

27. November 2006

BMF-010203/0544-VI/7/2006

An

Bundesministerium für Finanzen  
Finanzämter  
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer  
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

## **2. LStR-Wartungserlass 2006**

*Im Rahmen der "2. laufenden Wartung 2006" werden vor allem die wesentlichen Aussagen des Lohnsteuerprotokolls 2006, Aussagen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten sowie Änderungen bzw. Klarstellungen durch höchstgerichtliche Entscheidungen in die LStR 2002 eingearbeitet.*

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

*Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF des 2. Wartungserlasses 2006 sind ab 1. Jänner 2007 generell anzuwenden. Bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 2005 oder bei Anträgen gem. § 299 BAO) sind die Lohnsteuerrichtlinien 2002 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gem. § 303 BAO dar.*

*Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 22. 6. 2006, G 124/05 ua, § 26 Z 4 vierter Satz EStG 1988 wegen Verfassungswidrigkeit und die VO des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütung gem. § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 wegen Gesetzeswidrigkeit mit Ablauf des 31. Dezember 2007 aufgehoben. Bis zu diesem Zeitpunkt bzw. bis zum allfälligen Ergehen einer gesetzlichen Neuregelung sind die Ausführungen in den LStR 2002 Rz 734ff unverändert anzuwenden.*

**Die Rz 3 bis 6 werden um Aussagen zu Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt ergänzt.**

### **1.2.2 Wohnsitz**

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

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

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

### **1.2.3 Gewöhnlicher Aufenthalt ausländischer ArbeitnehmerInnen**

#### **4**

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

#### ***Beispiel:***

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

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

#### **1.2.4 Ausländische Saisonarbeiter**

##### **5**

Bei kurzfristig beschäftigten ausländischen Saisonarbeitern liegt der gewöhnliche Aufenthalt im Inland nicht vor, weil sich diese Personen nur vorübergehend im Inland aufhalten. Es kommt daher nur der Subsidiartatbestand nach § 26 Abs. 2 BAO des Aufenthaltes von mehr als sechs Monaten im Inland zum Zug, **wobei sich die Sechsmonatsfrist auch über mehrere Veranlagungszeiträume erstrecken kann.**

##### ***Beispiel:***

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

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

##### ***Beispiel:***

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

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

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

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

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

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

### **1.2.5 Ausländische Grenzgänger bzw. Tagespendler**

#### **6**

Ausländische Arbeitnehmer **ohne inländischem Wohnsitz**, die Arbeitsleistungen im Inland verrichten **und täglich zu ihrem ausländischen Wohnsitz zurückkehren**, unterliegen der beschränkten Steuerpflicht. Dies gilt auch dann, wenn die inländische Arbeitsverrichtung länger als sechs Monate dauert. **Sieht ein DBA eine Grenzgängerregelung vor (DBA**

**mit Italien, Deutschland und Liechtenstein), kommt es für die davon betroffenen Arbeitnehmer zu keiner Besteuerung im Inland.**

**In der Rz 7 wird der Verweis auf das als Nachweis der Auslandseinkünfte durch eine Bescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde zu verwendende Formular richtig gestellt.**

#### **1.2.6 Staatsangehörige aus EU- oder EWR-Ländern mit inländischen Einkünften**

**7**

Inländische Einkünfte erzielenden Staatsangehörigen eines EU-Mitgliedstaates oder eines (anderen) EWR-Staates sind auf Antrag unter folgenden Voraussetzungen als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln:

- Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der EU oder des EWR,
- kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland,
- Vorliegen inländischer Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988,
- Haupteinkünfte in Österreich und
- Nachweis der Auslandseinkünfte 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**).

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

Das Antragsrecht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 steht auch allen Staatsangehörigen jener Staaten zu, mit denen Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, in dem ein dem Artikel 24 Abs. 1 OECD-Musterabkommens nachgebildetes Diskriminierungsverbot enthalten ist.

EU-Mitgliedstaaten sind:

Österreich, Deutschland, Frankreich, Spanien, Portugal, Italien, Malta, England, Irland, Schweden, Finnland, Dänemark, Holland, Belgien, Luxemburg, Griechenland, Zypern, Slowenien, Ungarn, Slowakei, Tschechien, Polen, Estland, Lettland, Litauen **sowie ab 1.1.2007 Bulgarien und Rumänien.**

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

**In der Rz 10 wird klargestellt, dass bei der fingierten unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 nicht das Welteinkommen sondern lediglich die inländischen Einkünfte zu besteuern sind.**

**10**

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

**Inhaltlich umfasst die fingierte unbeschränkte Steuerpflicht nur Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 (inländische Einkünfte). Nicht von § 98 EStG 1988 erfasste ausländische Einkünfte sind weder bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage noch mangels eines diesbezüglichen innerstaatlichen Besteuerungsrechtes im Rahmen eines Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen. Gemäß § 1 Abs. 4 vorletzter Satz gelten in diesem Zusammenhang inländische Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend.**

**In der Rz 41 wird eine Zitierung berichtet.**

**41**

Steuerfrei sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 das Wochengeld nach dem Mutterschutzgesetz, BGBI. Nr. 221/1979, vergleichbare Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung und dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Zuwendungen aus den

Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sowie das durch BGBl. I Nr. 10/1999 (Vertragsbedienstetenreformgesetz - Änderung des B-KUVG) auf Sonderwochengeld umbenannte Wochengeld bestimmter Vertragsbediensteter. Unter diese Einrichtungen fällt auch die Pharmazeutische Gehaltskasse als besondere Einrichtung der Apothekerkammer. Steuerfrei ist auch das Krankengeld (Familien- und Tagesgeld), das während des Ruhens des Wochengeldanspruches gewährt wird.

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

## **Die Rz 52 betreffend die Kaufkraftausgleichszulage wird um die Zitierung der Rechtsgrundlagen ergänzt.**

**52**

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

## **Die Rz 81 wird um Aussagen aus dem Lohnsteuerprotokoll 2006 ergänzt.**

**81**

Unter Zukunftssicherung sind Ausgaben des Arbeitgebers für Versicherungs- oder Versorgungseinrichtungen zu verstehen, die dazu dienen, Arbeitnehmer (§ 47 Abs. 1 EStG 1988) oder diesen nahe stehende Personen für den Fall der Krankheit, der Invalidität, des Alters oder des Todes des Arbeitnehmers abzusichern (VwGH 26.11.1971, 2003/70). Das gilt auch für andere freiwillige soziale Zuwendungen, die der Arbeitgeber für alle Arbeitnehmer

oder bestimmte Gruppen zur Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer aufwendet. Der Anwendung der Befreiungsvorschrift steht auch nicht der Umstand entgegen, dass der begünstigte Arbeitnehmer der einzige Arbeitnehmer des Unternehmens ist. Das Gesetz verlangt nicht, dass für alle Arbeitnehmer oder alle Arbeitnehmer einer bestimmten Berufsgruppe die gleiche Form der Zukunftssicherung gewählt wird. Es ist daher ohne weiteres möglich, dass für einen Teil der in Betracht kommenden Arbeitnehmer eine Lebensversicherung und für einen anderen Teil eine Unfall- oder Krankenversicherung gewählt wird, oder - sofern dies sachlich gerechtfertigt ist - betragsmäßig unterschiedliche Versicherungsleistungen für den einzelnen Arbeitnehmer erbracht werden.

