinngemäß auch für Zeiten einer Teilzeitbeschäftigung gemäß § 27 der Dienstordnung 1994, wenn diese Zeiten nicht mehr als 36 Monate vor dem Erreichen des Mindestpensionsalters (§ 2a PO 1995) liegen. Die Erklärung (Die Erklärungen) darf (dürfen zusammen) höchstens einen Zeitraum von 36 Monaten umfassen.*

*(2) Der Beamte hat keinen Pensionsbeitrag zu entrichten*

- 1. für die Zeit, die nicht als ruhegenussfähige Dienstzeit zur Stadt Wien gilt,*
  - 2. für die Zeit einer Eltern-Karenz gemäß ausgenommen für Vergütungen, die der Beamte für eine Beschäftigung gemäß § 54a der Dienstordnung 1994 erhält,*
  - 3. für die Zeit einer Karenz gemäß § 55 der Dienstordnung 1994, solange die Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 und 2 der Dienstordnung 1994 vorliegen.*
- 3a. für die Zeit eines Karenzurlaubes gemäß § 56 der Dienstordnung 1994, der nicht ausdrücklich im öffentlichen Interesse gewährt worden ist,*

*3b. für die Zeit einer Pflegefreistellung gemäß § 61a der Dienstordnung 1994,*

*4. für die Zeit des Präsenz- oder Ausbildungsdienstes, des Zivildienstes oder eines gleichartigen Dienstes, für die kein Anspruch auf Bezüge besteht.*

*(3) Rechtmäßig entrichtete Pensionsbeiträge sind nicht zurückzuzahlen. Hat der Beamte für die Zeit eines Karenzurlaubes (Urlaubes ohne Bezüge) Pensionsbeiträge entrichtet und erhält die Stadt Wien für Zeiten, die in diesen Urlaub fallen, nachträglich einen Überweisungsbetrag nach den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen, so gebührt dem Beamten ein Betrag in der Höhe dieses Überweisungsbetrages.*

*Der Beamte kann somit für die Zeit einer Teilbeschäftigung schriftlich erklären, den Pensionsbeitrag während der Teilbeschäftigung von der unverminderten Bemessungsgrundlage zu entrichten. Dadurch erhöht sich in der Folge auch die Bemessung für die Pension.*

*Fällt dieser freiwillige Pensionsbeitrag unter § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 und vermindert die Lohnsteuerbemessungsgrundlage? Wenn nicht, gibt es eine andere Möglichkeit der steuerlichen Begünstigung für diese freiwilligen Pensionsbeiträge? Ist dies gleichzuhalten mit einer freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung?*

Die Beiträge stellen grundsätzlich keine Pflichtbeiträge, sondern freiwillige Beiträge dar, die einer freiwilligen Weiterversicherung entsprechen. Grundsätzlich liegen daher Sonderausgaben vor, die gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 im vollen Ausmaß abzugsfähig sind. Wenn ausnahmsweise der Arbeitgeber, der gleichzeitig pensionsauszahlende Stelle der gesetzlichen Pension ist, derartige Beiträge einbehält, bestehen keine Bedenken, wenn die Lohnsteuer von der um die Beiträge verminderten Bemessungsgrundlage berechnet wird. Die aus diesen Beiträgen resultierende Pensionsleistung ist voll steuerpflichtig.

#### **42.5.4.2 Rz 10248 bis Rz 10274**

##### **10248**

##### **§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 - Pflichtbeiträge gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 GSVG als Werbungskosten (Rz 248)**

(1998)

*Gemäß vorgenannter Gesetzesnorm haben Geschäftsführer einer GmbH Pflichtbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft zu bezahlen. Diese Beiträge werden bei den Geschäftsführern, die an der GmbH nicht wesentlich beteiligt sind, in der Regel im Zuge der Gehaltsabrechnung von der Lohnsteuerbemessungsgrundlage abgezogen. Dabei wird auf eine Aufteilung der Beiträge für laufende und sonstige Bezüge Bedacht*

*genommen, da nach dem StruktAnpG 1996 die Beiträge, welche auf die sonstigen Bezüge entfallen, nur mehr bei diesen in Abzug gebracht werden dürfen.*

*Wie ist vorzugehen, wenn die Pflichtbeiträge im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung als Werbungskosten beantragt werden?*

Die Berücksichtigung von Pflichtbeiträgen an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung hat zur Voraussetzung, dass die Beiträge vom Arbeitgeber einbehalten und unmittelbar an den Versicherungsträger abgeführt werden. Andernfalls hat eine Berücksichtigung der Pflichtbeiträge als Werbungskosten bei der Veranlagung zu erfolgen. Bei der Berücksichtigung der Beiträge als Werbungskosten hat durch den Bearbeiter der Einkommensteuerveranlagung eine Verminderung der sonstigen Bezüge um die darauf entfallenden Pflichtbeiträge im Rahmen einer "Lohnzettelbearbeitung" zu erfolgen.

*Beispiel:*

*Die GSVG-Pflichtbeiträge eines nichtselbständig tätigen GmbH-Geschäftsführers werden mit insgesamt 140.000 S jährlich angenommen. Davon entfallen auf die sonstigen Bezüge 20.000 S. Die Bruttobezüge (Kennzahl 210) betragen 840.000 S, die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels betragen 120.000 S. Die auf diese sonstigen Bezüge entfallende einbehaltene Lohnsteuer beträgt 6.690 S. Der Lohnzettel ist bei der Veranlagung wie folgt zu korrigieren:*

*Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge: 20.000 S*

*abzüglich SV-Beiträge für sonstige Bezüge (Kennzahl 225): 20.000 S*

*Kennzahl 230: 0 S*

*Die auf die laufenden Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 120.000 S sind als Werbungskosten (ohne Kürzung um das Werbungskostenpauschale) zu berücksichtigen.*

**10249**

**§ 26 Z 4 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Zahlungen von Fahrtkostenvergütungen an Forstarbeiter (Rz 249, Rz 266 und Rz 705)**

Siehe Rz 10266

**10259**

**§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Pendlerpauschale (Rz 259)**

(2003)

*ÖBB-Bedienstete haben ihren Arbeitsplatz teilweise in etwa 70 km Entfernung vom Wohnort. Wegen ungünstiger Arbeitszeiten und Verkehrsverbindungen ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich. Am Arbeitsplatz steht eine Schlafstelle zur Verfügung (Dreibettzimmer), die während zu leistender Doppelnachtschichten auch regelmäßig benutzt wird. Vom Arbeitgeber wurde ursprünglich das große Pendlerpauschale berücksichtigt, aber unter Hinweis auf die Schlafstelle wieder nachversteuert. Den Bediensteten wurde geraten, das Pendlerpauschale im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung wieder zu beantragen, weil die gesetzlichen Voraussetzungen für den Anspruch vorliegen würden. Eine Schlafstelle wäre nämlich dem Anspruch auf Pendlerpauschale nicht abträglich.*

*Nach Rz 259 ist im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend. Bei Vorliegen einer Schlafstelle ist der Arbeitsweg von dieser aus zu berechnen. Nach der Rechtsprechung des VwGH begründet aber eine Schlafstelle in einem Raum, den der Arbeitnehmer mit anderen teilen muss, keinen Wohnsitz.*

*Wie ist der vorliegende Fall hinsichtlich Familienheimfahrten und Pendlerpauschale zu beurteilen?*

Wird die Schlafstelle in der vorliegenden Form (keine Wohnung) vom Arbeitnehmer in Anspruch genommen, begründet sie die Voraussetzung für Familienheimfahrten (der Arbeitnehmer nächtigt während der Arbeitstage an dieser Schlafstelle, die anschließenden Fahrten zum Familienwohnsitz sind Familienheimfahrten).

Nimmt der Arbeitnehmer die Schlafstelle nicht in Anspruch, sondern wird die Wegstrecke zwischen Wohnort (Familienwohnsitz) und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt, steht das Pendlerpauschale zu.

Nimmt der Arbeitnehmer die Schlafstelle in Anspruch und ist die Arbeitsstätte von der Schlafstelle beispielsweise 5 km entfernt und die Verwendung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich, dann steht für die Strecke Schlafstelle – Arbeitsstätte das große Pendlerpauschale zu.

## **10261**

### **§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Pendlerpauschale für zweites Dienstverhältnis (Rz 261)**

(1996)

*Ein Arbeitnehmer mit zwei Dienstverhältnissen (Beamter und geschäftsführender Gemeinderat) beantragt für seine Tätigkeit als geschäftsführender Gemeinderat das Pendlerpauschale. Im Lohnzahlungszeitraum (Monat) wird die Strecke Wohnort - Arbeitsstätte (Gemeinde) ca. viermal zurückgelegt. (Rund 20 Gemeinderatssitzungen im Jahr; weiterhin 2 - 3malige Anwesenheit im Gemeindeamt pro Monat).*

*Kann das Pendlerpauschale gewährt werden?*

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Daneben steht ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 zu, wenn die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km beträgt.

Gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat, wenn der Arbeitnehmer durchgehend beschäftigt ist. Für den Kalendermonat können 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird. In diesem Zusammenhang ist die gesetzliche Bestimmung zu beachten, wonach die Pauschbeträge auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen sind, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet. Im gegenständlichen Fall steht daher kein zweites Pendlerpauschale zu.

Die Auslegung, wonach ein Pendlerpauschale zu gewähren wäre, wenn lediglich an mehr als der Hälfte der Arbeitstage die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird (und das beispielsweise auch bei 4 Fahrten im Monat), ist nicht zulässig und würde zu völlig verzerrten Ergebnissen führen. So würde zB einem Arbeitnehmer, der zwar 20 Tage im Lohnzahlungszeitraum arbeitet, davon aber an 11 Tagen auf Dienstreise ist, für 9 Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte- Wohnung kein Pendlerpauschale zustehen, während einem anderen das Pauschale zustehen würde, wenn er im Lohnzahlungszeitraum nur viermal tätig wird und die Strecke Wohnung- Arbeitsstätte - Wohnung auch viermal zurücklegt.

## **10263**

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

(2001)

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

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

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

## **10266**

### **§ 26 Z 4 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Zahlungen von Fahrtkostenvergütungen an Forstarbeiter (Rz 249, Rz 266 und Rz 705)**

(2006)

*Forstarbeiter, die bei einem Forstbetrieb beschäftigt werden, haben lt. Kollektivvertrag Anspruch auf die Bezahlung eines Fahrtkostenersatzes, dessen Höhe sich nach den Sätzen des amtlichen Kilometergeldes richtet. Im Kollektivvertrag ist nicht geregelt, für welche Wegstrecken ein Fahrtkostenersatz gebührt.*

*Voraussetzung ist, dass das Fahrzeug im Auftrag des Dienstgebers benutzt wird.*

*Im Dienstzettel scheint als Dienstort das fix zugeteilte Forstgebiet auf, aber auch der Zusatz, dass fallweise in anderen Forstgebieten ausgeholfen werden muss.*

*Die Forstarbeiter werden im Regelfall in einem fix zugeteilten Forstgebiet eingesetzt. In seltenen Fällen muss jedoch auch in anderen arbeitgeber eigenen Forsten mitgeholfen werden. In größeren Forstbetrieben können auch größere Fahrtstrecken zurückgelegt werden. Alle Fahrten werden mit dem dienstnehmern eigenen PKW zurückgelegt.*

*In der Regel beginnt der Forstarbeiter seinen Arbeitstag beim Forsthaus im fix zugeteilten Forstgebiet. Hier erfolgt die Arbeitseinteilung durch den Förster, anschließend fährt der Forstarbeiter zu seinem Einsatzort.*

1. Wie wird ein Fahrtkostenersatz für Strecken zwischen Wohnort und Forsthaus im fix zugewiesenen Forstgebiet behandelt?
2. Wie wird ein Fahrtkostenersatz für Strecken zwischen Wohnort und einem anderen Einsatzgebiet behandelt?
3. Können die Fahrtkostenersätze (Kilometergelder) für Fahrten vom Forsthaus zu einzelnen Einsatzorten innerhalb des Forstgebietes bzw. bei einem (gelegentlichen) Wechsel in ein anderes Forstgebiet steuerfrei belassen werden?

ad 1) Fahrten zwischen Wohnort und Forsthaus sind Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte, die mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgegolten sind.

Der Fahrtkostenersatz ist daher steuerpflichtig.

ad 2) Bei Fahrten vom Wohnort zu anderen Einsatzorten, die keinen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit darstellen, ist Rz 266 (in der Fassung bis Ende 2007) zu beachten: "Werden Dienstreiseersätze von der Wohnung aus berechnet, bleiben auch Kilometergeldersätze für unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen steuerfrei, sofern sich der Arbeitnehmer nicht nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte begibt und am selben Tag zu seiner Wohnung zurückkehrt. Bei fehlender oder unzureichender Ersatzleistung können Kilometergelder als (Differenz-)Werbungskosten geltend gemacht werden. Bei Berechnung von Reiseersätzen vom Arbeitsort aus sind Kilometergeldersätze hingegen im Ausmaß der Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung steuerpflichtig."

Im Falle der Berechnung eines Kilometerersatzes von der Wohnung aus ist das Kilometergeld, insoweit es auf die Stecke Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung entfällt, steuerpflichtig.

ad 3) Ein vom Arbeitgeber bezahlter Fahrtkostenersatz zwischen Forsthaus und Einsatzgebieten (innerhalb oder außerhalb des Forstgebietes) kann steuerfrei belassen werden.

## 10271

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

(2005)

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

*Steht diesen Lehrlingen ein Pendlerpauschale zu?*

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

#### **10274**

**§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, § 129 Abs. 1 EStG 1988 - "Verpflichtungen" des Arbeitgebers im Zusammenhang mit den Erklärungen der ArbeitnehmerInnen zum Pendlerpauschale und zum Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag (Rz 274 und Rz 785)**

(2007)

*Der Arbeitgeber hat Erklärungen von ArbeitnehmerInnen betr. Pendlerpauschalen und Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbeträgen bei der Lohnverrechnung zu berücksichtigen.*

*In diesem Zusammenhang ist zuletzt wiederholt die Frage aufgetaucht, ob und inwieweit der Arbeitgeber auch die Richtigkeit der getroffenen Angaben zu prüfen hat.*

*Ferner ist auch offen, wie sich der Arbeitgeber in jenen Fällen zu verhalten hat, in denen von vornherein offensichtlich unrichtige Angaben gemacht wurden oder etwa im Nachhinein darüber Kenntnis erlangt wird, dass ab oder für einen bestimmten Zeitraum kein oder nur geminderter Anspruch besteht.*

Gemäß § 129 EStG 1988 hat der Arbeitnehmer Änderungen der Verhältnisse dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats zu melden.

Grundsätzlich hat der Arbeitgeber den Inhalt der Erklärung zu berücksichtigen. Der Arbeitgeber hat die Richtigkeit der im E 30 und L 34 gemachten Angaben nicht gesondert zu überprüfen. Er darf allerdings weder das Pendlerpauschale noch den AVAB/AEAB berücksichtigen, wenn der Arbeitgeber die Angaben des Arbeitnehmers offenkundig - also ohne weitere Ermittlungen - als (dem Grunde und/oder der Höhe nach) unrichtig erkennen musste.

#### **42.5.4.3 Rz 10278 bis Rz 10317**

##### **10278**

##### **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Verpflegungsmehraufwand bei Inlandsreisen (Rz 278)**

(1996)

*Ein angestellter Versicherungsvertreter ist im Außendienst tätig und verzeichnet im Fahrtenbuch ua. folgende Reisebewegungen:*

1. *Er ist elfeinhalb Stunden im Nahbereich (innerhalb von 25 km) seines Mittelpunktes der Tätigkeit beruflich tätig und verlässt diesen eine halbe Stunde (Entfernung 30 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit).*
2. *Er verrichtet die Außendiensttätigkeit außerhalb des Nahbereiches für dreieinhalb zusammenhängende Stunden (von 07.00 bis 10.30 Uhr) und kehrt danach in den Nahbereich zurück (Dauer: siebeneinhalb Stunden).*
3. *Er kehrt im Zuge seiner 12 Stunden andauernden Außendiensttätigkeit mehrmals täglich in den Nahbereich seines Mittelpunktes der Tätigkeit zurück, wobei die zusammenhängende Reisedauer außerhalb der 25 km Grenze jeweils weniger als drei Stunden beträgt.*

*Vom Steuerpflichtigen werden in allen drei Fällen Tagesgelder in Höhe von S 360,-- als Werbungskosten geltend gemacht, da seiner Meinung nach eine einheitliche Reise vorliegt.*

*Wie sind die Reisebewegungen entsprechend vorliegender Sachverhalte zu qualifizieren und welcher Betrag wäre daher allenfalls unter dem Titel "Verpflegungsmehraufwand" als Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen?*

Soweit der gegenständliche Sachverhalt jenem entspricht, der dem VwGH-Erkenntnis vom 18.10.1995, 94/13/0101, zugrunde gelegen ist (Patrouillenfahrten eines Gendarmeriebeamten), wird auf die Rechtsansicht des VwGH verwiesen (siehe Ausführungen zu beruflich veranlassten Reisen).

Eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 ist als Einheit vom Beginn der Reisetätigkeit bis zur Rückkehr zum Tätigkeitsmittelpunkt zu beurteilen. Auf die als Einheit zu betrachtende Fortbewegung sind die für das Vorliegen einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988

geltenden Kriterien (Dauer von mehr als 3 Stunden, Entfernung außerhalb des Nahebereiches) anzuwenden.

Es liegt in allen Fällen eine Reise vor, wenn im Rahmen einer zusammenhängenden Reise der Nahebereich tatsächlich eindeutig verlassen wird (Rz 173 LStR 1992, nunmehr Rz 278).

## **10281**

### **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Fahrtkosten zu Fortbildungsstätten (Rz 281, Rz 293 und Rz 365)**

Siehe Rz 10293

## **10286**

### **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Verpflegungsmehraufwand durch Nichtinanspruchnahme der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Verpflegungsmöglichkeiten (Rz 286 und Rz 297)**

(1999)

*Infolge von Truppenübungen bzw. Aufenthalt in anderen Kasernen beantragt ein Bundesheeroffizier hinsichtlich seines ihm entstandenen Verpflegungsmehraufwandes Differenzwerbungskosten, wobei jeweils eine Reise (mehr als 25 km) vorliegt. Erhebungen beim zuständigen Militärrkommando ergaben, dass eine Anmeldung zur Verpflegung in Militäreinrichtungen außerhalb der jeweiligen Stammkaserne am Vortag der jeweiligen Reise beim zuständigen Versorgungsoffizier ausreicht, um sich unter den selben Voraussetzungen wie in der Stammkaserne in der Offiziersmesse verpflegen zu können. Dieser Sachverhalt wurde vom Steuerpflichtigen auch bestätigt. Er teilte jedoch mit, dass er sich meistens selbst in Gasthäusern verpflegt habe.*

*Kann in derartigen Fällen überhaupt von einem beruflich bedingten Verpflegungsmehraufwand gesprochen werden?*

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber dem ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden (üblichen) Verpflegungsaufwand. Kann die Verpflegung daher am auswärtigen Tätigkeitsort zu den gleichen Bedingungen wie an der ständigen Arbeitsstätte in Anspruch genommen werden, stehen Tagesgelder als Werbungskosten nicht zu (vgl. VwGH vom 15.11.1994, 90/14/0216).

Die Nichtinanspruchnahme der günstigen Verpflegungsmöglichkeiten aus privaten Gründen vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

### **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Reisekosten / Bundesheer (Rz 286 und Rz 297)**

(1998)

*Angehörige des Bundesheeres nehmen an Manövern oder Truppenübungen teil oder leisten Dienst zur Sicherung der Außengrenzen. Die Unterkunft wird dabei vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt und die Verpflegung erfolgt durch die heereigene Küche.*

*Stehen (Differenz)Werbungskosten für die Zeit der Truppenübungen zu?*

Sofern vom Arbeitgeber eine Nächtigungsmöglichkeit bzw. die Verpflegung zur Verfügung gestellt werden, entstehen keine Mehraufwendungen, so dass weder Nächtigungspauschale noch steuerfreies Tagesgeld zustehen (siehe hiezu auch VwGH vom 24.2.1993, 91/13/0252, betreffend eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Nächtigungsmöglichkeit).

### **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Reisekosten für fliegendes Personal (Rz 286)**

(1995)

*Vom fliegenden Personal einer Fluglinie werden Reisekosten (Tagesgelder) als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 beantragt. Vom Arbeitgeber werden auf Grund der kollektivvertraglichen Vorschrift bei Flugeinsätzen und bei Streckenaufenthalten zur Deckung der Mehraufwendungen Tagesgelder bezahlt. Zusätzlich zu diesen Ersätzen werden von den Dienstnehmern Reisekosten für Auslandsreisen beantragt, da die vom Arbeitgeber gewährten Tagesgelder geringer sind als jene nach der RGV in Verbindung mit § 26 EStG 1988.*

Da im Rahmen von Flügen dem Bordpersonal üblicherweise Mahlzeiten kostenlos zur Verfügung gestellt werden, ist zu prüfen, inwieweit das ausgezahlte Tagesgeld tatsächlich steuerfrei ist. Werden Mahlzeiten kostenlos zur Verfügung gestellt, sind die steuerfreien Tagesgelder gemäß § 26 EStG 1988 bei Inlandsdienstreisen um 180 S je Mahlzeit zu kürzen, bei Auslandsreisen ist die Kürzung entsprechend den Bestimmungen der RGV vorzunehmen.

Werbungskosten bzw. Differenzwerbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 können nur insoweit geltend gemacht werden, als ein abzugeltender eigener Aufwand dem Grunde nach entstehen kann. Für Tage, an welchen das fliegende Personal im Flugzeug voll verpflegt wird, stehen Tagesgelder daher nicht zu. Für Tage, an denen eine Verpflegung im Flugzeug nicht erfolgt (Stehtage), können Tagesgelder geltend gemacht werden.

## **10291**

### **§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Fortbildungskosten - zusätzliche Fahrtkosten (Rz 291 und Rz 365)**

Siehe Rz 10365

## **10293**

### **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Fahrtkosten zu Fortbildungsstätten (Rz 281, Rz 293 und Rz 365)**

(1999)

*Ein an seinem Dienstort wohnender Arbeitnehmer besucht einen dreisemestrigen Vorbereitungskurs für die Meisterprüfung. Der Kursort ist ca. 90 km vom Wohnort entfernt.*

*Der Arbeitnehmer fährt täglich mit dem PKW zum Kursort und zurück.*

*Beispiel 1: Der Arbeitnehmer besucht den Kurs neben seiner laufenden Tätigkeit jeweils am Abend.*

*Beispiel 2: Das Dienstverhältnis wird für die Dauer der Fortbildung aufgelöst.*

*Beispiel 3: Der Arbeitnehmer wird für die Dauer des Kurses vom Arbeitgeber unter Weiterzahlung der Bezüge beurlaubt.*

*Beispiel 4: Der Arbeitnehmer wird für die Dauer des Kurses vom Arbeitgeber an den Kursort dienstzugeteilt.*

*Wie sind die Fahrtkosten zu berücksichtigen (Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder beruflich veranlasste Fahrten)?*

*Sind im Hinblick auf die auf wenige Monate konzentrierte intensive Benutzung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges die Kilometergelder zu limitieren (Umrechnung der vom VwGH bestätigten 30.000 km Grenze auf monatlich 2.500 km)?*

Die Fortbildungsstätte stellt nur dann eine Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dar, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zu dieser Fortbildung dienstzugeteilt oder entsendet wird (siehe Rz 293).

Beispiel 1: Die Fahrten vom Dienstort (=Wohnort) zum 90 Kilometer entfernten Kursort stellen keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sondern beruflich veranlasste Fahrten dar (keine Zuteilung bzw. Entsendung, da Kursbesuch außerhalb der Arbeitszeit).

Beispiel 2: Die Fahrten vom Wohnort zum 90 Kilometer entfernten Kursort stellen keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sondern beruflich veranlasste Fahrten dar.

Beispiel 3: Sofern aus der Tatsache der Beurlaubung (Dienstfreistellung) hervorgeht, "dass es sich bei dem Besuch des Kurses nicht um die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber dem Dienstgeber handelt, sondern um eine Tätigkeit, die zwar mit der nichtselbständigen Arbeit im Zusammenhang steht, nicht jedoch Dienstleistung gegenüber dem Dienstgeber ist", liegen beruflich veranlasste Fahrten und keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor (VwGH 3.4.1990, 89/14/0276).

Beispiel 4: Aus der Dienstzuteilung geht hervor, dass der Kursbesuch zu den Dienstpflichten des Arbeitnehmers gehört, sodass im Hinblick auf die durchgehende Dauer von mehr als einem Kalendermonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) vorliegen.

Die Limitierung der Kilometergelder als Schätzungsgrundlage der tatsächlichen Aufwendungen (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073) erfolgt im Rahmen einer Jahresbetrachtung (Kalenderjahr als Veranlagungszeitraum). Eine Umrechnung der 30.000 km-Grenze auf Monatsbeträge ist nicht vorzunehmen.

## 10295

**§ 26 Z 4 EStG 1988, § 16 Abs. 1 EStG 1988 - Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn eine gleich bleibende Arbeitsstätte (ständiger Dienstort) nicht vorliegt (Rz 295 und Rz 710, beide in der Fassung VOR Wartungserlass des BMF 04.07.2008, BMF-010222/0157-VI/7/2008)**

(1999)

*Rz 295 (Werbungskosten) bzw. Rz 710 (Reisekostenersätze nach der Legaldefinition), beide in der Fassung VOR Wartungserlass des BMF 04.07.2008, BMF-010222/0157-VI/7/2008, lauten:*

*Liegt eine gleich bleibende Arbeitsstätte (ständiger Dienstort) auf Grund der Art der Beschäftigung nicht vor (zB bei Bauarbeitern oder überlassenen Arbeitskräften, die am Firmensitz niemals tätig werden), stehen für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Einsatzort für die ersten fünf Tage Fahrtkosten zu. Ab dem sechsten Tag liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 vor.*

*Was ist als Einsatzort in diesem Sinne anzusehen?*

*Wie ist vorzugehen, wenn zwischenzeitig die Arbeitsstätte nicht angefahren wird und der Arbeitnehmer erst nach einem längeren Zeitraum wieder dorthin zurückkehrt?*

Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird (vgl. VwGH 14.10.1992, 91/13/0110). Im Zusammenhang mit Arbeitnehmern, die keine feste Arbeitsstätte haben, hat der VwGH festgestellt, dass der Dienstort nicht die Betriebsstätte des Arbeitgebers, sondern die jeweilige Arbeitsstelle (Baustelle) ist. Lediglich dann, wenn es zu einem kurzfristigen und häufigen Wechsel der Arbeitsstellen kommt, kann eine Dienstreise vorliegen (vgl. VwGH 14.10.1980, 2759/80).