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

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

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

**Die Rz 90c wird um die Aussage des Lohnsteuerprotokolls 2006 betreffend Optionsausübung nach Beendigung des Dienstverhältnisses ergänzt.**

**90c**

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist die Gewährung des Vorteils an alle Arbeitnehmer oder Gruppen von Arbeitnehmern. Innerhalb aller Arbeitnehmer oder einer Gruppe von Arbeitnehmern kann die Höhe der eingeräumten Option nach objektiven Merkmalen

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

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

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

## **Die Rz 112b wird aufgrund des Strukturanpassungsgesetzes 2006 neu eingefügt**

### **3.3.33 Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen an Strafgefangene**

#### **112b**

**Die an Strafgefangene ausgezahlten, lediglich der Arbeitslosenversicherung unterliegenden Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen sind Vergütungen,**

wovon ein wesentlicher Teil als Vollzugskostenbeitrag vom Bund einbehalten wird. Der Strafgefangene kann daher nur über einen geringfügigen Teil dieser Vergütungen frei disponieren.

**Nach der Rz 118a wird eine Rz 118b betreffend Vorgangsweise bei der Rückzahlung steuerfreier Bezüge, die gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 eine besondere Berechnung auslösen, eingefügt.**

#### **118b**

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

*Beispiel:*

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

**In den Rz 250,263 und 273 wird ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes betreffend Berücksichtigung des Pendlerpauschales für Zeiten, in denen der Arbeitnehmer keinen Fahrtaufwand für die Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte hat, berücksichtigt.**

Die neue Rz 272a enthält die Aussagen des Lohnsteuerprotokolls 2006 betreffend Berücksichtigung des Pendlerpauschales bei mehreren Dienstverhältnissen.

## 250

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Für den vollen Kalendermonat können 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird. Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage, für Krankenstandstage, für Urlaubstage und für Karenztagen zu berücksichtigen. Steht daher das Pendlerpauschale im Regelfall zu, tritt durch derartige Zeiträume, keine Änderung ein (**siehe dazu Rz 263**).

## 263

Bei ganzjährigem Karenzurlaub (**einschließlich Mutterschutz**) liegt während des gesamten Kalenderjahres kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor, sodass eine pauschale Abgeltung eines derartigen Aufwandes im Wege des Pendlerpauschales nicht in Betracht kommt (**siehe auch Rz 273**).

## 272a

**Unter folgenden Umständen kann ein Pendlerpauschale bei zwei oder mehreren Dienstverhältnissen im Zuge der (Arbeitnehmer-)Veranlagung berücksichtigt werden:**

- **Der jeweilige Dienstgeber kann das Pendlerpauschale nicht berücksichtigen, da die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale bezogen auf dieses Dienstverhältnis nur an höchstens zehn Tagen im Kalendermonat vorliegen und daher das Kriterium des zeitlichen Überwiegens nicht erfüllt ist.**
- **Würde nur ein Dienstverhältnis vorliegen, wären die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale an mindestens elf Arbeitstagen im Kalendermonat erfüllt.**

### *Beispiel*

*Am Montag und Dienstag wird der Steuerpflichtige für den Arbeitgeber A tätig und legt an diesen Tagen eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 45 km zurück.*

*Am Mittwoch und Donnerstag wird der Steuerpflichtige für den Arbeitgeber B tätig und legt an diesen Tagen eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 63 km zurück.*

*Weder der Arbeitgeber A noch der Arbeitgeber B dürfen das (kleine) Pendlerpauschale berücksichtigen, weil beim jeweiligen Dienstverhältnis das Kriterium des zeitlichen Überwiegens nicht erfüllt ist. Im Zuge der (Arbeitnehmer-)Veranlagung darf daher das niedrigere Pendlerpauschale berücksichtigt werden.*

*Würde der Steuerpflichtige hingegen die Entfernung im Zusammenhang mit nur einem Dienstverhältnis zurücklegen, wären die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales durch den Arbeitgeber erfüllt (an vier Tagen pro Woche wird jedenfalls eine Entfernung von 45 km zurückgelegt).*

## 273

Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf dem amtlichen Vordruck L 34 die Erklärung über das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen abzugeben. Der Arbeitgeber hat diese Erklärung zum Lohnkonto des Arbeitnehmers zu nehmen. Ist eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, darf der Pauschbetrag nicht in Abzug gebracht werden (VwGH 20.12.1994, 94/14/0131). Es dürfen nur Erklärungen berücksichtigt werden, die vollständig ausgefüllt sind. Die Berücksichtigung des Pendlerpauschales erfolgt auf Grund der erklärten einfachen Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet.

**Das Erkenntnis des VwGH vom 16.2.2006, 2005/14/0108, wonach die Pauschbeträge nur für Zeiträume zu berücksichtigen sind, in denen typischerweise bloß kurzfristig die Fahrtaufwendungen ausfallen, führt zu keiner Änderung dieser Auslegung. Siehe auch Rz 263.**

## **Die Rz 313 betreffend Differenzwerbungskosten bei langem Auslandsaufenthalt wird um den Verweis auf die Rz 52 (betreffend Kaufkraftausgleichszulage) ergänzt.**

### **313**

Wird im Rahmen der Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet (zB bei Entsendung des Arbeitnehmers zu Fortbildungszwecken, vgl. VwGH 18.12.1990, 90/14/0232), kann auf Grund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer "Reise" ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen (VwGH 13.2.1991, 90/13/0199). Von einem derartigen Kaufkraftunterschied ist nur hinsichtlich jener Länder auszugehen, für welche Auslandsbeamte Zulagen und Zuschüsse (Kaufkraftausgleichszulage) **steuerfrei** gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erhalten (**siehe Rz 52**). Es bestehen keine Bedenken, wenn in diesen Fällen der Differenzbetrag zwischen dem Inlandstagessatz und dem höheren Auslandstagessatz als Werbungskosten abgesetzt wird. Derartige Differenztagessätze sind gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig, wenn sie durch eine gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerbefreite Kaufkraftausgleichszulage abgedeckt sind oder wenn die ausländischen Einkünfte im Inland nicht steuerpflichtig sind (zB gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 oder 11 EStG 1988). Sind die ausländischen Einkünfte im Wege eines Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen, dann sind allfällige Differenztagessätze nur zur Ermittlung der Progressionseinkünfte heranzuziehen.

## **Rz 319 wird um Aussagen betreffend Eintragung des rückgezahlten Arbeitslohns in den Lohnzettel ergänzt.**

### **319**

Zu den Werbungskosten zählt auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Die Erstattung (Rückzahlung) von steuerfreien bzw. nicht steuerbaren Einnahmen ist im Hinblick auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Bei der Rückzahlung von Aus- und Fortbildungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, welche vorerst durch den Arbeitgeber getragen wurden und vom Arbeitnehmer auf Grund

dienstvertraglicher Regelungen anlässlich der (vorzeitigen) Beendigung des Dienstverhältnisses zu refundieren sind, handelt es sich im Zeitpunkt der Rückzahlung um Werbungskosten. Auch die Rückzahlung von steuerpflichtigen Einnahmen, die mit festen Steuersätzen (§ 67 EStG 1988, § 69 EStG 1988, § 70 EStG 1988) besteuert wurden, ist zum laufenden Tarif als Werbungskosten zu berücksichtigen. Erfolgt die Erstattung (Rückzahlung) im Rahmen eines aufrechten Dienstverhältnisses, so hat der Arbeitgeber die rückerstatteten Beträge bei der Abrechnung des laufenden Arbeitslohnes zu berücksichtigen **und in voller Höhe in den Lohnzettel unter „sonstige steuerfreie Bezüge“ (KZ 243)**

**aufzunehmen.** Erfolgt die Rückzahlung (Erstattung) nach Beendigung des Dienstverhältnisses an einen früheren Arbeitgeber, so kann die Berücksichtigung nur im Rahmen der Veranlagung durch das FA erfolgen. Die Berücksichtigung erfolgt in beiden Fällen ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale (§ 16 Abs. 3 EStG 1988).

**In der Rz 354 wird zur Vermeidung einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung klar gestellt, dass Familienheimfahrten auch dann vorliegen, wenn am Arbeitsort nur eine Schlafstelle oder ein Hotelzimmer benutzt wird.**

### **5.9.11 Familienheimfahrten**

#### **5.9.11.1 Voraussetzungen**

##### **354**

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt (siehe Stichwort "Doppelte Haushaltsführung", Rz 341). **Für die Anerkennung von Familienheimfahrten ist nicht entscheidend, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO vermittelt; auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer rechtfertigt steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten.** Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so

können Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren, bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen werden können. Es ist dabei auf die Verhältnisse des Einzelfalls und nicht schematisch auf einen bestimmten Zeitraum abzustellen (VwGH 31.3.1987, 86/14/0165; VwGH 22.4.1986, 84/14/0198).

## **Die Rz 564a wird an das neue Bilanzbuchhaltungsgesetz (BibuG) angepasst.**

### **564a**

**Die zur selbständigen Ausübung der Bilanzbuchhaltungsberufe berechtigten Personen (Bilanzbuchhalter, Buchhalter oder Personalverrechner) sind zur Steuerberatung im Rahmen ihres Berechtigungsumfanges gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 Bilanzbuchhaltungsgesetz, befugt. Kosten für selbständige Bilanzbuchhalter, Buchhalter oder Personalverrechner stellen daher insoweit Sonderausgaben dar.**

#### **Beispiel:**

***Ein Personalverrechner übernimmt die Lohnverrechnung für eine private Hausangestellte. Die diesbezüglichen Kosten stellen Sonderausgaben dar.***

## **Die Rz 579 wird um die Aussagen des Erkenntnisses des VwGH vom 20.6.2006, 2004/15/0038, betreffend Behandlung von Pflichtversicherungsbeiträgen im Zusammenhang mit einer Liebhabereitähigkeit ergänzt.**

### **7.12 Höhe des Sonderausgabenabzuges (§ 18 Abs. 2 EStG 1988)**

#### **7.12.1 Uneingeschränkter Sonderausgabenabzug**

### **579**

Als Sonderausgaben anzuerkennende Renten und dauernde Lasten sowie Steuerberatungskosten sind betraglich unbegrenzt in vollem Umfang abzugsfähig. Auch die Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufes von

Versicherungszeiten (zB Schulzeiten) in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, sind betraglich unbegrenzt in vollem Umfang abzugsfähig.

Der besondere Pensionsbeitrag gemäß § 236b Abs. 3 Beamtendienstrechtsgesetz (nachträglicher Erwerb von Beitragszeiten durch Beamte, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen) ist einem Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung gleichzustellen und somit ebenfalls betraglich unbegrenzt (sowie ohne Anrechnung auf das Sonderausgabenpauschale) als Sonderausgabe abzugsfähig. Die daraus resultierenden Pensionseinkünfte sind zur Gänze steuerlich zu erfassen.

**Im Rahmen der gesetzlichen Sozialversicherung oder an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen verpflichtend zu leistende Pensionsbeiträge sind ebenfalls, soweit diese Beiträge auf eine als Liebhaberei anzusehende Tätigkeit zurückzuführen sind, als freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung anzusehen (VwGH 20.6.2006, 2004/15/0038, vgl. EStR 2000 Rz 1239 und 1244).**

**Die Rz 579a wird betreffend Rückerstattung von Beiträgen für den Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung neu eingefügt.**

**579a**

**Im Falle der Rückerstattung von Beiträgen für den Nachkauf von Versicherungszeiten an den Versicherten liegt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vor; eine Abänderung des Veranlagungsbescheides, in dem die Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt worden sind, ist innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist möglich. (Siehe auch Rz 610a)**

**Die Rz 610a wird neu eingefügt und enthält Ausführungen betreffend Vorgangsweise bei der Rückzahlung von Beiträgen für nachgekauft Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung.**

#### **610a**

**Keine Nachversteuerung im Sinne des § 18 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 erfolgt, wenn als Sonderausgaben abgesetzte Beiträge für den Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung rückerstattet werden. (Siehe Rz 579a)**

**Auf Grund des VfGH-Erkenntnisses vom 20.6.2006, G 9/06 werden die Rz 688c, 992, 993 und 1012 geändert; die Rz 992a und 992b werden neu eingefügt.**

**Es ergeht keine Verordnung zu § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Die Stellungnahmen zum in Begutachtung versendeten Verordnungsentwurf wurden in die LStR 2002 eingearbeitet.**