Die Rz 295 bzw. Rz 710 (beide in der Fassung VOR Wartungserlass des BMF 04.07.2008, BMF-010222/0157-VI/7/2008) ist daher so auszulegen, dass bei Arbeitnehmern ohne feste Arbeitsstätte das Anfahren eines Einsatzortes nach fünf Tagen dazu führt, dass (erstmals) eine Arbeitsstätte begründet wird. Da Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte das Vorliegen einer Dienstreise ausschließen, sind bei Arbeitnehmern ohne feste Arbeitsstätte die Bestimmungen für das Tagesgeld (Mittelpunkt der Tätigkeit nach einem durchgehenden Einsatz von 5 Tagen; vgl. Rz 301 und Rz 718 jeweils erster Teilstrich) auch für die Fahrtkosten heranzuziehen.

Das heißt, als Einsatzort ist die politische Gemeinde (für Fahrten nach Wien: der Gemeindebezirk) maßgebend. Stellt die Fahrt von der Wohnung zu einem Einsatzort eine Fahrt Wohnung - Arbeitsstätte dar (ab dem sechsten Tag), dann liegen beruflich veranlasste Fahrten bzw. Dienstreisen erst dann wieder vor, wenn ein neuer Einsatzort angefahren wird. Die einmal begründete Arbeitsstätte bleibt aber (allenfalls als zweite oder weitere Arbeitsstätte) bestehen, es sei denn, es erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Ort. Diesfalls kann mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu begonnen werden.

Bei einem kurzfristigen (das heißt an keinem Einsatzort länger als durchgehend fünf Tage) und häufigen Wechsel der Arbeitsstellen wird an diesen Orten keine Arbeitsstätte begründet.

## **10297**

### **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Verpflegungsmehraufwand durch Nichtinanspruchnahme der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Verpflegungsmöglichkeiten (Rz 286 und Rz 297)**

Siehe Rz 10286

## **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Reisekosten / Bundesheer (Rz 286 und Rz 297)**

Siehe Rz 10286

### **10301**

## **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit (Rz 301)**

(1994)

*Rechnungshofbeamte sind fallweise am Prüfungsort wochenlang anwesend und beantragen die Anerkennung von Reisekosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (Tages- und Nächtigungsgelder) als Werbungskosten. Ist auch in diesem Fall Rz 179 LStR 1992 anzuwenden?*

Wird gemäß Rz 179 LStR 1992 (nunmehr Rz 301) ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, sind zwar Kosten der Nächtigung, nicht aber Tagesgelder zu berücksichtigen.

### **10309**

## **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Differenzwerbungskosten bei Fahrtätigkeit (Rz 309)**

(1998)

*Laut LStR 2002 wird ua. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit hinsichtlich des Fahrzeuges begründet, wenn ua. die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich ähnlich einer Patrouillentätigkeit ausgeführt wird, oder wenn die Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleich bleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr erfolgt (zB Zustelldienst, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren werden).*

*Bei großen Baustoffhändlern werden ua. die täglichen Routen, die einmal ins Mühlviertel, dann nach Salzburg, Niederösterreich oder in den Raum Wien führen und meistens einmal pro Woche durchgeführt werden, auf Grund der Wohnorte der zu beliefernden Kunden zusammengestellt (zB Fliesen auslieferungen einmal an verschiedene Kunden und auch Zustellungen gleichzeitig an Einzelhandelsunternehmen). In den vorgelegten Aufstellungen wird meistens als Ziel der Ort angeführt, der an diesem Tag vom Auslieferungslager am weitesten entfernt ist.*

*Stehen für diese Fahrten, die für die Auslieferungsfahrer auf Grund von Kundenbestellungen zwar täglich durch die Fuhrparkleiter neu zusammengestellt werden, die aber dennoch mit einer gewissen Regelmäßigkeit in bestimmte Zielgebiete erfolgen, Differenzwerbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu?*

Bei Zustelldiensten, wie zB bei Fahrten von den Zentralen von Handelsketten zu den entsprechenden Filialen, bei den Zustelldiensten von Brauereien und von Molkereien und Bäckereien an Geschäfte und Privatpersonen ist regelmäßig davon auszugehen, dass das Fahrzeug im Hinblick auf die immer wieder angefahrenen Zielgebiete den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt. Im Übrigen ist davon auszugehen, dass den Fahrern die günstigen Verpflegsmöglichkeiten in diesen Bereichen bekannt sind (siehe hiezu VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Die Geltendmachung von Tagesdiäten als Werbungskosten bzw. als Differenzwerbungskosten ist daher nicht möglich.

## **10311**

### **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Tagesgelder bei eintägigen Reisen (Rz 311)**

(2007)

*Bei der Veranlagung werden Tagesgelder analog den EStR 2000 gewährt. Der UFS erkennt - wie aus zahlreichen Berufungsentscheidungen bekannt - Tagesgelder für eintägige Reisen nicht an.*

*Sind die Aussagen der Rz 311 weiterhin anzuwenden, wonach der diesbezüglichen Rechtsprechung des VwGH nicht zu folgen ist?*

Die Rz 311 folgt aus nachstehenden Gründen nicht der Rechtsprechung des VwGH:

Der die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen tragende Gedanke besteht darin, dass in typisierender Betrachtungsweise dem auf Reisen befindlichen Steuerpflichtigen die Kenntnis der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit - zum Unterschied vom sich an seiner ständigen Arbeitsstätte aufhaltenden Steuerpflichtigen - fehlt. Eine derartige Unkenntnis besteht auch bei bloß eintägigen Reisen.

Die in der genannten VwGH-Rechtsprechung zum Ausdruck gebrachte Ansicht, auswärtiger Verpflegungsaufwand wäre dadurch vermeidbar, dass Mahlzeiten konzentriert zu Hause eingenommen werden (nämlich nur Frühstück und Abendessen) oder von zu Hause mitgenommen werden, entspricht nicht dem Sinn einer Pauschalregelung. Im Übrigen besteht auch bei Reisen mit anschließender Nächtigung die Möglichkeit Verpflegung von zu Hause mitzunehmen.

Der Tatsache, dass bei eintägigen Reisen ein geringerer Verpflegungsbedarf besteht, wird durch die gesetzliche Anordnung in § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 in Verbindung mit § 26 Z 4 lit.

b EStG 1988, wonach das Tagesgeld bei Reisen von weniger als 12 Stunden nur anteilig in Anspruch genommen werden kann, ohnehin entsprochen.

Während im Rahmen des § 26 Z 4 EStG 1988 Arbeitgebersätze auch bei einer eintägigen Dienstreise nicht steuerbar sind, würde die Verweigerung der Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten zu einer ungerechtfertigten Schlechterstellung von Arbeitnehmern führen, denen im Fall einer eintägigen Reise Tagesgelder nicht oder nicht in voller Höhe vom Arbeitgeber ersetzt werden.

Eine Änderung der LStR 2002 ist daher derzeit nicht beabsichtigt. Tagesgelder sind daher weiterhin auch für eintägige Dienstreisen als Werbungskosten zu gewähren.

## 10317

### **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Nächtigungsgeld bei Gratisunterkunft (Rz 317)**

(2002)

*Ein Finanzbediensteter nächtigt im Bildungszentrum der Finanzverwaltung. Das Quartier wird vom Arbeitgeber kostenlos zur Verfügung gestellt. Die Frühstückskosten hat der Arbeitnehmer selbst zu tragen. Die Tagesgebühr nach § 13 Abs. 1 der Reisegebührenvorschrift 1955 gelangt in voller Höhe zur Auszahlung. 15% der Tagesgebühr sind dabei zur Abdeckung der Kosten des Frühstücks vorgesehen.*

*Kann der Arbeitnehmer für die Frühstückskosten 4,40 € pro Nächtigung als pauschale Werbungskosten geltend machen?*

Das Nächtigungsgeld des § 26 Z 4 EStG 1988 umfasst sowohl die Kosten der Nächtigung selbst als auch die Kosten des Frühstücks (Rz 315). Steht einem Arbeitnehmer für die Nächtigung eine (kostenlose) Unterkunft zur Verfügung (zB Unterbringung eines Finanzbediensteten im Bildungszentrum der Finanzverwaltung), so sind die tatsächlichen Aufwendungen für ein Frühstück als Werbungskosten absetzbar (Rz 317). Kann die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, sind sie im Schätzungswege (bei Inlandsreisen) mit 4,40 Euro anzusetzen.

Das Tagesgeld bleibt bis zu einem Betrag von 26,40 Euro steuerfrei, übersteigende Beträge sind steuerpflichtig. Bei der Berechnung des übersteigenden Betrages erfolgt aber keine Kürzung für die Kosten des Frühstücks im Ausmaß von 15% der Tagesgebühr. Es bestehen daher keine Bedenken, wenn in jenen Fällen, in denen die Kosten des Frühstücks nicht in

den Nächtigungskosten enthalten sind, für die Frühstückskosten 4,40 Euro pro Nächtigung als pauschale Werbungskosten im Sinne der Rz 317 zuerkannt werden.

### **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, § 26 Z 4 EStG 1988 - Nächtigungskosten bei Bahnpostbediensteten (Rz 317)**

(2001)

*Ein Bediensteter der Bahnpost ist mit Zügen in ganz Österreich unterwegs. Hinsichtlich der Tagesgelder ist von einem Mittelpunkt der Tätigkeit auszugehen. Er nächtigt jeweils in Quartieren, die ihm von seinem Arbeitgeber kostenlos beigestellt werden (Schlafstellen in der Nähe des jeweiligen Bahnhofes). Die Ausgaben für das Frühstück muss der Dienstnehmer selbst finanzieren und beantragt deshalb unter Hinweis auf Rz 317 pauschal 60 S pro auswärtiger Nächtigung als Werbungskosten.*

*Kann bei einem Bahnpostbediensteten der Pauschalbetrag von 60 S für das selbst zu finanzierende Frühstück als Werbungskosten anerkannt werden?*

*Welche steuerfreien Ersätze gemäß § 26 EStG 1988 bzw. Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 stehen bei Auslandsdienstreisen für das selbst zu finanzierende Frühstück zu?*

Bei kostenloser Beistellung eines Nächtigungsquartiers anlässlich von Reisen (im weitesten Sinne) steht das Nächtigungspauschale nicht zu. Es sind gemäß Rz 317 jedoch die tatsächlichen Aufwendungen für das Frühstück als Werbungskosten absetzbar. Kann die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, sind sie im Schätzungswege mit 60 S pro Nächtigung anzusetzen. Bei entsprechender Bereitstellung eines kostenlosen Nächtigungsquartiers im Ausland bestehen keine Bedenken, wenn angesichts der höheren Tagesgebühr im Ausland von durchschnittlichen Frühstückskosten in Höhe von 80 S ausgegangen wird (dies wird ua. auch für Bedienstete von Fluggesellschaften zutreffen).

#### **42.5.4.4 Rz 10319 bis Rz 10326**

##### **10319**

### **§ 16 Abs. 2 EStG 1988, § 19 EStG 1988 sowie § 295a BAO - Rückzahlung von Einnahmen – Keine Anwendbarkeit des § 295a BAO (Rz 319)**

(2007)

*Eine Steuerpflichtige hatte Teile des im Kalenderjahr 2005 erhaltenen Krankengeldes der Wiener Gebietskrankenkasse im Jahr 2007 wegen nachträglicher Zuerkenntnis einer Kündigungsentschädigung wieder zurückzuzahlen. Da sich aufgrund des § 19 EStG 1988 die Geltendmachung des zurückgezahlten Krankengeldes als Werbungskosten iSd § 16 Abs. 2 EStG 1988 erst im Jahr 2007 auswirken wird und die Steuerpflichtige im Jahr 2007 voraussichtlich über keine steuerpflichtigen Einkünfte verfügen wird, stellt sich nunmehr die Frage, ob § 295a BAO anzuwenden wäre. In diesem Fall würde § 295a BAO die Möglichkeit bieten, die Rückzahlung der Einnahmen im Jahr 2005 zu berücksichtigen und damit den Werbungskostenabzug in das Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches zu verschieben.*

*Im Jahr des Zuflusses wurde eine Besteuerung vorgenommen und im Jahr der Rückzahlung kann ein Werbungskostenabzug mangels entsprechender Einkünften keine steuerliche Wirkung entfalten. Kann in diesem Fall ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO angenommen werden?*

Der Werbungskostenabzug für die Rückzahlung von Arbeitslohn gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 stellt eine spezielle Norm im Materiengesetz dar, sodass § 295a BAO nicht zur Anwendung kommen kann.

### **§ 16 Abs. 2 EStG 1988 - Rückzahlung von Arbeitslohn (Rz 319)**

(2007)

*Ein Arbeitnehmer hat in den Kalendermonaten Jänner bis März einen zu hohen Bezug (Übergenuss) erhalten und muss diesen im November zurückzahlen. Der Übergenuss der Monate Jänner bis März verhält sich zum Monatsbezug November wie folgt:*

*Variante a: Der Übergenuss übersteigt den Bezug nicht*

*Variante b: Der Übergenuss übersteigt den Bezug*

*Wie bzw. in welchen Monaten ist die Rückzahlung bei der Lohnverrechnung zu berücksichtigen?*

Die Rückzahlung von Arbeitslohn stellt Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG 1988 dar. Werbungskosten sind grundsätzlich bei der Lohnverrechnung in jenem Kalendermonat zu berücksichtigen, in dem sie geleistet werden.

Von der Rückzahlung des Arbeitslohns ist auszugehen, wenn dieser bei der Bezugsauszahlung einbehalten wird oder die Zahlung vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber geleistet wird.

Gemäß den Bestimmungen des § 62 Z 7 EStG 1988 ist die Erstattung (Rückzahlung) von Arbeitslohn gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 bei Ermittlung des Lohnsteuertarifs im Monat der Rückzahlung zu berücksichtigen.

Zu Variante a: Der Monatsbezug November wird um den einbehaltenen (rückgezahlten) Betrag reduziert.

Zu Variante b: Der Monatsbezug November wird auf Null reduziert. Nimmt der Arbeitgeber eine Aufrollung vor, ist dabei der übersteigende Teil der Werbungskosten zu berücksichtigen.

Der gesamte rückgezahlte Arbeitslohn ist unabhängig von einer Aufrollung im Lohnzettel unter sonstige steuerfreie Bezüge KZ 243 auszuweisen (Rz 319)

Hat der Arbeitgeber keine Aufrollung durchgeführt, kommt es bei der Veranlagung automatisch zu einer Erstattung der zuviel einbehaltenen Lohnsteuer.

### **§ 16 Abs. 2 EStG 1988 - Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen (Rz 319)**

(1996)

*Nach der Gehaltsordnung des KV der Handelsangestellten Österreichs muss eine Rückverrechnung der im laufenden Kalenderjahr anteilmäßig zuviel bezogenen "Urlaubsbeihilfe" erfolgen, wenn zB ein Angestellter nach Erhalt der für das laufende Kalenderjahr gebührenden Urlaubsbeihilfe sein Dienstverhältnis selbst aufkündigt.*

*Beispiel:*

*Ein Angestellter beendigte durch Kündigung mit 30.9.1995 sein Dienstverhältnis. Sein laufender Bezug betrug mtl. S 30.000,--. Im Juli wurde ihm eine Urlaubsbeihilfe (UB) in Höhe von S 30.000,-- ausbezahlt. AVAB/AEAB nein, LSt-Freibetrag keiner.*

*Vom Arbeitgeber wurde die Lohnabrechnung für September wie folgt vorgenommen:*

<i>Gehalt lfd.</i>	<i>30.000,00</i>
<i>Weihnachtsremuneration</i>	<i>22.500,00</i>
<i>Gesamtbrutto</i>	<i>52.500,00</i>
<i>Abzüglich</i>	
<i>SV-WR, SV-Bem. Grundlage, S 15.000</i>	<i>-2.497,50</i>
<i>SV laufender Bezug, SV-Bem. Grundlage 30.000</i>	<i>-5.295,00</i>
<i>UB-Rückverrechnung (30.000 : 12 x 3)</i>	<i>-7.500,00</i>
<i>LSt lfd. Bezug, LSt-Bem. Grundlage S 14.707,50</i>	<i>-1.671,00</i>

<i>LSt § 67 (1,2) EStG 1988, aliquote WR S 22.500 x 6%</i>	-1.350,00
<i>Auszahlungsbetrag</i>	<i>S 34.186,50</i>

1. *Kann die Rückverrechnung der anteilmäßig zuviel bezogenen Urlaubsbeihilfe als Werbungskosten(-abzug) gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 beim laufenden Arbeitslohn berücksichtigt werden?*
2. *Wie hat die korrekte Erfassung (Einbeziehung) der Sonderzahlungen (UB, WR) in die Lohnzetteldaten anhand des aufgezeigten Falles zu erfolgen?*

Das Steuerrecht unterscheidet bei der Berechnung des Jahressechstels nicht, unter welchem arbeitsrechtlichen Titel die entsprechenden Bezüge auszuzahlen sind. Sofern Bezüge, die innerhalb eines Kalenderjahres im Rahmen des Jahressechstels bereits "zu Unrecht" geleistet wurden, andere sonstige Bezüge aber noch auszuzahlen sind, sind diese Beträge zu saldieren. Eine andere Berücksichtigung kann im laufenden Kalenderjahr nur dann erfolgen, wenn Bezüge zurückzuzahlen sind, und seitens des Arbeitnehmers keine entsprechenden sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels mehr zur Auszahlung kommen (siehe Rz 191 LStR 1992, nunmehr Rz 319). Es ist daher davon auszugehen, dass nur mehr ein sonstiger Bezug in Höhe von 15.000 S zusteht, der zum begünstigten Steuersatz von 6% zu versteuern ist. Ein Werbungskostenabzug für das im Sommer ausgezahlte Urlaubsgeld (das sich nachträglich als zu hoch herausstellt) steht nicht zu, vielmehr ist dieser Betrag bei der Auszahlung des aliquoten Weihnachtsgeldes anzurechnen.

Im gegenständlichen Fall sind als sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels 45.000 S auszuweisen. Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 liegen nicht vor.

## 10320

### § 16 Abs. 3 EStG 1988 - Werbungskostenpauschale für Pensionisten bei Bezugsnachzahlung aus Aktivzeiten (Rz 320 und Rz 809)

(2001)

*Ein Pensionist bezieht im Kalenderjahr 2001 lediglich eine Pension seitens der PVA (in Pension seit 1.1.2001; Pensionsbezug vom 1.1. bis 31.12.2001) und erhält im Kalenderjahr 2001 noch eine Nachzahlung seitens seines ehemaligen Arbeitgebers, welche gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 versteuert wird. Es wird hiefür ein Lohnzettel ausgestellt. Die "soziale Stellung" des Pflichtigen wird auf dem betreffenden Lohnzettel des ehemaligen Arbeitgebers mit "1" (Arbeiter) angegeben.*

*Steht diesem Pensionisten das Werbungskostenpauschale zu (seitens der EDV wird dieses automatisch berücksichtigt)?*

Gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 steht der Pauschbetrag von 1.800 S nur für nichtselbständige Einkünfte, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, nicht zu.

Da der genannte Pflichtige im Kalenderjahr 2001 nachträgliche Einkünfte für eine aktive Tätigkeit bezogen hat, stehen für diese Einkünfte der Arbeitnehmerabsetzbetrag und das Werbungskostenpauschale zu.

### **10325**

#### **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 - Arbeitszimmer im Wohnungsverband (Rz 325 und Rz 326)**

(2001)

*Ein Versicherungsvertreter benützt einen Raum seines Wohnhauses gemeinsam mit seinem Sohn (ebenfalls Vertreter) als "Versicherungsbüro". Das Büro verfügt über einen eigenen Kundeneingang. Neben der Eingangstür ist ein Firmenschild der Versicherungsanstalt angebracht, das auf die Bürozeiten ("Kundenverkehr zwischen 9.00 und 12.00 Uhr, nachmittags nach Vereinbarung") hinweist. Der (Kunden nicht zugängliche) Zutritt zu den privaten Wohnräumen ist durch eine Verbindungstür möglich.*

*Liegt ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer im Sinne der Rz 326 vor?*

Nach der gegenständlichen Sachverhaltsdarstellung liegt eine Kanzleiräumlichkeit im Sinne der Rz 325 vor. Maßgeblich für diese Beurteilung sind der regelmäßige Kundenverkehr (Parteienverkehr), der Umstand, dass dieser Raum auch nach außen hin als "Verkaufsbüro" erkenntlich ist, sowie der gesonderte Kundeneingang. Die diesbezüglichen Aufwendungen fallen daher nicht unter die einschränkende Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988.

### **10326**

#### **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 - Arbeitszimmer im Wohnungsverband (Rz 325 und Rz 326)**

Siehe Rz 325

#### **42.5.4.5 Rz 10343 bis Rz 10366**

## **10343**

### **§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Familienzusammenführung - Berufsoffizier des Bundesheeres (Rz 343 und Rz 354)**

(1994)

*Der Antragsteller ist Berufsoffizier des Bundesheeres. In der Zeit vom 28.7. bis 29.8.1992 war er im Rahmen der Assistenzleistung des Bundesheeres nach Neusiedl am See dienstzugeteilt. Für die Dauer dieser Dienstzuteilung bestand ein Verbot, den Einsatzraum zu verlassen. Für Fahrten der Ehegattin nach Neusiedl wurden unter dem Titel "Familienzusammenführung" für vier Besuche Kilometergeld im Betrag von S 12.143,20 (2.824 km x S 4,30) als Werbungskosten geltend gemacht.*

Gemäß den LStR 2002 sind Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsstandort erwachsen, als Werbungskosten absetzbar. Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltung vorliegen. Abzugsfähig können daher nur Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zu seinem Familienwohnsitz und zurück sein. Mit dem Aufenthalt in einer Kaserne wird aber kein neuer Familienwohnsitz begründet.

## **10345**

### **Familienheimfahrten – Kein Familienwohnsitz am Arbeitsort (Rz 345)**

(2003)

*Zahlreiche Familien haben den Familienwohnsitz in Gebieten mit einem geringen Arbeitsplatzangebot. Ein (Ehe)Partner geht einer Beschäftigung in einem Ballungszentrum nach und hat eine Schlafstelle (kleine Wohnung) am Arbeitsort, der andere (Ehe)Partner wohnt ganzjährig am Familienwohnsitz, erzielt keine Einkünfte und widmet sich der Kindererziehung. Die Kinder besuchen die Schule am Familienwohnsitz.*

*Stehen Werbungskosten für die doppelte Haushaltung zu, obwohl diese nicht nur vorübergehend vorliegt, aber auf Grund der erheblichen wirtschaftlichen Nachteile ein Wohnsitzwechsel nicht zugemutet werden kann?*

Im gegenständlichen Fall ist die Wohnung am Arbeitsort (im Ballungszentrum) als Familienwohnsitz nicht geeignet. Die Kinder besuchen die Schule am Familienwohnsitz, der

(Ehe)Partner widmet sich der Kindererziehung und erzielt keine Einkünfte. Der Familienwohnsitz stellt den Mittelpunkt der Lebensinteressen dar und ist kein „Wochenenddomizil“ oder „Zweitwohnsitz“. Die Wohnsitzverlegung von strukturschwachen Regionen in ein Ballungszentrum ist mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden und daher nicht zumutbar. Ein Werbungskostenabzug auf Grund der doppelten Haushaltsführung ist für die Dauer des Vorliegens der Voraussetzungen möglich.

### **§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Familienheimfahrten von Gastarbeitern (Rz 345)**

(1994)

*Vermehrt machen Gastarbeiter Aufwendungen für Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend. Nach den LStR wären diese Aufwendungen dem Grunde nach als Werbungskosten anzuerkennen. Voraussetzung ist allerdings, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsor tes nicht privat veranlasst ist.*

*Ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn dem (verheirateten) Gastarbeiter die Verlegung seines Familienwohnsitzes nach Österreich aufgrund des Aufenthaltsgesetzes nicht möglich ist?*

Wenn den Angehörigen des in Österreich tätigen Gastarbeiters die Verlegung des Familienwohnsitzes nachweislich ausschließlich auf Grund der Bestimmungen des Aufenthaltsgesetzes nicht möglich ist, kann von einer privat veranlassten Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Einzugsbereichs des Beschäftigungsor tes solange nicht gesprochen werden, als dieser Hinderungsgrund nicht weggefallen ist.

### **10354**

### **§ 16 Abs. 1 EStG 1988 – Familienheimfahrten / Familienunterkunft (Rz 354)**

(2003)

*Von einem Steuerpflichtigen werden Familienheimfahrten an den Familienwohnsitz in der Slowakei geltend gemacht. Die Gattin ist nicht berufstätig. Am Beschäftigungsor t wohnt der Antragsteller in einer Firmenunterkunft.*

*Stehen Werbungskosten für Familienheimfahrten auf Grund des Fehlens einer familiengerechten Unterkunft am Dienstort zu? Muss eine Verpflichtung durch den Arbeitgeber zur Benützung dieser Firmenunterkunft bestehen?*

Aufwendungen für Familienheimfahrten stehen unabhängig davon zu, ob der Arbeitnehmer das Firmenquartier freiwillig oder über Auftrag des Arbeitgebers benutzt. Die allgemeinen Aussagen zu Familienheimfahrten (Rz 354 ff) sind zu beachten.

**§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Familienzusammenführung - Berufsoffizier des Bundesheeres (Rz 343 und Rz 354)**

Siehe Rz 10343

**10356**

**§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Familienheimfahrten eines Beamten während eines UNO-Auslandseinsatzes (Rz 356)**

(1997)

*Der Abgabepflichtige, der über eigenen Wunsch in der Zeit vom 6. März 1995 bis 7. Februar 1996 beim österr. UNO-Polizeikontingent auf Haiti tätig war, erhielt für diese Zeit weiterhin seine um die Nebengebühren gekürzten Bezüge als Gendarmeriebeamter ausbezahlt.*

*Darüber hinaus wurde ihm für das Kalenderjahr 1995 eine nach den Bestimmungen des Auslandseinsatzzulagengesetzes, BGBl. Nr. 365/1991, gemäß § 3 Abs. 1 Z 24 EStG 1988 steuerfrei behandelte Auslandseinsatzzulage in Höhe von 245.858 S gewährt. Überdies erhielt er zusätzlich eine von den Vereinten Nationen gewährte Zulage von ca. 240.000 S.*

*Im Kalenderjahr 1995 wurden vom Abgabepflichtigen zwei Familienheimfahrten während des UNO-Auslandseinsatzes vorgenommen. Die ihm daraus erwachsenen Flugkosten von 27.420 S machte er als Werbungskosten bei den Einkünften geltend.*

*Können die Aufwendungen (Familienheimfahrten) als Werbungskosten anerkannt werden?*

Die durch die Auslandstätigkeit entstandenen (dem Grunde nach) abzugsfähigen Aufwendungen sind bei Ermittlung der Werbungskosten den steuerfreien Kostenersätzen, die für den Auslandseinsatz gewährt wurden, gegenzurechnen. Sofern die für die Auslandstätigkeit erhaltenen steuerfreien Bezüge höher sind als die damit verbundenen abzugsfähigen Aufwendungen (zB Kosten der Wohnung am Einsatzort, Familienheimfahrten), liegen diesbezüglich keine Werbungskosten vor.