#### **688c**

**Nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gehören Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Siehe dazu Rz 992 ff.**

#### **15.4.5.21 Lehrbeauftragte**

#### **992**

**§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 kommt nur dann zum Tragen, wenn nicht bereits ein Dienstverhältnis nach den allgemeinen Kriterien gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 vorliegt. Es ist daher vorrangig zu prüfen, ob ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gegeben ist.**

**Für die Annahme eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 spricht die Eingliederung in einen Schulbetrieb nach Maßgabe von Lehr- und Stundenplänen und einer entsprechenden Lehrverpflichtung (vgl. VwGH 10.2.1987, 86/14/0119). Die Erteilung von Unterricht in einem bestimmten Vertragszeitraum und in einem bestimmten wöchentlichen Stundenausmaß begründet ein Dienstverhältnis (VwGH 27.10.1987, 87/14/0145). Ein Dienstverhältnis liegt jedenfalls dann vor, wenn im Durchschnitt eines Semesters mehr als 15 Vortragsstunden wöchentlich geleistet werden.**

**Richtet sich die Höhe der Einkünfte ausschließlich nach der Anzahl abgehaltener Unterrichtsstunden (Kursstunden), muss der Arbeitnehmer für alle Aufwendungen selbst aufkommen, ist er weiters hinsichtlich der Unterrichtszeit und des Unterrichtsortes lediglich zum Herstellen des Einvernehmens mit dem Auftraggeber verhalten, ist er schließlich hinsichtlich des vorzutragenden Unterrichtsstoffs nicht an Weisungen gebunden, so ist kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz 1988 anzunehmen, zB Fremdsprachenkurs bzw. anderer Unterricht während der Ferien (vgl. VwGH 19.12.1990, 89/13/0131).**

#### **992a**

**Gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gehören Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, sofern nicht bereits ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 vorliegt und sofern sie diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes (siehe dazu Rz 992b) ausüben, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Als Vortragende, Lehrende und Unterrichtende gelten auch Demonstratoren, Tutoren und Studienassistenten.**

**Liegen nur Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor, ist gemäß § 47 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 ein Dienstverhältnis anzunehmen. Derartige Bezüge gehören beim auszahlenden Arbeitgeber nicht zur Bemessungsgrundlage für den**

**Dienstgeberbeitrag (§ 41 Abs. 3 FLAG), den Zuschlag für den Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 7 WKG) und die Kommunalsteuer (§ 5 Abs. 1 KommStG).**

Die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 geht davon aus, dass bei einem vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan für den Vortragenden in typisierender Betrachtungsweise ein Mindestmaß an Einbindung in die Organisation der Bildungseinrichtung notwendig ist. Damit ein solches Mindestmaß an Einbindung vorliegt, ist ein regelmäßiges Tätigwerden im Ausmaß von durchschnittlich mindestens einer Semesterwochenstunde im Rahmen eines Studien-, Lehr- oder Stundenplanes erforderlich. Wird diese Lehrverpflichtung geblockt, liegen ebenfalls Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor.

Bezüge für fallweise Vorträge oder fallweise Vertretungen fallen hingegen auch bei Vorliegen eines vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes (Rz 992a) nicht unter die Regelung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Ebenso liegt keine Tätigkeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor, wenn Dozenten oder emeritierte Professoren im Rahmen ihrer Lehrbefugnis (venia docendi) eine Lehrveranstaltung von sich aus anbieten und abhalten, ohne dafür einen Lehrauftrag erhalten zu haben.

## **992b**

**Als vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne gelten:**

1. **Gesetzlich geregelte, auf Grund einer gesetzlichen Ermächtigung erlassene oder auf Grund einer gesetzlichen Regelung beschlossene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne.**
2. **Studien-, Lehr- oder Stundenpläne eines akkreditierten Lehrganges oder Studiums.**
3. **Studien-, Lehr- oder Stundenpläne sonstiger Lehrgänge, die länger als vier Semester dauern.**

**Den genannten Studien-, Lehr- oder Stundenplänen liegt ein bestimmtes Ausbildungsziel zu Grunde. Der Vortragende hat sich an diesem Ausbildungsziel**

**zu orientieren und seinen Vortrag darauf abzustimmen. Er ist insoweit an die Vorgaben des jeweiligen Lehrplanes gebunden.**

**993**

**Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören bei Vorliegen von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und Abs. 1 Z 5 EStG 1988 die Bezüge aus der Lehrtätigkeit (Unterrichtstätigkeit) und der damit in Zusammenhang stehenden Prüfungstätigkeit.**

**Werden Vortragende, Lehrende und Unterrichtende für ein und denselben Arbeitgeber sowohl nichtselbständig im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 als auch selbständig tätig, liegen bei einem ausreichend engen Zusammenhang der (nichtselbständigen) Haupttätigkeit und einer daraus resultierenden geringfügigen (selbständigen) Nebentätigkeit insgesamt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (vgl. VwGH 11.8.1993, 92/13/0089; VwGH 24.6.1999, 96/15/0099).**

**Der Beschäftigungszeitraum ist das Semester oder das Kalenderjahr, für das die Lehrverpflichtung besteht. Der Arbeitgeber kann daher auch bei einmaliger Auszahlung der Bezüge eine Aufrollung gemäß § 77 Abs. 3 EStG 1988 für vergangene Lohnzahlungszeiträume (Monate) des Kalenderjahres durchführen.**

**Zur Vermeidung von Übergangsproblemen für bis 31.12.2006 vom Lohnsteuerabzug ausgenommene Bildungseinrichtungen gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 zweiter Satz EStG 1988 wird folgende Übergangsregelung geschaffen: Es bestehen keine Bedenken, bei Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, deren Einkünfte auf Grund der Rechtslage bis Ende 2006 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu behandeln sind, für das gesamte Wintersemester 2006/2007 von Einkünften aus selbständiger Arbeit auszugehen.**

#### **15.4.5.41 Unterrichtende Tätigkeit**

**1012**

Siehe Rz 992 bis 993.

**Die Rz 735c wird neu eingefügt und enthält Ausführungen betreffend die steuerliche Behandlung von Tagesgeldern iZm der Entscheidung des OLG Wien zum Kollektivvertrag für das Kleintransportgewerbe.**

**735c**

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 31.12.2007 wird jedoch die bisherige Verwaltungspraxis, die von einer verpflichtenden Zahlung – somit gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbaren Tagesgeldern ausgeht - , beibehalten.

**In den Rz 772a bis 772c werden Aussagen zum Erfordernis der unbeschränkten Steuerpflicht des (Ehe)Partners aufgenommen.**

**772a**

**Voraussetzung für den Alleinverdienerabsetzbetrag ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe)Partners des Alleinverdiener. Für Steuerpflichtige iSd § 1 Abs. 4 EStG 1988 ist hingegen die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe)Partners nicht erforderlich (siehe Rz 778).**

### **772b**

**Das Erfordernis der unbeschränkten Steuerpflicht des (Ehe)Partners des Alleinverdiener kann auch durch einen abgeleiteten Wohnsitz erfüllt werden.**

**Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht daher in diesen Fällen zu, wenn**

- **der (Ehe)Partner diese Wohnung in Österreich auch tatsächlich benutzt und damit unbeschränkt steuerpflichtig ist und**
- **ein Einkommensnachweis über die Einkünfte des (Ehe)Partners der ausländischen Steuerbehörde vorliegt, aus dem hervorgeht, dass der Grenzbetrag nicht überschritten wird.**

**Bei (Ehe)Partnern aus Drittstaaten kann ein abgeleiteter Wohnsitz nicht angenommen werden, sondern es bedarf eines Aufenthaltstitels. Nur wenn eine entsprechende Aufenthaltsgenehmigung vorliegt, ist die unbeschränkte Steuerpflicht auf Grund eines abgeleiteten Wohnsitzes möglich.**

### **772c**

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

- **Der Steuerpflichtige hat ein Antragsrecht nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 7 und Rz 8).**
- **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 gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988 erfüllen.

**In der Rz 878 wird betreffend Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung von Kindern klargestellt, dass auf angefangene Kalendermonate abzustellen ist. Die abweichenden Ausführungen im Lohnsteuerprotokoll 1995 sind nicht anzuwenden.**

**878**

Der Pauschbetrag von 110 Euro ist bei mehreren Unterhaltpflichtigen im Verhältnis der tatsächlichen Kostentragung für die Berufsausbildung aufzuteilen. Der Pauschbetrag steht pro **angefangenem Kalendermonat** der Berufsausbildung zu (zB **Berufsschule von 21. November bis zum 16. Dezember – Anspruch auf den Pauschbetrag für zwei Monate**). Er steht auch während der Schul- und Studienferien zu. Dabei sind die diesbezüglichen Angaben der Steuerpflichtigen (Antragsteller) zu berücksichtigen. Ist die Höhe der anteiligen Unterhaltsleistung strittig, ist der Pauschbetrag im Verhältnis der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung aufzuteilen. Darüber hinaus geleistete zusätzlich (freiwillige) Leistungen werden nicht berücksichtigt.

**In der Rz 887 werden die Ausführungen betreffend Berechnung der Haushaltsersparnis präzisiert.**

**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.

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

Werden die Aufwendungen von Unterhaltsverpflichteten getragen, hat eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung um eine Haushaltsersparnis **für Verpflegungskosten** vorrangig beim Pflegebedürftigen selbst zu erfolgen, sodass eine Kürzung beim Unterhaltsverpflichteten zu unterbleiben hat. Zahlt daher zB ein Kind die Pflegeheimkosten für seine Eltern, hat beim Kind eine Kürzung um die Haushaltsersparnis zu unterbleiben. Ebenso hat auch eine Kürzung um die Haushaltsersparnis 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 Unterhaltspflichtigen (zB von Kindern) 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).

**In die Rz 902 werden nähere Ausführungen betreffend Anerkennung von Krankheitskosten im Falle der Behandlung durch einen Heilpraktiker, betreffend des Begriffs "Medikament" und betreffend Berechnung der Haushaltsersparnis aufgenommen.**

#### **12.8.20 Krankheitskosten**

##### **902**

**Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt** (vgl. Rz 871). **Die Aufwendungen** erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21.9.1956, 0349/56). Es ist dabei nicht zu prüfen, ob die Krankheit aus eigener Schuld verursacht worden ist (zB Alkoholismus, Rauschgiftsucht). Krankheitskosten sind nur dann nicht als außergewöhnliche Belastung, sondern als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststeht (VwGH 15.11.1995, 94/13/0142).

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit, weiters Verhütungsmittel, auch Kosten für eine Verjüngungskur (VwGH 13.1.1961, 1093/60), für eine Frischzellenbehandlung (VwGH 21.6.1978, 0130/77) sowie für Schönheitsoperationen, ferner Zahlungen zur Beseitigung einer finanziellen Belastungssituation, auch wenn diese

sich positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018), Aufwendungen für durch eine Behinderung des Steuerpflichtigen oder eines Angehörigen motivierte Bauweise eines Eigenheimes (einer Eigentumswohnung), wenn diesen ein Gegenwert gegenübersteht (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

**Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal (zB Physiotherapeuten) sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden.**

**Im Falle einer Behandlung durch eine Person, die nach den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften nicht zur Heilbehandlung befugt ist, kann eine außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn durch ein ärztliches Gutachten nachgewiesen wird, dass die Behandlung aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit erforderlich ist.**

**Erfolgt die Behandlung durch einen (im Ausland) anerkannten Heilpraktiker, stellen die Behandlungskosten eine außergewöhnliche Belastung dar.**

Liegt eine Krankheit vor, so sind abzugsfähig

- Arzt- und Krankenhaushonorare,
- Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen (einschließlich medizinisch verordnete homöopathische Präparate), Rezeptgebühren, Behandlungs-, Kostenbeiträge und Selbstbehalte (einschließlich Akupunktur und Psychotherapie), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.5.1975, 1532/73),
- Aufwendungen für Heilbehelfe (Zahnersatz, Sehbehelfe, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe, Bruchbänder),
- Kosten für Fahrten zum Arzt bzw. ins Spital (VwGH 22.9.1976, 2271/75), weiters Fahrtkosten der Angehörigen anlässlich des Besuchs der erkrankten Person (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; VwGH 10.11.1987, 85/14/0128),
- Kosten für die im Spital untergebrachte Begleitperson bei Spitalsaufenthalt eines Kindes,
- Aufwendungen für Ferngespräche mit der Familie bei längerem Krankenhausaufenthalt, soweit sie das übliche Ausmaß überschreiten (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128),

- Zuzahlung zu Kur- und Rehabilitationsaufenthalten (§ 155 Abs. 3 ASVG), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.5.1975, 1532/73).

Werden Medikamente **zur Heilung oder Linderung einer Krankheit** sowie Heil- oder Pflegebehelfe ärztlich verschrieben, sind die Aufwendungen jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Fallen höhere Aufwendungen an als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, so sind sie nur als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen (zB erwartete medizinische Komplikationen, parodontale Gründe bei Zahnersatz) erwachsen (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149; VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; VwGH 19.2.1992, 87/14/0116; Rz 818).