**10358**

**§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Aus- bzw. Fortbildungskosten (Rz 358)**

(2003)

*Der Antragsteller ist bis Februar 2001 bei einer Firma tätig, danach arbeitslos und ab 2.3.2001 bei einer anderen Firma als Leiter für Finanz-, Rechnungswesen und Controlling beschäftigt. Im Jänner besucht er einen eintägigen Interviewskills-Workshop (Kosten 26.316 S), von Jänner bis März besucht er einen Coaching-Lehrgang (Kosten 28.320 S).*

*Beim Interviewskills-Workshop handelte es sich um eine Einzelsession, bei der der spezielle Schwerpunkt auf der Vorbereitung für zukünftige Job-Interviews lag (Roleplays, Video-Feedback, Feedback zur Gesprächsführung sowie Gesprächsführungsunterlagen). Laut Auskunft des Steuerpflichtigen handelte es sich um ein Intensivtraining, um bei der Suche nach einem neuen Job bei den Bewerbungsgesprächen bestehen zu können (Erarbeitung Lebenslauf, Training für Bewerbungsgespräche).*

*Coaching-Ausbildung: Die Ausbildung zum Coach beinhaltete verschiedene Kommunikationsmodelle wie NLP (Ziele für sich und andere zu formulieren, guten Kontakt und Vertrauen aufzubauen, Lösungen für Probleme und Konflikte zu finden, die eigenen Wünsche und Vorhaben kreativ und erfolgreich zu verwirklichen) und DISG-Persönlichkeitsmodell (man erfährt, wie man sich selbst und andere besser verstehen und unterstützen kann, wie man Teams und Einzelpersonen auf ihrem Weg zum Erfolg zielgerichtet begleitet). Die bei dieser Ausbildung erworbenen Fähigkeiten sind laut Steuerpflichtigem wesentlich für zukünftige Führungsaufgaben.*

*Stellen die Kosten für den Interviewskills-Workshop sowie die Coaching-Ausbildung abzugsfähige Fortbildungskosten dar?*

Werden ein Interviewskills-Workshop oder eine Coaching—Ausbildung – anders als ein allgemeines Karriereberatungsprogramm (Rz 230a) – im Zusammenhang mit einer oder mehreren bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquelle(n) besucht, sind die dafür getätigten Aufwendungen (vorweggenommene) Werbungskosten.

### **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Aus- und Fortbildung einer Pastoralassistentin (Rz 358)**

(2002)

*Die Antragstellerin erhielt im Kalenderjahr 2000 unter anderem einen Bezug von "Pastorale Berufe – Diözese XY" als Pastoralassistentin. Sie machte folgende Werbungskosten geltend:*

*1. Aufwendungen (Fahrtkosten, Seminarkosten, Übernachtungskosten) für zwei Seminare im Rahmen der Ausbildung in systemischer Familientherapie, veranstaltet vom Österreichischen*

*Arbeitskreis für Gruppendynamik und Gruppentherapie sowie für Supervisionen im Rahmen dieser Ausbildung.*

*Nach Abschluss der Ausbildung in systemischer Familientherapie erlangt die Antragstellerin die Berechtigung zur Ausübung einer eigenständigen psychotherapeutischen Tätigkeit.*

*2. Aufwendungen für das Fortbildungsseminar "Spirituell-systemische Psychotherapie" (Fahrtkosten, Seminarkosten, Übernachtungskosten), veranstaltet von einem Dipl. Psychologen und Psychotherapeuten für systemische Familientherapie, Integrative Gestaltungstherapie und Individualpsychologie.*

*Handelt es sich bei der Ausbildung in systemischer Familientherapie zur eigenständigen Therapeutin um eine Ausbildung, bei der ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt (Pastoralassistentin)?*

Die Aufgaben einer Pastoralassistentin umfassen unter anderem die Kinder- und Jugendarbeit, den Aufbau und die Begleitung von Jugendzentren, den pastoralen Dienst in der Pfarrgemeinde, das Kranken- und Altenpastoral und die Krankenhausseelsorge. Im Rahmen der Ausbildung zur Pastoralassistentin liegt einer der Schwerpunkte auf dem Gebiet der Psychologie und Pädagogik. Da sich daher sowohl Pastoralassistenten als auch Psychotherapeuten um die "Seele sorgen", handelt es sich um Tätigkeiten, die zueinander in einem verwandten Verhältnis stehen. Die Aufwendungen einer Pastoralassistentin im Zusammenhang mit der Ausbildung in systemischer Familientherapie sind daher als Werbungskosten anzuerkennen.

#### **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Berufsfortbildung eines Sachwalters (Rz 358)**

(2001)

*Der Abgabepflichtige ist Jurist und beim NÖ Verein für Sachwalterschaft angestellt. Ab Herbst 1999 absolviert er beim Verein für Psychosoziale und Psychotherapeutische Aus-, Fort- und Weiterbildung in seiner Freizeit das "Curriculum Mediation".*

*Teilnahmevoraussetzungen sind ua. eine abgeschlossene psychosoziale Ausbildung, Wirtschaftsausbildung, juristische Ausbildung oder medizinisch-psychologische Ausbildung. Die Bildungsmaßnahme dauert drei Semester. Dabei werden Fähigkeiten vermittelt, um in Familie, Gruppe oder Team mediatorisch tätig sein zu können. Die Kosten für das Jahr 2000 beliefen sich auf insgesamt ca. 90.000 S (zur Gänze vom Antragsteller zu tragen). Am Ende des Curriculums wird ein Zertifikat über die Absolvierung ausgestellt.*

*Die Geltendmachung als Werbungskosten hat der Steuerpflichtige damit begründet, dass er als Sachwalter und Jurist mit Menschen in Konfliktsituationen zu tun hat und daher die Fähigkeit der Vermittlung wesentlich für eine erfolgreiche Berufsausübung sei.*

*Stellen die Ausgaben für das Curriculum Mediation Werbungskosten dar?*

Mediation ist die freiwillige Konfliktregelung mit Unterstützung eines nicht entscheidungsbefugten, neutralen, allparteilichen, unbeteiligten und zur Verschwiegenheit verpflichteten Dritten mit dem Ziel, eine von den Konfliktparteien eigenverantwortlich erarbeitete Vereinbarung zu erreichen, die den Interessen und Bedürfnissen der Beteiligten bestmöglich entspricht.

Im Hinblick auf die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen als Jurist beim Verein für Sachwalterschaft kann der angeführte Kurs als Fortbildungsmaßnahme angesehen werden. Die diesbezüglichen Kosten sind abzugsfähig.

### **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Fortbildung zur Sicherheitsfachkraft (Rz 358)**

(2000)

*Der Arbeitnehmer ist als Mechaniker in einer Kfz- Werkstatt beschäftigt. Nachdem er in den Jahren 1996 und 1997 die Kfz-Meisterprüfung als eine der möglichen Zulassungsvoraussetzungen absolviert hat, besuchte er 1998 eine vom Wirtschaftsförderungsinstitut NÖ veranstaltete Fachausbildung für Sicherheitsfachkräfte (im Sinne der Verordnung des Bundesministers für Arbeit und Soziales über die Fachausbildung der Sicherheitsfachkräfte, BGBl. Nr. 277/1995).*

*Laut Bestätigung des Arbeitgebers ist der Arbeitnehmer "auch als Sicherheitsfachkraft " eingesetzt.*

*Sind die Aufwendungen für die Fachausbildung für Sicherheitsfachkräfte als Ausbildung- oder als Fortbildungskosten zu werten?*

Gemäß § 3 Abs. 6 ArbeitnehmerInnenschutzgesetz (ASchG) hat ein Arbeitgeber für eine Arbeitsstätte, Baustelle oder auswärtige Arbeitsstelle, in/auf der er nicht im notwendigen Umfang selbst anwesend ist, eine geeignete Person zu beauftragen, die auf die Durchführung und Einhaltung der notwendigen Schutzmaßnahmen zu achten hat.

Als Sicherheitsvertrauensperson dürfen laut § 10 Abs. 6 ASchG nur Arbeitnehmer bestellt werden, die die für ihre Aufgaben notwendigen persönlichen und fachlichen Voraussetzungen erfüllen. Arbeitgeber haben den Sicherheitsvertrauenspersonen unter

Bedachtnahme auf die betrieblichen Belange Gelegenheit zu geben, die für ihre Tätigkeit erforderlichen näheren Fachkenntnisse zu erwerben und zu erweitern.

Da es sich bei der "Ausbildung" zur Sicherheitsfachkraft um eine Bildungsmaßnahme handelt, die nicht zur Erlangung eines anderen Berufes dient, sondern zur Erlangung von Wissen, das der Steuerpflichtige im Rahmen seines derzeit ausgeübten Berufes benötigt, stellen die Aufwendungen dafür Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 dar.

Zu beachten ist, dass allfällige (nicht steuerpflichtig behandelte) Kostenersätze durch den Arbeitgeber in Abzug zu bringen sind.

### **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Fortbildungskosten eines Arztes (Rz 358)**

(2000)

- *Ein praktischer Arzt besucht in London am Institut für Hygiene und Tropenmedizin einen zweijährigen Lehrgang für Tropenmedizin mit dem Ausbildungsziel "Facharzt für Tropenmedizin". Während dieses zweijährigen Lehrganges erzielt er keinerlei Einkünfte.*
- *Ein Steuerpflichtiger, der das Medizinstudium abgeschlossen, aber noch keine Arztpraxis eröffnet hat, absolviert in der Schweiz eine mehrjährige Ausbildung zum Psychologen.*
- *Ein Intensivmediziner besucht einen mehrmonatigen "Ausbildungslehrgang für Akupunktur".*

*Liegt in diesen Fällen "Berufsausbildung" oder "Berufsfortbildung" vor?*

Fortbildungskosten dienen dazu, in dem jeweils ausgeübten Beruf auf dem laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Für die Klärung der damit wesentlichen Frage nach der Berufsidentität ist unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt (vgl. VwGH 19.3.1997, 95/13/0238, 0239). Mit der Berechtigung zur Ausübung des ärztlichen Berufes ist das Berufsbild des Arztes erfüllt, sodass sämtliche danach erfolgende medizinische Weiterbildungen oder Spezialisierungen als Berufsfortbildung anzusehen sind. In den Fällen 1 und 3 liegt daher Berufsfortbildung vor.

Nicht abzugsfähige Berufsausbildung liegt dagegen vor, wenn die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen. Ein Zweitstudium kann aber ausnahmsweise dann als Werbungskosten anerkannt werden, wenn schon das Erststudium wesentliche Grundlage für die Berufsausübung ist und das Zweitstudium seiner Art nach geeignet ist, den für die

praktische Berufsausübung bereits gegebenen Wissensstand weiter auszubauen (vgl. VwGH 7.4.1981, 2763/80). In diesem Fall ist es aber erforderlich, dass der jeweilige Beruf bereits ausgeübt wird. Im Fall 2 liegt daher ebenfalls Berufsfortbildung vor.

### **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Aus- oder Fortbildung eines Berufsschullehrers (Rz 358)**

(2000)

*Der Arbeitnehmer hat eine PädAk-Ausbildung für Deutsch und Religion absolviert und ist Fach- und Berufsschullehrer. Er absolviert neben seiner Berufstätigkeit ein viersemestriges Studium, das von einer österreichischen Einrichtung in Zusammenarbeit mit einer englischen Universität durchgeführt und mit dem Grad "Master of Education" abgeschlossen wird. Die Zahlung der Studiengebühren erfolgt verteilt auf die Jahre 1998, 1999 und 2000. Zielgruppe des Studiums sind Lehrer und Bildungsbeauftragte, wobei Aufnahmeveraussetzungen ein Lehramtsstudium oder Matura in Verbindung mit mehrjähriger Erfahrung als Bildungsbeauftragter sind. Der geplante Zeitaufwand beträgt ca 360 Stunden pro Semester, wobei in den ersten drei Semestern knapp ein Viertel auf Präsenzstudium und der Rest auf Selbststudium entfallen. Das vierte Semester dient der Abfassung einer Diplomarbeit.*

*Der Studienplan umfasst: Grundlagen praxisorientierter Forschung, Lehrplankonstruktion/Lehrplanmodelle, Entwicklungen im europäischen Pflichtschulwesen, Naturwissenschaften im Pflichtschulbereich, Erziehung/Unterricht/Ideologien und ein Gruppenprojekt.*

*Im Lehrgangsprogramm wird zwar das Wort „postgraduate“ erwähnt, jedoch soll ua die Fähigkeit zu wissenschaftlichem Arbeiten vermittelt werden, was nach österreichischer Auffassung bereits Aufgabe eines (Erst)Studiums an einer Universität (=wissenschaftliche Hochschule) wäre. Dies deutet darauf hin, dass sich das gegenständliche Studienangebot eher nicht an Lehrer mit Universitätsabschluss richtet, sondern insbesondere an Lehrer, die ihre Ausbildung an einer PädAk erhalten haben.*

*Sind die Studiengebühren – unter Beachtung der jeweiligen Grundvoraussetzungen – und die sonstigen Aufwendungen für das Studium als Werbungskosten abzugsfähig?*

Die Aufwendungen für das Studium sind abzugsfähig, weil durch das gegenständliche Studium für den Arbeitnehmer kein neues Berufsbild entsteht; es liegen Fortbildungskosten vor. Es ist nicht zu erkennen, dass nach Abschluss des Studiums dem Arbeitnehmer ein konkreter anderer Beruf als der eines Lehrers an einer Berufsschule offen stehen würde.

Dass das gegenständliche Studium für den Arbeitnehmer im bisherigen Beruf nützlich ist, kann nicht bestritten werden.

**§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Rz 358 und Rz 366)**

Siehe Rz 10366

**10358a**

**§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Ordentliches Universitätsstudium als umfassende Umschulung (Rz 358a und Rz 365)**

(2005)

*Z. P. (Jahrgang 1979) legte im Juni 1998 an einer AHS die Matura ab und studiert seit Oktober 1998 an der Uni Wien Volkswirtschaft. Sein Vater bezieht laufend für ihn die Familienbeihilfe, da der Sohn noch in Ausbildung steht (§ 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967).*

*Seit Juli 1999 ist Z. P. neben seinem Studium bei verschiedensten Firmen geringfügig beschäftigt und seit Mai 2002 Angestellter bei verschiedenen Personalleasing-Firmen, wobei die Einkünfte aus nsA im Kalenderjahr 2003 10.287,39 Euro ausmachen und somit familienbeihilfenschädlich wären.*

*Können Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium als Aus-, Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen in Frage kommen, wenn vor Beginn des Studiums nie eine berufliche Tätigkeit ausgeübt wurde, sondern lediglich das Studium durch diverse Einkünfte aus nsA (mit)finanziert wird? Bei voller Berücksichtigung der Werbungskosten für Umschulungsmaßnahmen würde das zu versteuernde Einkommen unter der beihilfenschädlichen Grenze von 8.725 Euro fallen und es stünde für das gesamte Kalenderjahr 2003 die Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag in Höhe von 2.443,20 Euro zu.*

*Können Kosten für PC und Internet, die (nahezu) ausschließlich im Zusammenhang mit dem Studium anfallen, Werbungskosten im Zusammenhang mit Aus-, Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen darstellen?*

Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium sind auch dann als Umschulungsmaßnahme abzugsfähig, wenn vor Beginn des Studiums nie eine berufliche Tätigkeit ausgeübt wurde, sondern lediglich das Studium durch eine berufliche Tätigkeit (mit)finanziert wird (Rz 358a). Als berufliche Tätigkeit gilt jede Tätigkeit, die zu Einkünften führt (d.h. auch Hilfstätigkeiten

oder fallweise Beschäftigungen). Auch wenn die berufliche Tätigkeit erst nach Beginn des Studiums begonnen wird, liegt eine Umschulung vor.

Zu den abzugsfähigen Aufwendungen zählen nicht nur die Studiengebühren, sondern alle Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Universitätsstudium, und zwar auch dann, wenn durch die berücksichtigten Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben die für den Bezug der Familienbeihilfe maßgebliche Einkommensgrenze unterschritten wird.

Kosten für PC und Internet, die im Zusammenhang mit dem Studium anfallen, sind typische Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Universitätsstudium als Umschulungsmaßnahme; hinsichtlich eines auszuscheidenden Privatanteiles siehe Rz 339.

## **10359**

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

(2005)

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

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

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

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

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

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

(2001)

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

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

*Aufnahmeveraussetzungen für die Teilnahme an dieser Bildungsmaßnahme sind:*

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

*Die Bildungsmaßnahme dauert insgesamt vier Jahre. Sie ist vom Arbeitsamt, vom Berufsverband (Deutscher Fachverband für Kunst- und Gestaltungstherapie, DFKGT) und von der Deutschen Gesellschaft für künstlerische Therapieformen und Therapie mit kreativen Medien (DGKT), dem Dachverband der Kunst- und Kreativitätstherapeuten, anerkannt. Studierende und AbsolventInnen können diesen Verbänden beitreten. Auf Ansuchen erfolgt eine Graduierung, welche zur Führung des Titels Kunsttherapeutin grad. DGKT bzw. DFKGT berechtigt und mit dem Status eines graduierten Mitgliedes verbunden ist.*

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

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

### **10365**

#### **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Fortbildungskosten /zusätzliche Fahrtkosten (Rz 291 und Rz 365)**

(1994)

*Ein in Hollabrunn wohnhafter Stpfl. mit Arbeitsort in Wien besucht abends einen Fortbildungskurs in Wien und macht als Werbungskosten für den Fahrtaufwand die amtlichen Kilometergelder geltend. Stehen die Kilometergelder als Werbungskosten zu?*

Besucht jemand am Arbeitsort einen Fortbildungskurs, so können daraus in der Regel keine zusätzlichen Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für die Fortbildung am Arbeitsort geltend gemacht werden. Es entspricht nämlich nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand nach der Arbeit nach Hause fährt (im gegenständlichen Fall von Wien nach Hollabrunn) und anschließend wieder an den Arbeitsort zum Besuch eines Fortbildungskurses zurückkehrt (vgl. VwGH 14.6.1989, 88/13/0156). Aufwendungen für Fahrten von der Arbeitsstätte zur Fortbildungsstätte (zB für die Entfernung Büro - WIFI) stellen Werbungskosten dar.

#### **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - Fahrtkosten zu Fortbildungsstätten (Rz 281, Rz 293 und Rz 365)**

Siehe Rz 10293

#### **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 - Ordentliches Universitätsstudium als umfassende Umschulung (Rz 358a und Rz 365)**

Siehe Rz 10358a

## **10366**

### **§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Rz 358 und Rz 366)**

(1999)

*Eine Unternehmerprüfung ist neben der Meisterprüfung für Handwerksberufe bzw. der Befähigungsprüfung für viele gebundene Gewerbe eine verpflichtende Voraussetzung zur selbständigen Ausübung eines Gewerbes. Sie kann von der fachlichen Prüfung getrennt als eigene Prüfung abgelegt werden. Weiters berechtigt die Unternehmerprüfung nach einem Jahr kaufmännischer Tätigkeit zum Erwerb des Gewerbescheines "Handel mit Waren aller Art". Die Unternehmerprüfung ist an keine Zulassungsvoraussetzung gebunden und "gewerbeneutral".*

*Der Prüfungsstoff umfasst die Gebiete Kommunikation und Verhalten, Marketing, Organisation, unternehmerische Rechtskunde, Rechnungswesen, Mitarbeiterführung und Personalmanagement. Die Absolventen mehrerer Schulen (zB Handelsakademie oder Handelsschule) sind von der Prüfung befreit.*

*Können die mit der Unternehmerprüfung im Zusammenhang stehenden Ausgaben als Werbungskosten angesehen werden?*

Soweit die Unternehmerprüfung durch eine nichtselbständige Tätigkeit veranlasst ist (Fortbildung), sind die Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen. Da die Unternehmerprüfung eine verpflichtende Voraussetzung zur Ausübung bestimmter selbständiger Tätigkeiten ist, können die Aufwendungen auch vorweggenommene Betriebsausgaben darstellen.

### **42.5.4.6 Rz 10376 bis Rz 10391**

## **10376**

### **§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 - AfA bei Anschaffung eines Kfz gegen Eintausch des alten Kfz (Rz 376)**

(1999)

*Ein Kraftfahrzeug mit Anschaffungskosten von 400.000 S wird nach 8 Jahren um 50.000 S verkauft. Ein neues Fahrzeug mit Anschaffungskosten von 450.000 S wird, vermindert um*

*den Wert des Eintauschfahrzeuges, daher um 400.000 S erworben. Das Fahrzeug dient zu 90% als Arbeitsmittel für berufliche Fahrten.*

*Ist der Erlös des Altfahrzeuges (anteilig) steuerlich zu berücksichtigen?*

Im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten wird der Vermögensstamm grundsätzlich (ausgenommen Spekulationsgewinne) nicht erfasst. Die Anschaffungskosten eines Kfz können nur in Form der AfA abgezogen werden, wobei die Nutzungsdauer grundsätzlich mit 8 Jahren festzusetzen ist. Dadurch steht bei Verkauf des Fahrzeugs vor Ablauf der achtjährigen Nutzungsdauer der nichtabschreibbare Buchwert dem nicht anzusetzenden Verkaufserlös "steuerneutral" gegenüber. Im privaten Bereich ist daher kein Verkaufserlös anzusetzen. Bei der AfA für den Eintauschwagen ist von Anschaffungskosten in Höhe von 450.000 S auszugehen.

### **10383b**

**§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten bei Ausübung politischer Ämter (Rz 230 und Rz 383b)**

Siehe Rz 10230

### **10383c**

**§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten für die Begleitung von (Ehe)Partnern von Arbeitnehmern (politischen Funktionären) (Rz 383c, Rz 383d und Rz 383h)**

(1997)

*Wie sind Ausgaben, die durch die Begleitung des (Ehe)Partners eines Arbeitnehmers (politischen Funktionärs) bei betrieblichen oder beruflichen (politischen) Veranstaltungen entstehen, steuerlich zu beurteilen. Führt eine Mittätigkeit des (Ehe)Partners in Form einer Begleitung und Mithilfe im Rahmen der beruflichen (politischen) Tätigkeit zu Einkünften des (Ehe)Partners?*

Grundsätzlich können Werbungskosten auf Grund einer nichtselbständigen Tätigkeit nur für Ausgaben für den jeweiligen Arbeitnehmer selbst anfallen und nicht für Ausgaben, die dessen (Ehe)Partner tätigt. Dieser Grundsatz gilt auch für Werbungskosten auf Grund einer politischen Tätigkeit, die zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit oder zu sonstigen Einkünften führt. Sofern Ausgaben für den (Ehe)Partner eines Arbeitnehmers (eines politischen Funktionärs) anfallen, führt dies beim Arbeitnehmer selbst (beim politischen Funktionär) nicht zu Werbungskosten. Fahrtkosten und Tagesdiäten eines (Ehe)Partners für

die Begleitung eines Arbeitnehmers (eines politischen Funktionärs) auf beruflich veranlassten Reisen können beim Arbeitnehmer (beim politischen Funktionär) nicht zu Werbungskosten führen.

Werden vom Arbeitgeber Reisekostenersätze (zB Flugkosten, Tagesgeld) für die Begleitung des Arbeitnehmers (des politischen Funktionärs) durch den nicht im Unternehmen tätigen (Ehe)Partner an den Arbeitnehmer (an den politischen Funktionär) geleistet, liegt ein steuerpflichtiger Bezug beim Arbeitnehmer (beim politisch tätigen Funktionär) vor, der bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit dem Lohnsteuerabzug unterliegt, ausgenommen die Begleitung erfolgt im ausschließlichen betrieblichen Interesse. Wird für die begleitende (Ehe)Partnerin vom Arbeitgeber anstelle eines Reisekostenersatzes oder Aufwandsersatzes eine diesbezügliche Sachleistung (zB Flugticket, Eintrittskarten) zur Verfügung gestellt, liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Ausschließlich betriebliches Interesse liegt nur dann vor, wenn die Teilnahme des (Ehe)Partners des Arbeitnehmers (politischen Funktionärs) an betrieblichen oder politischen Veranstaltungen auf Grund einer protokollarischen Verpflichtung notwendig ist.

Sofern im Rahmen einer betrieblichen (politischen) Veranstaltung für einen größeren Personenkreis (zB Firmenjubiläum, Ausstellungseröffnung, Eröffnungsfeier) seitens des Arbeitgebers eine Bewirtung erfolgt, ist für (Ehe)Partner kein "Privatanteil" herauszurechnen. Bei "Ehrenkarten", die zum Eintritt für zwei Personen berechtigen, ist kein Anteil für den (Ehe)Partner hinzuzurechnen bzw. im Falle der Geltendmachung als Werbungskosten auszuscheiden.

Die im Rahmen von Einladungen im Zusammenhang mit einer betrieblichen oder beruflichen (politischen) Tätigkeit Arbeitnehmern durch ein anderes Unternehmen bzw. durch Dritte zukommenden üblichen Annehmlichkeiten und Aufmerksamkeiten (zB Bewirtung, Rahmenprogramm zu beruflich oder politisch veranlassten Veranstaltungen) führen bei den Arbeitnehmern (politischen Funktionären) und den begleitenden (Ehe)Partnern nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen.

Zahlungen von Arbeitnehmern (politischen Funktionären) an den (Ehe)Partner für die Begleitung zu betrieblichen (politischen) Veranstaltungen sind beim Arbeitnehmer (politischen Funktionär) nicht abzugsfähig. Andererseits sind solche Zahlungen beim begleitenden (Ehe)Partner nicht steuerpflichtig. Diese Tätigkeiten fallen ebenso wie zB die Entgegennahme und Beantwortung von Telefonanrufen, Chauffieren zu bestimmten

Anlässen oder die Reinigung des häuslichen Arbeitszimmers unter familienhafte Mitarbeit (siehe hiezu VwGH 29.10.85, 85/14/0067, sowie VwGH 17.5.89, 88/13/0038).

### **10383d**

**§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten für die Begleitung von (Ehe)Partnern von Arbeitnehmern (politischen Funktionären) (Rz 383c, Rz 383d und Rz 383h)**

Siehe Rz 10383c

### **10383h**

**§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten für die Begleitung von (Ehe)Partnern von Arbeitnehmern (politischen Funktionären) (Rz 383c, Rz 383d und Rz 383h)**

Siehe Rz 10383c

### **10389**

**Studienreise eines Hochschulprofessors (Rz 223 und Rz 389)**

(2003)

*Ein Hochschulprofessor (Lehrer) veranstaltet für seine StudentInnen (SchülerInnen) eine Studienreise, die im Zusammenhang mit dem Lehrstoff steht. Er stellt das Veranstaltungsprogramm zusammen und ist selbst auch Reiseführer.*

*Fall A: Der Hochschulprofessor (Lehrer) wird im Rahmen seines Lehrauftrages (seiner Lehrverpflichtung) tätig.*

*Sind die Aufwendungen, die er für sich zu tragen hat (Fahrtkosten, Unterkunft, Tagesgelder, Eintritte usw.), Werbungskosten?*

Unabhängig vom Veranstaltungsprogramm liegen beim Hochschulprofessor (Lehrer) Werbungskosten vor, weil er in Ausübung seines Berufes (seiner Einkunftszielung) tätig wird. Ebenso ist die Begleitung bei Schulveranstaltungen (zB Schikurse, Schullandwochen) durch Lehrkräfte zu beurteilen.

*Fall B: Der Hochschulprofessor (Lehrer) wird nicht im Rahmen seines Lehrauftrages (Lehrverpflichtung) tätig, sondern veranstaltet die Reise "freiwillig".*

*Sind die Kosten, die er für sich zu tragen hat (Fahrtkosten, Unterkunft, Tagesgelder, Eintritte usw.), dennoch Werbungskosten im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Hochschulprofessor (Lehrer)?*

Wird der Hochschulprofessor (Lehrer) außerhalb seiner Lehrverpflichtung tätig, liegen Werbungskosten nur dann vor, wenn die Reise für den Hochschulprofessor (Lehrer) eine Studienreise im Sinne der Rz 389 darstellt. Der Umstand, dass der Hochschulprofessor (Lehrer) die Reise organisiert und als Reiseführer tätig wird, führt für sich allein nicht zu Werbungskosten, weil dies freiwillig erfolgt und nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkünftezielung steht.

### **10391**

**§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten im Zusammenhang mit Handys (Rz 391)**  
(1996)

*Immer häufiger werden von den Arbeitnehmern auch die Kosten für die Anschaffung und den Betrieb von Handys als Werbungskosten geltend gemacht*

*Ist der Anteil an den Gebühren und Anschaffungskosten (ev. AfA), der der beruflichen Nutzung entspricht, als Werbungskosten anzuerkennen?*

Ein beruflich benötigtes Handy ist steuerlich grundsätzlich nicht anders zu beurteilen als ein beruflich benutztes stationäres Telefon in der Wohnung des Arbeitnehmers. Dementsprechend können Werbungskosten in Höhe anteiliger Gesprächsgebühren und der anteiligen AfA vorliegen.

Angesichts der zahlreichen für die private Anschaffung eines Mobiltelefons maßgeblichen Gründe, die in vielen Fällen zum überwiegenden Teil privater Natur sind, ist bei der Prüfung, ob eine berufliche Veranlassung vorliegt, ein strenger Maßstab anzuwenden. Werden, wie im angeführten Beispiel, vom Arbeitgeber (Bundesgarde) alle erforderlichen Kommunikationsmittel (Telefon, Funkgerät usw.) zur Verfügung gestellt, fehlt nahezu jede berufliche Einsatzmöglichkeit für das private Mobiltelefon. Im gegenständlichen Fall sind daher vorwiegend außerberufliche Gründe für den Einsatz des Mobiltelefons anzunehmen. Es liegen daher keine Werbungskosten vor.

### **42.5.5 § 17 EStG 1988**

#### **10406**

**§ 17 Abs. 6 EStG 1988 - Vertreterpauschale für Versicherungsmakler (VO  
Werbungskostenpauschale § 1 Z 9, Rz 406)**

(2007)

*Ein Versicherungsmakler ist bei einem Unternehmen nichtselbständig tätig und verrichtet seine Tätigkeit vorwiegend im Außendienst.*

*Wird einem Versicherungsmakler das Werbungskostenpauschale für Vertreter (§ 1 Z 9 der VO - Werbungskostenpauschale) gewährt?*

Der nichtselbständige Versicherungsmakler tätigt nicht selbst Geschäftsabschlüsse, wie dies für die Berufsgruppe der "Vertreter" typisch ist, sondern vermittelt nur Versicherungsverträge. Demzufolge steht ihm das Vertreterpauschale nicht zu (vgl. UFSL 09.11.2005, RV/0391-L/04, und UFSL 23.03.2006, RV/0944-L/04, zum Immobilienmakler).

**10428**

**§ 17 Abs. 4 EStG 1988 - Geltendmachung von Werbungskosten neben dem  
Vertreterpauschale (Rz 428)**

(2005)

*Ein Abgabepflichtiger beantragt das Vertreterpauschale, welches ihm auf Grund seiner Tätigkeit auch zusteht. Gleichzeitig macht er Kosten für Aus-, Fortbildungs- oder Umschulungsaufwendungen geltend.*

*Variante 1: Bei den Kurskosten handelt es sich um Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ablegung der Meisterprüfung im WIFI (Installateur). Der Abgabepflichtige steht als Vertreter im Installationsbetrieb im Einsatz.*

*Variante 2: Der Abgabepflichtige besucht eine Fachhochschule. Das dort erlernte Wissen kann für den ausgeübten Beruf als Vertreter nicht genutzt werden.*

*Sind die Kosten für die Fortbildung (Variante 1) bzw. Umschulung (Variante 2) neben dem Vertreterpauschale absetzbar?*

Gemäß § 5 der VO über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen können bei Inanspruchnahme des Pauschbetrages daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.

Variante 1: In diesem Fall liegen Fortbildungskosten im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit vor, weshalb die Kosten mit dem Vertreterpauschale abgegolten sind. Daneben können keine weiteren Werbungskosten berücksichtigt werden.

Variante 2: In diesem Fall liegen Aufwendungen für eine umfassende Umschulungsmaßnahme vor, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Diese Aufwendungen stehen in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit als Vertreter und sind daher neben dem Vertreterpauschale als Werbungskosten abzuziehen.

#### **42.5.6 § 18 EStG 1988**

**10458**

**§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 – Zukunftssicherung während Zeiten des Präsenzdienstes bzw. Karenzurlaubes (Rz 84 und Rz 458)**

Siehe Rz 10084

#### **42.5.7 § 19 EStG 1988**

**10635**

**§ 19 EStG 1988 - Zufluss von Geschäftsführerbezügen (Rz 635)**

(1999)

*Anlässlich der großen Zahl von Insolvenzverfahren ergibt sich in der Lohnsteuerprüfungspraxis immer häufiger das Problem, ob insbesondere bei Gesellschafter-Geschäftsführern trotz Nichtauszahlung von Bezügen bereits ein Zufluss infolge Verzichts erfolgt und dadurch eine Steuerpflicht entstanden ist. In allen Kommentaren wird darauf hingewiesen, dass bei mangelnder Liquidität des Arbeitgebers keine Steuerpflicht entsteht.*

*Welche Kriterien sind angesichts dieser Problematik anzuwenden, um die Liquidität eines Unternehmens festzustellen?*

*Wie ist der Zeitpunkt der beginnenden Zahlungsunfähigkeit bei Lohnsteuerprüfungen zu bestimmen?*

Einnahmen sind dem Steuerpflichtigen dann zugeflossen, wenn er über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Die Gutschrift von Einnahmen auf einem Verrechnungskonto stellt dann keinen Zufluss dar, wenn sie auf einer Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers

beruht. Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen (VwGH 19.5.1993, 89/13/0252). Das ist dann gegeben, wenn der Schuldner mangels flüssiger Mittel dauernd unfähig ist, binnen angemessener Frist alle seine fälligen Schulden zur Gänze oder zumindest im Wesentlichen zu begleichen ("dauerndes Nichtzahlenskönnen"; vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0014).

Indizien für die Beurteilung dieser Frage können sein

- das tatsächliche Zahlungsverhalten sowie
- die Kreditwürdigkeit.

Keine Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn lediglich vorübergehend ein Zahlungsmittelmangel besteht, der durch kurzfristige mögliche Verwertung vorhandener Aktiva (vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0014) oder durch Aufnahme eines Kredites (vgl. VwGH 30.11.1993, 93/14/0155) behebbar ist. Im Hinblick auf die erforderliche Fremdüblichkeit ist also auch in diesen Fällen von einem Zufluss der Geschäftsführerbezüge auszugehen, weil die GmbH auch im Falle eines fremden Gläubigers (Geschäftsführers) zur Kreditaufnahme gezwungen wäre, um die fälligen Bezüge zu begleichen.

Die Beweislast, die Gründe für die Zahlungsunfähigkeit darzustellen, trifft den Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 13.12.1995, 95/13/0246).

#### **42.5.8 § 25 EStG 1988**

##### **10648a**

##### **Versteuerung von Eigenleistungen bei Firmenpensionen (Rz 648a)**

(2004)

*Werden Eigenleistungen des Arbeitnehmers für eine Firmenpension geleistet, kommt es bei der Auszahlung der Pension erst in dem Ausmaß und zu dem Zeitpunkt zu einem steuerpflichtigen Arbeitslohn, in dem die auf Grund der Eigenleistungen bereits versteuerten Beträge überschritten werden. Das Gleiche gilt für Eigenleistungen aufgrund eines Gehaltsverzichtes.*

*a) Wie wird das Ausmaß der Eigenleistung ermittelt? Wird eine Verzinsung bzw. eine Valorisierung berücksichtigt?*

b) Wie wird der Eigenleistungsanteil bewertet, wenn die Ansprüche an eine Pensionskasse übertragen werden, und dabei die Eigenleistungsanteile verzinst und aufgewertet berücksichtigt überwiesen werden.

ad a) Eine Steuerpflicht der Firmenpension ist erst dann gegeben, wenn die Summe der ausgezahlten Beträge aus der Firmenpension den Wert der Gegenleistung überschreitet. Als Gegenleistung ist der Nominalwert der Eigenleistung des Arbeitnehmers (eingezahlte Prämien) anzusehen.

*Beispiel: Monatliche Pension: 100 Euro, Eigenleistung des Arbeitnehmers: 4.000 Euro (ohne Zinskomponente)*

*Die ersten 40 Monatsbezüge zu je 100 Euro stellen die Rückzahlung der Eigenleistung dar und führen nicht zu steuerpflichtigen Bezügen. Eine Zinskomponente ist nicht zu berücksichtigen. Ab der 41. Pensionszahlung liegen steuerpflichtige Bezüge vor.*

ad b) Bei Übertragung der Ansprüche auf eine Pensionskasse ist der Nominalwert der Eigenleistung des Arbeitnehmers als Arbeitnehmerbeitrag zu behandeln.

*Beispiel: Der Pensionsanspruch gegenüber dem Arbeitgeber wird an eine Pensionskasse übertragen, und zwar inklusive der bisherigen Eigenleistungen des Arbeitnehmers. Eigenleistung: 4.000 Euro, Übertragungsbetrag: 56.000 Euro*

*Die bisherige Eigenleistung (ohne Zinskomponente) ist als Arbeitnehmerbeitrag zu einer Pensionskasse zu behandeln.*

## **§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 - Umwandlung von Arbeitslohn (Rz 648a und Rz 680)**

(1999)

*Gemäß § 85 Abs. 1 des Kärntner Landesvertragsbedienstetengesetzes 1994 ist einem unkündbar gestellten Vertragsbediensteten, sofern er auf 25% der ihm gesetzlich gebührenden Abfertigung verzichtet, eine Zusatzpension zu gewähren. Im Abs. 2 leg. cit. wird normiert, dass die Verzichtserklärung binnen drei Monaten nach Enden des Dienstverhältnisses beim Dienstgeber einlangen muss.*

*Ist der Lohnverzicht durch den Dienstgeber zu besteuern? Wenn ja, wie?*

*Kann der Arbeitnehmerbeitrag (Lohnverzicht) unter dem Titel Werbungskosten oder Sonderausgaben steuerlich berücksichtigt werden?*

*Wann und wie hat die Besteuerung der Zusatzpension zu erfolgen?*

Im gegenständlichen Fall besteht ein konkreter Entgeltanspruch des Arbeitnehmers auf eine Abfertigung. Der Arbeitnehmer kann auf einen Teil dieses Abfertigungsanspruches verzichten

und erhält in der Folge als Gegenleistung für den Verzicht eine "Zusatzpension" vom Arbeitgeber. Der Verzicht auf Auszahlung eines Teiles der Abfertigung kann vor Auszahlung der Abfertigung erfolgen, ebenso kann aber ein Teil der Abfertigung zum Erwerb der "Zusatzpension" innerhalb einer im Gesetz vorgesehenen Frist nach Auszahlung der Abfertigung zurückgezahlt werden. Wirtschaftlich betrachtet entspricht die angeführte "Zusatzpension" (auf Grund der zugrunde liegenden gesetzlichen Regelung im Kärntner Landesvertragsbedienstetengesetz) einer freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung, sodass auch die steuerliche Beurteilung nach denselben Grundsätzen zu erfolgen hat. Jener Betrag, auf den vor Auszahlung der Abfertigung verzichtet wurde oder der im Nachhinein zum Erwerb der "Zusatzpension" aufgewendet wird, führt nicht zu Werbungskosten, sondern ist analog zur freiwilligen Höherversicherung im Rahmen der Topfsonderausgaben abzugsfähig.

Die Auszahlung der Zusatzpension ist nur im Ausmaß von 25% (analog zur freiwilligen Höherversicherung) steuerlich zu erfassen.

## **10663**

### **§ 19 EStG 1988, § 25 EStG 1988 - Pensionsrückdeckungsversicherung im Zusammenhang mit einer Pensionszusage (Rz 663)**

(2007)

*Seitens der XY GmbH erfolgten an den Geschäftsführer H. und den Arbeitnehmer O. Pensionszusagen auf Grund von direkten Leistungszusagen und werden dafür von der GmbH Prämien in eine so genannte Pensionsrückdeckungsversicherung eingezahlt. Im Versicherungsvertrag wurde festgehalten, dass alle Rechte und Ansprüche aus diesem Vertrag zur Gänze zugunsten des Geschäftsführers H. bzw. des Arbeitnehmers O. verpfändet werden.*

*Im Falle des Konkurses der GmbH könnten die Ansprüche somit nicht in die Masse fallen, der Geschäftsführer/Arbeitnehmer kann uneingeschränkt über die bisher einbezahlten Beträge verfügen, was für ihn eine absolute Absicherung für den Fall des Falles vorsieht.*

*Stellen in diesem Fall durch die erfolgte Verpfändung bereits die Prämienzahlungen (und nicht erst der tatsächliche Zufluss der Pensionsleistungen) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 dar?*

Der UFS ist mit der Entscheidung vom 02.04.2007, RV/0539-K/06, der Auffassung des FA nicht gefolgt. Die bloße Anführung eines Dienstnehmers als versicherte Person führe nicht zu

einer Übertragung der Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag und somit zu einer dem Dienstnehmer gehörenden Versicherung. Auch im Falle der Verpfändung der Ansprüche an die Dienstnehmer könnte nicht von einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis gesprochen werden. Selbst bei unwiderruflich verpfändeten Ansprüchen aus einer als Kapitalversicherung abgeschlossenen, die Leistungen aus einer Firmenpension absichernden Rückdeckungsversicherung hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 5.8.1993, 93/14/0046) erkannt, dass eine solche Verpfändung dem versicherten Arbeitnehmer noch nicht die rechtliche Stellung verschafft, über die Ansprüche aus der Versicherung verfügen zu können. Das Pfandrecht ist nämlich gemäß § 447 ABGB das dingliche Recht, welches dem Gläubiger eingeräumt wird, aus einer Sache, wenn die Verbindlichkeit zur bestimmten Zeit nicht erfüllt wird, die Befriedigung zu erlangen. Pfandrecht und Bezugsrecht sind völlig verschiedene Institute, zwischen denen kein Zusammenhang erkennbar sei, aus dem sich ein unwiderruflicher Anspruch der versicherten Arbeitnehmer aus den Versicherungsverträgen und damit eine Übertragung der Versicherungsverträge an diese ergäbe.

BMF und Fachbereich Lohnsteuer schließen sich dieser Auffassung des UFS an.

**§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988, § 15 EStG 1988 – Unfallversicherung mit Erlebenskomponente als Zukunftssicherung (Rz 81a und Rz 663)**

Siehe Rz 10081a

**10665**

**§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 - Steuerliche Beurteilung von Folgeprovisionen in Zusammenhang mit Pensionseinkünften (Rz 665 und Rz 808)**

(2007)

*Ehemalige Versicherungsangestellte beziehen Pensionseinkünfte und daneben Folgeprovisionen, wobei zur Betreuung ihres ehemaligen Kundenstocks ein Nachfolger bestellt wurde.*

*Sind diese Folgeprovisionen bei einem pensionierten Versicherungsangestellten, der in diesem Zusammenhang keine aktive Tätigkeit ausübt, steuerlich wie ein Pensionsbezug zu behandeln?*

Gemäß Rz 665 sind Provisionen dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie im Rahmen des Dienstverhältnisses anfallen (siehe Rz 963 ff). Provisionen und Folgeprovisionen, die ein im Innendienst tätiger Versicherungsangestellter dafür erhält, dass

er während der Arbeitszeit in den Arbeitsräumen des Arbeitgebers und in dessen Interesse Versicherungsverträge abschließt, sind infolge der engen Verbindung dieser Tätigkeit mit dem Dienstverhältnis lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 26.2.1965, 1879/64). Zur Annahme eines Dienstverhältnisses bei Vertretern siehe auch "Vertreter", Rz 1017.

Bei Folgeprovisionen aus Versicherungsabschlüssen während der aktiven Dienstzeit handelt es sich um lohnsteuerpflichtiges Entgelt, das als laufender Arbeitslohn zu erfassen ist (VwGH 8.10.1969, 0847/68; VwGH 22.10.1969, 1634/68). Stockablösen eines Versicherungsvertreters (Ablöse künftiger Folgeprovisionen) sind sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988.

Auch wenn sich der Provisionsempfänger in der gesetzlichen Alterspension befindet, sind seine Vorteile aus dem früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Es ist für die Folgeprovisionen ein Lohnzettel für Aktiveinkünfte unter Berücksichtigung des Arbeitnehmerabsetzbetrages und des Verkehrsabsetzbetrages auszustellen.

## 10670

### **§ 22 Z 2 EStG 1988, § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - Erhöhung der Beteiligung eines Gesellschafter-Gesäftsführers, die zu einer Änderung der Einkunftsart führt (Rz 670 und Rz 1220)**

(1999)

*Ein Gesellschafter-Geschäftsführer ist an einer GmbH zu 20% beteiligt. Am 15. März 1998 verstirbt ein Mitgesellschafter, der zu 30% an der Gesellschaft beteiligt war. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erbt vom verstorbenen Mitgesellschafter einen Anteil von 10%. Zusammen mit seinem bisherigen Anteil 20% verfügt er somit über einen Anteil von 30%. Die Einantwortung erfolgt am 20. Oktober 1998. Für die Monate März bis Oktober 1998 wurde von den Geschäftsführerbezügen Lohnsteuer einbehalten.*

*Ab welchem Zeitpunkt liegen beim oa. Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 vor? Wie ist die einbehaltene Lohnsteuer zu behandeln?*

§ 22 Z 2 EStG 1988 fingiert (gesetzliche Fiktion), dass bei Vorliegen einer Beteiligung von mehr als 25% Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit vorliegen. Inwieweit und ob tatsächlich Weisungsgebundenheit vorliegt oder nicht, ist nicht maßgeblich. Durch die rückwirkende Zurechnung von ererbten Geschäftsanteilen auf den Todestag kommt es aber automatisch zum Zutreffen der Voraussetzungen des § 22 Z 2 EStG 1988 zum Todestag. Die

Bezüge des oa. Geschäftsführers sind daher ab dem 15. März (Todestag) als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EStG 1988) zu behandeln (rückwirkend). Für den Zeitraum vom 1. Jänner bis 14. März 1998 liegen hinsichtlich des Geschäftsführerbezuges Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, für die ein Lohnzettel auszustellen ist. Wurde die Lohnsteuer, die für den Zeitraum vom 15. März bis Oktober 1998 einbehalten wurde, nicht gemäß § 240 Abs. 1 BAO bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres zurückgezahlt, bestehen keine Bedenken, wenn die gemäß § 66 und § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 einbehaltene Lohnsteuer in den Lohnzettel als anrechenbare Lohnsteuer aufgenommen wird und dadurch die Anrechnung im Veranlagungsverfahren erfolgen kann.

## **10680**

### **§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 - Umwandlung von Arbeitslohn (Rz 648a und Rz 680)**

Siehe Rz 10648a

### **42.5.9 § 26 EStG 1988**

## **10696**

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

(2004)

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

#### *§ 101. Allgemeines Universitätspersonal*

- (1) Die Angehörigen des allgemeinen Universitätspersonals haben die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen fachlichen Qualifikationen aufzuweisen. Sie stehen in einem Arbeitsverhältnis zur Universität und sind Vollzeit- oder Teilzeitbeschäftigte.*
- 2) Die Universität hat die berufliche Weiterbildung der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter gemäß Abs. 1 zu fördern.*

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

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

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

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

## **10700**

### **§ 26 Z 4 EStG 1988 - Dienstreise in Kombination mit Vor/Zwischen/Danach-Privataufenthalt (Rz 700 und Rz 735)**

(2007)

*Ein dienstlicher Aufenthalt am auswärtigen Ort dauert von Montag bis Donnerstag, der Arbeitnehmer nimmt sich am Freitag Urlaub und bleibt bis Sonntag. Durch die Rückreise am Sonntag kann ein günstigerer Flug gebucht werden.*

*Liegt eine Dienstreise vor und wenn ja inwieweit?*

Grundsätzlich hat der Arbeitnehmer Anspruch auf den Ersatz aller aufgrund der Dienstreise anfallenden Kosten. Unter anderem besteht auch nach der Reisegebührenvorschrift Anspruch auf die fiktiven Kosten der Rückreise, selbst wenn eine solche nicht unmittelbar im Anschluss an die Dienstverrichtung und/oder auf direktem Weg erfolgt. Die Kosten der Rückreise fallen daher auch dann unter § 26 Z 4 EStG 1988, wenn anschließend an die Dienstverrichtung ein Urlaub am Ort der Dienstverrichtung in Anspruch genommen wird. Anders ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer aufgrund seiner Stellung im Betrieb (zB Geschäftsführer) auf die Gestaltung der Dienstreise und den damit verbundenen Urlaub Einfluss nehmen kann. In diesem Fall ist die Rechtsprechung zu den Werbungskosten für die Beurteilung der Steuerfreiheit der Reisekostenentschädigungen heranzuziehen.

Beim gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass durch die Inanspruchnahme eines billigeren Tickets für den Wochenendflug ein betriebliches Interesse vorliegt, das jedenfalls eine steuerfreie Behandlung des Reisekostenersatzes gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 rechtfertigt.

### **10703a**

#### **§ 26 Z 4 EStG 1988, § 15 EStG 1988 – Aufwendungen eines bzw. für einen Teleworker (Rz 138 und Rz 703a)**

(2000)

*Teleworker, die ihre Arbeit ausschließlich zu Hause verrichten, verfügen beim Arbeitgeber über keinen Arbeitsplatz, den sie (mit)benutzen können. Die Arbeit wird auf elektronischem Weg übermittelt.*

*Ebenso gibt es aber auch zahlreiche andere Außendienstmitarbeiter (Techniker, Vertreter), denen kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Termine werden von daheim oder von Mobiltelefonen vereinbart. Sonstige Tätigkeiten (zB Vorbereitungen, Berichte) werden zu Hause ausgeübt. Die Reisen werden von der Wohnung aus angetreten und enden auch dort. Üblicherweise wird der Sitz der Firma nicht aufgesucht, um zu arbeiten (nur Abholen von Unterlagen und Ersatzteilen). Die Arbeitnehmer kommen lediglich fallweise an den Sitz des Arbeitgebers, um an Schulungen oder Besprechungen teilzunehmen.*

1. *Fallen Leistungen des Arbeitgebers für Fahrten zum Sitz der Firma als Tagesgelder, Fahrtkostenersätze, Kilometergelder oder Nächtigungsgelder unter die Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988?*
2. *Macht es einen Unterschied, ob sich die Wohnung des Arbeitnehmers am Dienstort befindet, außerhalb des Dienstortes jedoch innerhalb von 120 km liegt oder weiter entfernt als 120 km liegt?*
3. *Hat die Häufigkeit der Fahrten zum Sitz der Firma eine Bedeutung?*
4. *Wie sind Spesenersätze für Telefongebühren, Internetanschluss, anteilige Miete, Strom Heizung und Betriebskosten zu behandeln?*
5. *Wie ist die Zurverfügungstellung der technischen Einrichtungen (Computer, Modem, Fax) durch den Arbeitgeber in Hinblick auf eine Privatnutzung zu bewerten.*

Ad 1. Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Dienstort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird, im gegenständlichen Fall also die Wohnung des

Arbeitnehmers. Hat der Arbeitnehmer keinen Arbeitsplatz am Sitz des Arbeitgebers (und daher dort keine weitere Arbeitsstätte), den er (mit)benutzen kann, so stellen diese Fahrten grundsätzlich Dienstreisen dar. Tagesgelder, Fahrtkostenersätze und Nächtigungsgelder, können - sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind - gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei ersetzt werden.

Ad 2. Am prinzipiellen Vorliegen einer Dienstreise ändert die Entfernung vom Wohnort zum Dienstort nichts. Hinsichtlich allfälliger Tagesgelder ist zu beachten, dass bei nicht täglicher Rückkehr an den Familienwohnsitz ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten entsteht (Rz 721), anderenfalls nach einem Zeitraum von 5 oder 15 Tagen (Rz 715 ff).

Ad 3. Die Häufigkeit der Fahrten zwischen Wohnung und Firmensitz hat grundsätzlich keine unmittelbare Bedeutung. Hält sich der Dienstnehmer jedoch häufig am Sitz der Firma auf, ist dies allerdings ein Hinweis, dass sehr wohl eine Arbeitsstätte am Sitz der Firma gegeben ist.

Ad 4. Pauschale Spesenersätze für Telefongebühren, Internetanschluss, anteilige Miete, Strom, Heizung und Betriebskosten sind steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Ad 5. Bleibt der Arbeitgeber (wirtschaftlicher) Eigentümer der technischen Einrichtungen, so handelt es sich dabei um die nicht steuerbare Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln durch den Arbeitgeber. Eine allfällige private Nutzung ist (gegebenenfalls im Schätzungswege) als Sachbezug zu erfassen. Gehen die Geräte ins Eigentum des Arbeitnehmers über, liegt zur Gänze ein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Der Arbeitnehmer kann entsprechend der beruflichen Nutzung Werbungskosten geltend machen.

## 10705

### **§ 26 Z 4 EStG 1988 - Arbeitskräfteüberlassung / Fahrtkosten bei lohngestaltender Vorschrift (Rz 705 und Rz 739a)**

(2005)

*Der KV für Arbeitskräfteüberlassung sieht vor, dass bei Entsendung durch den Überlasser in weit entfernte Beschäftigerbetriebe (mehr als 60 km und tägliche Rückkehr an den Wohnort) Fahrtkosten, mit Zustimmung des Arbeitnehmers km-Geld, ersetzt werden.*

*Der Arbeitnehmer wird am Betriebsort des Überlassers üblicherweise nicht tätig. Die Arbeit wird ausschließlich im Beschäftigerbetrieb ausgeübt.*

*Handelt es sich dabei um Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte?*

*Sind allfällig bezahlte Tagesgelder bzw. Fahrtkostenersätze steuerfrei?*

Gemäß Abschnitt VIII B) Punkt 11 des Kollektivvertrages für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung liegt eine Dienstreise vor, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitskräfteüberlasser in einen Betrieb überlassen wird, der mehr als 60 km vom Wohnort des Arbeitnehmers entfernt ist. In diesem Fall hat der Arbeitnehmer Anspruch auf Ersatz der Fahrtkosten des öffentlichen Verkehrsmittels, mindestens jedoch 0,08 €/km. Wird mit Zustimmung des Arbeitnehmers diesem die Verwendung seines Privat-Pkw angeordnet, hat er als Aufwandsentschädigung dafür Anspruch auf ein Kilometergeld. Es handelt sich daher um steuerfreie Aufwandsentschädigungen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988.