Von den angefallenen Aufwendungen sind abzuziehen

- Kostenersätze, die aus der gesetzlichen Krankenversicherung geleistet werden,
- Kostenersätze, die aus einer freiwilligen Krankenzusatzversicherung oder Unfallversicherung geleistet werden,
- bei einem Krankenhausaufenthalt eine Haushaltsersparsnis.

**Für die Berechnung der Haushaltsersparsnis kann – analog zur Vorgangsweise bei der Erfassung von Sachbezügen - im Schätzungswege der Wert der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBI. II. Nr. 416/2001, herangezogen werden. Da bei einem Krankenaufenthalt von einer Vollverpflegung auszugehen ist, sind vom Wert der vollen freien Station in Höhe von 196,20 Euro die Kostenanteile für Wohnung (ein Zehntel) sowie Beleuchtung und Strom (ein Zehntel) auszuscheiden. Die Haushaltsersparsnis ist daher in Höhe von acht Zehntel des Wertes der vollen freien Station – somit in Höhe von 156,96 Euro – zu berücksichtigen.**

Hat der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Behindertenfreibetrag im Sinne des § 35 EStG 1988, so ist zu unterscheiden:

- Krankheitskosten, die mit der Behinderung im Zusammenhang stehen (zB Aufwendungen für Bewegungstherapie eines Gehbehinderten), können mit Ausnahme der in § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996 idG, genannten Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung nicht neben den

Freibeträgen gemäß § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden. Sollen die tatsächlich angefallenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, so müssen sämtliche Kosten nachgewiesen werden.

- Krankheitskosten, die mit der Behinderung nicht im Zusammenhang stehen (zB Zahnersatz eines Blinden), können nach Abzug des Selbstbehalts neben den Freibeträgen im Sinne des § 35 EStG 1988 abgezogen werden.

## **In der Rz 970a wird klargestellt, inwieweit Krankenanstalten dem KAKuG unterliegen müssen.**

### **970a**

In den folgenden Bundesländern sind Sonderkassegebühren nach dem zur Anwendung gelangenden Krankenanstaltengesetz vom Träger des Krankenhauses im eigenen Namen einzuheben und an den Arzt weiterzuleiten. Sonderkassegebühren von Krankenanstalten, die **hinsichtlich der Einhebung der Sonderkassegebühren** dem Krankenanstaltengesetz dieser Länder unterliegen, sind daher beim Arzt zwingend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034; siehe Rz 970 Punkt 5).

- Kärnten: Kärntner Krankenanstaltenordnung 1999, K-KAO, LGBI. Nr. 26/1999
- Steiermark: Steiermärkisches Krankenanstaltengesetz 1999, KALG, LGBI. Nr. 66/1999.

## **In die Aufzählung von Einzelfällen zum Dienstverhältnis wird nach der Rz 994a eine neue Rz 994b betreffend Mittagsbetreuung in Pflichtschulen durch den Schulerhalter eingefügt.**

### **15.4.5.22a Mittagsbetreuung in Pflichtschulen**

### **994b**

**Die entgeltliche Beaufsichtigung von Schülerinnen und Schülern an Pflichtschulen in der Mittagspause bzw. vor und nach dem Unterricht erfolgt regelmäßig in einem Dienstverhältnis, selbst dann wenn die Aufsichtsperson (an der Schule tätige/r Lehrer/in oder Erzieher/in, Schulwart/in oder eine außenstehende**

**Person) mit dem Schulerhalter (in der Regel die Gemeinde) einen freien Dienstvertrag abschließt, der unter anderem auch eine Vertretungsmöglichkeit durch qualifizierte dritte Personen vorsieht.**

**Die Beurteilung dieser Aufsichtstätigkeit als Dienstverhältnis ergibt sich aus den Sachverhaltselementen, dass die Aufsichtsperson verpflichtet ist zu einer bestimmten Zeit und an einem bestimmten Ort (Mittagszeit, Schule) regelmäßig tätig zu werden, die Entlohnung regelmäßig zeitabhängig (Anzahl der Aufsichtsstunden oder Monatslohn) ist und die Aufsichtsperson kein Unternehmerrisiko trägt.**

**Ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist auch, dass die Aufsichtsperson als Organ des Schulerhalters tätig wird und die Haftung des Schulerhalters nicht auf das beaufsichtigende Organ übertragen werden kann.**

**Die Bezeichnung des Vertrages als freier Dienstvertrag ist für die Beurteilung der Einkünfte lediglich von untergeordneter Bedeutung. Auch kommt einer vertraglich eingeräumten Vertretungsmöglichkeit keine entscheidende Bedeutung zu, da diese als eine im Schulbetrieb übliche Vertretung unter Kollegen anzusehen ist.**

**Von dieser Beurteilung ist auch dann auszugehen, wenn mehrere Personen gemeinsam (zB in Form einer Arbeitsgruppe) mit der Aufsicht betraut werden. Die Übertragung der Aufsichtsverpflichtung an einen Verein ist grundsätzlich nicht vorgesehen. Sollte eine derartige Übertragung zulässig sein, ist in der Folge von einem Dienstverhältnis der für den Verein tätigen Aufsichtspersonen zum Verein auszugehen.**

**In jenen Fällen, in denen bisher von freien Dienstverträgen ausgegangen wurde und derartige Dienstverträge auch für das Schuljahr 2006/2007 vereinbart wurden, bestehen keine Bedenken, die oben stehende Regelung erst ab dem Schuljahr 2007/2008 anzuwenden.**

**Die Rz 999a wird in die Aufzählung von Einzelfällen zum Dienstverhältnis neu eingefügt und enthält Ausführungen zur Beurteilung der Einkünfte so genannter „Poolschwestern“.**

#### **15.4.5.27a "Poolschwestern"**

##### **999a**

**Unter dem Begriff „Poolschwestern“ versteht man eine in der Praxis immer häufiger vorkommende Gestaltungsvariante, bei der KrankenpflegerInnen mit einem „Schwesternpool“ ein sehr oft als Werkvertrag bezeichnetes Vertragsverhältnis eingehen und von diesem an Spitäler oder Private verliehen oder vermittelt werden.**

**Für die Beurteilung der Einkünfte des Pflegepersonals ist nicht die vertragliche Vereinbarung sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung maßgeblich (siehe dazu Rz 931 ff). Die Pool-Gestaltung kann entweder eine Arbeitskräftegestellung oder eine Vermittlung von Arbeitskräften außerhalb einer Arbeitskräftegestellung sein.**