Wird der Arbeitnehmer in einen Betrieb überlassen, der mehr als 120 km vom Wohnort des Arbeitnehmers entfernt ist (Wegstrecke bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel) und eine Nächtigung angeordnet, besteht Anspruch auf Taggeld von 26,40 € und Nächtigungsgeld von 15 € (Ersatz höherer Nächtigungskosten gegen Beleg) sowie Fahrtkostenersatz für die An - und Abreise. Dasselbe gilt unabhängig von der Entfernung von 120 km, wenn die tägliche Rückkehr dem Arbeitnehmer nicht zugemutet werden kann und der Arbeitnehmer die tatsächliche auswärtige Nächtigung durch Beleg nachweist. Die nach diesen kollektivvertraglichen Bestimmungen ausbezahnten Tagesgelder und Fahrtkostenersätze sind nach den Bestimmungen des § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei.

**§ 26 Z 4 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Zahlungen von Fahrtkostenvergütungen an Forstarbeiter (Rz 266, Rz 249 und Rz 705)**

Siehe Rz 10266

**10709**

**§ 26 Z 4 EStG 1988 - Bauarbeiterkollektivvertrag / Kilometergeld (Rz 709)**

(2005)

*Bauarbeiter fahren auf eine Baustelle im Nahebereich (dh. tägliche Rückkehr ist zumutbar). Sie sind nach dem KV auf Dienstreise. Der Arbeitgeber zahlt Kilometergeld.*

*Ist dieses Kilometergeld steuerfrei?*

Fahrtkostenvergütungen, die aus Anlass einer auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift vorliegenden Dienstreise bezahlt werden müssen, bleiben insofern steuerfrei, als sie der Höhe nach die tatsächlichen Kosten oder bei Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeugs die Sätze des § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 nicht übersteigen (siehe § 2 der

Verordnung betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, BGBl. II Nr. 306/1997).

## 10710

### **§ 26 Z 4 EStG 1988, § 16 Abs. 1 EStG 1988 - Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn eine gleich bleibende Arbeitsstätte (ständiger Dienstort) nicht vorliegt (Rz 295 und Rz 710)**

(1999)

*Rz 295 (Werbungskosten) bzw. Rz 710 (Reisekostenersätze nach der Legaldefinition) lauten:*

*Liegt eine gleich bleibende Arbeitsstätte (ständiger Dienstort) auf Grund der Art der Beschäftigung nicht vor (zB bei Bauarbeitern oder überlassenen Arbeitskräften, die am Firmensitz niemals tätig werden), stehen für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Einsatzort für die ersten fünf Tage Fahrtkosten zu. Ab dem sechsten Tag liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 vor.*

*Was ist als Einsatzort in diesem Sinne anzusehen?*

*Wie ist vorzugehen, wenn zwischenzeitig die Arbeitsstätte nicht angefahren wird und der Arbeitnehmer erst nach einem längeren Zeitraum wieder dorthin zurückkehrt?*

Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird (vgl. VwGH vom 14.10.1992, 91/13/0110). Im Zusammenhang mit Arbeitnehmern, die keine feste Arbeitsstätte haben, hat der VwGH festgestellt, dass der Dienstort nicht die Betriebsstätte des Arbeitgebers, sondern die jeweilige Arbeitsstelle (Baustelle) ist. Lediglich dann, wenn es zu einem kurzfristigen und häufigen Wechsel der Arbeitsstellen kommt, kann eine Dienstreise vorliegen (vgl. VwGH vom 14.10.1980, 2759/80).

Die Rz 295 bzw. Rz 710 ist daher so auszulegen, dass bei Arbeitnehmern ohne feste Arbeitsstätte das Anfahren eines Einsatzortes nach fünf Tagen dazu führt, dass (erstmals) eine Arbeitsstätte begründet wird. Da Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte das Vorliegen einer Dienstreise ausschließen, sind bei Arbeitnehmern ohne feste Arbeitsstätte die Bestimmungen für das Tagesgeld (Mittelpunkt der Tätigkeit nach einem durchgehenden Einsatz von 5 Tagen; vgl. Rz 301 und Rz 718 jeweils erster Teilstreich) auch für die Fahrtkosten heranzuziehen.

Das heißt, als Einsatzort ist die politische Gemeinde (für Fahrten nach Wien: der Gemeindebezirk) maßgebend. Stellt die Fahrt von der Wohnung zu einem Einsatzort eine Fahrt Wohnung - Arbeitsstätte dar (ab dem sechsten Tag), dann liegen beruflich veranlasste Fahrten bzw. Dienstreisen erst dann wieder vor, wenn ein neuer Einsatzort angefahren wird. Die einmal begründete Arbeitsstätte bleibt aber (allenfalls als zweite oder weitere Arbeitsstätte) bestehen, es sei denn, es erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Ort. Diesfalls kann mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu begonnen werden.

Bei einem kurzfristigen (das heißt an keinem Einsatzort länger als durchgehend fünf Tage) und häufigen Wechsel der Arbeitsstellen wird an diesen Orten keine Arbeitsstätte begründet.

## **10715**

### **§ 26 Z 4 EStG 1988 - Lohnsteuerpflicht von „duty-hours“ (Rz 715)**

(2004)

*Die Gehälter der Piloten, Kopiloten und Flugbegleiter setzen sich bei österreichischen Fluglinien aus mehreren Komponenten zusammen. In den Fällen, in denen kein Kollektivvertrag besteht, ist unter anderem das Bezahlung von Tagesdiäten, den so genannten "duty hours", branchenüblich. Die Berechnung dieser Diäten erfolgt dermaßen, dass pro im Flugzeug verbrachter Stunde plus 1,5 Stunden pro Dienst multipliziert mit dem jeweils gültigen Tagessatz für Inlandsdienstreisen (= 2,05 Euro pro Stunde) als Tagesdiät ausbezahlt werden. Die Tagesdiäten dienen dazu, die hohen Ausgaben des Personals für deren Verpflegung abzugelten.*

*Bis dato wurde dieser Entgeltbestandteil, der nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 lohnsteuerfrei ist, als lohnsteuerpflichtig behandelt. Wird diese Beurteilung weiterhin beibehalten?*

Da die Ansprüche kollektivvertraglich nicht geregelt sind, ist die Steuerpflicht nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 zu beurteilen. Soweit daher keine Reise vorliegt (zB bei Kurzstreckenflügen zu ständig gleichen Destinationen), sind die bezahlten Tagesgelder zur Gänze als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln.

## **10721**

### **§ 26 Z 4 EStG 1988 - Dienstreise (Rz 721)**

(2000)

*Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 25.11.1999, 99/15/0162) hat angedeutet, dass auch im Rahmen des zweiten Dienstreise-Tatbestandes (unzumutbare tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz) ein Verpflegungsmehraufwand nur für ca. eine Woche gegeben ist. Die Lohnsteuerrichtlinien gehen hingegen davon aus, dass der Einsatzort bei einer Dienstreise nach dem zweiten Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird.*

*Welche Auswirkungen ergeben sich aus dieser Rechtsprechung für die Verwaltungspraxis?*

Bei unzumutbarer täglicher Rückkehr an den Familienwohnsitz resultiert der Verpflegungsmehraufwand nicht nur aus dem außer Haus eingenommenen Mittagessen, sondern auch aus dem zusätzlich anfallenden Abendessen. Da die Mehrheit der erwerbstätigen Steuerpflichtigen zwar das Mittagessen außer Haus einnimmt und bei Reisen nach entsprechender Kenntnis der Verpflegsmöglichkeiten der Mehraufwand entfällt, das Abendessen aber idR zu Hause eingenommen wird, ist bei Dienstreisen mit anschließender Nächtigung eine längere Steuerfreiheit der Tagesgelder gerechtfertigt. Die bisherige Verwaltungspraxis (Steuerfreiheit der Tagesgelder bis sechs Monate) bleibt unverändert.

### **10735**

#### **§ 26 Z 4 EStG 1988 - Dienstreise in Kombination mit Vor/Zwischen/Danach-Privataufenthalt (Rz 700 und Rz 735)**

Siehe Rz 10700

### **10735c**

#### **§ 26 Z 4 EStG 1988, § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 - Lohngestaltende Vorschrift für Bedienstete von Universitäten (Rz 735c und Rz 1129)**

(2004)

*Für Bedienstete der Universitäten besteht derzeit kein Kollektivvertrag und somit auch keine kollektivvertragliche Regelung in Bezug auf die Gewährung von Reisekostenersätzen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988. Ebenso fehlt eine entsprechende kollektivvertragliche Regelung für die steuerfreie Gewährung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen.*

*Wie ist im Falle der Auszahlung derartiger Bezüge vorzugehen?*

Die Ausgliederung der Universitäten zum 1. Jänner 2004 ist im Universitätsgesetz 2002 geregelt. Der Abschluss eines Kollektivvertrages ist bis 1. Jänner 2007 vorgesehen. Bis dahin

sind die diesbezüglichen Übergangsbestimmungen in den §§ 126 und 128 Universitätsgesetz 2002 maßgeblich. Dazu ist Folgendes anzumerken:

1. Beamte des Bundes bleiben Beamte, für die weiterhin die bisherigen Bestimmungen maßgeblich sind (zB Reisegebührenvorschrift).
2. Vertragsbedienstete sind mit 1. Jänner 2004 Arbeitnehmer der Universität. Gemäß § 126 Abs. 4 Universitätsgesetz 2002 gilt das Vertragsbedienstetengesetz 1948 in der jeweils geltenden Fassung hinsichtlich der ihm zum Stichtag (1. Jänner 2004) unterliegenden Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer als Inhalt des Arbeitsvertrages mit der Universität.
3. Für Neuaufnahmen ab dem 1. Jänner 2004 gilt bis zum Inkrafttreten eines Kollektivvertrages gemäß § 108 Abs. 3 Universitätsgesetz 2002 das Vertragsbedienstetengesetz 1948 mit Ausnahme der §§ 4, 32 und 34 als Inhalt des Arbeitsvertrages mit der Universität.

Nach den vorliegenden gesetzlichen Regelungen besteht jeweils Anspruch auf Reisekostenersätze nach der Reisegebührenverordnung. Ebenso liegt hinsichtlich allfälliger vorgesehener Bezüge im Sinne des § 68 EStG 1988 eine lohngestaltende Vorschrift vor.

#### **§ 26 Z 4 EStG 1988 - Betriebsvereinbarungen iZm KV-Ermächtigungen (Rz 735c)**

(1999)

*Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass ein Arbeitnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers*

1. *seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder*
2. *so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann,*

*Tagesgelder zu erhalten hat, so sind diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b und d EStG 1988 steuerfrei. Als Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort.*

*Nach der Verordnung, BGBl. II Nr. 306/1997, können auch Betriebsvereinbarungen, sofern sie auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind, den Begriff der Dienstreise mit steuerlicher Wirkung regeln.*

*Wie ist vorzugehen, wenn der Kollektivvertrag den Begriff der Dienstreise und die Höhe der Tagesgelder zwar regelt, aber gleichzeitig eine Ermächtigung enthält, entsprechende Betriebsvereinbarungen abzuschließen?*

Auf Grund des Verweises in § 26 Z 4 EStG 1988 (in der damals gültigen Fassung) werden lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zum unmittelbaren Gesetzesinhalt, sofern sie hinsichtlich des Dienstreisebegriffes günstiger sind als das EStG. Auf Grund des in der Verordnung enthaltenen Hinweises auf lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 können daher einen auch für steuerliche Zwecke anzuerkennenden Dienstreisebegriff nur die im Arbeitsverfassungsgesetz gesetzlich geregelten Betriebsvereinbarungen enthalten, sofern sie auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind. Solche besonderen kollektivvertraglichen Ermächtigungen erklären besondere Betriebsvereinbarungen über konkret umschriebene Punkte als zulässig. Die in fast allen Kollektivverträgen vorzufindende allgemeine Begünstigungsklausel, die regelmäßig nichts anderes darstellt als eine ausdrückliche gesetzliche Festlegung des schon im Arbeitsverfassungsgesetz ausgesprochenen Grundsatzes, dass Sondervereinbarungen nur gültig sind, soweit sie für den Arbeitnehmer günstiger sind, stellt dagegen keine besondere kollektivvertragliche Ermächtigung im Sinne des EStG dar (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, TZ 3.6.5 zu § 68). Daher kann eine der Intention des § 26 Z 4 EStG 1988 entsprechende besondere Ermächtigung zum Abschluss einer Betriebsvereinbarung nur dann vorliegen, wenn

- entweder die Regelung des Begriffes der Dienstreise
- oder die Festlegung der Höhe der Tagesgelder

ausdrücklich einer Betriebsvereinbarung überlassen wird. Soweit aber bereits im Kollektivvertrag der Begriff der Dienstreise (erster und zweiter Tatbestand) und die Höhe der dabei zu leistenden Ersätze geregelt sind, bleibt für eine besondere Betriebsvereinbarung im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 5 EStG 1988 kein Raum, weil durch Vereinbarungen, die über die bestehenden kollektivvertraglichen Regelungen hinausgehen, eine steuerliche Schlechterstellung jener Arbeitnehmer eintreten würde, bei denen eine derartige Vereinbarung nicht besteht. Der Gesetzgeber (bzw. Verordnungsgeber) geht jedoch von einer gleichmäßigen Anwendbarkeit der Kollektivverträge und von einer gleichmäßigen steuerlichen Belastung der Arbeitnehmer bei Gleichheit der tatsächlichen Bedingungen aus (vgl. VwGH 4.2.1963, 727/60).

Sieht daher zB ein Kollektivvertrag Tagesgelder in einer bestimmten Höhe (aber weniger als 360 S) vor und werden diese Tagesgelder mit Betriebsvereinbarung auf 360 S pro Kalendertag aufgestockt, hat die Beurteilung des Aufstockungsbetrages nach der Legaldefinition zu erfolgen. Das heißt im Hinblick auf die allgemeinen Kriterien in Bezug auf die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit kann der über den KV hinausgehende Betrag nur für die Anfangsphase von 5 bzw. 15 Tagen bzw. 6 Monaten steuerfrei bleiben. Nach der Anfangsphase ist die Steuerfreiheit mit der Höhe des im KV geregelten Tagesgeldes begrenzt.

### **§ 26 Z 4 EStG 1988 - Betriebsvereinbarungen infolge des Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitgeberseite (Rz 735c)**

(1999)

*Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 (in der damals gültigen Fassung) ist in Fällen, in denen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise enthält, diese Regelung anzuwenden. Zu diesen lohngestaltenden Vorschriften zählen gemäß § 68 Abs. 5 Z 6 EStG 1988 auch Betriebsvereinbarungen, die infolge des Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden (zB bei Vereinen, die als Arbeitgeber nicht kollektivvertragsfähig sind).*

*Wie sind derartige Betriebsvereinbarungen abzufassen? Ist die Einbindung des kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitnehmerseite erforderlich, obwohl dies arbeitsrechtlich nicht vorgesehen ist?*

§ 68 Abs. 5 Z 6 EStG 1988 spricht ausdrücklich von Betriebsvereinbarungen. Betriebsvereinbarungen sind gemäß § 29 Arbeitsverfassungsgesetz schriftliche Vereinbarungen, die vom Betriebsinhaber einerseits und dem Betriebsrat andererseits abgeschlossen werden. Die Einbindung eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitnehmerseite ist arbeitsrechtlich für Betriebsvereinbarungen grundsätzlich nicht vorgesehen. Die Bestimmung des § 68 Abs. 5 Z 6 EStG 1988 ist derart auszulegen, dass der besondere Dienstreisebegriff durch eine Betriebsvereinbarung im Sinne des § 29 ArbVG zwischen Betriebsinhaber und Betriebsrat zu regeln ist und - als zusätzliches steuerliches Erfordernis - durch den zuständigen kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der

Arbeitnehmerseite (für Vereine die Gewerkschaft der Privatangestellten, Sektion Handel, Verkehr, Vereine und Fremdenverkehr) zu unterzeichnen ist.

### **§ 26 Z 4 EStG 1988 - Dienstreise auf Grund lohngestaltender Vorschriften / persönlicher Geltungsbereich eines Kollektivvertrages (Rz 735c)**

(1999)

*Für die Dienstnehmer eines bestimmten Unternehmens ist ein Kollektivvertrag (KV) maßgebend. Dieser KV sieht eine entsprechende Regelung betreffend Reisekostenvergütungen vor, so dass die Fristen gemäß der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht zum Tragen kommen. Mit dem Geschäftsführer dieses Unternehmens wurde ein Geschäftsführervertrag abgeschlossen, der die Anwendung des KV für diesen Geschäftsführer ausschließt.*

*Bedeutet dieser Ausschluss der Anwendbarkeit des KV für den Geschäftsführer gleichzeitig, dass die Reisespesen des Geschäftsführers wegen Fehlens einer Regelung in einer lohngestaltenden Vorschrift nach der Legaldefinition des § 26 EStG 1988 abzurechnen sind?*

Der Geschäftsführervertrag kann als Individualvereinbarung die Anwendbarkeit des im Stufenbau höherrangigen Kollektivvertrages nicht ausschließen. Allerdings ist zu beachten, dass Geschäftsführer als Organe der Gesellschaft genauso wie leitende Angestellte idR vom persönlichen Geltungsbereich des Kollektivvertrages ausgenommen sind. Mangels lohngestaltender Vorschrift kommt daher in diesen Fällen die Legaldefinition zur Anwendung.

### **§ 26 Z 4 EStG 1988 - Dienstreise auf Grund lohngestaltender Vorschriften / teilweise Regelung des Dienstreisebegriffes (Rz 735c)**

(1999)

*In den LStR finden sich Ausführungen über jene Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit eine gegenüber der Legaldefinition der Dienstreise im EStG abweichende günstigere Beurteilung Platz greifen kann.*

*Wie ist vorzugehen, wenn eine lohngestaltende Vorschrift lediglich eine Regelung für einen Dienstreisebegriff (entweder 1. Reisebegriff oder 2. Reisebegriff) enthält, im Unternehmen aber Reisespesen bei Vorliegen von Dienstreisen beider Reisebegriffe ausbezahlt werden?*

*Ist in diesen Fällen bei Reiseabrechnungen für jenen Reisebegriff, der in der lohngestaltenden Vorschrift keine Regelung gefunden hat, die steuerliche Beurteilung nach der Legaldefinition vorzunehmen?*

Eine Dienstreise auf Grund lohngestaltender Vorschriften liegt nur dann und insoweit vor, als eine lohngestaltende Vorschrift eine entsprechende Regelung normiert. Ist in der lohngestaltenden Vorschrift die Dienstreise nicht oder nicht abschließend geregelt, kommt insoweit die Legaldefinition zum Ansatz.

### **10739a**

#### **§ 26 Z 4 EStG 1988 - KV Arbeitskräfteüberlassung / Definition Wohnort (Rz 739a)**

(2005)

*Abschnitt VIII Punkt B) regelt die Entsendung durch den Überlasser in weit entfernte Beschäftiger-Betriebe (60 bzw. 120 km vom Wohnort entfernt).*

*Was wird im KV Arbeitskräfteüberlassung unter „Wohnort“ verstanden (zB Schlafstelle oder Wohnung am Einsatzort, Wohnsitz, Familienwohnsitz, ständiger Wohnort, Mittelpunkt der Lebensinteressen)?*

Nach den klarstellenden Bemerkungen des Kollektivvertrages (Abschnitt III) gilt bei Arbeitnehmern, die ihren ordentlichen Wohnsitz (Lebensmittelpunkt) im Ausland haben, dieser als Wohnsitz, nicht das inländische Quartier. In Anlehnung an diese Aussage ist daher bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze in allen Fällen als Wohnort jener zu verstehen, wo sich der Lebensmittelpunkt des Arbeitnehmers befindet.

#### **§ 26 Z 4 EStG 1988 - Arbeitskräfteüberlassung / Fahrtkosten bei lohngestaltender Vorschrift (Rz 705 und Rz 739a)**

Siehe Rz 10705

### **10743**

#### **§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, § 26 Z 5 EStG 1988 – Werkverkehr, Beförderung durch andere Unternehmen, Jahresstreckenkarte (Rz 743 und Rz 222c)**

(2000)

*Ein Arbeitgeber mit ca. 1000 Mitarbeitern hat den über Jahrzehnte betriebenen Werkverkehr reorganisiert und ist dabei teilweise eine Kooperation mit einem Gemeindeverband für Personennahverkehr eingegangen.*

*Dies erbrachte folgende Lösung:*

*Ein Teil der Arbeitnehmer - Voraussetzung ist der Wohnsitz in bestimmten Talschaften - hat weiterhin die Möglichkeit, einen vom Arbeitgeber angebotenen Werkverkehr kostenlos zu nutzen. Für die anderen Arbeitnehmer wurden vertragliche Vorkehrungen mit einem Gemeindeverband für Personennahverkehr in der Weise getroffen, dass die Fahrten von und zur Arbeit (incl. Schichtarbeit) mittels öffentlichem Personennahverkehr möglich ist. Die Linienbusse legen außerhalb der regulären Fahrplanzeiten teilweise Sonderfahrten ein, zu den restlichen Tageszeiten steht der Linienverkehr mit allen Zu-, Um- und Aussteigemöglichkeiten zur Verfügung. Der Arbeitgeber bezahlt laut vertraglicher Vereinbarung jährlich einen fixen Betrag für die Sonderanbindung des Unternehmens an den Gemeindeverband und darüber hinaus jedem Arbeitnehmer, der dieses Liniennetz in Anspruch nimmt, eine Jahresstreckenkarte, deren Preis je nach Entfernung zwischen Wohnort und Betrieb sehr unterschiedlich hoch sein kann (max 6.640 S).*

*Besteht die Möglichkeit, den Gegenwert der kostenlos bereitgestellten Jahresstreckenkarte nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu versteuern?*

Wird der Werkverkehr von einem anderen Unternehmen (nicht mit eigenen Fahrzeugen des Arbeitgebers) durchgeführt, so muss der Arbeitgeber Auftraggeber für die Beförderung sein. Der Beförderungsvertrag muss also zwischen Arbeitgeber und Beförderungsunternehmen abgeschlossen werden, wobei ein Hinweis für das Vorliegen eines Werkverkehrs darin zu sehen ist, wenn vom Beförderungsunternehmen auf die betrieblichen Erfordernisse eingegangen wird (Ausrichtung der Abfahrts- und Ankunftszeiten auf die Arbeitszeiten im konkreten Betrieb). Liegen diese Voraussetzungen vor, stellt der Vorteil, der dem Arbeitnehmer durch die Übernahme der Kosten für die Beförderung durch den Arbeitgeber entsteht, keinen steuerpflichtigen Sachbezug gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 dar.

Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Jahresstreckenkarte kostenlos zur Verfügung, liegt kein Werkverkehr im Sinne des § 26 Z 5 EStG 1988 vor. In diesem Fall liegt – gleich dem Fall, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für die Zurücklegung dieser Strecke ein Kraftfahrzeug zur Verfügung stellt (VwGH 16. 7. 1996, 96/14/0033) – ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor. Die Arbeitnehmer können diesfalls – bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen – das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geltend machen.

Ist der Arbeitnehmer berechtigt, neben der Werkverkehrsstrecke weitere Strecken des Beförderungsunternehmens unentgeltlich zu nutzen, liegt daher ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis in Höhe einer Jahresstreckenkarte vor.

## **10756a**

### **§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988 - Beiträge an Pensionskassen (Rz 756a)**

(2003)

*Ein größeres Unternehmen bezahlt auf Grund einer Einzelvereinbarung für einen Abteilungsleiter mit Prokura jährlich einen Betrag von 2.800 € (zusätzlich zu seinem Monatsgehalt) an eine Pensionskasse, wobei die Bestimmungen des § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 angewendet werden (Arbeitgeberbeiträge).*

*Nach § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 sind Beiträge, die der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer an Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes (PKG) bezahlt, als "Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen" anzusehen.*

*Das PKG verweist nun seinerseits auf Bestimmungen des Betriebspensionsgesetzes (BPG). Im Übrigen wird im § 4 Abs. 4 Z 2 lit. a EStG 1988 für die Anerkennung von Betriebsausgaben des Arbeitgebers ua. verlangt, dass der Pensionskassenvertrag dem BPG entsprechen muss. Im § 18 BPG wird das Gleichbehandlungsgebot geregelt. Leistungszusagen müssen daher den Arbeitnehmern eine ausgewogene, willkürliche und sachfremde Differenzierung ausschließende Beteiligung am Pensionskassensystem ermöglichen. Diese Voraussetzungen würde eine Einzelvereinbarung keinesfalls erfüllen.*

*§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988 verweist für die Anerkennung von (begünstigten) Arbeitgeberbeiträgen (nur) auf das PKG. Auch nach Rz 756 ist keine weitere Voraussetzung erforderlich.*

*Sind die laut Einzelvereinbarung gezahlten Arbeitgeberbeiträge an die Pensionskasse nach § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 zu behandeln?*

Die vorliegenden Arbeitgeberbeiträge sind solche gemäß § 26 Z 7 lit. a EStG 1988; die Nichterfüllung des Gleichbehandlungsgebotes schlägt nicht auf diese Bestimmung durch. Die Zitierung „im Sinne des PKG“ bezieht sich nur auf die Pensionskasse als solche.