**Ist die Pool-Gestaltung vergleichbar mit einer Arbeitskräftegestellung, erzielt die überlassene Arbeitskraft (Krankenschwester) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Arbeitgeber ist der Personalgesteller (Pool), Beschäftiger die Krankenanstalt oder der privat Haushalt.**

**Vermittelt der Pool Pflegepersonal an ein Pflegedienstunternehmen (zB. Krankenanstalt) und wird dieses Pflegepersonal vom Pflegedienstunternehmen direkt bezahlt, liegt ein Dienstverhältnis zum Pflegedienstunternehmen (zur Krankenanstalt) vor. Das vermittelte Pflegepersonal erzielt diesfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Krankenanstalt oder das Pflegedienstunternehmen ist auf Grund der Eingliederung des Pflegepersonals in den Betrieb der Krankenanstalt, der Weisungsgebundenheit zur Krankenanstalt und der tatsächlich nicht gegebenen Vertretungsmöglichkeit Arbeitgeber.**

**Vermittelt der Pool Pflegepersonal an private Haushalte zur Pflege und Betreuung (rund um die Uhr) und wird dieses Pflegepersonal von den Haushalten direkt bezahlt, ist EStR 2000 Rz 1616 zu beachten.**

**In der Rz 1031 wird klargestellt, dass auch ausländische Pflichtbeiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber zu berücksichtigen sind.**

### **1031**

Bei den Beiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 handelt es sich grundsätzlich nur um Beiträge des Versicherten, denen Zwangscharakter beizumessen ist (vgl. VwGH 28.11.1978, 1951/76). Soweit derartige Pflichtbeiträge auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 zu versteuern sind, sind sie nicht bei den laufenden Bezügen, sondern bei den sonstigen Bezügen abzuziehen. **Die Bestimmungen des § 62 EStG 1988 gelten bei inländischem Lohnsteuerabzug auch für vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge zu einer ausländischen Pflichtversicherung (Versicherungspflicht), die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.**

**Klarstellungen in der Rz 1102b betreffend Abrechnung einer Vergleichssumme und Einfügung eines Beispieles mit der begünstigten Besteuerung von 7.500 Euro samt Darstellung auf dem Lohnzettel**

### **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 Mitarbeitervorsorgekasse 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 einbehaltenden 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 (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 € geleistet. Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 2.000 € werden einbehalten.*

*Vom Vergleichsbetrag von 16.000 € sind 7.500 € (= 46,875 % der gesamten Vergleichssumme) mit dem festen Steuersatz zu versteuern. Der übersteigende Betrag von 8.500 € (= 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 €
Abzüglich darauf entfallende Sozialversicherung	
(46,875 % von 2.000)	- 937,50 €
Bemessungsgrundlage	6.562,50 €
Davon 6 % Lohnsteuer	393,75 €

**b) Versteuerung laut Tarif:**

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

**c) Darstellung im Lohnzettel:**

Kennzahl (210)	16.000,00 €
Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge	2.000,00 €
Kennzahl (226) SV-Beiträge für Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988, soweit steuerfrei bzw. mit festem Steuersatz versteuert: 937,50 € (SV von 7.500) + 212,50 € (= 1/5 von 1.062,50)	1.150,00 €

Kennzahl (230)	850,00 €
Steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988, vor Abzug der SV-Beiträge	

7.500,00 € + 1.700,00 € (= 1/5 von 8.500,00)	9.200,00 €
<b>Kennzahl (243)</b>	9.200,00 €
<b>Kennzahl (245)</b>	5.950,00 €
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer	2.630,75 €
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988	393,75 €
<b>Kennzahl (260)</b>	2.237,00 €
Nach dem Tarif versteuerte sonstige Bezüge (16.000 - 7.500)	8.500,00 €

**In der Rz 1103 erfolgt eine Klarstellung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von freiwilligen Abfertigungen im Rahmen von Vergleichszahlungen**

**19.8.2 Vergleichssummen (§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988)**

**1103**

Vergleichssummen sind wie unter Rz 1100 bis Rz 1102a erläutert zu versteuern.

Als Vergleichssummen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 sind nicht nur Zahlungen auf Grund gerichtlicher oder außergerichtlicher Vergleiche, sondern auch Bereinigungen und Nachzahlungen auf Grund von Gerichtsurteilen oder Bescheiden von Verwaltungsbehörden zu verstehen (vgl. VwGH 21.1.1987, 85/13/0113; VwGH 26.7.1995, 92/15/0104). Die Vergleichssummenbesteuerung ist in der Regel vergangenheitsbezogen. Es ist daher nicht erforderlich, dass eine Vergleichssumme neben laufenden Bezügen bezahlt wird. Diese Bestimmung hat den Zweck, solche Lohnbestandteile zu erfassen, die über einen gewissen

Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangt sind (VwGH 12.9.1989, 89/14/0077).

Zahlungen im Zusammenhang mit einer Kündigungsanfechtungsklage sind als Vergleichssumme zu versteuern.

Vergleichssummen sind nur dann auf die bei Rz 1101a und 1102 angeführten Komponenten aufzuteilen, wenn eindeutig erkennbar ist, in welchem Ausmaß die Vergleichssumme auf einen derartigen Betrag entfällt. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn Gegenstand des Verfahrens nur ein derartiger Anspruch war, oder wenn von mehreren Ansprüchen durch (Teil-)Vergleich ein solcher Anspruch verglichen wurde, während die übrigen Ansprüche strittig blieben, oder wenn in sonst erkennbarer Weise erklärt wurde, welcher von mehreren Ansprüchen mit welchem Betrag verglichen wurde (VwGH 26.7.1995, 92/15/0104). Eine bloße Aussage in einem Vergleich, dass die Zahlung eine Abfertigung darstellt, ist dann nicht ausreichend, wenn sie nicht dem wahren wirtschaftlichen Gehalt entspricht (VwGH 8.4.1986, 85/14/0162). **Es widerspricht jeder Lebenserfahrung, dass ein Arbeitgeber, der sich von seinem Arbeitnehmer im Unfrieden trennt, aus freien Stücken eine Abfertigung zahlt, die über das Ausmaß der Vertragsregelung hinausgeht; wird eine Zahlung aus der Unklarheit des Verfahrens heraus geleistet, entspricht sie tatbestandsmäßig einer „Vergleichssumme“ im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 (VwGH 8.4.1986, 85/14/0162).**

**Die Aussagen in der Rz 1116a werden um die vorzeitige Alterspension („Hacklerregelung“) ergänzt.**

### **1116a**

Wird ein Dienstverhältnis vor Ablauf einer vereinbarten Altersteilzeit beendet und werden die erworbenen Entgeltansprüche (laufende Bezüge und anteilige sonstige Bezüge) bis zum vereinbarten Ende der Altersteilzeit im Zeitpunkt des Ausscheidens an den Arbeitnehmer ausbezahlt, ist wie folgt vorzugehen:

Endet die Altersteilzeit vorzeitig wegen Todes des Arbeitnehmers bzw. Zuerkennung einer **Pension (Berufsunfähigkeitspension, vorzeitige Alterspension - „Hacklerregelung“)** sind jene Bezugsbestandteile, die in abgelaufenen Kalenderjahren erworben wurden, als Nachzahlung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 zu versteuern.