## **42.5.10 § 33 EStG 1988**

### **10785**

### **§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, § 129 Abs. 1 EStG 1988 - "Verpflichtungen" des Arbeitgebers iZm mit den Erklärungen der ArbeitnehmerInnen zum**

## **Pendlerpauschale und zum Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag (Rz 274 und Rz 785)**

Siehe Rz 10274

### **10797**

#### **§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 - Unterhaltsabsetzbetrag bei geringer Unterhaltsleistung (Rz 797)**

(1995)

*Nach der genannten Bestimmung steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet, das nicht seinem Haushalt zugehört und für das weder ihm noch seinem Partner Familienbeihilfe gewährt wird, ein Unterhaltsabsetzbetrag zu.*

*Die Feststellung der Unterhaltsverpflichtung ergibt sich bei Vorliegen eines Gerichtsurteils oder eines gerichtlichen oder behördlichen Vergleiches (Jugendamt) aus dem darin festgesetzten Unterhaltsbetrag, im Falle einer außerbehördlichen Einigung durch den in einem schriftlichen Vertrag festgelegten Unterhaltsbetrag.*

*Es kommt vor, dass der festgesetzte Unterhalt in bestimmten Fällen außerordentlich niedrig ist und manchmal nahezu in einem Missverhältnis zu dem durch den Unterhaltsabsetzbetrag eingeräumten Steuervorteil steht. Kann der Unterhaltsabsetzbetrag bei derart niedriger Verpflichtung gekürzt werden?*

Wurde der Unterhalt von einer Behörde (Gerichtsurteil oder Jugendamt) festgesetzt, und kommt der Steuerpflichtige der Unterhaltsverpflichtung in vollem Ausmaß nach, dann steht der Unterhaltsabsetzbetrag ungekürzt zu, unabhängig davon, in welcher Höhe die Unterhaltsverpflichtung festgesetzt wurde. Wurde zB vom Jugendamt eine Unterhaltsleistung von monatlich 1.000 S festgesetzt, und hat der Unterhaltsverpflichtete dieser Festsetzung in vollem Umfang Folge geleistet (Unterhaltszahlung im Kalenderjahr 12.000 S), steht der volle Unterhaltsabsetzbetrag zu. Die Regelbedarfsätze kommen subsidiär nur dann zur Anwendung, wenn eine behördlich festgesetzte Unterhaltsleistung nicht vorliegt. Im Vollzug ist allerdings darauf zu achten, dass ein vom Abgabepflichtigen vorgelegter Bescheid über die Unterhaltsfestsetzung tatsächlich dem letztgültigen Stand entspricht.

### **10798**

#### **§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 - Unterhaltsabsetzbetrag und Unterhaltsvorauszahlungen (Rz 798)**

(1998)

*Der Antragsteller ist geschieden und beantragt für seine drei Kinder (geboren 1981, 1983 und 1988) den Unterhaltsabsetzbetrag. Er hat seit der Scheidung keine Unterhaltszahlungen geleistet. Es erfolgte weder eine behördliche Festsetzung der Unterhaltsverpflichtung für die Kinder noch liegt eine Vereinbarung mit der Gattin vor. In der Vergleichsausfertigung zur Ehescheidung wurde vereinbart, den dem Antragsteller gehörenden Hälftenanteil am Einfamilienhaus der Gattin zu überlassen. Die Ehegatten verpflichteten sich wechselseitig, auf jeglichen Unterhalt für sich und die in den Haushalt der Mutter aufgenommenen drei Kinder zu verzichten.*

*Ist die Übergabe der Haushälfte als Vorauszahlung von Unterhalt zu werten, obwohl keine Zahlungen erfolgten und damit der Unterhaltsabsetzbetrag zu gewähren?*

Eine Vermögensaufteilung im Rahmen einer Ehescheidung ist nicht als Unterhaltsvorauszahlung zu beurteilen. Eine Unterhaltsvorauszahlung müsste aus den jeweiligen Vereinbarungen eindeutig als solche hervorgehen und würde entsprechend den Ausführungen im (früheren) Erlass vom 8.1.1993, Zi. 07 0104/1-IV/7/93 (nunmehr Rz 798) zu einer Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages für die jeweiligen Kalenderjahre führen.

## **10800**

### **§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 – Unterhaltsabsetzbetrag und Unterhaltszahlung (Rz 800)**

(1994)

*Kann ein Unterhaltsabsetzbetrag in voller Höhe gewährt werden, wenn die vom Kindesvater zu leistenden Unterhaltszahlungen zwar vom Gericht oder Jugendamt vor mehreren Jahren festgesetzt werden, jedoch mangels Erhöhungsbegehren der Kindesmutter nunmehr (weit) unter den Regelbedarfsätzen liegen?*

Die in einem Gerichtsurteil oder einem behördlichen Vergleich festgesetzte Höhe des zu leistenden gesetzlichen Unterhalts ist solange bindend, als die Festsetzung nicht durch eine neue Festsetzung ersetzt wird. Die Anwendung von Regelbedarfsätzen laut Punkt 2.3 des (früheren) Erlasses vom 8.1.1993, 07 0104/1-IV/7/93 (nunmehr jeweils gültige Regelbedarfssätze auf der Homepage des BMF) ist im Zusammenhang mit der Feststellung der Höhe der Unterhaltspflicht auf jene Fälle beschränkt, in denen eine behördliche Festsetzung nicht vorliegt.

## **10802**

### **§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 - Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages (Rz 802)**

(2003)

*Die Höhe einer Unterhaltsleistung ist in einem Vergleich, der vor mehreren Jahren abgeschlossen wurde, festgehalten. Auf Grund der Erkenntnisse des VfGH (VfGH 27.6.2001, B 1285/00, und VfGH 19.6.2002, G 7/02) sowie des Urteils des , zahlt ein Unterhaltspflichtiger einen – gegenüber dem Vergleich - geringeren Unterhalt aus, der der Berechnung des OGH entspricht.*

*Steht der Unterhaltsabsetzbetrag ungekürzt zu, obwohl nicht die im Vergleich ausgewiesene Unterhaltsleistung bezahlt wird?*

Nach den Rz 797 ff steht der volle Unterhaltsabsetzbetrag für ein Kalenderjahr dann zu, wenn für dieses Kalenderjahr der volle Unterhalt tatsächlich geleistet wurde. Wird das Ausmaß des vorgesehenen Unterhalts durch die tatsächlichen Zahlungen nicht erreicht, so ist der Absetzbetrag nur für Monate zu gewähren, für die rechnerisch die volle Unterhaltszahlung ermittelt werden kann.

Primär ist für die Höhe der Unterhaltsverpflichtung der in einem Gerichtsurteil oder einem gerichtlichen, behördlichen oder außerbehördlichen Vergleich festgelegte Betrag maßgebend. Ist der zu leistende gesetzliche Unterhalt jedoch im Hinblick auf die VfGH- und OGH-Rechtsprechung geringer als der festgelegte Betrag, dann steht der Unterhaltsabsetzbetrag ungekürzt zu. Der Steuerpflichtige hat über Verlangen die Richtigkeit seiner Berechnung darzulegen.

## **10805**

### **§ 33 Abs. 5 EStG 1988 - Definition des Begriffs „lohnsteuerpflichtig“ (Rz 805 und Rz 807)**

Siehe Rz 10807

## **10807**

### **§ 33 Abs. 5 EStG 1988 - Definition des Begriffs „lohnsteuerpflichtig“ (Rz 805 und Rz 807)**

(2004)

*Ein Steuerpflichtiger bezieht neben anderen inländischen Einkünften auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt wird, von denen aber (nur) aufgrund des Umstandes, dass der Arbeitgeber im Inland keine Betriebsstätte iSd § 81 EStG 1988 hat, kein Lohnsteuerabzug erfolgt. Aus diesem Grund werden unter Hinweis auf § 33 Abs. 5 EStG 1988 Verkehrsabsetzbetrag und Arbeitnehmerabsetzbetrag nicht abgezogen, weil keine Lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vorliegen.*

Es liegen nichtselbständige Aktivbezüge vor, die aber nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, weil keine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 besteht. Nach dem Wortlaut des § 33 Abs. 5 EStG 1988 steht daher der Verkehrsabsetzbetrag zu, nicht aber der Arbeitnehmerabsetzbetrag, da dieser explizit darauf abstellt, dass die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Soweit die Einkünfte unter die Geringfügigkeitsgrenze des § 33 Abs. 2 EStG 1988 fallen, kommt es zu einer Kürzung des Verkehrsabsetzbetrages.

#### **10808**

#### **§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 - Steuerliche Beurteilung von Folgeprovisionen in Zusammenhang mit Pensionseinkünften (Rz 665 und Rz 808)**

Siehe Rz 10665

#### **10809**

#### **§ 16 Abs. 3 EStG 1988 - Werbungskostenpauschale für Pensionisten bei Bezugsnachzahlung aus Aktivzeiten (Rz 320 und Rz 809)**

Siehe Rz 10320

#### **10811**

#### **§ 33 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 - Negativsteuer bei Grenzgängern; Reihenfolge der Absetzbeträge (Rz 811)**

(2004)

*Ein Steuerpflichtiger war im Kalenderjahr 3 Monate Grenzgänger (Grenzgängerabsetzbetrag) und 9 Monate Arbeitnehmer im Inland mit Lohnsteuerabzug (Arbeitnehmerabsetzbetrag).*

*Es stellt sich die Frage, ob von der Tarifsteuer zuerst der Grenzgängerabsetzbetrag abzuziehen ist (dann ergibt sich im konkreten Fall keine Negativsteuer) oder zuerst der Arbeitnehmerabsetzbetrag (dann errechnet sich eine Negativsteuer)?*

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 vermindert sich der Grenzgängerabsetzbetrag um den im Kalenderjahr zu berücksichtigenden Arbeitnehmerabsetzbetrag. Es ist daher primär der Arbeitnehmerabsetzbetrag abzuziehen. Ein Grenzgängerabsetzbetrag wäre nur dann zu berücksichtigen, wenn die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte so gering sind, dass die Kürzung des § 33 Abs. 2 EStG 1988 zum Tragen kommt. Im Übrigen muss der Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag nur dem Grunde nach bestehen, damit 10% der Sozialversicherungsbeiträge gutgeschrieben werden können.

### **§ 97 Abs. 1 und 2 EStG 1988 - Anrechnung der KESt (Rz 811)**

(2003)

*Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 2001 (Arbeitnehmerabsetzbetrag steht zu)*

<i>Lohnzettel 1</i>	<i>KZ 245</i>	<i>97.889 S</i>
<i>Lohnzettel 2</i>	<i>KZ 245</i>	<i>27.397 S</i>
<i>Keine anrechenbare Lohnsteuer einbehalten</i>		
<i>Werbungskosten</i>	<i>KZ 277</i>	<i>15.917 S</i>
<i>Endbesteuerte Kapitalerträge</i>	<i>KZ 366</i>	<i>16.151 S</i>
<i>Einbehaltene KESt</i>	<i>KZ 364</i>	<i>3.615 S</i>
<i>Sonderausgaben</i>	<i>KZ 455</i>	<i>24.000 S (wirksam 6.000 S)</i>

*Fragestellung: Wie wird die Einkommensteuer(-gutschrift) berechnet?*

Im vorliegenden Fall ergibt sich nach Abzug aller Absetzbeträge eine Einkommensteuer von 405 S. Gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 ist die Negativsteuer aber mit den ins Minus führenden Absetzbeträgen (also mit -405 S) begrenzt, eine Aufstockung auf -1.500 S ist nicht gesetzeskonform. Nach Abzug der KESt von 3.615 S ergibt sich somit eine Gutschrift von -4.020 S.

Darstellung der Steuerberechnung für das Jahr 2001 (alle Beträge in Schilling):

Einkünfte:

Summe KZ 245	125.286,00
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-15.917,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	109.369,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen	16.151,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	125.520,00
Sonderausgaben ( § 18 EStG 1988)	-6.000,00
Einkommen	119.520,00

Die Einkommensteuer beträgt:

- 0% für die ersten 50.000: 0,00
- 21% für die nächsten 50.000: 10.500,00
- 31% für die restlichen 19.500: 6.045,00

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		16.545,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-12.200,00	
Verkehrsabsetzbetrag	-4.000,00	
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-750,00	
Summe Absetzbeträge	-16.950,00	-16.950,00
Tarifsteuer nach Abzug der Absetzbeträge		-405,00
Einkommensteuer (Gutschrift nach § 33 Abs. 8 EStG 1988)		-405,00
Einkommensteuer		-405,00
Kapitalertragsteuer		-3.615,00
Festgesetzte Einkommensteuer		-4.020,00
Gutschrift		-4.020,00

#### 42.5.11 § 34 EStG 1988

**10823**

**§ 34 EStG 1988 - Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung (Rz 823 und Rz 887)**

(2007)

*Frau K. S. ist seit 4/99 im Pflegeheim gemeldet. Seit 5/99 bezieht sie Pflegegeld. Mit Schenkungsvertrag vom 15. Mai 2000 wurde die Liegenschaft an den Sohn K. B. übertragen. Gegenleistung wurde keine vereinbart. Im Vertrag findet sich noch folgender Text "Klargestellt wird, dass die Geschenkgeberin vor allem deshalb keine Gegenleistungen verlangt, nachdem sie im Hemma-Haus gut untergebracht ist und allenfalls nicht durch ihre Pensionsbezüge gedeckten Leistungen ohnedies nach dem Kärntner Sozialhilfegesetz von den Kindern zu bezahlen sind."*

*Von der Tochter S. E. wurde ein Pflichtteilsverzicht abgegeben.*

*Frau K. S. hat keinen Antrag auf Sozialhilfe gestellt und bezieht auch keine Sozialhilfe.*

*Der Differenzbetrag auf die Heimkosten wird von K. B. und S.E. freiwillig je zur Hälfte getragen.*

*Von Frau S.E. werden die anteilig bezahlten Kosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.*

1. *Inwiefern sind die Bestimmungen des ABGB bei der Beurteilung, ob und in welcher Höhe eine außergewöhnliche Belastung vorliegt, zu berücksichtigen?*
2. *Stellen die Zahlungen der Tochter unter Berücksichtigung der Bestimmungen des ABGB eine außergewöhnliche Belastung dar?*
3. *Wenn eine außergewöhnliche Belastung vorliegt, wie ist diese zu ermitteln?*

Aus der Formulierung im Schenkungsvertrag (Geschenkgeberin der Liegenschaft verzichtet auf Gegenleistung, weil durch die Pension nicht gedeckte Leistungen ohnedies von den Kindern zu bezahlen sind) kann abgeleitet werden, dass es sich bei der Übernahme von Leistungen für die Pflegeheimunterbringung sehr wohl um eine Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft handelt.

Die Aufwendungen stellen bei den Kindern daher keine Belastung dar. Dies deshalb, weil ein konkreter Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (Übergabe der Liegenschaft) besteht (vgl. hiezu UFSS 31.08.2006, RV/0392-S/06 - Belastungen, die aus der Erfüllung von Übergabsverträgen erwachsen, sind nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG 1988).

Durch die Vermögensübertragung liegt auch keine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor. Erst wenn die Pflegeheimkosten den Wert der übertragenen

Liegenschaft übersteigen, liegen steuerlich anzuerkennende außergewöhnliche Belastungen vor (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201)

An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand nichts ändern, dass seitens der Tochter - auf freiwilliger Basis - ein Pflichtteilsverzicht abgegeben worden ist. Daher liegt keine Zwangsläufigkeit bei der Tochter vor.

Die Überwälzung der Pflegeheimkosten - in Form der steuerlichen Berücksichtigung - auf die Allgemeinheit ist im Hinblick auf die Vermögensübertragung nicht gerechtfertigt.

### **10887**

#### **§ 34 EStG 1988 - Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung (Rz 823 und Rz 887)**

Siehe Rz 10823

#### **42.5.12 § 47 EStG 1988**

### **10965**

#### **§ 25 EStG 1988, § 109a EStG 1988 - Mitteilung von Bausparkassen (Rz 965)**

(2003)

*Im gegenständlichen Fall wird eine Provisionszahlung (für den Abschluss von Bausparkassenverträgen) von der Bausparkasse an den Arbeitgeber des Vermittlers – eine Bank – geleistet. Die Bank als Arbeitgeber bezieht diese Provisionen in die Lohnverrechnung mit ein, führt den Lohnsteuerabzug durch und berücksichtigt die Einkünfte und die einbehaltene Lohnsteuer im Lohnzettel. Angeblich stellen Bausparkassen über Provisionen, die sie an Bausparkassenvertreter im Wege der Bank, bei der diese Vertreter als Arbeitnehmer tätig sind, auszahlen, Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988 aus.*

Der Lohnsteuerabzug erfolgt im gegenständlichen Fall offensichtlich zu Recht, weil die Provisionen im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit erworben und vom Arbeitgeber des Provisionsempfängers an diesen ausgezahlt werden. Eine Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 ist in den in Rz 964 und Rz 965 angeführten Fällen nicht auszustellen, weil Lohnsteuerabzugspflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen und diese in den Einkünften laut Lohnzettel enthalten sind.

Liegen hingegen selbständige Einkünfte oder auch Arbeitslohn von dritter Seite vor (in beiden Fällen werden die Provisionen unmittelbar an den Vertreter ausgezahlt, ohne dass ein

damit in Verbindung stehender Arbeitgeber davon Kenntnis erlangt - siehe auch Rz 966) ist eine Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 auszustellen.

## **10981**

### **§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, § 47 Abs. 2 EStG 1988 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Dienstverhältnis – Geschäftsführer (Rz 981)**

(2001)

*Ein Unternehmensberater wird im Jahre 1998 bei einer GmbH als Geschäftsführer eingestellt. Die Tätigkeit umfasst Buchhaltung, Bilanzierung, Steuern, Kostenrechnung, Berichtswesen und Finanzierung.*

*Als Honorar wird folgende Vereinbarung getroffen: monatliches Pauschale von 60.000 S, ab Juni 1999 75.000 S zuzüglich Mehrwertsteuer.*

*Ab Juni 1999 wird quartalsweise die Differenz zwischen den geleisteten Stunden, 1.000 S je Leistungsstunde und 500 S je Reisestunde, und dem Pauschalhonorar verrechnet.*

*Ab Jänner 2000 wird ein fixes monatliches Honorar von 50.000 S zuzüglich Mehrwertsteuer und ein variables Zeithonorar von 1.100 S je Leistungsstunde und 500 S je Reisestunde gewährt. Von diesem Zeithonorar wird das fixe Honorar in Abzug gebracht. Der übersteigende Betrag wird jedoch nur in Abhängigkeit vom Erreichen des Planergebnisses der GmbH ausbezahlt.*

*Barauslagen und Spesen werden von der GmbH ersetzt. Weiters wird ein Firmenfahrzeug, eine Firmenwohnung, eine Firmenkreditkarte sowie ein Büro am Dienstort und in Wien zur Verfügung gestellt.*

*Die Tätigkeit unterliegt der Geheimhaltungspflicht.*

*Die Gestaltung der Arbeitszeit liegt im eigenen Ermessen des Geschäftsführers.*

*Der Unternehmensberater ist daneben in einem Betrieb als nichtselbständiger Arbeitnehmer (die Bezüge übersteigen die ASVG-Höchstbeitragsgrundlage) beschäftigt und für verschiedene andere Firmen als Berater selbständig tätig.*

*Kann eine nichtselbständige Tätigkeit bzw. ein Dienstverhältnis unterstellt werden?*

Bei dieser Gestaltung kann ein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht angenommen werden. Das Monatshonorar ist fix, die Barauslagen und Spesen werden von

der GmbH ersetzt. Der den fixen Bezug gegebenenfalls übersteigende Betrag kann als zusätzliches Honorar (Erfolgsprämie) angesehen werden.

Die Angaben betreffend die Geheimhaltungspflicht sowie zur Gestaltung der Arbeitszeit sind in diesem Zusammenhang ohne Auswirkung. Die weiteren nichtselbständigen und selbständigen Tätigkeiten stehen der Eingliederung in den Betrieb der GmbH nicht entgegen.

### **§ 47 EStG 1988 – Entschädigungszahlungen für die Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung (Rz 981)**

(1999)

*Ein gewerberechtlicher Geschäftsführer einer GmbH ist minderheitsbeteilligt (Beteiligung bis 25%) und als Arbeitnehmer bei der Gesellschaft beschäftigt. Zusätzlich zu seinen nichtselbständigen Einkünften erhält er für die Zurverfügungstellung seiner Gewerbeberechtigung eine monatliche Entschädigung von 3.000 S.*

*Sind die Entschädigungen für die Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung Einkünfte aus Gewerbetrieb oder sind diese mit den nichtselbständigen Einkünften zu versteuern?*

*Wie ist vorzugehen, wenn der gewerberechtliche Geschäftsführer an der GmbH wesentlich beteiligt ist (mehr als 25%) und somit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit bezieht (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988) und gleichermaßen Entschädigungen für die Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung in Höhe von monatlich 3.000 S erhält?*

Gemäß § 9 Abs. 1 der Gewerbeordnung 1994 (GewO 1994) können juristische Personen Gewerbe ausüben, müssen jedoch einen Geschäftsführer (§§ 39 und 40 GewO 1994) bestellt haben. Gemäß § 39 Abs. 2 GewO 1994 muss der Geschäftsführer den für die Ausübung des Gewerbes vorgeschriebenen persönlichen Voraussetzungen entsprechen. Handelt es sich um ein Gewerbe, für das die Erbringung eines Befähigungsnachweises vorgeschrieben ist, so muss der gemäß § 9 Abs. 1 GewO 1994 zu bestellende Geschäftsführer einer juristischen Person außerdem

- dem zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organ der juristischen Person angehören oder
- ein mindestens zur Hälfte der wöchentlichen Normalarbeitszeit im Betrieb beschäftigter, nach den Bestimmungen des Sozialversicherungsrechts voll versicherungspflichtiger Arbeitnehmer sein.

Ein Befähigungsnachweis, der eine (natürliche) Person zur Ausübung eines Gewerbes berechtigt, ist als besondere Qualifikation dieser Person anzusehen und stellt kein gesondertes Wirtschaftsgut dar. Wird ein Geschäftsführer für diese Qualifikation zusätzlich entlohnt, sind die dafür erhaltenen Bezüge trotzdem Teil seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ist der gewerberechtliche Geschäftsführer an der GmbH wesentlich beteiligt (mehr als 25%), ist sinngemäß vorzugehen. Die zusätzlichen Entlohnungen stellen daher Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988) dar.

## **10991**

### **§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, § 33 Abs. 8 EStG 1988 - Einkünfte von Krankenpflegeschülerinnen (Rz 991)**

(1998)

*Wie sind die Einkünfte von Krankenpflegeschüler/innen steuerlich zu beurteilen? Haben Krankenpflegeschüler/innen auf Grund ihrer Einkünfte Anspruch auf Negativsteuer?*

Das "Taschengeld" sowie allfällige andere Bezugsbestandteile, die Krankenpflegeschüler/innen im Rahmen der Ausbildung erhalten, stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar. Die Bereitstellung einer Unterkunft führt analog der Bereitstellung des "Burschenzimmers" im Gastgewerbe nicht zur Zurechnung eines steuerpflichtigen Sachbezuges. Der Umstand, dass arbeitsrechtlich kein Dienstverhältnis der Ausbildungsinstitution mit der auszubildenden Person besteht, ist für die Beurteilung der Einkünfte nicht maßgeblich. Der Verwaltungsgerichtshof hat diesbezüglich in mehreren Erkenntnissen entschieden, dass für die Beurteilung der Steuerpflicht die Rechtsbeziehungen nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten zu untersuchen sind (vgl. VwGH 22.2.1996, 94/15/0123; ein Lehrbeauftragter begründet nach hochschulorganisationsrechtlichen Vorschriften kein Dienstverhältnis zur Hochschule, dennoch sind die Einkünfte steuerrechtlich als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu beurteilen).

Für Krankenpflegeschüler/innen sind daher Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 an das Finanzamt zu übermitteln. Ebenso besteht Anspruch auf Erstattung von Negativsteuer unter den Voraussetzungen des § 33 Abs. 8 EStG 1988.

## **42.5.13 § 67 EStG 1988**

## **11050**

## **§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, § 22 BAO - Abgrenzung laufende/sonstige Bezüge bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer (Rz 1050)**

(1999)

*Ein Gesellschafter-Geschäftsführer erhält in den Jahren 1994 und 1995 jährlich eine gewinnabhängige Tantieme als Einmalzahlung ausbezahlt. Die Tantiemen wurden jeweils im Zeitpunkt der Bilanzerstellung (für 1992 im Jahre 1994 und für 1993 im Jahre 1995) als Sonderzahlung ausbezahlt. Diese Tantiemen wurden, da sie das Jahressechstel überstiegen, zur Gänze den laufenden Bezügen hinzugerechnet und mit diesen gemäß § 33 EStG 1988 in Verbindung mit § 66 EStG 1988 versteuert.*

*Ab dem Jahr 1996 wird folgender neuer Auszahlungs- und Abrechnungsmodus angewandt:*

*Die Tantieme für das Jahr 1994 wird in monatlichen Teilbeträgen (14 x) ausbezahlt. Durch die zwölf als laufende Bezüge abgerechneten Zahlungen wird das Jahressechstel erhöht. Die restlichen zwei Zahlungen fanden nunmehr innerhalb dieses Sechstels Raum und wurden gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 mit festen Steuersätzen begünstigt abgerechnet.*

*Ist diese Vorgangsweise zulässig oder stellt sie einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 BAO dar?*

Während ein laufender Bezug nicht zu einem sonstigen Bezug umgewidmet werden kann, müssen sich sonstige Bezüge sowohl hinsichtlich des Rechtstitels als auch hinsichtlich der tatsächlichen Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (VwGH 14.12.1993, 91/14/0038). Im gegenständlichen Fall werden Zahlungen laufend geleistet, daher liegt insoweit auch ein laufender Bezug vor. Hinsichtlich der 2/12 kann ein sonstiger Bezug vorliegen. Sofern ein entsprechender Rechtstitel vorliegt, bestehen gegen die gewählte Vorgangsweise keine Bedenken. Ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten liegt nicht vor.

## **11053**

## **§ 67 Abs. 1, Abs. 8 und Abs. 10 EStG 1988 - Ablöse von Deputaten durch Einmalzahlung (Rz 1053)**

(2004)

*Die Dienstnehmer eines Betriebes haben neben ihrem laufenden Lohn Anspruch auf Deputate. Diese Deputate sollen nun gegen eine Einmalzahlung abgelöst werden.*

*Wie ist die Ablösezahlung zu versteuern?*

Die Einmalzahlung stellt eine Ablöse eines laufenden Bezuges (Sachbezuges) dar. Da keine besondere Begünstigungsbestimmung für eine derartige Ablösezahlung besteht, ist sie als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern.

### **11055**

#### **§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988, § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 - Erfolgsprämien in Form von Sachgeschenken (Rz 79 und Rz 1055)**

Siehe Rz 10079

### **11070**

#### **§ 67 Abs. 3 EStG 1988 - Gesetzliche Abfertigung bei Erhöhung des Stundenausmaßes (Rz 1070)**

(2007)

*Bei einem Dienstgeber ist eine Arbeitnehmerin geringfügig beschäftigt; die wöchentliche Arbeitszeit beträgt 10 Stunden (25 Jahre im Betrieb).*

*Die Dienstnehmerin beabsichtigt, die wöchentliche Normalarbeitszeit (bis zur Pensionierung) auf 30 Stunden zu erhöhen.*

*Liegt bei einer Erhöhung des Stundenausmaßes ebenfalls eine Änderungskündigung iSd Rz 1070 vor?*

*Kann die gesetzliche Abfertigung zum Zeitpunkt des Wechsels steuerlich begünstigt ausgezahlt werden?*

Nach der Vervielfachermethode würde keine Lohnsteuer anfallen. Die „Abfertigung“ könnte aber auch als Sonderzahlung angesehen werden, womit eine Lohnsteuer anfallen könnte.

Bei einer Verdreifachung der Arbeitszeit ist jedenfalls von einer wesentlichen Veränderung des Dienstverhältnisses auszugehen.