Wurden Bezugsansprüche im laufenden Kalenderjahr erworben, sind die betroffenen Zeiträume aufzurollen.

Im Falle einer berechtigten Entlassung, einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses, Kündigung (sowohl bei Arbeitgeber- als auch bei Arbeitnehmerkündigung) sowie bei vorzeitiger Beendigung der Altersteilzeit und Wiederaufnahme der vollen Beschäftigung ist die Besteuerung im Sinne des § 67 Abs. 10 EStG 1988 vorzunehmen.

Bei Beendigung im Zuge einer Insolvenz und Übernahme der offenen Forderung durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fond erfolgt die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988.

## **Die Rz 1162 wird um die Aussage des Erkenntnisses VwGH 2002/15/0207 vom 26.1.2006 ergänzt**

### **1162**

Beim Herausschälen von steuerfreien Zuschlägen im Sinne des § 68 Abs. 2 EStG 1988 aus einer Gesamtgehaltsvereinbarung entfällt ebenfalls die Nachweispflicht, sofern weiter wie bisher die Anzahl der steuerbegünstigten Überstunden in diesem Ausmaß herausgerechnet und nur fünf Überstunden von der herausgerechneten Überstundenanzahl mit einem 50%igen Zuschlag steuerbegünstigt behandelt werden. Eine Änderung in der Methode des Herausschälens ist nicht zulässig, da dies zu einem anderen Stundenteiler führen würde.

Lässt sich hingegen aus einem Überstundenpauschale der Grundlohn nicht ermitteln, steht dies einer begünstigten Besteuerung der Überstundenzuschläge entgegen (VwGH 29.1.1998, 96/15/0250). Die für die Grundlohnermittlung bei Gesamtgehaltsvereinbarungen erforderliche Anzahl der 50%igen Überstunden ist - sofern kein Nachweis bzw. keine zahlenmäßige Vereinbarung vorliegt - glaubhaft zu machen. **In diesen Fällen bestehen jedoch keine Bedenken, wenn für die Ermittlung der Zuschläge gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 20 Überstunden als Durchschnittswert für die Ermittlung des Grundlohnes unterstellt werden.**

## **In der Rz 1252 und 1253 werden die ab 1.10.2006 gültigen Beträge berücksichtigt**

### **1252**

Die Mietrechtsnovelle (MRN 2001, BGBI. I Nr. 161/2001) ersetzt für Altverträge ab 1. Jänner 2002 - im Ergebnis ohne betragliche Änderung - die Einhebung des bisherigen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages durch die Anhebung des Hauptmietzinses im Sinne des § 45 MRG idF MRN 2001.

Beträge nach Wirksamwerden der Wertsicherungsklausel im § 16 Abs. 4 MRG, Kundmachung des BMJ, BGBI. II Nr. **296/2006**:

<b>Hauptmietzins einschließlich Anhebungsbetrag gemäß § 45 MRG je m<sup>2</sup> Nutzfläche und Monat in Euro</b>		
	<b>ab 1.10.2006</b>	<b>bis 30.9.2006</b>
Kategorie A	<b>1,93</b>	1,84
Kategorie B	<b>1,46</b>	1,39
Kategorie C und Kategorie D "brauchbar"	<b>0,97</b>	0,92
Kategorie D "nicht brauchbar"	<b>0,73</b>	0,69

### **1253**

Auf Grund der Kundmachung hat sich auch der von der Bauvereinigung einhebbare Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag gemäß § 14d Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz erhöht:

<b>EVB je m<sup>2</sup> Nutzfläche und Monat in Euro</b>		
	<b>ab 1.10.2006</b>	vorher

Grundstufe	<b>0,36</b>	0,35
Erstbezugsdatum liegt zurück		
- länger als 10 Jahre	<b>0,97</b>	0,92
- länger als 20 Jahre	<b>1,46</b>	1,39

## **In der Rz 1304 wird die Höhe der Bausparprämie für 2007 aufgenommen**

### **39.2.4 Ermittlung der Prämie**

#### **1304**

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

Die Berechnung erfolgt folgendermaßen:

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

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

Höhe der Bausparprämie:

Jahr	Prozentsatz	Höchstbetrag	Höchstprämie	AÖF
2000	3,5%	1.000 Euro	35 Euro / 481,61 Schilling	Nr. 268/1999
2001	4,5%	1.000 Euro	45 Euro / 619,21 Schilling	Nr. 220/2000
2002	4,5%	1.000 Euro	45 Euro	Nr. 257/2001
2003	4,0%	1.000 Euro	40 Euro	Nr. 20/2003
2004	3,5%	1.000 Euro	35 Euro	Nr. 220/2003
2005	3,5%	1.000 Euro	35 Euro	Nr. 265/2004
2006	3%	1.000 Euro	30 Euro	Nr. 247/2005
<b>2007</b>	<b>3,5%</b>	<b>1000 Euro</b>	<b>35 Euro</b>	<b>Nr. xxx/2006</b>

**Die Rz 1381 wird hinsichtlich der Rundungsvorschriften der BAO aktualisiert.**

### 1381

Die **Prämie** ist immer auf einen vollen **Cent**betrag aufzurunden.

*Beispiel:*

*Im Jahr 2007 beträgt die monatliche Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung gemäß § 45 Abs. 1 ASVG **3.840** Euro. Das Sechsunddreißigfache davon ist **138.240** Euro. Die höchste prämienbegünstigte Bemessungsgrundlage beträgt davon 1,53%, daher im Kalenderjahr 2007 insgesamt **2.115,07** Euro. Die höchstmögliche Prämienerstattung für 2007 beträgt 9% dieser höchsten prämienbegünstigten Bemessungsgrundlage, daher 9% von **2.115,07** Euro, das sind **190,36** Euro.*

**In den Rz 1346 und 1364 wird der Betrag iSd § 1 Abs. 2 Pensionskassengesetz aktualisiert.**

### 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 (**ab 2006: 9.900 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, BGBl. Nr. 281/1990 (**ab 2006: 9.900 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.

Bundesministerium für Finanzen, 27. November 2006