Wird das bestehende Dienstverhältnis unter Abgeltung aller arbeitsrechtlichen Ansprüche beendet (Rz 1070a), kann eine in diesem Zusammenhang ausgezahlte Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 behandelt werden, wenn das nachfolgende Dienstverhältnis dem BMVG (Abfertigung neu) unterliegt.

## **§ 67 Abs. 3 und Abs. 8 EStG 1988 - Treueprämien bei Austritt (Rz 1070 und Rz 1084)**

(2003)

*Ein Arbeitgeber bezahlt an Arbeitnehmer, die nach mehr als 25 Jahren wegen Erreichens der Altersgrenze oder wegen Dienst- oder Berufsunfähigkeit in den Ruhestand treten bzw. aus dem Dienst ausscheiden, in Anerkennung ihrer langjährigen guten Dienstleistungen eine Treueprämie. Das Ausmaß der Treueprämie beträgt bei einer Dienstzeit von:*

25 Jahren	100%
30 Jahren	200%
35 Jahren	300% des letzten Monatsbezuges.

*Jubiläumszuwendungen, die den betreffenden Bediensteten anlässlich einer 25-jährigen bzw. 40-jährigen Dienstzeit im Ausmaß von jeweils 50% des Monatsbezuges zuerkannt wurden, verringern die Treueprämie um diesen Betrag. Bei den betroffenen Dienstnehmern handelt es sich nicht um Beamte, sondern um ASVG-Versicherte.*

*Ist § 67 Abs. 3 EStG 1988 bzw. § 67 Abs. 6 EStG 1988 anzuwenden oder liegt ein nicht begünstigtes Jubiläumsgeld vor?*

Nach dem vorliegenden Sachverhalt besteht die „Treueprämie“ wirtschaftlich betrachtet aus zwei Komponenten: Einerseits wird ein Jubiläumsgeld ausbezahlt, andererseits besteht ein (weiterer) Anspruch bei Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis. Es besteht eine klare Trennung zwischen dem Jubiläumsgeld (50% eines Monatsbezuges) und dem Anspruch bei Beendigung des Dienstverhältnisses. Dieser Anspruch hat den Charakter einer Abfertigung (§ 67 Abs. 3 EStG 1988: „....., deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitlohnes bestimmt“).

Eine Umwandlung eines Jubiläumsgeldes in eine Zahlung bei Beendigung des Dienstverhältnisses liegt nicht vor.

Die angeführte Zahlung bei Beendigung des Dienstverhältnisses ist in einer Dienstordnung einer Gebietskörperschaft geregelt, sodass § 67 Abs. 3 EStG 1988 zur Anwendung kommt.

## **§ 67 Abs. 3 EStG 1988 - Gesetzliche Abfertigung bei Neuregelung der Akkordarbeit (Rz 1070)**

(2002)

*In einem größeren Betrieb werden die Arbeiter (Eisenbieger) nach Stundenlohn und Akkordlohn abgerechnet. Mitte des Jahres 1999 stellte der Arbeitgeber fest, dass die Bezahlung eines Akkordlohnes nicht mehr zeitgemäß ist, da durch Einsatz von Maschinen etc. größere Mengen produziert werden können und daher die bisherige Akkordarbeit einer Neuregelung bedarf.*

*Nach diesem neuen Schema würden die Arbeiter insgesamt ca. 25% - 30% weniger verdienen.*

*Die Arbeitnehmer wurden mit 30. Juni 1999 bei der Sozialversicherung abgemeldet. Als Grund wurde Kündigung durch den Arbeitgeber bzw. einvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses angeführt. Die gesetzliche Abfertigung wurde gezahlt und gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 versteuert.*

*Jene Arbeiter, die sich mit dem neuen Schema einverstanden erklärt haben (ca. 95%), wurden mit 1. Juli 1999 wieder angemeldet. Schriftliche Unterlagen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über diese Maßnahmen sind nicht vorhanden. Durch verstärkten Arbeitseinsatz verdienen sie ab 1. Juli 1999 trotz des neuen Modells ungefähr wieder denselben Arbeitslohn wie vorher.*

*Erfolgte die Versteuerung als gesetzliche Abfertigung mit 6% zu Recht?*

Gemäß Rz 1070 kann im Zuge einer Änderungskündigung eine gesetzliche Abfertigung dann begünstigt versteuert werden, wenn die Bezüge des Arbeitnehmers um mindestens 25% reduziert werden und das Dienstverhältnis formal beendet wird. Erfolgt innerhalb von zwölf Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe, dann war von vornherein die Abfertigungszahlung nicht begünstigt zu versteuern.

Da der dargestellte Sachverhalt diesen Tatbestand erfüllt, wäre die bezahlte gesetzliche Abfertigung nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern gewesen.

### **§ 67 Abs. 3 EStG 1988 - Gesetzliche Abfertigung bei Wiedereinstellung (Rz 1070)**

(1998)

*Auf Grund der schlechten Auftragslage werden seitens der Firmenleitung Abteilungsleiter und Facharbeiter gekündigt und in der Folge wiedereingestellt. Dabei werden die Gehälter um mehr als 25% bei voller Arbeitszeit gekürzt und bei einzelnen teuren Facharbeitern die*

*Wochenarbeitszeit bei gleichem Stundenlohn um mehr als 25% vermindert. In beiden Fällen wird die gesetzliche Abfertigung bezahlt und mit 6% versteuert.*

*Nach einem halben Jahr bessert sich die Auftragslage der Firma unvorhergesehenerweise wesentlich. Die Arbeitszeit bzw. die Entlohnung von Abteilungsleitern und Facharbeitern wird wieder auf das ursprüngliche Ausmaß angehoben.*

*Steht für die ausbezahlten Abfertigungen die Begünstigung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu?*

Erfolgte eine Kündigung (Beendigung des Dienstverhältnisses) auf Grund nicht beeinflussbarer äußerer Umstände (zB Kündigung eines Pachtvertrages bei einem Tankstellenbetrieb) und kommt es in der Folge zu einer Fortsetzung des Dienstverhältnisses der Arbeitnehmer im ursprünglichen Ausmaß, weil die objektiven - für die Kündigung maßgeblichen - wirtschaftlichen Gründe weggefallen sind, dann liegt keine steuerschädliche Fortsetzung des Dienstverhältnisses vor.

*Beispiel: Bei einem Tankstellenpächter läuft der Pachtvertrag für die Tankstelle mit angeschlossener Werkstatt aus und wird nicht verlängert. Der Tankstellenpächter kündigt seine Arbeitnehmer und leistet in diesem Zusammenhang die gesetzliche Abfertigung. In der Folge findet sich aber kein neuer Tankstellenpächter und die Tankstelle wird vom ursprünglichen Pächter wieder übernommen. Frühere Mitarbeiter werden zu denselben Bedingungen wieder eingestellt. Bei Kündigung und Leistung der Abfertigungszahlungen mit anschließender Wiedereinstellung der Arbeitnehmer ist nicht von einer Fortsetzung des Dienstverhältnisses auszugehen.*

Ebenso ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn die Kündigungen und späteren Wiedereinstellungen zu wesentlich unterschiedlichen Bedingungen auf Grund von Umsatzeinbrüchen erfolgten. Auch in diesem Fall liegen wirtschaftliche Gründe für die Beendigung der Dienstverhältnisse vor, sodass die Abfertigungszahlungen zu Recht gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 versteuert wurden, weil eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses nicht vorhersehbar war.

Werden hingegen Kündigungen ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe vorgenommen und erfolgt die Wiedereinstellung zu geänderten Bedingungen nur vorübergehend (für einen kürzeren Zeitraum als ein Jahr), dann war von vorneherein die Abfertigungszahlung nicht begünstigt zu versteuern, sondern stellt einen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 dar.

## **11071**

### **§ 67 Abs. 3 EStG 1988 - Abfertigung bei Wechsel vom Arbeiter zum Angestellten (Rz 1071)**

(2007)

*Ein LKW-Chauffeur beendet sein Dienstverhältnis als Arbeiter mit 31.12.2006 mit sämtlichen Konsequenzen. Mit 1.1.2007 bekommt er einen neuen Dienstvertrag, aufgrund dessen er als leitender Angestellter (Disponent) tätig wird.*

*Darf die gezahlte Abfertigung beim Ausscheiden als Arbeiter nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 steuerbegünstigt behandelt werden?*

Treffen zwei unmittelbar anschließende Dienstverhältnisse beim selben Arbeitgeber zusammen und würde bei Beendigungen des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch zu Recht beachtet oder geltend gemacht, sind ein beendetes und ein neue eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Dies gilt auch dann wenn zum Beispiel ein Arbeiter in das Angestelltenverhältnis wechselt oder ein Vollbeschäftigte in eine Teilzeitbeschäftigung. Eine Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist daher möglich (Rz 1071).

### **§ 67 Abs. 3 EStG 1988 - Gesetzliche Abfertigung bei Wechsel vom Angestellten- ins Bauarbeiterverhältnis (Rz 1071)**

(1997)

*Ein Angestellter eines Bauhofes wird gekündigt und erhält die gesetzliche Abfertigung. Ab dem nächsten Arbeitstag wird er als Bauarbeiter mit einem ca. 10% geringeren Stundenlohn und vollen Zulagen, die der Bauarbeiter-Kollektivvertrag vorsieht, vom selben Arbeitgeber wieder eingestellt. Der Arbeitgeber muss ab diesem Zeitpunkt für diesen Arbeiter auch Zahlungen an die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse leisten. Kann die bei Auflösung des Angestelltenverhältnisses bezahlte Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt versteuert werden?*

Da die Abfertigungsansprüche in Hinkunft von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse zu leisten sind und der Arbeitgeber daher an diese Kasse die vorgeschriebenen Beiträge zu entrichten hat, liegt eine Änderung des Dienstverhältnisses vor, die für eine begünstigte Besteuerung der Abfertigungszahlung nicht schädlich ist.

### **11074**

### **§ 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988 - Abfertigung bei schwankender Beteiligung (Rz 1074)**

(1996)

*Welche Dienstzeiten können bei einem Gesellschafter einer GmbH für die Abfertigung herangezogen werden, wenn sich das Beteiligungsverhältnis mehrmals ändert (Dienstverhältnis - kein Dienstverhältnis) und zwar für den Fall der gesetzlichen und der freiwilligen Abfertigung?*

Eine steuerlich begünstigte Behandlung von Abfertigungszahlungen im Zuge eines Anteilserwerbs ist nur dann möglich, wenn hierdurch eine mindestens 50-prozentige Beteiligung (oder Sperrminorität) entsteht und innerhalb eines Zeitraumes von 10 Jahren vor dem Anteilserwerb (= arbeitsrechtliche Beendigung des Dienstverhältnisses) überwiegend eine wesentliche Beteiligung nicht bestand.

Diesfalls sind bei der gesetzlichen Abfertigung die Zeiten als Dienstzeiten zu berücksichtigen, die der Arbeitnehmer in einem Dienstverhältnis zu dem die Abfertigung zahlenden Arbeitgeber verbracht hat.

Für den Fall einer freiwilligen Abfertigung können bei entsprechendem Nachweis auch tatsächlich erbrachte Zeiten in einem Dienstverhältnis zu anderen Arbeitgebern als Dienstzeit Berücksichtigung finden.

*Beispiel:*

*Anteile am Stammkapital eines Gesellschafters/Geschäftsführers einer GmbH:*

- vom 1. April 1985 bis 1. Juli 1993: 25%
- vom 1. August 1993 bis 30. September 1995: 40%
- ab 1. Oktober 1995: 50% (= arbeitsrechtliche Beendigung des Dienstverhältnisses)

*Mit dem Erwerb der 50-prozentigen Beteiligung wird dem Gesellschafter/Geschäftsführer eine Abfertigung zuerkannt und in der Folge ausbezahlt.*

*10 jähriger Beobachtungszeitraum: vom 30. September 1985 bis 30. September 1995. Innerhalb dieses Zeitraums überwiegt die Zeit der nicht wesentlichen Beteiligung (vom 1. April 1985 bis 1. Juli 1993), weshalb die im Oktober 1995 ausbezahlte (gesetzliche) Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt zu versteuern ist.*

*Als Dienstzeit hat die Zeit vom 1. April 1985 bis 30. September 1995 Berücksichtigung zu finden.*

*Für den Fall einer freiwilligen Abfertigung können auch tatsächlich geleistete Zeiten, die Dienstverhältnisse zu anderen Arbeitgebern vor dem 1. April 1985 betreffen, als Dienstzeit Berücksichtigung finden.*

*Würde der Anteil des Gesellschafter/Geschäftsführers in der Zeit vom 1. April 1985 bis 1. Juli 1993 26% betragen haben, hätte im Beobachtungszeitraum nicht nur überwiegend sondern zur Gänze eine wesentliche Beteiligung bestanden, die Abfertigungszahlung wäre demnach den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit zuzuordnen und nach § 67 EStG 1988 nicht begünstigt zu versteuern.*

## **11084**

### **§ 67 Abs. 3 und Abs. 8 EStG 1988 - Treueprämien bei Austritt (Rz 1070 und Rz 1084)**

Siehe Rz 11070

## **11092**

### **§ 67 Abs. 7 EStG 1988 - Prämien für Verbesserungsvorschläge; steuerbegünstigte Behandlung bei Auszahlung der Prämie an alle Teammitarbeiter (Rz 1092)**

(2003)

*Die im Rahmen einer Teamorganisation arbeitenden Mitarbeiter eines metallverarbeitenden Industrieunternehmens sind befugt, eigenverantwortlich Verbesserungspotentiale in einem Themenspeicher aufzulisten, zur Problemlösungsfindung auszuwählen und selbständig eine konkrete und realisierbare Lösung zu erarbeiten und vorzuschlagen.*

*Dem Lösungsvorschlag muss eine Wirtschaftlichkeitsrechnung (Kosten-Nutzen-Rechnung) zugrunde liegen und er muss zur Genehmigung durch den Vorgesetzten eingereicht werden. Wenn der Lösungsvorschlag realisierbar ist und zur Umsetzung freigegeben ist, wird er vom Team realisiert. Erst dann, wenn der Lösungsvorschlag umgesetzt ist, kann er auch zur Prämierung eingereicht werden. Wenn umgesetzte Lösungen der eigenen Tätigkeit zuzuordnen sind, wenn sie lediglich die Motivation von Mitarbeitern erhöhen ohne gleichzeitig die Kosten für das Unternehmen zu senken oder wenn sie offensichtliche Fehler oder die Verletzung von verbindlichen Regeln beseitigen, gibt es keine Prämie. Wenn die umgesetzte Lösung zwar einen Nutzen für das Unternehmen bringt, dieser jedoch nicht quantifiziert werden kann, ist eine Standardprämierung pro Teammitglied, welches die Lösung erarbeitet und realisiert hat, möglich.*

*Wenn die umgesetzte Lösung zu einem nachweisbaren wirtschaftlichen Nutzen für das Unternehmen führt, wird an jene Teammitglieder, die die Lösung erarbeitet und realisiert haben, eine Prämie von insgesamt 10% des erzielbaren und nachzuweisenden Jahresnutzens ausgeschüttet.*

*Voraussetzung ist, dass die Erarbeitung und Realisierung der Lösung nicht dem Tätigkeitsbereich der Teammitglieder zuzuordnen ist.*

*Alle wesentlichen Schritte dieses Entscheidungsprozesses werden vom jeweiligen Vorgesetzten bzw. den überwachenden Stellen (zB Controlling, Personalabteilung) geprüft.*

*Der arbeitsrechtliche Anspruch auf Gewährung von Prämien für Verbesserungsvorschläge leitet sich aus der Betriebsvereinbarung über Gewährung von Prämien für umgesetzte Verbesserungsvorschläge im Rahmen von Teamarbeit und KVP (Kontinuierlicher Verbesserungsprozess) ab.*

*Können Prämien für Verbesserungsvorschläge, wenn sie nicht nur an den Arbeitnehmer, welcher die Idee für die Verbesserung hatte, sondern an alle Teammitglieder, welche an der Realisierung des Vorschlages mitgearbeitet haben, ausbezahlt werden, steuerbegünstigt im Sinne des § 67 Abs. 7 EStG 1988 behandelt werden, soweit die übrigen rechtlichen Voraussetzungen lückenlos erfüllt sind?*

Prämien für Verbesserungsvorschläge, welche an alle Teammitglieder, welche nachweislich an der Umsetzung des Verbesserungsvorschlags mitgearbeitet haben, ausbezahlt werden, sind grundsätzlich bis zu einem Ausmaß von einem um 15% erhöhten "zusätzlichen" Jahressechstel begünstigt mit dem Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern, soweit sie

- auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988, die Regelungen enthalten, welche die Höhe einer Prämie für Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlegen, und
- Sonderleistungen darstellen, die über die Dienstpflichten des Vorschlagenden hinausgehen und keine Selbstverständlichkeiten zum Inhalt haben, und
- durch den Arbeitgeber eine Beurteilung vorgenommen wird, welchen Wert der Vorschlag eines Arbeitnehmers für seinen Betrieb besitzt (siehe auch Rz 11093a).

### **11093a**

#### **§ 67 Abs. 7 EStG 1988 - Verbesserungsvorschläge (Rz 1093a)**

(1996)

*Bei Lohnsteuerprüfungen wurde festgestellt, dass Bank- und Kreditinstitute aufgrund von Betriebsvereinbarungen, die innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer gelten, unter dem Titel*

*"Verbesserungsvorschläge" Prämien steuerbegünstigt nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 ausbezahlt. Folgende "Verbesserungsvorschläge" werden demnach (jährlich) eingebracht und auch prämiert:*

- a) Direktoren und Prokuristen: zB Gründung einer Filiale, Kapitalaufstockung (S 300.000,--), Zusammenlegung der räumlich und rechnerisch getrennten PC von Filialen (S 160.000,--), Sicherung von Markenrechten im Ausland und Gründung einer Filiale (S 382.000,--), Installierung von Bankomaten in zwei Filialen (S 120.000,--), Verpachtung eines Parkhauses, div. Kapitalanlagen und Kapitalerhöhungen (S 267.740,--).*
- b) Angestellte (Abteilungsleiter): zB Vorschlag über den organisatorischen Ablauf des Auslandzahlungsverkehrs (S 95.000,--), Vorschlag zur Bearbeitung von Eingangsrechnungen (S 70.000,--), Vorschlag zu Arbeitsmethoden und zur Verbesserung des Betriebsergebnisses (S 47.800,--), Umstellung eines händischen Registers auf EDV und Verwendung eines EDV-Programmes zur Personalführung (S 50.000,--).*

*Ist die Ansicht richtig, dass die ausbezahlten Prämien für die angeführten Verbesserungsvorschläge nicht begünstigt gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 behandelt werden können, da die den Gegenstand der Prämierung bildenden Vorschläge der Arbeitnehmer eine berufliche Selbstverständlichkeit darstellen, die sie ohnedies im Zuge ihrer beruflichen Obliegenheiten (Dienstplicht) wahrzunehmen haben?*

Neben der formalrechtlichen Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 ist es erforderlich, dass ein Verbesserungsvorschlag belohnungswürdig ist. Die Beurteilung, ob ein Verbesserungsvorschlag belohnungswürdig ist, hat zunächst der Arbeitgeber vorzunehmen, zumal er zu beurteilen in der Lage ist, welchen Wert ein Vorschlag eines Arbeitnehmers für seinen Betrieb besitzt und letztlich er auch die Kosten für die Realisierung dieser Idee zu tragen hat. Die Entscheidung über die Begünstigung obliegt aber im Rahmen der freien Beweiswürdigung der Finanzbehörde. Nach der Judikatur kann das bloße, schon in den Dienstpflichten des Arbeitnehmers begründete Bemühen um einen rationelleren Arbeitsablauf innerhalb seines Aufgabenbereiches nicht als belohnungswürdige Verbesserung im Sinne des § 67 Abs. 7 EStG 1988 angesehen werden (VwGH 13.10.1993, 92/13/0183).

Keinesfalls können Prämien für zukünftige oder in Ausarbeitung befindliche Verbesserungsvorschläge nach den Vorschriften des § 67 Abs. 7 EStG 1988 besteuert werden.

## **11103**

**§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 - Zweifelsfragen zur Vorgangsweise bei der Versteuerung von Vergleichs- und Urteilszahlungen sowie Zahlungen bei Kündigungsanfechtungen (Rz 1103 und Rz 1105)**

(2003)

*Fall A:*

*Es wird Klage beim Arbeits- und Sozialgericht eingebracht. Auf Grund dieser Mahnklage wird ein Zahlungsbefehl erlassen. Der Arbeitgeber bezahlt auf Grund des Zahlungsbefehls (sämtliche) offenen Ansprüche des Arbeitnehmers.*

*Wie sind diese Zahlungen zu versteuern?*

Diese Zahlungen stellen eine Nachzahlung dar und sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern (Aufrollung, sofern im selben Kalenderjahr geleistet), § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 kommt nicht zur Anwendung.

*Fall B:*

*Der Arbeitgeber widerspricht dem Zahlungsbefehl und es kommt zu einem Verfahren. Dieses Verfahren endet mit Vergleich oder Urteil.*

*Wie ist diese Vergleichs- bzw. Urteilssumme zu versteuern, wenn sie*

*a) auf einmal bezahlt wird?*

*b) in Raten bezahlt wird?*

In beiden Fällen sind diese Zahlungen gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 zu versteuern. Bei monatlicher Ratenzahlung sind die einzelnen Zahlungen gemäß dem Zuflussprinzip jeweils im Kalendermonat der Zahlung zu versteuern.

*Fall C:*

*Der Arbeitnehmer ficht die Kündigung wegen Sozialwidrigkeit an. Das Dienstverhältnis ist durch die Kündigung beendet.*

*Der Arbeitnehmer dringt mit seiner Klage durch. Die Kündigung wird – mit Urteil – rückwirkend außer Kraft gesetzt. Der Arbeitgeber hat die offenen Forderungen nachzuzahlen, der Arbeitnehmer im Gegenzug die erhaltenen Zahlungen für seine Beendigungsansprüche – zB Abfertigung – zurückzuzahlen.*

*Wie sind diese Zahlungen des Arbeitgebers zu versteuern?*

Diese Zahlungen stellen eine Nachzahlung dar und sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern (Aufrollung, sofern im selben Kalenderjahr geleistet), § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 kommt nicht zur Anwendung. Ebenso ist bei Zahlungen gemäß § 61 ASGG (vorläufige Rechtswirkung des Urteils erster Instanz) vorzugehen.

*Fall D:*

*Der Arbeitnehmer ficht die Kündigung wegen Sozialwidrigkeit an. Arbeitgeber und Arbeitnehmer schließen einen Vergleich.*

*a) Es wird vereinbart, dass die Kündigung aufrecht bleibt und der Arbeitnehmer erhält für den Verzicht auf die Kündigungsanfechtung eine bestimmte Summe.*

*Wie ist diese Zahlung zu versteuern?*

In diesem Fall ist die Versteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 vorzunehmen.

*b) Es wird vereinbart, dass die ursprüngliche Kündigung aufgehoben wird und das Dienstverhältnis zu einem späteren Termin einvernehmlich beendet wird. Die offenen Löhne/Gehälter werden vom Arbeitgeber nachbezahlt.*

*Wie sind diese Zahlungen zu versteuern?*

Diese Zahlungen stellen eine Nachzahlung dar und sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern (Aufrollung, sofern im selben Kalenderjahr geleistet), § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 kommt nicht zur Anwendung.

*c) Der Arbeitgeber zieht die Kündigung zurück, der Arbeitnehmer die Klage (Vergleichsinhalt). Der Arbeitgeber zahlt die Löhne/Gehälter nach.*

*Wie sind diese Zahlungen zu versteuern?*

Diese Zahlungen stellen eine Nachzahlung dar und sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern (Aufrollung, sofern im selben Kalenderjahr geleistet); § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 kommt nicht zur Anwendung.

### **§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 - Vergleichssummen (Rz 1103)**

(2001)

*Ein Arbeitnehmer (Angestellter) wurde entlassen. Der Arbeitnehmer widerspricht der Entlassung und fordert folgende Zahlungen vom Arbeitgeber:*

- *Gehalt für den Zeitraum bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin*
- *anteilige Sonderzahlungen,*
- *Urlaubseratzleistung,*
- *offene Reisekosten,*
- *gesetzliche Abfertigung.*

*Im Zuge des Verfahrens einigt man sich auf eine Vergleichssumme.*

*Kann die Vergleichssumme anteilmäßig nach den eingeklagten Bezugsbestandteilen aufgeteilt werden, wenn aus dem Vergleich nicht hervorgeht, welche der einzelnen eingeklagten Lohnbestandteile mit der Vergleichssumme abgegolten werden?*

Sofern aus einem Vergleich nicht hervorgeht, welche Ansprüche tatsächlich im Vergleich berücksichtigt wurden, sondern die Vergleichszahlung gegenüber der eingeklagten Gesamtforderung lediglich eine prozentuelle Kürzung gegenüber den eingeklagten Lohnzahlungen erfolgt, können Abfertigungsansprüche gemäß § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988, steuerfreie Zahlungen gemäß § 3 EStG 1988 oder Reisekostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht herausgeschält werden. In diesem Fall ist der Gesamtbetrag gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 zu versteuern.

#### **11104b**

**§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 - Zweifelsfragen zur Versteuerung von Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (Rz 1104b)**

(2003)

*Das Dienstverhältnis wird (einvernehmlich oder durch Kündigung) beendet. Der Beendigungstermin liegt in der Zukunft. Der Arbeitnehmer wird bis zum Ende des Arbeitsverhältnisses vom Dienst freigestellt (mit oder ohne Anrechnung des Urlaubs).*

*Wie ist die Versteuerung vorzunehmen, wenn*

- a) die Zahlung in einem Einmalbetrag besteht

- b) die Zahlungen jedes Monat erfolgen und am Ende des Dienstverhältnisses die Endabrechnung erfolgt.

Im Fall a) ist die Zahlung (inklusive der darin enthaltenen sonstigen Bezüge wie anteiliges Urlaubs- und Weihnachtsgeld) gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 zu versteuern.

Im Fall b) sind die Zahlungen wie laufender Arbeitslohn im jeweiligen Kalendermonat des Zuflusses zu versteuern, sonstige Bezüge sind gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu erfassen.

**§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 - Versteuerung der Kündigungsentschädigungen ab 1.1.2001 (Rz 70 und Rz 1104b)**

(2001)

*Können in einer Kündigungsentschädigung bezahlte Bezüge für Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei sein?*

Durch eine Kündigungsentschädigung wird der Verzicht auf zukünftige Arbeitsleistungen abgegolten. Da die Arbeitsleistungen nicht erbracht werden, können auch die für die Steuerfreiheit erforderlichen Bedingungen nicht erfüllt werden (im gegenständlichen Beispiel die durchgehende Auslandstätigkeit für einen Kalendermonat). Steuerfreie Bezugsbestandteile können daher nicht herausgeschält werden.

**11105**

**§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 - Zweifelsfragen zur Vorgangsweise bei der Versteuerung von Vergleichs- und Urteilszahlungen sowie Zahlungen bei Kündigungsanfechtungen (Rz 1103 und Rz 1105)**

Siehe Rz 11103

**11106**

**§ 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 - Besteuerung von Nachzahlungen von laufenden Pensionskassenleistungen für das Vorjahr (Rz 1106)**

(2001)

*Im April des Jahres 2001 werden die Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Pensionskassenleistung rückwirkend ab 1. Mai 2000 nachgewiesen (rückwirkender ASVG Bescheid, der Leistungsvoraussetzung nach dem Pensionskassenvertrag ist).*

*Die Nachzahlung für 2000 (mit der Aufrollung für die Monate Jänner bis April 2001 gemeinsam mit der laufenden Abrechnung für Mai 2001 ausbezahlt) setzt sich wie folgt zusammen:*

- *Pensionskassenleistung auf Grund von Arbeitgeberbeiträgen 2.000 S p.m.*
- *Pensionskassenleistung auf Grund von Arbeitnehmerbeiträgen (ohne Inanspruchnahme einer Prämie nach § 108a EStG 1988) 1.000 S p.m.*
- *Pensionskassenleistung auf Grund von Arbeitnehmerbeiträgen, für die eine Prämie nach § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen wurde, 1.000 S.*

*Zusätzlich wird je eine Sonderzahlung für die Monate Juni und Dezember 2000 jeweils in der Höhe einer Monatsleistung (2.000 S Arbeitgeber, 2.000 S Arbeitnehmer, davon 1.000 S nach § 108a EStG 1988) nachgezahlt.*

1. *Wie sind die Nachzahlungen (Fünftel-Regelung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988) zu versteuern?*
2. *Erhöhen die Nachzahlungen das Jahres-Sechstel 2001 (und gegebenenfalls zu welchen Teilen)?*
3. *Wie bzw. unter welchen Positionen sind die Nachzahlungen am Jahreslohnzettel L 16 für 2001 auszuweisen?*

Zu 1) Diese Nachzahlungen von laufenden Pensionskassenleistungen für das Vorjahr stellen Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre dar, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes (ASVG-Bescheid) beruhen, und sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern. Die Ermittlung der Bezugsanteile für die Behandlung nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 ist wie folgt vorzunehmen:

Pensionskassenleistung – Arbeitgeberbeiträge	zu 100% steuerlich zu erfassen
Pensionskassenleistung – Arbeitnehmerbeiträge ohne Inanspruchnahme einer Prämie gemäß § 108a EStG 1988	zu 25% steuerlich zu erfassen (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a bis aa EStG 1988)
Pensionskassenleistung, für die eine Prämie gemäß § 108a EStG 1988 in Anspruch genommen wurde – Arbeitnehmerbeiträge	Steuerfrei (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a bis cc EStG 1988)

Dies bedeutet für die Nachzahlung folgende Ermittlung der steuerpflichtigen Bezugsbestandteile:

Versteuerung nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988:

	aus AG-Beiträgen finanziert	aus AN-Beiträgen finanziert	aus § 108a-Beiträgen finanziert	steuerbare Nachzahlung
Gesamtnachzahlung	20.000 S	10.000 S	10.000 S	
Davon zu erfassen	20.000 S	2.500 S	0 S	22.500
Steuerbare Nachzahlung		22.500 S		
Abzüglich SV		0 S		
Zwischensumme		22.500 S		
Davon 1/5 steuerfrei		-4.500 S		
Steuerpflichtig		18.000 S		

Die steuerpflichtige Nachzahlung von 18.000 S ist gemeinsam mit dem Bezug für den Monat Mai 2001 nach dem Tarif zu versteuern.

Zu 2) Nachzahlungen nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 haben keine Auswirkung auf das Jahressechstel.

Zu 3) Darstellung im L 16 hinsichtlich der Nachzahlungsbeträge:

Kennzahl (210)		22.500 S
Insgesamt einbehaltene SV-Beträge		
Kennzahl (226) SV-Beiträge für Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8, soweit steuerfrei bzw. mit festem Steuersatz versteuert		
Kennzahl (230)		
Steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Beträge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8, vor Abzug der SV-Beiträge	4.500 S	
Kennzahl (243)		4.500 S
Kennzahl (245)		18.000 S
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer		
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8		
Kennzahl (260)		
Steuerfreie Bezüge gemäß § 26		

Nicht zu erfassende Bezüge gemäß § 25 Abs. 2 Z 2a und 3a (75%)		17.500 S
--	--	----------

**§ 19 EStG 1988, § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988, § 68 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 und § 77 EStG 1988 - Abrechnung Überstunden (Rz 1151 und Rz 1106)**

(2000)

*Ein Arbeitgeber rechnet die Überstunden immer erst 2 Monate im Nachhinein ab. Die im Dezember 1999 geleisteten Überstunden werden im Februar 2000 abgerechnet und gemeinsam mit dem Februargehalt ausbezahlt.*

*Bei diesen Überstunden handelt es sich um keine Nachzahlung auf Grund des Arbeitszeitgesetzes bzw. Arbeitsruhegesetzes, sondern um eine regelmäßig verschobene Abrechnung. Laut Rz 1106 LStR 1999 sind Überstundenentlohnungen für abgelaufene Kalenderjahre mit dem Belastungsprozentsatz zu versteuern.*

*Ist der Belastungsprozentsatz auch für solche Überstundenentlohnungen anzuwenden, die regelmäßig verschoben im Nachhinein abgerechnet werden?*

*Bestehen Bedenken, wenn der Arbeitgeber regelmäßig verschobene im Nachhinein abgerechnete (steuerpflichtige und steuerfreie) Nebengebühren immer gemeinsam mit dem Bezug im Auszahlungsmonat versteuert?*

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 (in der damals gültigen Fassung) sind Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen nur dann mit dem sog. Belastungsprozentsatz zu versteuern, wenn sie nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen. Für regelmäßig verschobene Auszahlungen von Überstunden, ohne entsprechende wirtschaftliche Gründe für die Verschiebung, ist der Belastungsprozentsatz daher nicht anzuwenden.

Regelmäßig verschoben ausbezahlte Überstundenentlohnungen sind gemeinsam mit dem Bezug des Auszahlungsmonats (im Auszahlungsmonat) zu versteuern. Die Überstundengrundlöhne sind dabei nach dem Tarif zu versteuern. Steuerfreie Zuschläge im Rahmen des § 68 EStG 1988 sind, so weit der Freibetrag für den Kalendermonat der Überstundenleistung nicht bereits aufgebraucht wurde, steuerfrei zu belassen.

## 11110

**§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 idF vor dem BBG 2001 - Pensionsabfindung (Rz 1110)**

(2002)

*Mit Erkenntnis des VwGH 27.11.2001, 2001/14/0130, wurde einer Zahlung als Pensionsabfindung nicht die Steuerbegünstigung zuerkannt, weil es sich um die Ablöse eines nicht existenten Pensionsanspruchs handle. Die Steuerpflichtige hatte weder die Pensionszusage erreicht noch sei sie vorzeitig in Pension gegangen.*

*Ist dies eine Grundsatzentscheidung, die eventuell für die Jahre 2000 und zurück bei Lohnsteuerprüfungen Relevanz hätte? Wie ist für die Jahre 2001 und 2002 (§ 124b Z 53 EStG 1988) vorzugehen?*

Nach Rz 1110 LStR 1999 stand die begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 nur dann zu, wenn die Pensionszusage mindestens sieben Jahre zurück liegt und ein statuarischer Anspruch gegeben ist. Von dieser Betrachtungsweise war dann abzugehen, wenn im Rahmen von Sanierungsprogrammen für die überwiegende Anzahl von Pensionsanspruchsberechtigten Abfindungen vorgesehen sind. Nach der Verwaltungspraxis - insbesondere auf Grund mündlicher und schriftlicher Auskünfte der Finanzämter, der Finanzlandesdirektionen und des Bundesministeriums für Finanzen – wurde als Pensionsabfindung nicht nur die Abfindung einer laufenden Pension, sondern hauptsächlich die Abfindung einer Pensionsanwartschaft beurteilt. Anlässlich der Änderung der LStR 1999 auf Grund des BBG 2001 wurde diese Rechtsansicht konkretisiert und in weiterer Folge in die LStR 2002 übernommen. Sofern den LStR hinsichtlich der siebenjährigen Anspardauer entsprochen wird, sind die ergangenen Erkenntnisse des VwGH bis zu einer Änderung der LStR 2002 nicht anzuwenden.

#### **11114a**

#### **§ 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 - Begünstigte Besteuerung von Zahlungen auf Grund eines Sozialplanes (Rz 1114a)**

(2007)

*Die Regelung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 regelt die Besteuerung von Sozialplanleistungen folgendermaßen: „Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen, ... sind bis zu einem Betrag von 22.000 Euro mit der Hälfte des Steuersatzes ... zu versteuern.“*

*Die Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 ist sohin das Vorliegen der Tatbestände des § 109 Abs. 1 bis 6 ArbVG. Eine weitere Einschränkung ist weder dem Gesetz noch den Lohnsteuerrichtlinien zu entnehmen.*

*Eine Vereinbarung über einen Sozialplan könnte auch bei weniger als 20 ArbeitnehmerInnen in einem Betrieb abgeschlossen werden. Der Unterschied ist nur, dass es sich um keine erzwingbare (echte) Betriebsvereinbarung, sondern um eine so genannte „freie“ (unechte) Betriebsvereinbarung handelt.*

*Kann von einem Sozialplan auch dann ausgegangen werden, wenn zwar die Voraussetzungen des § 109 Abs. 1 bis 6 ArbVG vorliegen, im betreffenden Betrieb aber weniger als 20 ArbeitnehmerInnen beschäftigt sind.*

*Weiters stellt sich die Frage, ob ein Sozialplan abgeschlossen werden kann, wenn mangels der erforderlichen Anzahl von Beschäftigten auch eine Betriebsvereinbarung nicht abgeschlossen werden kann?*

Die Regelung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 bezieht sich auf die Besteuerung von Bezügen im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 ArbVG oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen. Gesetzlich definiert ist der Begriff Betriebsänderung. Für den Begriff "Sozialplan" liegt kein Verweis auf eine gesetzliche Definition vor.

Gemäß § 97 Abs. 1 Z 4 ArbVG ist unter einem Sozialplan eine erzwingbare Betriebsvereinbarung zu verstehen, die Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung der nachteiligen Folgen einer Betriebsänderung zum Inhalt hat.

Sowohl § 109 Abs. 3 ArbVG als auch § 97 Abs. 3 ArbVG normieren, dass in Betrieben in denen dauernd weniger als 20 Arbeitnehmer beschäftigt sind, die Vereinbarung eines Sozialplans nicht zulässig ist. Der Gesetzgeber hat aber einen Verweis auf diese Bestimmungen unterlassen und nur den Begriff Betriebsänderungen nach dem ArbVG definiert.

Im Sinne einer verfassungskonformen Auslegung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 ist eine unmittelbare Anlehnung an die angeführten Definitionen des ArbVG nicht angebracht, weil sie kleinere Betriebe von der Begünstigung ausschließen würde. Als Sozialplan im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 kann daher auch eine Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und der gesamten Belegschaft (allen Arbeitnehmern) verstanden werden, die Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung der nachteiligen Folgen von Betriebsänderungen

im Sinne des § 109 Abs.1 Z 1 bis 6 ArbVG oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen zum Inhalt hat.

#### **42.5.14 § 68 EStG 1988**

##### **11126**

###### **§ 68 Abs. 1 EStG 1988 - Akontierung von steuerfreien Zuschlägen gemäß § 68 EStG 1988 iVm der Altersteilzeitregelung (Rz 1126)**

(2001)

*Im Rahmen der Altersteilzeitregelung kann die Arbeitszeit zwischen 40% und 60% reduziert werden. Seitens des AMS wird neben dem Arbeitslohn ein Lohnausgleich im Ausmaß von 50% von der Differenz zur Bemessungsgrundlage gemäß § 27 AIVG, die sich aus den Bezügen vor Herabsetzung der Arbeitszeit ermittelt, geleistet. Wenn sich die Bezüge, die der Arbeitgeber auszahlt ändern, ändert sich auch der Lohnausgleich. Seitens des Arbeitgebers ist in diesen Fällen eine Änderungsmeldung an das AMS zu übermitteln.*

*Ist es zulässig, zur Vermeidung ständiger Änderungsmitteilungen, einen auf Grund eines Durchschnittswertes ermittelten gleich bleibenden Betrag an steuerfreien Zuschlägen auszuzahlen?*

Für den Ausnahmefall der Altersteilzeitregelung ist es zulässig, die steuerfreien Zuschläge (zB Schichtzulagen oder Zuschläge für Sonn- Feiertags- und Nachtarbeit) im Ausmaß eines Durchschnittswertes steuerfrei zu akontieren. Voraussetzung ist allerdings, dass auf Grund von Aufzeichnungen die eindeutige Überprüfbarkeit gegeben ist und einmal jährlich eine genaue Abrechnung erfolgt.

###### **§ 68 Abs. 1 EStG 1988 - Nachtzuschläge für angestellte Apotheker (Rz 1143 und Rz 1126)**

Siehe Rz 11143

##### **11129**

###### **§ 26 Z 4 EStG 1988, § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 - Lohngestaltende Vorschrift für Bedienstete von Universitäten (Rz 735c und Rz 1129)**

Siehe Rz 10735

##### **11143**

## **§ 68 Abs. 1 EStG 1988 - Nachzuschläge für angestellte Apotheker (Rz 1143 und Rz 1126)**

(2006)

*Für Nachtbereitschaftsdienste (18:00 Uhr – 08:00 Uhr) am Sitz der Apotheke wird eine gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfreie pauschale Nachtdienstzulage ausbezahlt, ohne dass für diese Zeiten ein gesonderter Grundlohn bezahlt wird.*

*Da Apotheker auf Grund des Kollektivvertrages von vornherein verpflichtet sind, anfallende Nachtbereitschaftsdienste zu leisten, ist der entsprechende Grundlohn im jeweiligen Monatslohn enthalten. Im Effekt werden daher mit dem Grundlohn nicht nur die wöchentliche Arbeitszeit von 40 Stunden, sondern auch Grundentlohnung für Mehrdienstleistungen im Zusammenhang mit der verpflichtenden Nachtarbeit abgedeckt. Die Regelung betreffend die alternative Inanspruchnahme eines Zeitausgleichs hat in der Praxis keine Bedeutung, da fast nie ein Zeitausgleich beansprucht wird.*

*Laut KV Pharmazeutische Fachkräfte wird für Bereitschaft am Tag ein Grundlohn plus Zuschlag bezahlt, für Bereitschaft in der Nacht jedoch nur der Zuschlag. Wird ein Bereitschaftsdienst während der Nacht geleistet und dieser durch Zeitausgleich abgegolten, sieht der KV im Abschnitt VI Pkt. 3 c vor, dass in diesem Fall kein Nachtarbeitszuschlag zusteht. Ebenso kommt es zu keiner Kürzung des Grundlohnes, wenn während eines Monats keine Nachtbereitschaftsdienste geleistet werden.*

*Können die Nachzuschläge unter diesen Umständen gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden?*

Voraussetzung für die Steuerfreiheit des Nachtarbeitszuschlages ist die Gewährung eines entsprechenden Grundlohnes. Aus der Tatsache, dass einerseits laut KV anstelle des Zuschlages ein Zeitausgleich (unter Verlust auf Anspruch auf den Zuschlag) beansprucht werden kann sowie andererseits der Grundlohn im Falle der Leistung mehrerer Nachtdienste bzw. keines Nachtdienstes unverändert bleibt, kann geschlossen werden, dass der Nachtarbeitszuschlag primär die Abgeltung der gesamten Mehrleistung darstellt – und nicht eine Abgeltung für die Verlagerung der Dienstzeit in die Nachtzeit.

Im Hinblick auf eine seit Jahrzehnten geübte Verwaltungspraxis bestehen jedoch keine Bedenken, derartige Nachzuschläge von angestellten Apothekern gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 für Lohnzahlungszeiträume bis Ende 2006 steuerfrei zu belassen.

Eine Steuerfreiheit des Nachtarbeitszuschlages nach dem 31. Dezember 2006 bedarf einer Änderung des Kollektivvertrages dahingehend, dass jeder einzelne gewährte Nachtarbeitszuschlag eindeutig einem entsprechenden Grundlohn zugeordnet werden kann.

### **11151**

**§ 68 Abs. 1 EStG 1988 - Abgeltung von Überstundenvergütungen während der Nachtarbeitszeit ab 20:00 Uhr, wenn die vorher geleisteten „Tagüberstunden“ bis 20:00 in Form von Zeitausgleich abgegolten werden (Rz 1151)**

(2006)

*Arbeitnehmer von metallverarbeitenden Betrieben müssen auf Grund von saisonalen Arbeitsspitzen Überstunden im Anschluss an die Normalarbeitszeit bis in die Nacht hinein leisten (in der Regel bis 22:00 Uhr).*

*Die anfallenden Überstunden bis 20:00 Uhr werden entsprechend einer vorliegenden innerbetrieblichen Vereinbarung in Form von Zeitausgleich (1:1,5) abgegolten.*

*Überstunden ab 20:00 Uhr sind mit Grundlohn und erhöhtem Zuschlag (laut KV 100%) zu vergüten.*

*Können die "qualifizierten" Überstundenzuschläge für Arbeiten von 20:00 bis 22:00 Uhr nach den Bestimmungen des § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei belassen werden, wenn die vorher geleisteten Überstunden durch Zeitausgleich abgegolten werden?*

Ob Überstunden in Form von Zeitausgleich oder finanziell abgegolten werden, obliegt einer Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Wird eine Vereinbarung getroffen, wonach ein Teil der Überstunden durch Zeitausgleich, ein anderer Teil durch Entgelt abgegolten wird, liegt kein Umgehungstatbestand vor (siehe auch Rz 1151). Die betriebliche Notwendigkeit von Nachtarbeit muss gegeben sein. Eine willkürliche Verschiebung ist nicht zulässig.

**§ 19 EStG 1988, § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988, § 68 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 und § 77 EStG 1988 - Abrechnung Überstunden (Rz 1151 und Rz 1106)**

Siehe Rz 1106

### **42.5.15 § 76 EStG 1988 - § 84 EStG 1988**

### **11184**

**§ 70 EStG 1988, § 84 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - DBA Lohnzettel für Grenzgänger (Rz 1184 und Rz 1228)**

(2006)

*Laut Lohnsteuerprotokoll 2004 kann bei ausländischen Arbeitnehmern, die im Inland keiner Steuerpflicht unterliegen und nicht ins Ausland entsendet wurden, von der Ausstellung von Lohnzetteln abgesehen werden.*

*Kann analog auch bei Grenzgängern, die zwar im Inland bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigt sind, auf Grund entsprechender Zuteilungsbestimmungen jedoch im Wohnsitzstaat mit ihren Einkünften steuerpflichtig sind, von der Ausstellung von Lohnzetteln abgesehen werden?*

Grenzgänger, die im Inland bei einem österreichischen Arbeitgeber beschäftigt sind, sind grundsätzlich in Österreich beschränkt steuerpflichtig, und zwar auch dann, wenn ein DBA das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zuweist. Demzufolge ist für einen Grenzgänger, der in Österreich beschränkt steuerpflichtig ist, ein Lohnkonto zu führen und ein Lohnzettel auszustellen. Gemäß § 84 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln. Das EStG unterscheidet dabei nicht, ob die Arbeitnehmer unbeschränkt, beschränkt oder gar nicht steuerpflichtig sind.

In den Lohnkontenverordnungen 2005 und 2006 wurde allerdings im Hinblick auf eine erleichterte Lohnkontenführung bei jenen Arbeitnehmern von einem Lohnkonto abgesehen, die keinen steuerlichen Bezug zu Österreich haben, dh. die weder beschränkt noch unbeschränkt steuerpflichtig sind (österreichischer Arbeitgeber beschäftigt zB einen Ungarn in Rumänien) und auch nicht von Österreich ins Ausland entsendet wurden.

**11194**

**§ 78 EStG 1988, § 79 EStG 1988 - Einbehaltene Steuer bei Auslandsentsendung (Rz 1194 und Rz 1201)**

Siehe Rz 11201

**11201**

## **§ 78 EStG 1988, § 79 EStG 1988 - Einbehaltene Steuer bei Auslandsentsendung (Rz 1194 und Rz 1201)**

(2007)

*Ein Dienstnehmer wird ins Ausland entsendet. Es ist anzunehmen, dass aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens in Österreich von der Einkommensteuer entlastet werden kann. Der Arbeitgeber behält die Steuer sicherheitshalber vorläufig ein. Er führt sie jedoch nicht ans Finanzamt ab, sondern hebt sie für eventuelle Steuernachzahlungen im Inland oder im Ausland auf.*

*Ist es zulässig, wenn der Arbeitgeber die einbehaltene Steuer nicht abführt?*

*Wie ist im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung vorzugehen, wenn der Arbeitgeber Beträge für allfällige Steuerzahlungen des Arbeitnehmers zurückbehalten hat, aber feststeht, dass eine Steuerpflicht des Arbeitnehmers in Österreich nicht gegeben ist?*

Der Arbeitgeber ist gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 verpflichtet, die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Sind die Einkünfte eines in Österreich ansässigen Arbeitnehmers aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens, das zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode vorsieht, von der österreichischen Besteuerung zu entlasten, kann bei entsprechender Nachweisführung eine Entlastung unmittelbar im Rahmen des Lohnsteuerabzugs vorgenommen werden. Wird die Steuerentlastung im Rahmen des Lohnsteuerabzugs vorgenommen, trägt das österreichische Unternehmen die Verantwortung, den Umfang der abkommensrechtlichen Freistellungsverpflichtung nachweisen zu können. Die für das Unternehmen „sicherste“ Nachweisführung kann darin bestehen, die steuerliche Erfassung jener Einkunftsteile im anderen Staat zu belegen, die auf österreichischer Seite von der Besteuerung freigestellt werden (Besteuerungsnachweis). Als weitere Nachweise können Zeitaufzeichnungen, Reiseabrechnungen oder Unterlagen über das Bestehen einer ausländischen Betriebsstätte in Betracht kommen.

Ist für das österreichische Unternehmen eine Nachweisführung nicht möglich, ist Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Der Arbeitnehmer kann eine abkommenskonforme Steuerentlastung beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart beantragen.

Steht Österreich auf Grund eines DBA mit Befreiungsmethode ein Besteuerungsrecht nicht zu und wird dies im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung nachgewiesen, besteht keine Steuerpflicht des Arbeitnehmers in Österreich und daher auch keine Haftung des

Arbeitgebers. Der Arbeitgeber kann auch nicht dazu verhalten werden, einen - unter welchem Namen auch immer – einbehaltenen Betrag an das Finanzamt abzuführen.

## **11220**

### **§ 41 EStG 1988, § 86 EStG 1988 - Schätzung der Lohnzetteldaten durch die Lohnsteuerprüfung (Rz 1220)**

(2001)

*Immer wieder kommt es vor, dass Anträge auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (zB von Bauarbeitern oder Hilfsarbeitern im Bereich des Baugewerbes oder Baunebengewerbes) gestellt werden, in denen Angaben über Beschäftigungszeiten und ein entsprechender Arbeitgeber angeführt wird, ein diesbezüglicher Lohnzettel aber nicht vorliegt.*

*Wie ist vorzugehen, wenn der angeführte Arbeitgeber steuerlich nicht erfasst ist?*

In diesen Fällen hat eine Verständigung des Finanzamtes der Betriebsstätte (Prüfungsabteilung) zu erfolgen. Zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung ist vom Finanzamt der Betriebsstätte nach Prüfung des diesbezüglichen Sachverhaltes und der Erfassung des Arbeitgebers die Ausstellung eines Lohnzettels zu veranlassen. Wenn eine Erfassung nicht möglich ist (insbesondere nach Rückfrage bei der zuständigen Gebietskrankenkasse), weil hervorkommt, dass ein derartiges Unternehmen nicht bestanden hat, ist zu prüfen, ob der Arbeitnehmer (Antragsteller) annehmen konnte, dass er im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig wurde, ist dies der Fall, sind vom Finanzamt der Betriebsstätte (Prüfungsabteilung) die Lohnzetteldaten zu schätzen. Im Rahmen dieser Schätzung sind nicht nur die Einkünfte (Kennzahl 245) sondern auch die anrechenbare Lohnsteuer (Kennzahl 260) zu schätzen. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Nettobezüge im Baugewerbe bzw. Baunebengewerbe regelmäßig zu einem hohen Anteil aus steuerfreien Trennungsgeldern bzw. Tagesgeldern bestehen.

Von einer selbständigen Tätigkeit von Hilfsarbeitern oder Bauarbeitern wird regelmäßig nicht auszugehen sein, da gerade bei diesen Arbeitnehmergruppen (Hilfsarbeiten im Baugewerbe) eine Einbindung in eine Organisation (Baustellenorganisation) bzw. eine entsprechenden Weisungsgebundenheit und Ortsgebundenheit vorliegen wird. Ein freier Dienstvertrag bzw. ein Werkvertrag kann daher in diesen Fällen nicht angenommen werden.

In jenen Fällen, in denen allerdings davon auszugehen ist, dass dem Arbeitnehmer der Umstand der Schwarzarbeit bekannt sein musste, sind nur die Einkünfte zu schätzen, nicht

aber eine anrechenbare Lohnsteuer. In diesen Fällen kann nicht von der Berechnung und Einbehaltung einer Lohnsteuer ausgegangen werden.

**§ 22 Z 2 EStG 1988, § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - Erhöhung der Beteiligung eines Gesellschafter-Gesellschaftsführers, die zu einer Änderung der Einkunftsart führt (Rz 670 und Rz 1220)**

Siehe Rz 10670

**11227**

**§ 3 Abs. 3 EStG 1988 - Werbungskosten bei steuerfreien Einkünften (Rz 119 und Rz 1227)**

Siehe Rz 10119

**11228**

**§ 70 EStG 1988, § 84 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - DBA Lohnzettel für Grenzgänger (Rz 1184 und Rz 1228)**

Siehe Rz 11184

**11229**

**§ 84 Abs. 4 EStG 1988 - Lohnzettel für beschränkt steuerpflichtige unselbständige Vortragende (Rz 1229)**

(2005)

*Unselbständig beschäftigte Vortragende mit Wohnsitz im Ausland zahlen eine fixe Lohnsteuer von 20%. Die pauschale Besteuerung ist von den Einnahmen vorzunehmen und umfasst daher auch steuerfreie Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 sowie Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988; SV-Pflichtbeiträge dürfen nicht abgesetzt werden.*

*Wie ist der Lohnzettel (Formular L 16) auszustellen?*

Folgende Kennzahlen sind in den Lohnzettel einzutragen:

- Kennzahl 210 (Bruttobezüge): Gesamtbetrag der Einnahmen
- Kennzahl 245 (Steuerpflichtige Bezüge): Gleicher Betrag wie Kennzahl 210
- Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer: 20-prozentige Lohnsteuer

- Kennzahl 260 (anrechenbare Lohnsteuer ): gleicher Betrag wie „Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer“