

10. Dezember 2008

BMF-010222/0248-VI/7/2008

An

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

LStR 2002 - 2. Wartungserlass 2008

Im Rahmen der "2. laufenden Wartung 2008" werden gesetzliche Maßnahmen, wesentliche höchstgerichtliche Entscheidungen sowie wesentliche Aussagen des Salzburger Steuerdialoges 2008 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 in der Fassung des 2. Wartungserlasses 2008 sind ab 1. Jänner 2009 generell anzuwenden. Bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 2008 oder bei Anträgen gemäß § 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 gemäß § 303 BAO dar.

Die Rz 37 wird um einen Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.02.2008, 2006/15/0171 ergänzt.

37

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 sind Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 lit. b EStG 1988 für eine Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder der Forschung dient, von der Einkommensteuer befreit. Die Steuerfreiheit trifft nur dann zu, wenn das Stipendium mit der Auflage verbunden ist, die Tätigkeit im Ausland auszuüben. Sind mit einer Forschungstätigkeit (für die ein Stipendium bezogen wird) lediglich Auslandsaufenthalte verbunden, so sind zwar die diesbezüglichen Aufwendungen (zB Reisekosten oder Tagesgelder) abzugsfähig, das Stipendium selbst fällt aber nicht unter die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988. Eine Trennung des Stipendiums in einen (steuerpflichtigen) Inlandsteil und einen (steuerfreien) Auslandsteil ist grundsätzlich nicht zulässig. Anders ist vorzugehen, wenn die Richtlinien der Körperschaften öffentlichen Rechts oder der EU vorschreiben, dass bei einem Mobilitäts-Stipendium ein bestimmter und überdies überwiegender Zeitabschnitt im Ausland zuzubringen ist. In diesem Fall ist der für den Auslandsaufenthalt bestimmte Teil des Stipendiums steuerfrei, der Anteil für den Inlandszeitraum jedoch steuerpflichtig (zB die Marie Curie Outgoing International Fellowships - OIF - der EU, grundsätzlich 2/3 der Gesamtzeit im Ausland, 1/3 im Herkunftsland).

Zuschüsse zu einer Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder Forschung dienen, sind auch dann steuerfrei, wenn die Zuschüsse zur Bestreitung des Lebensunterhaltes des Zuschussempfängers am ausländischen Tätigkeitsort dienen (**siehe auch VwGH 20.02.2008, 2006/15/0171**). Bei einer Forschungstätigkeit im Ausland kann - je nach Doppelbesteuerungsabkommen - dem anderen Staat ein Besteuerungsrecht zukommen.

In den Rz 39, Rz 678 und Rz 1171 werden die Ausführungen zur Besteuerung von Unfallrenten klarer bzw. umfassender formuliert.

3.3.4 Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung (§ 3 Abs. 1 Z 4 EStG 1988)

3.3.4.1 Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung

39

Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungseinrichtungen und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen sind **ab der Veranlagung 2004 wieder** generell steuerfrei. **Derartige Leistungen liegen nur dann vor, wenn der Anspruch darauf durch Pflichtbeiträge (siehe LStR 2002 Rz 243 ff und EStR 2000 Rz 1234 ff) begründet wird. Leistungen auf Grund einer freiwilligen Selbst- oder Höherversicherung in der Unfallversicherung (zB §§ 19 und 20 ASVG) sind nicht steuerfrei.**

Renten aus einer privaten Unfallversicherung sind steuerpflichtig (wenn der Leistungsempfänger auch die Versicherungsprämien gezahlt hat, liegt eine Gegenleistungsrente vor; bei Schadensrenten - bei denen vom Leistungsempfänger keine Versicherungsprämien gezahlt wurden - beginnt die Steuerpflicht ab dem ersten Rentenbezug - siehe auch EStR 2000 Rz **7011, Rz 7015 und Rz 7018**).

9.3.2 Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung

678

Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen sind **zwar als** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit **steuerbar, aber ab der Veranlagung 2004 wieder gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 steuerbefreit.**

21.3 Bezüge aus der gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung (§ 69 Abs. 2 EStG 1988)

1171

Bei Auszahlung von Bezügen aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung sowie aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c und e EStG 1988 ist eine vorläufige Besteuerung durch die Versicherungsträger in Form eines festen Steuersatzes in der Höhe von 22% vorgesehen (nicht davon betroffen sind beschränkt Steuerpflichtige und Fälle der gemeinsamen Versteuerung - siehe Rz 1022, 1023 und 1179). Dieser Steuersatz ist auf das jeweilige steuerpflichtige Tagesgeld gekürzt um den Freibetrag von 20 Euro täglich anzuwenden. Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum beträgt die Kürzung 600 Euro. Wird ein 13. bzw. 14. Bezug zusätzlich ausgezahlt, hat von diesen Bezügen ein vorläufiger Lohnsteuerabzug zu unterbleiben.

Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind ab der Veranlagung 2004 gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 steuerbefreit; § 69 Abs. 2 EStG 1988 ist daher nur hinsichtlich der Krankenversorgung anzuwenden.

Von Bezügen, die mit einem festen Steuersatz gemäß § 67 Abs. 4 oder 8 lit. e EStG 1988 zu versteuern sind, ist nicht die vorläufige Steuer von 22% einzubehalten, sondern die sich auf Grund der festen Steuersätze ergebende Steuer.

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

Die Rz 57a wird neu eingefügt (Ergebnisse Salzburger Steuerdialog 2008).

57a

Für die Frage, ob eine Sanierung (Großreparatur) eine Anlagenerrichtung oder eine Reparatur einer bereits bestehenden Anlage darstellt, sind die in EStR 2000 Rz 3173 ff und EStR 2000 Rz 6460 ff herausgearbeiteten Kriterien zur Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand (Instandhaltung bzw. Instandsetzung) heranzuziehen. Von einer Errichtung einer Anlage im Sinne eines Herstellungsaufwandes ist daher dann auszugehen, wenn

sich dadurch die Wesensart der Anlage ändert, während eine Erhaltung (Reparatur) dazu dient, eine Anlage in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten.

Siehe auch Beispiel Rz 10057a.

In der Rz 69 wird klargestellt, dass SV-Beiträge im Verhältnis der Inlands- und Auslandsbezüge aufzuteilen sind; weiters werden dazu zwei Beispiele angeführt.

3.3.10.3 Lohnverrechnung

69

Bei Auslandsentsendungen im Laufe eines Lohnzahlungszeitraumes (Kalendermonat) bzw. bei Rückkehr eines Arbeitnehmers von einer ausländischen Baustelle während eines Lohnzahlungszeitraumes hat für die nicht begünstigten Inlandsbezüge hinsichtlich der Rumpflohnzahlungszeiträume die Lohnsteuerberechnung tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des § 66 EStG 1988 zu erfolgen, **wobei ein allfälliges Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ebenfalls nur tageweise zu berücksichtigen ist.**

Die Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall-, Pensions- oder Arbeitslosenversicherung usw. im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind, da sozialversicherungsrechtlich kein gebrochener Beitragszeitraum gegeben ist, im Verhältnis der Inlands- und Auslandsbezüge aufzuteilen.

Beispiel 1:

Inlandsanteil	€ 720,00	=	18,32%
Auslandsanteil	€ 3.210,00	=	81,68%
SV AN-Anteil 18,2% von HBMG 3.930,00 =	€ 715,26	=	100%
SV AN-Anteil - Inlandsanteil	€ 131,04	=	18,32%
SV AN-Anteil - Auslandsanteil	€ 584,22	=	81,68%

Beispiel 2:

Inlandsanteil	€ 1.000,00	=	25%
Auslandsanteil	€ 3.000,00	=	75%
SVAN-Anteil 18,2% von HBMG 3.930,00 =	€ 715,26	=	100%
SVAN-Anteil - Inlandsanteil	€ 178,82	=	25%
SVAN-Anteil - Auslandsanteil	€ 536,44	=	75%

Das Service-Entgelt für die e-card gemäß § 31c ASVG ist in jenem Monat als Werbungskosten zu berücksichtigen, in dem es vom Arbeitgeber einbehalten wird. Hat der Arbeitnehmer in diesem Monat sowohl begünstigte Auslandsbezüge als auch nichtbegünstigte Inlandsbezüge erhalten, dann bestehen keine Bedenken, wenn das Service-Entgelt zur Gänze bei den nichtbegünstigten Inlandsbezügen abgezogen wird (siehe Rz 243).

In die Rz 71 wird ein Erkenntnis des VwGH sowie die Änderung im Bereich der Liste der Entwicklungsländer aufgenommen.

3.3.11 Fachkräfte der Entwicklungshilfe (§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988)

71

Der für die Steuerbefreiung in Betracht kommende Personenkreis ergibt sich aus den Bestimmungen des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes, BGBl. I Nr. 49/2002. Die Einkünfte sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 steuerfrei, wenn sie für Tätigkeiten bezogen werden, die in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten Entwicklungshilfevorhaben stehen, die dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik entsprechen. Diese Steuerfreiheit gilt jedoch nur insoweit, als die Bezüge für einen dienstlichen Aufenthalt im Einsatzland gezahlt werden. Die Rz 65 bis 67 betreffend die Behandlung von Urlauben, Krankenständen und Dienstreisen sind sinngemäß anzuwenden.

Zu den "Entwicklungsländern" im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 zählen alle Staaten, die im Sinne des § 3 Abs. 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz "Entwicklungs"-Länder sind. Dazu zählen **bis einschließlich 2004** die Länder gemäß Part I der DAC List of Aid Recipients (developing countries and territories), jedoch nicht jene des Part II (**VwGH 28.05.2008, 2006/15/0328**). Seit 2005 gibt es eine einzige List of ODA (Official

Development Assistance) Recipients, die dem bisherigen Part I der DAC List of Aid Recipients entspricht.

Bezüge für Tätigkeiten, die in Ländern ausgeübt werden, die nicht zu den Entwicklungsländern im Sinne des § 3 Abs. 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz zählen, sind nicht steuerbefreit.

Für die Steuerbefreiung aus dem Titel des § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 ist eine Mindestaufenthaltsdauer nicht erforderlich, dh. sie kann bereits bei einem eintägigen Einsatz gegeben sein, sofern alle weiteren Voraussetzungen (Entwicklungshelfer bzw. Experte, konkretes Entwicklungshilfevorhaben usw.) vorliegen.

Von der Befreiung von Einkünften aus der Auslandstätigkeit für Entwicklungshilfe werden nur Tätigkeiten erfasst, die von den betreffenden Fachkräften als Arbeitnehmer erzielt werden (VwGH 26.3.2003, 97/13/0114).

In der Rz 90a wird der Verweis auf Rz 210 ff an einer anderen Stelle eingefügt.

3.3.17a Stock Options (§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988)

3.3.17a.1 Allgemeines

90a

Der Vorteil aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf Beteiligungen

- am Unternehmen des Arbeitgebers oder
- an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder
- an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind oder die sich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers in einem Haftungsverbund gemäß § 30 Abs. 2a Bankwesengesetz (BWG) befinden (siehe auch Rz 85),

führt zu keinem Zufluss eines Lohnvorteils im Zeitpunkt der Einräumung der Option. Erst bei Ausübung der Option wird ein lohnwerter Vorteil im Ausmaß des Unterschiedsbetrages

zwischen den (verbilligten) Anschaffungskosten der Beteiligung und dem Verkehrswert der Beteiligung angesetzt (**siehe Rz 210 ff**).

Siehe auch Beispiel Rz 10090a.

Rz 121 wird aktualisiert.

3.6.1.2 Natürliche Personen

121

Zu den völkerrechtlich privilegierten Personen gehören die in Österreich akkreditierten Diplomaten (ausgewiesen durch einen roten Lichtbildausweis des **BMeiA** - "rote Legitimationskarte"), Berufskonsuln (ausgewiesen durch einen **orange** Lichtbildausweis des **BMeiA** - "**orange** Legitimationskarte"), gewisse zum technischen oder administrativen Personal gehörende Personen (ausgewiesen durch einen blauen Lichtbildausweis des **BMeiA** - "blaue Legitimationskarte") und gewisse Bedienstete bei den internationalen Organisationen mit Amtssitz in oder außerhalb Österreichs (teilweise ausgewiesen durch einen roten oder blauen Lichtbildausweis des **BMeiA**). Gewisse Privilegien genießen auch die zu diesen Personen gehörenden haushaltsgehörigen Personen. Steuerbefreiung hinsichtlich der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis genießen die privaten Hausangestellten von Mitgliedern der Mission, mit Ausnahme österreichischer Staatsbürger und in Österreich ansässiger Personen. Spezielle Steuerbefreiungen können sich darüber hinaus auch noch aus sonstigen Rechtsgrundlagen ergeben, die entweder durch Staatsverträge, Übereinkommen oder Verordnungen eingeräumt wurden, wobei die rechtliche Grundlage für derartige Verordnungen das Bundesgesetz über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an internationale Organisationen, BGBl. Nr. 677/1977 in der geltenden Fassung, ist. Hinsichtlich der wichtigsten Rechtsgrundlagen für Steuerbefreiungen auf Grund völkerrechtlicher Privilegien siehe Rz 137b.

In Abschnitt 4.2 und 4.3 werden die Überschriften und sämtliche Unterüberschriften geändert.

Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002
(**Sachbezugswerteverordnung**), BGBl. II Nr. 416/2001 **idF BGBl. II Nr. xxx/2008**)

Die Rz 149 bis Rz 162c werden aufgrund der Änderung der Sachbezugsverordnung geändert, die Rz 154a bis Rz 154f und Rz 162d werden neu eingefügt.

4.2.2 Wohnraumbewertung ab 1. Jänner 2009 (§ 2 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (**Sachbezugswerteverordnung**), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. xxx/2008)

149

§ 2 (1) Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung, ist als monatlicher Quadratmeterwert der jeweils am 31. Oktober des Vorjahres geltende Richtwert gemäß § 5 des Richtwertgesetzes, BGBl. Nr. 800/1993, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 50/2008, bezogen auf das Wohnflächenausmaß gemäß Abs. 5 anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers vermindern den Sachbezugswert.

150

(2) Der Quadratmeterwert gemäß Abs. 1 ist auf einen Wohnraum anzuwenden, der – unabhängig vom Ausmaß der Nutzfläche – der mietrechtlichen Normwohnung gemäß § 2 des Richtwertgesetzes, BGBl. Nr. 800/1993, entspricht.

151

(3) Der Wert gemäß Abs. 1 verändert sich folgendermaßen:

1. Für Wohnraum, der den Standard der mietrechtlichen Normwohnung nicht erreicht, ist der Wert gemäß Abs. 1 um 30% zu vermindern.

2. Bei Dienstwohnungen für Hausbesorger, Hausbetreuer und Portiere ist der Wert gemäß Abs. 1 in Verbindung mit Z 1 um 35% zu vermindern.

152

(4) Für Wohnraum, dessen um 25% verminderter üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes um mehr als 50% niedriger oder um mehr als 100% höher ist als der sich aus Abs. 1 und 3 ergebende Wert, ist der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen.

153

(5) Die Ermittlung des Wohnflächenausmaßes ist im Sinne des § 17 Abs. 2 und 3 des Mietrechtsgesetzes BGBl. Nr. 520/1981, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 124/2006 vorzunehmen.

154

(6) Die Quadratmeterwerte beinhalten auch die Betriebskosten im Sinne des § 21 des Mietrechtsgesetzes. Werden die Betriebskosten vom Arbeitnehmer getragen, ist von den Quadratmeterwerten ein Abschlag von 25% vorzunehmen.

154a

(7) Bei einer vom Arbeitgeber gemieteten Wohnung sind die Quadratmeterwerte gemäß Abs. 1 und 3 der um 25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten, exklusive Heizkosten) einschließlich der vom Arbeitgeber getragenen Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.

154b

(8) Trägt die Heizkosten der Arbeitgeber, ist ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m² anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.

154c

(9) Trägt der Arbeitgeber bei einer von ihm gemieteten Wohnung die Heizkosten, ist der Sachbezugswert um die auf die Wohnung entfallenden tatsächlichen Heizkosten des Arbeitgebers zu erhöhen. Können die tatsächlichen Kosten nicht ermitteln werden, ist ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m² anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.

154d

Die für Lohnzahlungszeiträume 2009 anzusetzenden Sachbezugswerte betragen pro Quadratmeter des Wohnflächenausmaßes:

Bundesland	Richtwerte
Burgenland	4,31 Euro
Kärnten	5,53 Euro
Niederösterreich	4,85 Euro
Oberösterreich	5,12 Euro
Salzburg	6,53 Euro
Steiermark	6,52 Euro

Tirol	5,77 Euro
Vorarlberg	7,26 Euro
Wien	4,73 Euro

Das Wohnflächenausmaß errechnet sich anhand der gesamten Bodenfläche des Wohnraumes abzüglich der Wandstärken und der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen (Ausnehmungen).

Nicht zum Wohnraum zählen Keller- und Dachbodenräume, soweit sie ihrer Ausstattung nach nicht für Wohnzwecke geeignet sind, Treppen, offene Balkone und Terrassen.

154e

Die Richtwerte sind auf Wohnraum anzuwenden, der von der Ausstattung her der „mietrechtlichen Normwohnung“ nach dem Richtwertgesetz entspricht.

Eine Normwohnung liegt vor, wenn hinsichtlich der Ausstattung folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- **Der Wohnraum befindet sich in einem brauchbaren Zustand.**
- **Der Wohnraum besteht aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorräum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische).**
- **Der Wohnraum verfügt über eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung.**

Weder die Lage noch die Größe der Wohnung ist für die pauschale Ermittlung des Sachbezugswertes maßgeblich.

Zur Frage, ob von der Ausstattung her eine mietrechtliche Normwohnung vorliegt, kann die diesbezügliche höchstgerichtliche Rechtsprechung herangezogen werden.

154f

Für Wohnraum mit einem niedrigeren Ausstattungsstandard als dem der „Normwohnung“ (Rz 154e) ist ein pauschaler Abschlag von 30% vorzunehmen.

155

Für Wohnungen von Hausbesorgern, Hausbetreuern und Portieren ist ein berufsspezifischer Abschlag von 35% vorzunehmen.

Entspricht die Wohnung nicht dem Standard einer Normwohnung (Rz 154e), ist der Wert zunächst um 30% zu vermindern. Von dem sich ergebenden Wert ist ein weiterer Abschlag von 35% vorzunehmen. Alternativ kann der Ausgangswert (Rz 154d) sofort um einen kumulierten Abschlag von 55,5% gekürzt werden.

Der Abschlag von 35% kann nur in Abzug gebracht werden, wenn die Hausbesorger-, Hausbetreuer- bzw. Portiertätigkeit überwiegend ausgeübt wird.

156

§ 2 Abs. 4 VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. xxx/2008) enthält eine Öffnungsklausel hinsichtlich jenes Wohnraumes, dessen nachgewiesene tatsächliche Werte (Marktpreise) gegenüber den festgesetzten Werten wesentlich abweichen. Mit der Öffnungsklausel sollen bei extremen Abweichungen die fremdüblichen Mietwerte abzüglich eines Abschlages von 25% zum Ansatz kommen.

Beispiel 1:

Der Sachbezugswert für eine 100 m² Wohnung in der Steiermark beträgt 652 Euro. Die Wohnung entspricht nicht dem Standard einer Normwohnung, sodass dieser Wert gemäß § 2 Abs. 3 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. xxx/2008) um 30% zu kürzen ist. Der pauschale Sachbezug errechnet sich daher in Höhe von 456,40 Euro.

Variante 1: Die fremdübliche Miete am Verbrauchsort beträgt 400 Euro; gekürzt um 25% ergibt dies einen Vergleichsbetrag von 300 Euro. Eine Abweichung um mehr als 50% liegt vor, wenn der Wert von 228,20 Euro (456,40 Euro minus 50%) unterschritten wird. Da dies nicht der Fall ist, kommt der pauschale Wert laut Verordnung in Höhe von 456,40 Euro zum Ansatz.

Variante 2: Die fremdübliche Miete am Verbrauchsort beträgt 300 Euro, gekürzt um 25% ergibt dies einen Vergleichsbetrag von 225 Euro. In diesem

Fall liegt eine Abweichung um mehr als 50% vor, sodass der Sachbezugswert in Höhe von 225 Euro zum Ansatz kommt.

Beispiel 2:

Dem Arbeitnehmer wird eine Dachterrassenwohnung in der Wiener Innenstadt im Ausmaß von 150 m² zur Verfügung gestellt. Der pauschale Sachbezugswert ist wie folgt zu ermitteln: 150m² zu 4,73 Euro = 709,50 Euro. Der fremdübliche Mietzins in dieser Lage und Ausstattung beträgt 2.200 Euro, gekürzt um 25% ergibt dies einen Vergleichsbetrag von 1.650 Euro. Die Abweichung beträgt mehr als 100% (dh. der Vergleichswert ist höher als 1.419 Euro), sodass der höhere Wert von 1.650 Euro anzusetzen ist.

157

Entfällt.

158

Entfällt.

159

Es ist unbeachtlich, ob der **Wohnraum** möbliert oder unmöbliert ist. Es ist demnach weder ein Zuschlag noch ein Abschlag vorzunehmen.

160

Bei angemieteten Wohnungen sind die Quadratmeterwerte laut Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 **idF BGBl. II Nr. xxx/2008**, der tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten, **exklusive Heizkosten**) abzüglich 25% gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug. Selbst bezahlte Betriebskosten sind vor Kürzung um 25% abzuziehen.

Beispiel 1:

*Vom Arbeitgeber **in Wien** angemietete Wohnung, 100 m² Wohnnutzfläche, Arbeitgeber bezahlt Miete und Betriebskosten (**Werte für das Jahr 2009**)*

<i>100 m² Wohnnutzfläche zu 4,73 Euro/m²</i>		473 Euro
<i>vom Arbeitgeber bezahlte Miete (inkl. Betriebskosten)</i>	<i>1.000 Euro</i>	
<i>abzüglich 25%</i>	<i>250 Euro</i>	
<i>anzusetzen daher der höhere Wert</i>		750 Euro

Beispiel 2:

*Vom Arbeitgeber **in Wien** angemietete Wohnung, 100 m² Wohnnutzfläche, Arbeitgeber bezahlt Miete, die Betriebskosten in Höhe von 220 Euro bezahlt der Arbeitnehmer*

<i>100 m² Wohnnutzfläche laut Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. xxx/2008, zu 4,73 Euro/m²</i>	<i>473,00 Euro</i>	
<i>abzüglich 25% Kürzung für Betriebskosten</i>	<i>118,25 Euro</i>	
<i>maßgeblich auf Grund der Quadratmeterwerte laut Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. xxx/2008</i>		<i>354,75 Euro</i>
<i>vom Arbeitgeber bezahlte Miete (einschl. Betriebskosten)</i>	<i>1.000,00 Euro</i>	
<i>abzüglich Betriebskosten</i>	<i>220,00 Euro</i>	
<i>abzüglich 25% von 780 Euro</i>	<i>195,00 Euro</i>	
<i>daher maßgeblich</i>		<i>585,00 Euro</i>
<i>anzusetzen daher der höhere Wert</i>		<i>585,00 Euro</i>

161

Bei gemieteten Wohnungen ist der Sachbezugswert des Wohnraums um die auf diese Wohnung entfallenden tatsächlichen Heizkosten zu erhöhen, sofern der Arbeitgeber die Heizkosten trägt und diese auch ermitteln kann.

Der pauschale Heizkostenzuschlag ist dann anzusetzen,

- **wenn es sich um gemieteten Wohnraum handelt, bei dem die vom Arbeitgeber getragenen Heizkosten nicht ermittelt werden können, oder**
- **wenn es sich um anderen (zB arbeitgebereigenen) Wohnraum handelt, bei dem der Arbeitgeber die Heizkosten trägt.**

Der pauschale Heizungskostenzuschlag richtet sich nach dem Nutzflächenausmaß des Wohnraums (siehe Rz 154d), unabhängig von der in Anwendung gebrachten Bewertungsmethode.

Der Heizkostenzuschlag bei angemieteten Objekten ist ungekürzt anzusetzen; eine Kürzung um 25% erfolgt nicht. Allfällige Beiträge des Arbeitnehmers kürzen den Heizkostenzuschlag.

Beispiel 1:

Tatsächliche Heizkosten für 100 m² angemietete Wohnnutzfläche	110 Euro
25% nicht abzuziehen, daher anzusetzen	110 Euro

Beispiel 2:

100 m² Wohnnutzfläche (Wien) zu 4,73 Euro/m²	473 Euro
vom Arbeitgeber bezahlte Miete	500 Euro
vom Arbeitgeber bezahlte Betriebskosten	120 Euro
abzüglich 25%	155 Euro
maßgeblich	473 Euro
anzusetzen daher der höhere Wert	473 Euro

Der Arbeitnehmer leistet einen Heizkostenbeitrag von 35 Euro; die Höhe der tatsächlichen Heizkosten kann vom Arbeitgeber nicht ermittelt werden.

Heizkostenzuschlag (100 m² zu 0,58 Euro)	58 Euro
abzüglich Kostenbeitrag des Arbeitnehmers	35 Euro
zu berücksichtigen als Zuschlag	23 Euro

162b

Die verbilligte Überlassung von Wohnraum stellt dann keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, wenn ein unter den Sachbezugswerten liegendes Nutzungsentgelt wegen zwingender gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen, die unabhängig von der Arbeitnehmereigenschaft einzuhalten sind, vereinbart wurde. In einem solchen Fall ist nämlich das auf den ortsüblichen Preis fehlende Entgelt nicht auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zurückzuführen (VwGH 29.04.2003, 99/14/0240).

162c

Wird der Wohnraum (zB eine Wohnung oder ein Einfamilienhaus) mehreren Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt, dann ist der Sachbezugswert entsprechend der eingeräumten Nutzungsmöglichkeit aufzuteilen; im Zweifel ist der Sachbezugswert durch die Anzahl der Arbeitnehmer zu dividieren.

Beispiel:

Eine Dienstwohnung in Vorarlberg (1 Zimmer à 20 m², 1 Zimmer à 40 m², Bad, Küche, Abstell- und Vorräum zusammen 40 m²) wird im Jahr 2009 zwei Arbeitnehmern kostenlos zur Verfügung gestellt. Der monatliche Sachbezugswert für die gesamte Dienstwohnung beträgt 726 Euro (100m² x 7,26 Euro).

Fall 1: Der Arbeitgeber stellt das kleinere Zimmer dem Arbeitnehmer A, das größere Zimmer dem Arbeitnehmer B und die sonstigen Räume beiden Arbeitnehmern gemeinsam zur Verfügung. Der Sachbezugswert ist entsprechend der Nutzungsmöglichkeiten, also im Verhältnis 60 : 80 aufzuteilen. Der anteilige Sachbezugswert für A beträgt 311,14 Euro, für B 414,86 Euro.

Fall 2: Der Arbeitgeber stellt beiden Arbeitnehmern gemeinsam die gesamte Wohnung zur Verfügung. Der Sachbezugswert pro Arbeitnehmer beträgt daher jeweils 363 Euro.

162d

Mit der Übergangsregelung für die Jahre 2009 bis 2011 wird ein sprunghafter Anstieg der Abgabenbelastung (Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer) vermieden. Der Anstieg beträgt daher im ersten Jahr nur 25% der Erhöhung, im zweiten Jahr 50% der Erhöhung, und im dritten Jahr 75% der Erhöhung.

Diese Übergangsregelung gilt nur für Wohnungen, die bereits im Dezember 2008 dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt wurden. Für Wohnungen, die erstmalig im Jahr 2009 einem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt werden, sind von vorne herein die Werte nach der neuen Sachbezungsbewertung anzusetzen.

Beispiel:

Der Sachbezugswert für eine 80 m² Wohnung (Baujahr 1970) in Wien beträgt nach der geänderten Verordnung im Jahr 2009 378,40 Euro. Bisher kam ein Sachbezugswert in Höhe von 144,80 Euro (80m² zu 1,81 Euro) zum Ansatz. Der Differenzbetrag zwischen dem neuen und dem bisherigen Sachbezugswert beträgt 233,60 Euro. Der anzusetzende Sachbezugswert für das Jahr 2009 beträgt 144,80 Euro zuzüglich 25% des Differenzbetrages in Höhe von 58,40 Euro, insgesamt somit 203,20 Euro.

Für das Jahr 2010 wird ein valorisierter Richtwert von 4,87 Euro pro m² angenommen. Für 80 m² ergäbe dies einen Sachbezugswert von 389,60 Euro. Die Erhöhung gegenüber dem Sachbezugswert Dezember 2008 beträgt daher 244,80 Euro. Der anzusetzende Sachbezugswert für das Jahr 2010 beträgt 144,80 Euro zuzüglich 50% des Differenzbetrages in Höhe von 122,40 Euro, insgesamt somit 267,20 Euro.

Für das Jahr 2011 wird ein valorisierter Richtwert von 5,02 Euro pro m² angenommen. Für 80 m² ergäbe dies einen Sachbezugswert von 401,60 Euro. Die Erhöhung gegenüber dem Sachbezugswert Dezember 2008 beträgt daher 256,80 Euro. Der anzusetzende Sachbezugswert für das Jahr 2010 beträgt 144,80 Euro zuzüglich 75% des Differenzbetrages in Höhe von 192,60 Euro, insgesamt somit 337,40 Euro.

Im Jahr 2012 ist der volle Sachbezugswert anzusetzen.

Die Rz 182 wird geändert (Ergebnisse Salzburger Steuerdialog 2008).

182

Bei einem Vorführkraftfahrzeug ist in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückzurechnen, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeugs (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) um 20% erhöht werden.

Diese Regelung des § 4 Abs. 6 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 gilt für Vorführkraftfahrzeuge, die der Kfz-Händler seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt. Kfz, die der Arbeitgeber von einem Kfz-Händler als „Vorführwagen“ erworben hat und seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt, sind Gebrauchtfahrzeuge im Sinne des § 4 Abs. 4 der VO und als solche zu bewerten (siehe Rz 179).

In Rz 251 wird betreffend Pendlerpauschale bei mehreren Dienstorten ein Verweis aufgenommen.

251

Hinsichtlich des Begriffes "Arbeitsstätte" und der Abgrenzung zu beruflich veranlassten Reisen siehe Rz 291 ff bei § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988. **Hinsichtlich der Berücksichtigung des Pendlerpauschales bei mehreren Arbeitsstätten siehe Rz 294.**

In Rz 372 entfällt der letzte Aufzählungspunkt „Schäden auf Grund höherer Gewalt“ und wird zur Überschrift zu Rz 373 (5.9.18.3a).

Rz 390a wird hinsichtlich des Entgeltes für Verpflegung und Unterkunft der betreuten Kinder geändert.

390a

Weisen nichtselbständig tätige Tagesmütter die bei ihrer Tätigkeit anfallenden Werbungskosten nicht nach, ist deren Höhe gemäß § 184 BAO im Wege der Schätzung zu ermitteln. Im Hinblick auf Erfahrungswerte bestehen keine Bedenken, diese Werbungskosten unabhängig von der Anzahl der beaufsichtigten Kinder mit 50% der Einkünfte aus der Tätigkeit als Tagesmutter, maximal 400 Euro pro Monat der Tätigkeit, zu berücksichtigen.

Ein nichtsteuerbarer Kostenersatz bleibt bei der Berechnung der pauschalen Werbungskosten außer Ansatz.

Erhält die Tagesmutter zusätzlich zum Entgelt als Tagesmutter **Kostenersätze für Verpflegung und Unterkunft der betreuten Kinder, so sind diese gemäß § 26 Z 2 EStG 1988 nicht steuerbar, soweit sie in Anlehnung an § 1 Abs. 2 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 467/2004) 30% des Wertes der vollen freien Station (58,86 Euro pro Kalendermonat und Kind) nicht übersteigen. Dies gilt unabhängig davon, für wie viele Tage im Kalendermonat der Auslagenersatz gewährt wird. Übersteigende Beträge stellen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Dabei ist es unmaßgeblich, ob diese Auslagenersätze vom Arbeitgeber oder direkt von den Eltern an die Tagesmutter gezahlt werden.**

Für die Anwendung eines Pauschales ist es wie bei selbständigen Tagesmüttern Voraussetzung, dass diese Tätigkeit in der Wohnung der Tagesmutter ausgeübt wird. Mit dieser pauschalen Berechnung der Werbungskosten sind sämtliche mit dieser Tätigkeit im

Zusammenhang stehenden Aufwendungen steuerlich abgegolten. Ein Abzug höherer Beträge setzt voraus, dass die geltend gemachten Aufwendungen insgesamt nachgewiesen werden.

Beispiel:

Eine Tagesmutter erhält im Monat Mai für zwei Kinder Kostenersätze für die Verpflegung in Höhe von 140 Euro sowie ein Arbeitsentgelt in Höhe von 700 Euro.

Vom Kostenersatz sind 117,72 Euro (58,86 Euro mal 2) als nicht steuerbarer Auslagenersatz zu behandeln. Das Beitrags- und Arbeitsentgelt beträgt somit 700 Euro zuzüglich 22,28 Euro (140 Euro abzüglich 117,72 Euro).

Arbeitsentgelt	€ 700,00
Kostenersätze	€ 140,00
gesamt	€ 840,00
abzüglich nicht steuerbarer Kostenersatz	€ 117,72
steuerbar	€ 722,28
- SV-Beiträge 15,2%	€ 109,79
KZ 245	€ 612,49
Abzüglich 50% Werbungskosten	€ 306,25
Steuerpflichtig	€ 306,24

In Rz 533b wird ein Redaktionsfehler behoben.

533b

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

Die Rz 552 wird geändert.

7.7.2.3 Überprüfung der Voraussetzungen

552

Das Vorliegen der Voraussetzungen wird vom **Finanzamt** über Antrag der begebenden AG überprüft und bescheinigt.

Die IAF Service GmbH wurde durch Gesetzesänderung, BGBI. I Nr. 82/2008, in IEF-Service GmbH (Insolvenz-Engelt-Fonds Service GmbH) umbenannt. Die Rz 678a, Rz 1107, Rz 1107a, Rz 1107b, Rz 1107c, Rz 1116a, Rz 1177a, Rz 1195a, Rz 1198, Rz 1201a, Rz 1232 und Rz 1233 werden geändert.

9.3.3 Insolvenz-Entgelt

678a

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

1107

Die Besteuerung von Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren wurde ab 1. Jänner 2001 neu geregelt. Die Neuregelung des § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 betrifft Nachzahlungen im Insolvenzverfahren unabhängig davon, ob sie vom **Insolvenz-Entgelt-Fonds** geleistet werden oder nicht (zB nicht gesicherte Ansprüche). Im Einzelnen ist bei der Berechnung der Steuer wie unter Rz 1100 bis Rz 1102a angeführt, vorzugehen. Somit sind nach Ausscheiden der gesondert zu versteuernden Bezüge (Rz 1101a und Rz 1102) die auf die restlichen Bezüge entfallenden Pflichtbeiträge (die gemäß § 3 Abs. 1 Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz

(IESG), BGBl. Nr. 324/1977 idgF, das Ausmaß des **Insolvenz-Entgelts** mindernden Dienstnehmerbeitragsanteile) abzuziehen. Vom verbleibenden Betrag ist ein Fünftel als pauschale Berücksichtigung für steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen steuerfrei zu belassen.

Die verbleibenden vier Fünftel sind wie ein laufender Arbeitslohn mit einem vorläufigen Steuersatz von 15% zu versteuern.

Erhält der Arbeitnehmer bei Verteilung der Masse nicht durch das IESG gesicherte Ansprüche, sind diese ebenso nach diesen Grundsätzen zu versteuern.

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bestehen keine Bedenken, wenn von Quotenzahlungen an den Arbeitnehmer durch den Masseverwalter 50% als sonstiger Bezug nach § 67 Abs. 3, 6, 8 lit. e und f EStG 1988 mit dem festen Steuersatz von 6% besteuert und die restlichen 50% als laufender Bezug mit 15% versteuert werden. Vom Anteil, der als laufender Bezug zu versteuern ist, bleibt ein Fünftel steuerfrei, sodass sich ein Durchschnittssteuersatz von 9% ergibt.

Werden vom Masseverwalter Quotenzahlungen an den **IEF** geleistet, hat der Lohnsteuerabzug ebenfalls gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 zu erfolgen. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bestehen keine Bedenken, wenn für diese Quotenzahlungen an den **IEF** durch den Masseverwalter pauschal 9% Lohnsteuer einbehalten und abgeführt werden.

1107a

Bei der Auszahlung des Nettobetrages der Ansprüche durch den Fonds bzw. der Entrichtung der Lohnsteuer tritt keine Änderung zum früheren Verfahren ein. Die sich aus dem Steuersatz von 15% ergebende Steuer (bzw. die jeweilige feste Steuer gemäß § 67 Abs. 3, 6 sowie 8 lit. e und f EStG 1988) ist jener Betrag, der das Ausmaß des **Insolvenz-Entgelts** gemäß § 3 IESG mindert.

Die bei Ermittlung der Ansprüche gemäß § 3 Abs. 1 IESG bei den einzelnen Arbeitnehmern fiktiv berechnete Lohnsteuer (sowohl die Lohnsteuer mit festen Sätzen als auch die pauschale vorläufige Steuer von 15%) ist auch jene Lohnsteuer, die im Insolvenzverfahren als Forderung hinsichtlich der durch den Fonds geleisteten Zahlungen (bedingt) anzumelden

ist (siehe Rz 1198). Diese Art der Besteuerung ist sowohl im Konkursverfahren als auch im Ausgleichsverfahren anzuwenden.

1107b

Vom **Insolvenz-Entgelt-Fonds** ist ein Lohnzettel an das FA zur Berücksichtigung der laufenden Bezüge zwecks endgültiger Besteuerung im Veranlagungsverfahren zu übermitteln (siehe Rz 1177a).

1107c

Die Neuregelung ist auf alle Anträge auf **Insolvenz-Entgelt** anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 gestellt werden. Nachzahlungen auf Grund von Anträgen, die vor dem 1. Jänner 2001 beim Fonds eingebracht wurden, sind nach der früheren Rechtslage mit dem Belastungsprozentsatz zu versteuern. Für derart versteuerte Bezüge ist kein Lohnzettel zu übermitteln, sie werden bei einer Veranlagung nicht erfasst.

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-Entgelt-Fonds** erfolgt die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988.

21.7 Zahlungen durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds (§ 69 Abs. 6 EStG 1988)

1177a

Bei Auszahlung von **Insolvenz-Entgelt** durch den **Insolvenz-Entgelt-Fonds** ist von der auszahlenden Stelle zur Berücksichtigung der Bezüge im Veranlagungsverfahren bis zum 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres ein Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen und an das FA der Betriebsstätte bzw. an den zuständigen Krankenversicherungsträger zu übermitteln. Die ausgezahlten Bezüge sind - ausgenommen Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 sowie sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6 und 8 lit. e und f EStG 1988 - in das Veranlagungsverfahren einzubeziehen. Dadurch kommt es zur Rückzahlung der vom Fonds in Abzug gebrachten Steuer, wenn für das gesamte steuerpflichtige Einkommen eine geringere Steuer anfällt, bzw. zu Nachzahlungen, wenn sich eine höhere Einkommensteuer ergibt. Bei der Veranlagung werden jene vier Fünftel, die mit dem Steuersatz von 15% versteuert wurden, als laufende steuerpflichtige Bezüge in die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen. Die Steuerfreiheit des ausgeschiedenen Fünftels bleibt bei der Veranlagung erhalten. Die Steuer von 15% ist auf dem Lohnzettel als anrechenbare Steuer für laufende Bezüge auszuweisen und bei der Veranlagung anzurechnen. Die Bezüge sind nicht in die Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 einzubeziehen.

Bei quotaler Auszahlung zur Erfüllung von Dienstnehmerforderungen, die nicht auf den **Insolvenz-Entgelt-Fonds** übergegangen sind, hat der Masseverwalter bis zum 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte bzw. an den zuständigen Krankenversicherungsträger zu übermitteln. Die Ausstellung des lohnsteuerlichen Teiles des Lohnzettels hat zu unterbleiben, wenn die Bezüge 100 Euro nicht übersteigen.

In diesem Lohnzettel ist die bei der Ermittlung des Auszahlungsbetrages gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 berechnete Lohnsteuer, soweit sie nicht auf Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f EStG 1988 entfällt, als anrechenbare Lohnsteuer auszuweisen. Hinsichtlich der Berechnung der Lohnsteuer siehe Rz 1107.

Beispiel für den Ausweis der anrechenbaren Lohnsteuer im Falle der Ausstellung eines Lohnzettels:

Gesamte Quotenzahlung	1.000 €
Laufender Bezug	500 €

<i>Sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f EStG 1988</i>	500 €
<i>Steuer auf den laufenden Bezug</i>	60 €
<i>Steuer auf den sonstigen Bezug</i>	30 €

Lohnzettel:

<i>Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer</i>	90 €
<i>Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988</i>	30 €
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	60 €

1195a

Steuerliche Behandlung von Bezügen in einem Insolvenzverfahren, die gemäß DBA der Besteuerung im Ausland unterliegen:

- Wird ein Besteuerungsnachweis erbracht, ist das **Insolvenzentgelt** ohne Lohnsteuerabzug auszuzahlen. Obwohl keine Lohnsteuer einbehalten wird, hat der **IEF** einen Lohnzettel an das Finanzamt zu übermitteln.
- Kann ein Besteuerungsnachweis nicht erbracht werden, weil zwar das Ausland das Besteuerungsrecht hat, aber keine Steuer einhebt, dann muss dieser Umstand glaubhaft gemacht werden.
- Wird eine Besteuerung im Ausland weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, ist vom **IEF** Lohnsteuer einzubehalten. Eine allfällige Entlastung erfolgt durch das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart.

Sieht ein DBA eine Verpflichtung zur Entlastung vom Steuerabzug vor, dann sind die Regelungen der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, zu beachten.

1198

Gemäß § 3 Abs. 1 des Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetzes (IESG), BGBl. Nr. 324/1977 idgF, gebührt das **Insolvenz-Entgelt** in der Höhe des gesicherten Anspruches, vermindert um die gesetzlichen Abzüge, die von den öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Insolvenzverfahren geltend zu machen sind. Der Arbeitnehmer erhält daher seine Bezüge

vom Bundesamt für Soziales sowohl im Falle eines Ausgleiches als auch im Falle eines Konkurses "netto" ausbezahlt. Zahlungen auf Grund eines Konkursverfahrens und eines Ausgleichsverfahrens sind gleich zu behandeln.

In beiden Fällen ist gemäß § 69 Abs. 6 EStG 1988 vom **Insolvenz-Entgelt-Fonds** ein Lohnzettel auszustellen.

Im Insolvenzverfahren werden die gemäß § 3 Abs. 1 IESG das Ausmaß des **Insolvenz-Entgelts** mindernden (fiktiv berechneten) Lohnsteuerbeträge zugleich als Konkurs- (Ausgleichs-)Forderung (bedingt) angemeldet. Sollte zum Zeitpunkt der Anmeldung die genaue Ermittlung dieser Lohnsteuerforderung (noch) nicht möglich sein, bestehen keine Bedenken, die entsprechenden Beträge zu schätzen.

1201a

Im Falle, dass der Arbeitgeber den in Exekution gezogenen Gehaltsteil nicht an den Gläubiger des Arbeitnehmers abführt, diesen selbst behält und dieser in weiterer Folge insolvent wird, hat der Arbeitnehmer in Höhe dieses Betrages einen Anspruch gegen den **IEF**.

Beispiel:

*Ein Angestellter erhält seinen Gehalt (brutto 3.000 Euro) bis zum Ende des Dienstverhältnisses am 31. Mai. Im Mai werden ihm aber vom Arbeitgeber wegen einer Exekution 500 Euro abgezogen, allerdings nicht an den Gläubiger abgeführt. Der Arbeitnehmer beantragt **Insolvenz-Entgelt** von 500 Euro.*

Gehaltsabrechnung Mai:

<i>Brutto</i>	<i>3.000,00 €</i>
<i>- SV-Beitrag</i>	<i>540,00 €</i>
<i>- Lohnsteuer</i>	<i>607,65 €</i>
<hr/>	
<i>Netto</i>	<i>1.852,35 €</i>
<i>- Exekution</i>	<i>500,00 €</i>
<hr/> <i>Auszahlungsbetrag</i>	<i>1.352,35 €</i>

*In diesem Fall muss die Zahlung bereits im Lohnzettel (L-16) des Arbeitgebers/Masseverwalters erfasst sein. Die nicht abgeführt Exekutionszahlung kann „Brutto = Netto“ (500 Euro) ausbezahlt werden und muss im Lohnzettel (L-16) der **IEF-Service-GesmbH** nicht erfasst werden.*

31.7 Ausstellung von Lohnzetteln im Konkurs- und Ausgleichsverfahren

1232

§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 sieht für Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen von laufenden und sonstigen Bezügen im Insolvenzverfahren eine vorläufige Besteuerung vor. Die ausgezahlten Bezüge sind - ausgenommen Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 sowie sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6 und 8 lit. e und f EStG 1988 - in das Veranlagungsverfahren einzubeziehen. Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen, die auf Grund von Anträgen geleistet werden, die vor dem 1. Jänner 2001 beim **Insolvenz-Entgelt-Fonds** eingebbracht wurden, sind mit dem Belastungsprozentsatz zu versteuern. Diesfalls bestehen keine Bedenken, wenn die Einkommensteuerveranlagung ohne Vorliegen eines entsprechenden Lohnzettels für diese Bezüge durchgeführt wird, weil nach § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2001 besteuerte Bezüge nicht in die Veranlagung miteinbezogen werden.

Hat der Arbeitnehmer vor Konkursöffnung vom Arbeitgeber Lohnzahlungen erhalten und werden diese vom Masseverwalter erfolgreich angefochten, muss der Arbeitnehmer diese Lohnzahlungen zurückzahlen. Sofern diese angefochtenen Lohnzahlungen Gehaltsansprüche betreffen, die durch den **IEF** abgedeckt werden, hat nicht der Arbeitnehmer die Löhne zurückzuzahlen, sondern erfolgt die Rückzahlung direkt durch den **IEF** an den Masseverwalter. In diesem Fall ist aus Vereinfachungsgründen folgendermaßen vorzugehen:

- Der Lohnzettel über die ursprünglich geleisteten Lohnzahlungen des Arbeitgebers ist nicht zu korrigieren.
- Die Zahlung des **IEF** an den Masseverwalter ist nicht in den Lohnzettel des **IEF** aufzunehmen.
- Es liegt kein rückgezahlter Arbeitslohn im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG 1988 vor; dem Arbeitnehmer stehen daher aus diesem Titel keine Werbungskosten zu.

Voraussetzung für diese vereinfachte Vorgangsweise ist, dass diese Gehaltsbestandteile im Lohnzettel des Arbeitgebers, der für die Zeit vor Konkursöffnung ausgestellt wurde, tatsächlich enthalten sind.

1233

Für Zahlungen von **Insolvenz-Entgelt** im Rahmen eines Ausgleichsverfahrens hat für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2001 die auszahlende Stelle einen Lohnzettel zu übermitteln.

Die Rz 709, Rz 709a, Rz 731 werden aufgrund der gesetzlichen Neuerungen (BGBI. I Nr. 133/2008) geändert und die Rz 741 wird neu eingefügt.

10.5.1.2.2 Ausnahmeregelung für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit

709

Abweichend von § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 können für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- **oder Servicetätigkeit**, die unmittelbar von der Wohnung aus angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen **bis 31. Dezember 2008** gemäß § 124b Z 140 EStG 1988 und ab 1. Jänner 2009 gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b 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 **steuerfrei**. 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 **steuerfrei**.*

Siehe auch Beispiel Rz 10709.

709a

Wird 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.

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) **nicht steuerbar**. 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) **gemäß § 26 Z 4 EStG 1988** nicht steuerbar ausbezahlt werden. **Bei einem längeren Zeitraum kann eine Auszahlung gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 erfolgen (siehe Rz 741)**. 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 **nicht steuerbar**. Wird der Nächtigungsaufwand nicht nachgewiesen, so sind 15 Euro **nicht steuerbar**.*

10.5.4. Verhältnis von Nächtigungsgeldern gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

741

Nächtigungsgeld ist gemäß § 26 Z 4 lit. c und e EStG 1988 der Betrag, der bei Vorliegen eines Nächtigungsaufwandes im Rahmen einer Dienstreise anstelle der

tatsächlichen Kosten ersetzt werden kann (bei Inlandsreisen 15 Euro, bei Auslandsreisen die entsprechenden Sätze der RGV).

Nächtigungsgeld setzt voraus, dass

- **tatsächlich eine Nächtigung erfolgt und**
- **dem Arbeitnehmer Kosten für die Nächtigung entstehen, die vom Arbeitgeber nicht in tatsächlicher Höhe ersetzt werden.**

Stellt der Arbeitgeber eine Nächtigungsmöglichkeit inkl. Frühstück zur Verfügung, kann kein nicht steuerbares Nächtigungsgeld ausgezahlt werden. Wird nur die Nächtigungsmöglichkeit ohne Frühstück bereitgestellt, kann das pauschale Nächtigungsgeld nicht steuerbar ausgezahlt werden.

Diese pauschalen Nächtigungsgelder sind vorrangig nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar zu behandeln (Rz 730 bis Rz 733). Nach § 26 Z 4 EStG 1988 können diese nur für einen Zeitraum von sechs Monaten nicht steuerbar ausgezahlt werden.

Ab 1. Jänner 2009 kann der Arbeitgeber die pauschalen Nächtigungsgelder nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 bei Vorliegen aller anderen Voraussetzungen 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 oder**
- **Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz BGBI. Nr. 196/1988**

steuerfrei auszahlen.

Bei einer vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 letzter Teilstreich kann Nächtigungsgeld nur für sechs Monate steuerfrei ausgezahlt werden. Daraus folgt, dass für jene Tage, für die gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfreies

Taggeld zusteht, bei Vorliegen der Voraussetzungen auch ein pauschales Nächtigungsgeld steuerfrei ausgezahlt werden kann.

In der Rz 735c wird ein redaktionelles Versehen beseitigt; gemäß § 40 ArbVG kann ein Betriebsrat gebildet werden, wenn die nötige Arbeitnehmeranzahl erreicht (und nicht überschritten) wird.

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, BGBl. 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) **erreicht** 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 **Erreichen** 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.

Siehe auch Beispiele Rz 10735c.

Rz 774 wird unter Hinweis auf die EStR 2000 Rz 3860i ergänzt.

11.4.2 Grenzbetragsermittlung für den Alleinverdienerabsetzbetrag

774

Maßgebend für die Ermittlung des Grenzbetrages ist der Gesamtbetrag aller Einkünfte. **Die bis zur Veranlagung 2006 im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltenen Nachversteuerungsbeträge gemäß § 11a EStG 1998 sind auszuscheiden (siehe EStR 2000 Rz 3860i).** Bei der Ermittlung des Grenzbetrages bleiben **auch** steuerfreie Einkünfte (zB sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 bis zur Freigrenze von 2.000 Euro, Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988) außer Ansatz. Gemäß § 3 EStG 1988 steuerfreie Einkünfte bleiben ebenfalls grundsätzlich außer Ansatz. Lediglich

- die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 (Wochengeld und vergleichbare Bezüge),

- die nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 (begünstigte Auslandtätigkeiten, Fachkräfte der Entwicklungshilfe)
- sowie die auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen

steuerfreien Einkünfte sind bei der Ermittlung des Grenzbetrages zu berücksichtigen.

Einkünfte, die dem Grunde nach steuerpflichtig sind und im Einzelfall nur auf Grund von Tarifvorschriften zu keiner Einkommensteuer führen, sind keine „steuerfreien Einkünfte“ im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 und sind daher für die Berechnung des Grenzbetrages heranzuziehen. Dies gilt auch für Abfertigungen, für die bei Anwendung der Vergleichsrechnung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 im Einzelfall keine Steuer anfällt, sowie für Pensionsabfindungen, für die auf Grund der Tarifvorschriften ab 1. Jänner 2005 gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 keine Steuer einzubehalten ist.

Im Fall der Option auf die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 7) sind für die Grenzbetragsermittlung auch jene Einkünfte zu berücksichtigen, die – wären sie in Österreich steuerbar – in die Grenzbetragsermittlung einzubeziehen wären.

Einkünfte des (Ehe)Partners aus Kapitalvermögen (zB Zinsen, Aktiendividenden) sind zu berücksichtigen, auch wenn sie endbesteuert sind.

Beispiel:

<i>Bruttobezüge (KZ 210)</i>	<i>5.000 Euro</i>
<i>Steuerfreie sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels</i>	<i>700 Euro</i>
<i>Sozialversicherungsbeiträge für laufende Bezüge</i>	<i>700 Euro</i>
<i>Werbungskostenpauschale</i>	<i>132 Euro</i>
<i>Für den Grenzbetrag maßgebliche Einkünfte</i>	<i>3.468 Euro</i>

Die Rz 807a wird im Zusammenhang mit Leistungen aus einer BV-Kasse eingefügt.

807a

Bezüge und Vorteile aus Betrieblichen Vorsorgekassen (BV-Kassen) einschließlich der Bezüge und Vorteile im Rahmen der Selbständigenvorsorge nach dem 4. und 5. Teil des BMSVG sind zwar gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aber keine Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988. Werden derartige Leistungen aus einer BV-Kasse ausbezahlt, stehen Arbeitnehmer-, Grenzgänger- und Verkehrsabsetzbetrag nicht zu.

Die Rz 812a wird hinsichtlich der Erhöhung des Pendlerzuschlages geändert.

812a

Für Personen, deren Einkommen unter der Besteuerungsgrenze liegt und die mindestens in einem Kalendermonat Anspruch auf das Pendlerpauschale haben, steht erstmalig für das Jahr 2008 ein Pendlerzuschlag in Höhe von höchstens **130** Euro zu. In diesem Fall wird die Negativsteuer von 110 Euro auf **240** Euro angehoben. Die Negativsteuer (inklusive Pendlerzuschlag) ist mit **15%** der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung begrenzt.

Der Pendlerzuschlag steht für die Kalenderjahre 2008 und 2009 zu und kann daher erstmalig im Jahr 2009 bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2008 geltend gemacht werden.

Beispiele:

*Eine Arbeitnehmerin (Angestellte) verdient im Kalenderjahr 2008 ganzjährig monatlich **880** Euro. Die Sozialversicherungsbeiträge betragen **jährlich ca. 1.800** Euro. Da sie täglich zwischen Bruck/Leitha und Wien pendelt, hat sie Anspruch auf das Pendlerpauschale. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 kommt es zu einer Steuergutschrift von **240** Euro (Negativsteuer mit Pendlerzuschlag).*

Eine Arbeitnehmerin (Angestellte) verdient im Kalenderjahr 2008 ganzjährig monatlich 500 Euro. Die Sozialversicherungsbeiträge betragen **1.040** Euro. Sie hat Anspruch auf das Pendlerpauschale. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 kommt es zu einer Steuergutschrift von **156** Euro (Negativsteuer mit Pendlerzuschlag, begrenzt mit 15% der Sozialversicherungsbeiträge).

Ein Ferialpraktikant verdient in den Monaten Juli und August jeweils **ca. 1.200** Euro sowie den aliquoten Anteil des 13. und 14. Bezuges. Er hat Anspruch auf das Pendlerpauschale. Bei der laufenden Lohnverrechnung werden **64** Euro Lohnsteuer und **446** Euro an Sozialversicherungsbeiträgen einbehalten. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung erhält er neben der einbehaltenen Lohnsteuer von **64** Euro auch Negativsteuer in Höhe von **66,90** Euro.

Die Rz 870 wird geändert (Übernahme von Krankheitskosten durch [Ehe]Partner).

870

Für das Tragen von Krankheitskosten **des (Ehe)Partners** ergibt sich aus der Unterhaltpflicht eine rechtliche Verpflichtung. **Die Höhe des aus dem Titel der Krankheit zu leistenden Unterhalts hängt von den finanziellen Rahmenbedingungen des Unterhaltsverpflichteten und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten ab.**

Grundsätzlich sind Krankheitskosten vom erkrankten (Ehe)Partner selbst zu tragen. Werden Krankheitskosten für den erkrankten (Ehe)Partner gezahlt, stellen sie beim zahlenden (Ehe)Partner insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten (Ehe)Partners derart belasten würden, dass das steuerliche Existenzminimum gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 (10.000 Euro jährlich) unterschritten würde.

Beispiel:

A zahlt Krankheitskosten in Höhe von 7.000 Euro für B:

	<i>Partner/in A</i>	<i>Partner/in B</i>
Einkünfte	25.000	11.000
Steuerliches		<u>– 10.000</u>

Existenzminimum		
Außergewöhnliche Belastung für B		1.000
Krankheitskosten	7.000	
abzügl. AgB für B	- 1.000	
Außergewöhnliche Belastung für A	6.000	

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur solche, die unmittelbar zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet werden, nicht aber bloß mittelbar mit der Krankheit zusammenhängen (siehe auch Rz 902). Die Unterhaltspflicht umfasst demnach nicht Zahlungen zur Beseitigung einer finanziellen Belastungssituation, wenn es auch der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass sich solche Zahlungen positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können (VwGH 23.05.1996, 95/15/0018).

Die Rz 908 wird geändert (Salzburger Steuerdialog 2008).

908

Wohnungskosten hat die Mehrzahl der Steuerpflichtigen zu tragen. Ihnen fehlt das Element der Außergewöhnlichkeit (VwGH 15.7.1998, 95/13/0270). Auch stellen die Kosten der Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung bzw. eines Eigenheimes eine bloße Vermögensumschichtung dar (zB VwGH 30.4.1985, 82/14/0312, sowie Rz 821 ff). Sie führen daher zu keiner außergewöhnlichen Belastung, und zwar unabhängig davon, ob es sich um

- die erstmalige Gründung eines Hausstandes,
- die Anschaffung oder Herstellung weiterer Wohnungen (Eigenheime),
- Wohnungsaufwendungen nach einem Scheidungsverfahren (VwGH 17.10.1991, 89/13/0211),
- die Anschaffung oder Herstellung von Wohnungen (Eigenheimen) zu überdurchschnittlich hohen Kosten (vgl. VwGH 3.10.1990, 89/13/0152) oder

- die Neubeschaffung einer Ersatzwohnung wegen störender Umgebung (VwGH 19.2.1992, 87/14/0116)

handelt.

Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Wohnungswechsel, die letztlich aus dem freien Entschluss resultieren, eine (BUWOG-)Wohnung für die Dauer eines Dienstverhältnisses zu beziehen bzw. sie bei Beendigung des Dienstverhältnisses zu räumen, sind mangels Zwangsläufigkeit nicht zu berücksichtigen (VwGH 26.5.1999, 94/13/0058).

Kosten der Schaffung (bzw. Sanierung) von Wohnraum stellen allerdings Sonderausgaben dar (siehe dazu Rz 495 ff).

Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung eines Eigenheimes (oder eines sonstigen Wohnraumes) stellen außergewöhnliche Belastungen dar, soweit es sich dabei um einen verlorenen Aufwand handelt. Abzugsfähig sind zB der Einbau einer Behindertentoilette, die rollstuhlgerechte Adaptierung einer Wohnung oder der Einbau eines Liftes in einem zweigeschossigen Haus zwecks behindertengerechter Ausstattung (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172) sowie sonstige durch die Behinderung unmittelbar veranlasste Einbauten.

Die unmittelbar aufgrund der behindertengerechten Ausstattung veranlassten Kosten für Ein- und Umbauten von Bad und WC stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Weitere dadurch erforderliche mittelbare Maßnahmen (zB Fliesenarbeiten vor und nach Einbau einer behindertengerechten Badewanne) ebenfalls, insbesondere die Abrisskosten der alten Einrichtung. Sofern zusätzlich Einrichtungsgegenstände (Möbel, Beleuchtungskörper usw.) neu angeschafft bzw. installiert werden, liegt eine außergewöhnliche Belastung im Ausmaß der Kosten einer Bad- und WC Standardeinrichtung vor. Eine weitere Berücksichtigung des (anteiligen) Wertes des Altbestandes hat nicht zu erfolgen.

Aufwendungen können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn zum Zeitpunkt des Umbaues bereits eine Beeinträchtigung bzw. Krankheit vorliegt.

Keine außergewöhnliche Belastung sind die Kosten für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen (zB VwGH 23.1.1970, 1782/68), für einen Kanalanschluss (auch bei Anschlusszwang, VwGH 25.9.1985, 84/13/0113), für einen Wasseranschluss (VwGH

10.11.1987, 85/14/0128), für einen Hausbrunnen (VwGH 28.6.1988, 88/14/0059) sowie für nachträglich erforderliche Bodenbefestigungen, Stützmauern und dgl. (VwGH 3.10.1990, 89/13/0152).

Zur Berücksichtigung von Katastrophenschäden siehe Rz 838 bis 838g. Zur Berücksichtigung von Anschlusskosten als Sonderausgaben siehe Rz 533.

Siehe auch Beispiel Rz 10908.

In der Rz 909 wird ein Redaktionsversehen korrigiert; der Pflichtveranlagungstatbestand „Pendlerpauschale“ kommt nur zum Tragen, wenn die Nachforderung mehr als 10 Euro beträgt.

13 VERANLAGUNG VON LOHNSTEUERPFLECHTIGEN EINKÜNFEN (§ 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 Heeresgebührengegesetz 1992, Rz 1173 ff, Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, Rz 1177, Zahlungen aus dem **Insolvenz-Entgelt-Fonds**, Rz 1177a, Bezüge aus Dienstleistungsscheck, Rz 655b und Rz 1177b, Bezüge gemäß § 33f Abs. 1 BUAG, Rz 1177c),
- 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 6 EStG 1988, wenn die Einkommensteuerschuld abzüglich anrechenbarer Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer eine Nachforderung von nicht mehr als 10 Euro ergibt.

Siehe auch Beispiel Rz 10909.

Die 992c wird neu eingefügt (Ergebnisse Salzburger Steuerdialog 2008).

992c

Vortragende an einer Fachhochschule haben einen Nachweis über ihre wissenschaftlichen, berufspraktischen und pädagogischdidaktischen Qualifikationen gemäß § 12 Abs. 2 Z 3 FHStG zu erbringen. Personen gemäß § 5a FHStG können somit nur natürliche Personen sein, da nur diese über derartige persönliche Qualifikationen und entsprechende Nachweise verfügen.

Selbst eine ausdrücklich vereinbarte Vertretungsbefugnis stünde dann im Verdacht, ein "Scheingeschäft" zu sein, wenn eine solche Vereinbarung mit den objektiven Anforderungen der Unternehmensorganisation nicht in Einklang zu bringen wäre (VwGH 21.04.2004, 2000/08/0113). Auf Grund der gesetzlich vorgegebenen Struktur des FHStG ist eine generelle Vertretungsberechtigung eines Lehrbeauftragten an einer Fachhochschule zu verneinen (VwGH 25.04.2007, 2005/08/0137).

Ein Vortragender/eine Vortragende kann sich nur durch eine entsprechend qualifizierte Ersatzkraft mit Zustimmung der Fachhochschule vertreten lassen. Steuerrechtlich ist bei Lehraufträgen an Fachhochschulen von einem

Dienstverhältnis (§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) der Vortragenden zur Fachhochschule auszugehen (siehe VwGH 25.04.2007, 2005/08/0137).

Rz 1038a wird ergänzt (Ergebnisse Salzburger Steuerdialog 2008).

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. **Eine längere Beschäftigungsdauer ist auch dann anzunehmen, wenn dem Beschäftigten im Falle eines befristeten Dienstverhältnisses die Möglichkeit eingeräumt wird, das Beschäftigungsverhältnis über fünf Jahre hinaus zu verlängern. Wird die Option auf Vertragsverlängerung nicht in Anspruch genommen, liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor, das zu einer Bescheidänderung zu Gunsten des Arbeitnehmers im Rahmen der Veranlagung führen kann.**

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.

Siehe auch Beispiel Rz 11038a.

In der Rz 1120 und Rz 1121 wird der Betrag der Freigrenze berichtigt.

1120

Der Bruttobetrag des sonstigen Bezuges ist allerdings maßgeblich für die Berechnung des Jahressechstels, der Freigrenze von **2.000** Euro, einschließlich Einschleifregelung, des Viertels der laufenden Bezüge bzw. der zusätzlichen Begünstigung für freiwillige Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988. Der Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro ist erst nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge zu berücksichtigen.

1121

Sozialversicherungsbeiträge, die auf steuerfreie laufende Bezüge entfallen (zB Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988), sind vor Anwendung des Lohnsteuertarifes vom laufenden Arbeitslohn abzuziehen. Entfallen sie hingegen auf steuerfreie sonstige Bezüge (zB auf den Freibetrag nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro), sind sie vor Anwendung des Freibetrages gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 und des festen Steuersatzes bei den jeweiligen sonstigen Bezügen abzuziehen. Die auf sonstige Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind diesen auch dann zuzuordnen, wenn die sonstigen Bezüge die Freigrenze von **2.000** Euro gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht übersteigen. Abweichend davon sind Sozialversicherungsbeiträge, die auf Mitarbeiterbeteiligungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 entfallen, von vornherein bei den zum Tarif zu versteuernden Bezügen abzuziehen.

Die Rz 1128, Rz 1146, Rz 1147, Rz 1148, Rz 1151, Rz 1154, Rz 1155, Rz 1161, Rz 1162 werden aufgrund der gesetzlichen Neuregelung (BGBl. I Nr. 133/2008) geändert.

1128

Der Freibetrag steht unabhängig von der Zahl der in dieser Zeit geleisteten Arbeitsstunden und vom Ausmaß der Zulagen und Zuschläge zu. Bei mehreren Dienstverhältnissen steht dieser Freibetrag für jedes Dienstverhältnis zu. Im Wege der (Arbeitnehmer-)Veranlagung erfolgt die Zurückführung auf das einfache Ausmaß (insgesamt nur **zehn** Überstunden, maximal **86** Euro monatlich, sowie 360 Euro bzw. 540 Euro monatlich). **Die Erhöhung von fünf auf zehn bzw. von 43 Euro auf 86 Euro gilt für Überstunden, die ab 1. Jänner 2009 geleistet werden.**

1146

Gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind zusätzlich zu der Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 Zuschläge für die ersten **zehn** Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens **86** Euro monatlich, steuerfrei. Als Überstundenzuschläge gelten auch Zuschläge für Mehrarbeit, die sich aufgrund der verkürzten kollektivvertraglichen Normalarbeitszeit ergibt. Dies gilt jedoch nicht für Mehrarbeitszeitzuschläge (25%) im Sinne des § 19d Abs. 3a AZG im Zusammenhang mit einer Teilzeitbeschäftigung. Diese Zuschläge sind auch dann steuerpflichtig, wenn sie für eine Mehrarbeit geleistet werden, die an einem Sonn-, Feiertag oder in der Nacht erbracht wird.

1147

Überschreiten die insgesamt für einen Monat ausbezahlten Zulagen und Zuschläge den Freibetrag von 360 Euro und sind die **zehn** Überstunden des § 68 Abs. 2 EStG 1988 noch nicht ausgeschöpft, ist für die nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht mehr begünstigten Überstundenzuschläge (bis höchstens 50% des Grundlohnes) auch die Befreiung des § 68 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen. Der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 kann bei Arbeitgeberwechsel innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes sowie bei mehreren Dienstverhältnissen gleichzeitig von beiden Arbeitgebern stets in voller Höhe berücksichtigt werden.

1148

Das Ausmaß der steuerfreien Zuschläge ist im § 68 Abs. 2 EStG 1988 festgehalten. Der Stundenteiler für die Ermittlung des Grundlohnes wäre bei einer 40-Stunden-Woche 173. Ist in Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen ein anderer Stundenteiler vorgesehen, ist dieser maßgeblich. Werden in einem Monat zuerst Zuschläge von weniger als 50% und erst später Zuschläge von (mindestens) 50% ausgezahlt, sind die (mindestens) "50-prozentigen" Überstunden begünstigt. Sind die Zuschläge generell unter 50%, sind dennoch nur **zehn** Überstunden begünstigt (ein Zusammenrechnen ist unzulässig). Fallen Zuschläge über 50% aber pro Monat für weniger als **zehn** Überstunden an, so sind die Zuschläge dennoch nur im Ausmaß von 50% steuerfrei.

Beispiele:

*Im Monat August zuerst zehn Überstunden mit 25% Zuschlag (7,50 Euro pro Stunde), dann fünfzehn Überstunden mit 50% Zuschlag (15 Euro pro Stunde); steuerfrei sind 50%-Zuschläge für **zehn** Überstunden (wären **150** Euro), maximal aber **86** Euro.*

*Im Monat August **zwanzig** Überstunden mit 25% Zuschlag (7,50 Euro pro Stunde); steuerfrei sind 25%-Zuschläge für **zehn** Überstunden (also **75** Euro).*

*Im Monat August **sechs** Überstunden mit 100% Zuschlag (30 Euro pro Stunde); steuerfrei sind Zuschläge für **sechs** Überstunden bis 50% (wären **90** Euro), maximal aber **86** Euro.*

1151

Werden Überstunden für das laufende Jahr **bzw. bis zum 15. Februar des Folgejahres** nachgezahlt, dann bleibt bei Vorliegen der Voraussetzungen die Steuerfreiheit für Überstundenzuschläge gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 im Zeitpunkt der Leistung der Überstunden auch bei einer späteren Auszahlung der Überstundenentgelte (innerhalb desselben Kalenderjahres) erhalten. Nach Ablauf des Kalenderjahres ausgezahlte Überstundenentlohnungen sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern (VwGH 30.01.1991, 90/13/0121). Kommt es zu einem teilweisen Zeitausgleich geleisteter Überstunden und wird der restliche Teil der Überstundenentgelte ausgezahlt, bestehen keine Bedenken, davon auszugehen, dass vorrangig die steuerlich nicht begünstigten über die **zehn** Überstunden hinausgehenden Überstunden in Form von Freizeit ausgeglichen werden, die Überstundenentgelte für die steuerfreien Zuschläge für die ersten **zehn** Überstunden samt dem Überstundenentgelt aber ausgezahlt werden. Wird die Überstunde durch Zeitausgleich

abgegolten, der Überstundenzuschlag hingegen ausgezahlt, dann ist eine Steuerfreiheit gemäß § 68 EStG 1988 nicht gegeben, weil die Voraussetzung für die Steuerfreiheit der im § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge nur dann vorliegt, wenn derartige Zulagen und Zuschläge neben dem Grundlohn gezahlt werden.

Siehe auch Beispiele Rz 11151.

1154

Überwiegend bedeutet, dass mehr als die Hälfte der Normalarbeitszeit im maßgeblichen Lohnzahlungszeitraum in die begünstigte Nachtzeit fällt. Ist die Begünstigung für **zehn** Werktagsüberstunden zur Tagzeit (§ 68 Abs. 2 EStG 1988) nicht ausgeschöpft, so sind Zuschläge (maximal 50%) für (restliche) **zehn** Überstunden zusätzlich zum (erhöhten) Freibetrag steuerfrei.

1155

Als überwiegende Nachtarbeit gilt eine Arbeitsleistung von mehr als der Hälfte der Normalarbeitszeit zwischen 19 Uhr und 7 Uhr, wobei die Blockzeit von drei Stunden nicht zu prüfen ist.

Beispiel:

*Normalarbeitszeit eines Druckers im Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat) 173 Stunden, davon fünf Stunden zwar in der Nacht, aber außerhalb einer Blockzeit, und 84 Stunden in der Nacht und innerhalb der Blockzeit; maßgeblich für Überwiegen sind 89 Nachtstunden; da somit die Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum überwiegend in die Nachtzeit fällt, beträgt der Freibetrag 540 Euro; Zuschläge für **zehn** Nachtstunden außerhalb der Blockzeit sind innerhalb des Freibetrages steuerfrei. Während der Nachtzeit erbrachte Überstunden auf Grund von Arbeits- bzw. Zeiteinteilungen rechtfertigen nicht die Anwendung des § 68 Abs. 6 EStG 1988.*

20.5.3 Nachweis von Überstunden bzw. Herausschälgung von Zuschlägen gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988

1161

Für die Berücksichtigung von steuerfreien Zuschlägen im Sinne des § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind grundsätzlich keine **gesonderten** Aufzeichnungen erforderlich, sofern bisher Überstunden über diese Anzahl hinaus erbracht und gezahlt wurden. **Werden vom**

Arbeitgeber Aufzeichnungen geführt (zB Aufzeichnungen aufgrund des Arbeitszeitgesetzes), sind diese auch für steuerliche Zwecke maßgeblich.

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 **zehn** Überstunden von der herausgerechneten Überstundenanzahl mit einem 50-prozentigen Zuschlag steuerbegünstigt behandelt werden.

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.

Rz 1194 wird ergänzt (Ergebnisse Salzburger Steuerdialog 2008).

25 EINBEHALTUNG DER LOHNSTEUER (§ 78 EStG 1988)

1194

Ob der Arbeitgeber die Lohnsteuer vorschriftsmäßig einbehalten hat, kann nur nach der Sachlage im Zeitpunkt des Abzuges beurteilt werden (VwGH 21.12.1956, 0359/55). Der Arbeitgeber kann, **wenn er zuviel Lohnsteuer einbehalten hat, den** Fehler im Laufe des Kalenderjahres **bzw. bis zum 15. Februar des Folgejahres** berichtigen (vgl. VwGH 26.02.1963, 1325/60). **Danach kann eine Berichtigung der Lohnsteuer zu Gunsten des Arbeitnehmers nur im Wege der Veranlagung erfolgen.**

Erkennt der Arbeitgeber, dass er durch die fehlerhafte Berechnung zuwenig Lohnsteuer einbehalten und abgeführt hat, muss er den Fehler berichtigen und

den Differenzbetrag abführen. Die Berichtigung kann im laufenden Kalenderjahr bzw. bis zum 15. Februar des Folgejahres im Rahmen einer Aufrollung erfolgen. Wird die fehlerhafte Berechnung erst nach dem 15. Februar des Folgejahres festgestellt oder kann eine Aufrollung nicht erfolgen, weil der Arbeitnehmer bereits aus dem Unternehmen ausgeschieden ist, hat der Arbeitgeber dies dem Finanzamt zum Zwecke einer bescheidmäßigen Festsetzung (§ 202 BAO) mitzuteilen. Die Berichtigung des Lohnzettels darf diesfalls erst erfolgen, wenn dem Arbeitgeber die zuwenig einbehaltene Lohnsteuer vorgeschrieben und diese vom Arbeitnehmer im Regresswege bezahlt wurde.

Der Arbeitgeber ist keine Hilfsstelle des Finanzamtes, der vorgenommene Steuerabzug ist nicht als Steuerbescheid anzusehen (vgl. VwGH 15.02.1977, 0187/77, 0188/77). Über die Rechtmäßigkeit des Steuerabzuges entscheidet auf Antrag das FA der Betriebsstätte (§ 240 Abs. 3 BAO). Auch von Bezügen aus einer gesetzlichen Sozialversicherung ist Lohnsteuer einzubehalten. Nachzahlungen in einem Ausgleichsverfahren sind wie Nachzahlungen in einem Konkursverfahren gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 in Verbindung mit § 69 Abs. 6 EStG 1988 zu behandeln (siehe Rz 1107, Rz 1177a, und Rz 1198).

Siehe auch Beispiel Rz 11194.

In der Rz 1241b wird die Einschränkung hinsichtlich Vergütungen für Diensterfindungen gestrichen (BBG 2007).

1241b

Bezieht ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer Einkünfte im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, bei denen kein Lohnsteuerabzug erfolgt, da der Arbeitgeber nicht über eine Betriebsstätte gemäß § 81 EStG 1988 verfügt, dann ist die Einkommensteuer im Veranlagungsweg zu erheben.

Die Begünstigungen für sonstige Bezüge des § 67 Abs. 1, 2, 6, 7 und 8 EStG 1988 sind auch bei der Veranlagung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern anzuwenden.

In Rz 1304 wird die AÖF-Nr. für 2008 ergänzt.

1304

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

Die Berechnung erfolgt folgendermaßen:

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

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

Höhe der Bausparprämie:

Jahr	Prozentsatz	Höchstbetrag	Höchstprämie	AÖF
2000	3,5%	1.000 Euro	35 Euro / 481,61 Schilling	Nr. 268/1999
2001	4,5%	1.000 Euro	45 Euro / 619,21 Schilling	Nr. 220/2000
2002	4,5%	1.000 Euro	45 Euro	Nr. 257/2001
2003	4,0%	1.000 Euro	40 Euro	Nr. 20/2003
2004	3,5%	1.000 Euro	35 Euro	Nr. 220/2003

2005	3,5%	1.000 Euro	35 Euro	Nr. 265/2004
2006	3%	1.000 Euro	30 Euro	Nr. 247/2005
2007	3,5%	1000 Euro	35 Euro	Nr. 287/2006
2008	4%	1000 Euro	40 Euro	Nr. 232 /2007

In Rz 1346 und Rz 1364 wird der Betrag iSd § 1 Abs. 2a 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. 2a Pensionskassengesetz (2006 und 2007: 9.900 Euro, 2008: 10.200 Euro, **ab 2009 10.500 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 (2006 und 2007: 9.900 Euro, 2008: 10.200 Euro, **ab 2009 10.500 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.

In der Rz 1404 werden die Kilometergelder aktualisiert.

42.1 Kilometergelder

1404

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

	bis 27.10.2005	ab 28.10.2005	ab 01.07.2008*
1. für Motorfahrräder und Motorräder mit einem Hubraum bis 250 cm³ je Fahrkilometer	0,113 Euro	0,119 Euro	0,14 Euro
2. für Motorräder mit einem Hubraum über 250 cm³ je Fahrkilometer	0,201 Euro	0,212 Euro	0,24 Euro
3. für Personen- und Kombinationskraftwagen je Fahrkilometer	0,356 Euro	0,376 Euro	0,42 Euro
3a. Zuschlag für jede Person, deren Mitbeförderung dienstlich notwendig ist	0,043 Euro	0,045 Euro	0,05 Euro

*** befristet bis 31. Dezember 2009**

Die Beispielsammlung wird um Beispiele aus der Ergebnisunterlage Lohnsteuer 2008 ergänzt. Gibt es zu einer Randzahl mehrere Beispiele, dann werden die jüngsten Beispiele zu oberst angeführt.

10057a

Begünstigte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (Rz 57a)

(2008)

Ein österreichisches Unternehmen führt als Subunternehmer eines deutschen Auftraggebers eine Sanierung von bestehenden undichten Kanal- bzw. Abwassersystemen (in Städten bzw. Gemeinden) durch.

Die österreichische Firma wendet dabei ein Verfahren an, bei dem ein werkseitig hergestellter Schlauchinliner aus Nadelfilz, Glasfaser usgl., der mit Kunstharzen getränkt ist, in die bestehenden Leitungen eingebracht wird und mittels Wasser- oder Luftdruck an die Rohrwandung gepresst wird.

Bei dieser Form der Sanierung ist es nicht notwendig, die bestehenden undichten Kanalrohre auszutauschen bzw. zu erneuern, sondern können diese Abdichtungen (Inliner) über bestimmte herzustellende Einstiegsöffnungen eingebracht werden, wodurch umfangreiche Grabungsarbeiten vermieden werden. Im Endeffekt wird durch diese Form der Sanierung eine Erneuerung der undichten Kanalstränge bzw. des undichten Kanalsystems vermieden.

Können diese durch den inländischen Arbeitgeber durchgeführten Sanierungen von Kanalsystemen als begünstigte Auslandstätigkeit (Bauausführung) angesehen werden und damit die Einkünfte der Arbeitnehmer des inländischen Betriebes steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ausbezahlt werden, soweit diese auf die Auslandstätigkeit entfallen?

Nach § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 zählen zu den begünstigten Auslandstätigkeiten die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere

inländische Betriebe sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die *Errichtung von Anlagen* im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzten im Ausland. Laufende Wartungsarbeiten und Reparaturtätigkeiten an bereits bestehenden Anlagen stehen nicht im Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen (siehe auch UFS 31.10.2003, RV/3704-W/02).

Im vorliegenden Fall wird ein bereits bestehendes Kanal- bzw. Abwassersystem durch ein neuartiges Verfahren saniert. Für die Frage, ob eine Sanierung eine Anlagenerrichtung oder eine Reparatur einer bereits bestehenden Anlage darstellt, können die im Einkommensteuerrecht herausgearbeiteten Kriterien zur Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand einerseits und Erhaltungsaufwand (Instandhaltung/Instandsetzung) andererseits herangezogen werden (siehe EStR 2000 Rz 3171 ff, Rz 6460 ff).

Demnach ist von einer Herstellung (Errichtung) dann auszugehen, wenn sich dadurch die Wesensart der Anlage ändert, während eine Erhaltung (Reparatur) dazu dient, eine Anlage in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. In EStR 2000 Rz 3176 wird ausgeführt, dass der Umstand, dass im Zuge einer Instandsetzung besseres Material oder eine moderne Ausführung gewählt wird, den Aufwendungen in der Regel nicht den Charakter eines Erhaltungsaufwandes nimmt. Als Beispiel für Erhaltungsaufwendungen wird in EStR 2000 Rz 3177 unter anderem die Großreparatur angeführt.

Wenn daher ein bestehendes Kanal- bzw. Abwassersystem durch Anwendung eines modernen Verfahrens saniert wird, um dadurch die weitere Nutzung dieses Systems zu gewährleisten, wird seine Wesensart nicht verändert. Es liegt daher keine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 vor.

Hingegen kann eine Herstellung und somit (begünstige) Errichtung einer Anlage vorliegen, wenn durch die Sanierung zB die Nutzungskapazität wesentlich erhöht oder das System erweitert wird und somit von einer „anderen Wesensart“ gesprochen werden kann.

10077

Benützung von Einrichtungen und Anlagen in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 (Rz 77 und Rz 77a)

(2008)

Ein Werksarzt eines großen Betriebes verschreibt Massagen und Moorpackungen. Diese Anwendungen werden in einem anerkannten Heilbad durchgeführt. Die Kosten der Anwendungen bzw. auch die damit anfallenden Hotelkosten werden vom Arbeitgeber getragen. Er betreut die Abwicklung. Sämtliche Rechnungen werden an ihn geschickt. Die Auswahl des Heilbades (Kurortes) und die dortige Unterkunft erfolgt durch den Dienstnehmer. Der Dienstnehmer muss sich für die Aufenthaltsdauer Urlaub nehmen.

- 1. Sind derartige Aufwendungen des Arbeitgebers unter die Steuerbefreiungen des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 subsumierbar?*
- 2. Würde sich die steuerliche Beurteilung ändern, wenn der Arbeitgeber in einem Hotel turnusweise eine bestimmte Anzahl von Zimmern (Rahmenvertrag) angemietet hat, die er nach eigener Entscheidung vergeben kann?*
- 3. Wie ist der Fall zu beurteilen, wenn die Aktion vom Betriebsrat durchgeführt wird?*

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 ist der geldwerte Vorteil aus der Benützung von Einrichtungen und Anlagen, die der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern zur Verfügung stellt, begünstigt. Unter einer „Einrichtung, die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird“ kann begrifflich nur der geldwerte Vorteil aus der Benützung einer arbeitgebereigenen oder angemieteten Einrichtung oder Anlage verstanden werden, bei der der Arbeitgeber auch rechtlich und tatsächlich befugt ist, sie seinen Mitarbeitern zur Verfügung zu stellen.

ad 1)

Im gegenständlichen Fall werden weder arbeitgebereigene Anlagen benützt noch hat der Arbeitgeber Anlagen und Einrichtungen angemietet. Der Arbeitgeber

übernimmt die Kosten der Kur und zahlt dafür einen Geldbetrag. Es liegt daher steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, da sich die Befreiungsbestimmung nur auf den Sachbezug bezieht.

ad 2)

Das Anmieten von Zimmern alleine ist ebenfalls nicht begünstigt, da die Zimmer nur Teil der Einrichtungen bzw. Anlagen sind. Der Arbeitgeber hat kein Verfügungsrecht über die sonstigen für eine Kuranwendung notwendigen Einrichtungen und Anlagen.

ad 3)

Dotiert der Arbeitgeber den Betriebsratsfonds mit Zweckbindung bzw. Einflussnahme auf den Empfängerkreis, liegt bei Zufluss an den Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger Arbeitslohn vom Arbeitgeber vor (vgl. VwGH vom 20.09.2001, 98/15/0151, wonach Zuwendungen an den Betriebsratsfonds, die an individuell bestimmte oder bestimmbare Dienstnehmer weitergeleitet werden, steuerpflichtiger Arbeitslohn sind).

Beschließt der Betriebsrat ohne Einflussnahme des Arbeitgebers eine derartige Unterstützung, liegen steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von dritter Seite vor.

10077a

Benützung von Einrichtungen und Anlagen in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 (Rz 77 und Rz 77a)

Siehe Rz 10077

10213

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 - Börsenkurs von Stock Options (Rz 213)

(2008)

Leitende Mitarbeiter (Vorstände, Cluster-Manager und Geschäftsführer) der W - AG und ihrer Tochterunternehmen können jährlich am Optionsplan des Unternehmens teilnehmen.

Die Steuerbefreiung für Mitarbeiterbeteiligungen und Stock Options wurde nicht in Anspruch genommen, da die Gruppe der leitenden Angestellten nicht als begünstigte Gruppe anerkannt wurde.

Die Ausübung kann frühestens nach drei Jahren ab Einräumung in vier Ausübungsfenstern im Jahr erfolgen. Beispiel: Die für das Jahr 2002 eingeräumten Optionen wurden im Jahr 2005 ausgeübt, einzige Voraussetzung war ein noch aufrechtes Dienstverhältnis zur W - AG.

Bei den Optionen handelt es sich nicht um Wirtschaftsgüter, da sie nicht handelbar sind. Die Besteuerung ist daher nicht zum Zeitpunkt der Einräumung der Option vorzunehmen, sondern zum Zeitpunkt der Ausübung.

Bei der Ausübung gibt es wieder 2 Varianten und zwar Cash-Settlement und Depot. Beim Cash-Settlement werden die Aktien sofort verkauft, der Arbeitnehmer bekommt die Differenz zwischen Einräumungspreis pro Aktie und Ausübungspreis (Erlös laut Börsenkurs) ausbezahlt und versteuert diese Differenz als Sachbezug.

Bei der Depotvariante wird an einem Tag x die Ausübungserklärung unterschrieben, gleichzeitig verfügt der Dienstnehmer die Hinterlegung der Aktien ins Depot. Die Aktien werden an einem Tag y im Depot des Arbeitnehmers hinterlegt. Die Hinterlegung erfolgt erst bei Zahlung des Einräumungspreises an das Unternehmen. Tag x und Tag y können weit auseinander liegen, da es sich um hohe Beträge handelt, die die Dienstnehmer flüssig machen müssen.

Bei der Variante Cash-Settlement ist es im Interesse des Dienstnehmers einen möglichst hohen Börsenkurs zu wählen, während bei der Depotvariante ein möglichst niedriger Börsenkurs von Vorteil ist, da dann der zu versteuernde Sachbezug niedriger ist. Eine Gestaltungsmöglichkeit hat der Dienstnehmer in jedem Fall, was besonders dann auffällt, wenn nur ein Teil der Aktien ins Depot wandert und ein Teil gleich verkauft wird, da die Ausübung nie am gleichen Tag für beide Aktienpakete erfolgt.

Welcher Börsenkurs (Tageskurs) ist heranzuziehen?

Maßgebend für die Besteuerung des lohnwerten Vorteils im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen den (verbilligten) Anschaffungskosten der Beteiligung und dem Verkehrswert der Beteiligung ist beim Cash-Settlement der an den Arbeitnehmer ausbezahlte Differenzbetrag. Bei der Depotvariante, bei der die Aktie für die Ermittlung des Vorteils aus dem Dienstverhältnis zu bewerten ist, ist von einem Zufluss am Ausübungstag auszugehen (Unterzeichnung der Ausübungserklärung). Der Arbeitgeber hat für die Berechnung des Unterschiedsbetrages als Börsenkurs den am Ausübungstag von der Wiener Börse veröffentlichten Tagesschlusskurs heranzuziehen.

10322

§ 16 EStG 1988 - Berufskleidung (Rz 322)

(2008)

Mitarbeiter der Forstinspektion einer Landesregierung besorgen sich auf eigene Kosten Softshell- und Wetterschutzjacken, die mit dem Logo des Bundeslandes und dem Schriftzug Forstdienst (auf Brusthöhe gestickt) versehen sind. Die Bekleidung ist Eigentum des jeweiligen Bediensteten und wurde auch von diesem bezahlt (inklusive Kosten für das Logo). Der Dienstgeber, der zwar das Design des Logos vorgibt, kommt weder für die Bekleidungskosten noch für die Kosten für das Aufsticken des Logos auf.

Eine schriftliche Weisung der Forstlandesinspektion zum Tragen der Jacken im Dienst besteht nicht. Die Bekleidung (mit Logo) darf von den Bediensteten auch außerhalb ihres Dienstes getragen werden. Durch das Logo sollte ein einheitliches Auftreten der Forstbediensteten nach außen erreicht werden. Das Tragen der Bekleidung ist jedoch freiwillig. Nicht jeder Bedienstete hat eine solche Bekleidung.

Laut einer Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereichs Lohnsteuer vom 13. Februar 2008 handelt es sich in diesem Fall nicht um eine Uniform iSd LStR 2002 Rz 322: „Unter einer typischen Berufskleidung ist eine Arbeitskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung ausschließenden Uniformcharakter bzw. eine für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ungeeignete

Uniform zu verstehen. Als Uniform bezeichnet man gleichartige Kleidung, um optisch einheitlich in der Öffentlichkeit aufzutreten.

Von einem optisch einheitlichen Auftreten kann hier aber keine Rede sein, denn jeder Mitarbeiter kann es sich selbst aussuchen, ob er diese Jacken oder andere Kleidungsstücke trägt. Daher fehlt hier objektiv jeder Uniformcharakter. Darüber hinaus sind diese Jacken von der Optik her durchaus geeignet, im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet zu werden, wodurch auch aus diesem Grund der Charakter einer typischen Berufskleidung verloren geht.“

Steht die Anfragebeantwortung im Widerspruch zum letzten Satz der LStR 2002 Rz 322 oder ist an eine Änderung dieser Randzahl gedacht? Kann es darauf ankommen, ob eine „Uniform“ verpflichtend getragen werden soll oder ob dies freiwillig geschieht?

Die LStR 2002 Rz 322 sprechen hinsichtlich typischer Berufskleidung beispielsweise von einem allgemein erkennbaren Uniformcharakter ("Einheitskleidung"), auf Grund dessen eine private Nutzung praktisch ausgeschlossen ist.

Als Uniform bezeichnet man auch nach der Verkehrsauffassung eine gleichartige Kleidung, um optisch einheitlich in der Öffentlichkeit aufzutreten.

Im letzten Absatz der LStR 2002 Rz 322 wird ausgeführt, dass ein optisch einheitliches Auftreten dann erreicht werden kann, wenn eine Aufschrift und/oder die Art der Kleidung eine Zuordnung des Arbeitnehmers zu einem bestimmten Unternehmen oder zu einer bestimmten Tätigkeit ermöglicht.

Das ist aber nicht so zu verstehen, dass bereits eine Firmenaufschrift auf der Kleidung einzelner Dienstnehmer bei diesen zu typischer Berufskleidung führt. Vielmehr handelt es sich dabei um eine Erläuterung, wie der Charakter einer Einheitskleidung entstehen könnte.

Von einem optisch einheitlichen Auftreten kann im gegenständlichen Fall aber keine Rede sein, denn jeder Mitarbeiter kann es sich selbst aussuchen, ob er diese Jacken oder andere Kleidungsstücke trägt. Daher fehlt hier objektiv jeder Uniformcharakter.

Darüber hinaus sind diese Jacken von der Optik und der Funktion her durchaus geeignet, im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet zu werden.

Diesbezüglich ist im Erkenntnis des VwGH 21.12.1999, 99/14/0262 ausgeführt, dass nur Aufwendungen für typische Berufskleidung eine steuerliche Berücksichtigung finden können, die sich nicht für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet.

Die gegenständlichen Ausgaben sind somit aus steuerlicher Sicht der Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 weit näher als den Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Zur grundsätzlichen Frage, ob berufliche Ausgaben verpflichtend durch Anordnung des Arbeitgebers anfallen müssen oder auch freiwillig getätigte Aufwendungen zu Werbungskosten führen können, enthalten die LStR 2002 Rz 225 die Aussage, dass Aufwendungen oder Ausgaben nicht notwendigerweise dadurch Werbungskostencharakter bekommen, wenn sie im Interesse oder auf Weisung des Arbeitgebers getätigten werden (zB im Zusammenhang mit der Bekleidung).

10347

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 - Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten bei Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Arbeitsort (Rz 347)

(2008)

Der Familienwohnsitz befand sich in der Nähe des Arbeitsplatzes des Steuerpflichtigen. Nunmehr wird er aus privaten Gründen in unüblich weite Entfernung verlegt. Die Ehegattin tritt am neuen Familienwohnsitz ein Dienstverhältnis an und erzielt relevante Einkünfte.

Stehen dem Steuerpflichtigen Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten zum neuen Familienwohnsitz zu? Gilt auch hier die Aussage der LStR 2002 Rz 345a, wonach die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen ist?

Folgt man dem Erkenntnis des VwGH 21.06.2007, 2005/15/0079, in dem der Gerichtshof erstmalig die "Jahresbetrachtung" ins Spiel brachte, erscheint eine spätere Prüfung, ob der Familienwohnsitz in einem früheren Jahr vom Beschäftigungsstandort wegverlegt wurde oder von vornherein in unüblich weiter Entfernung vom Arbeitsort gewählt wurde, nicht angebracht. Faktum ist, dass im Veranlagungsjahr durch die Berufstätigkeit der Ehegattin am Familienwohnsitz eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung möglich ist.

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)

Siehe Rz 10295

10721

Notwendigkeit der Aufteilung der Zuteilungsgebühr gemäß § 22 RGV 1955 (bestehend aus Tages- und Nächtigungsgebühr) iZm § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (Rz 721 und Rz 740)

(2008)

Bedienstete der Bundespolizei aus anderen Bundesländern werden im Rahmen der Fußball EM Wiener Dienststellen dienstzugeteilt. Neben der Zuteilungsgebühr nach § 22 Abs. 2 RGV 1955 erhalten die Bediensteten gleichzeitig Tagesgelder für eine am Dienstzuteilungsort verrichtete Außendiensttätigkeit (zB Streifengänge) ausbezahlt. Soweit Tagesgelder ausgezahlt werden, reduzieren diese die Zuteilungsgebühr nach § 22 Abs. 2 RGV 1955.

Zudem wäre auch eine Aufteilung der Zuteilungsgebühr in Tages- und Nächtigungsgebühr zur Geltendmachung der Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (5. Tatbestand) notwendig, da die Zuteilungsgebühr aus einer Tagesgebühr und einer Nächtigungsgebühr besteht.

Wenn bei einer Dienstzuteilung (§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 5. Tatbestand) gleichzeitig eine Außendiensttätigkeit am Dienstzuteilungsort verrichtet wird,

dann sind diese Tage der Außendiensttätigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 16b 1. Tatbestand EStG 1988) nicht in die Berechnung der 183 Tage im 24-monatigen Beobachtungszeitraum des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 5. Tatbestand einzubeziehen. Dies gilt auch dann, wenn auf Grund der Dauer der Außendiensttätigkeit nicht die vollen Tagesgelder ausgezahlt werden und daher zusätzlich ein Anspruch auf eine Zuteilungsgebühr nach § 22 RGV 1955 besteht.

Die für einen Anspruchszeitraum (24 Stunden) ausbezahlt Reisekostenentschädigungen (Tagesgeld und Zuteilungsgebühr) können bei einem Inlandseinsatz nur bis zu einem Betrag von 26,40 Euro steuerfrei behandelt werden.

Auch die Fälle des § 23 Abs. 1 RGV 1955 (Entfall der Zuteilungsgebühr bei Urlaub, Kuraufenthalt und ungerechtfertigter Abwesenheit vom Dienst) fließen nicht in den Beobachtungszeitraum mit ein, da hier überhaupt kein Anspruch auf eine Zuteilungsgebühr besteht.

§ 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.

10740

**Notwendigkeit der Aufteilung der Zuteilungsgebühr gemäß § 22 RGV 1955
(bestehend aus Tages- und Nächtigungsgebühr) iZm § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988
(Rz 721 und Rz 740)**

Siehe Rz 10721

42.5.10 § 33 EStG 1988

10782

**§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 - Alleinverdienerabsetzbetrag bei
gleichgeschlechtlicher Partnerschaft mit Kind (Rz 782 und Rz 783)**

(2008)

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist Alleinverdiener auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt.

Steht der Alleinverdienerabsetzbetrag auch in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft zu, wenn einer der beiden Partner ein Kind im Sinn des § 106 Abs. 1 EStG 1988 hat? Schließt der letzte Satz in § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrags bei gleichgeschlechtlichen Partnerschaften implizit aus, weil für den Fall, dass beide Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z 1 haben, der Absetzbetrag dem weiblichen (Ehe)Partner zusteht, ausgenommen der Haushalt wird überwiegend vom männlichen (Ehe)Partner geführt?

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist Alleinverdiener auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft als der Ehe lebt. Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt eine eheähnliche Gemeinschaft (Lebensgemeinschaft) im Sinne des § 33 Abs. 4 EStG 1988 dann

vor, wenn zwei Personen in einer Lebensgemeinschaft zusammenleben und das gemeinschaftliche Zusammenleben auf Dauer angelegt ist. Bei einer Lebensgemeinschaft handelt es sich um einen eheähnlichen Zustand, der dem typischen Erscheinungsbild des ehelichen Zusammenlebens entspricht. Dazu gehört im Allgemeinen eine Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft (VwGH 24.02.2004, 99/14/0247). Dabei kann aber auch das eine oder andere Merkmal fehlen (VwGH 21.10.2003, 99/14/0224). Indizien für eine Lebensgemeinschaft können auch die polizeiliche Meldung an ein- und demselben Wohnort sowie eine gemeinsame Zustelladresse sein (VwGH 30.06.1994, 92/15/0212).

In mehreren Erkenntnissen (zB VwGH 16.12.2003, 2000/15/0101) hat der VwGH zur Qualität der Lebensgemeinschaft Folgendes ausgeführt: „Eine bloße Geschlechtsgemeinschaft, die nicht über das hinausgeht, was üblicherweise als intimes Verhältnis bezeichnet wird, führt noch nicht zum Vorliegen einer Lebensgemeinschaft. Es kommt immer auf die Umstände des Einzelfalles an. Eine nicht eheliche Lebensgemeinschaft ist dann anzunehmen, wenn nach dem äußeren Erscheinungsbild ein Zusammenleben erfolgt, wie es bei Ehegatten unter den gleichen Bedingungen zu erwarten wäre. Es muss dabei nicht immer zugleich Geschlechtsgemeinschaft, Wohnungsgemeinschaft und Wirtschaftsgemeinschaft als Merkmal der Lebensgemeinschaft gegeben sein, weil jedes dieser Elemente weniger ausgeprägt sein oder auch ganz fehlen kann (Hinweis B OGH 27.05.1988, 3 Ob 61/88).“

Weder § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 noch die Judikatur des VwGH verlangen explizit das Vorliegen einer verschiedengeschlechtlichen Partnerschaft. Im Zusammenhang mit Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung hat der UFSK in seiner Entscheidung vom 14.06.2007, RV/0094-K/06 ausgeführt, dass derartige Kosten auch im Falle einer gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, wenn die nach Lehre und Rechtsprechung erforderlichen Voraussetzungen (Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung, steuerlich relevante Einkünfte des Partners) grundsätzlich vorliegen. Der UFSK hat in dieser Entscheidung auch generell auf die Entwicklung hinsichtlich einer der

Gleichstellung von gleichgeschlechtlichen und verschiedengeschlechtlichen Partnerschaften wie folgt Bezug genommen:

„In einer Reihe von Bereichen hat der Gesetzgeber, in denen Lebensgefährten gegenüber Ehepartnern benachteiligt waren, Regelungen zur Gleichstellung getroffen (vgl. §§ 123 Abs. 8 lit. d iVm 123 Abs. 7 ASVG, §§ 32 KO und AnfO, § 72 Abs. 2 StGB iVm § 152 Abs. 1 Z 2 ZPO). Nach Lehre und Rechtsprechung war in diesen Fällen von heterosexuellen Lebensgemeinschaften auszugehen.“

Im Bereich des MRG (Mietrechtsgesetz) hatte sich der OGH (Oberste Gerichtshof) in seinem Urteil vom 05.12.1996, 6 Ob 2325/96x, mit der Frage auseinander zu setzen, inwieweit einem gleichgeschlechtlichen Lebenspartner ein Eintrittsrecht gemäß § 14 Abs. 3 MRG zusteünde. In dieser Entscheidung brachte das Höchstgericht zum Ausdruck, auch wenn die Gesetzgebung von den dadurch Betroffenen als unbefriedigend empfunden werde (fehlende Gleichstellung homosexueller Lebensgemeinschaften in § 14 Abs. 3 MRG), sei es nicht Sache der Rechtsprechung, diese zu korrigieren oder im Wege der Rechtsfortbildung oder einer allzu weitherzigen Interpretation möglicher Intentionen des Gesetzgebers Gedanken in ein Gesetz hineinzutragen, die darin nicht enthalten seien und verneinte das Eintrittsrecht gleichgeschlechtlicher Lebenspartner. In diesem Urteil verwies der OGH auch auf die Neuordnung der Familienbesteuerung (BGBI 1992/312), welche die Gleichstellung der Lebensgemeinschaft mit zumindest einem Kind mit der ehelichen Gemeinschaft zum Ziel gehabt habe. Auch hier sei von einer verschieden geschlechtlichen Lebensgemeinschaft auszugehen.“

Von dieser Rechtsansicht ging der OGH mit seiner Entscheidung vom 16.05.2006, 5 Ob 70/06i ab und führte aus, der Begriff des Lebensgefährten setze eine ‚in wirtschaftlicher Hinsicht gleich einer Ehe eingerichtete Haushaltsgemeinschaft‘ voraus. Eine Einschränkung - wie bei der Ehe - auf verschiedengeschlechtliche Partnerschaften widerspreche aufgrund des Urteils des EGMR aus 2003 (Karner gegen Österreich, Urteil des EGMRK vom 24. 7. 2003, 40016/98) der Europäischen Menschenrechtskonvention, konkret dem Diskriminierungsverbot und dem Grundrecht auf Achtung des Privat- und Familienlebens. Eine MRK-konforme Auslegung gebiete demnach die Bejahung eines Eintrittsrechts - unter Gegebenheit der sonstigen Voraussetzungen - auch für gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaften.

Nach der jüngsten Rechtssprechung des OGH, erlischt auch bei Eingehen einer neuen gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft der Unterhaltsanspruch eines geschiedenen Ehepartners. Bis dato wurde der Unterhalt nach Scheidungen nur dann aufgehoben, wenn sich der geschiedene Partner wieder verheiratete oder eine neue heterosexuelle Lebensgemeinschaft einging. Diese Regelung wurde nun auf gleichgeschlechtliche Beziehungen ausgeweitet.“

Der Alleinverdienerabsetzbetrag durchbricht das Prinzip der Individualbesteuerung insoweit, als er dem Umstand Rechnung trägt, dass nur ein (Ehe)Partner verdient und dieser für den Unterhalt des anderen (Ehe)Partners aufkommt. Dabei stellt der Alleinverdienerabsetzbetrag jedoch weder ein

Äquivalent für ein fehlendes Einkommen des anderen (Ehe)Partners dar, noch wird er dafür gewährt, dass ein (Ehe)Partner sich ausschließlich der Kindererziehung widmet. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet nämlich nicht die Berücksichtigung dieses Unterhaltes; der Alleinverdienerabsetzbetrag gilt daher nur die so genannte Unterhaltsspitze ab.

Wenn nun der Alleinverdienerabsetzbetrag sich von seiner Konzeption vom Ehegatten-Unterhalt ableitet, stellt sich die Frage der Rolle der Unterhaltstragung bei Partnern einer Lebensgemeinschaft. Dazu ist festzuhalten, dass zwischen den Partnern einer Lebensgemeinschaft zwar keine rechtlichen Unterhaltspflichten bestehen, wohl aber führt die gemeinsame Haushaltsführung zu tatsächlichen Unterhaltsleistungen, und zwar gleichgültig, ob es sich um verschieden- oder um gleichgeschlechtliche Partnerschaften handelt. Dies entspricht auch der in der UFS-Entscheidung aufgezeigten Judikaturlinie des OGH, wonach der Unterhalt nach Scheidungen auch dann aufgehoben wird, wenn der geschiedene Partner eine gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaft eingeht.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass

- § 33 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht auf verschiedengeschlechtliche Partnerschaften eingeschränkt ist,
- auch im Falle einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft mit Kind von Unterhaltsleistungen auszugehen ist und
- daher der Alleinverdienerabsetzbetrag im Rahmen der sonstigen Voraussetzungen des § 33 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 auch bei einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft zusteht.

Der letzte Satz dieser Gesetzesbestimmung, wonach in jenen Fällen, bei denen beide Partner die Voraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag erfüllen, der weibliche Partner vorgeht, widerspricht diesem Ergebnis nicht; er findet lediglich bei gleichgeschlechtlichen Partnerschaften keinen Anwendungsbereich.

10783

§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 - Alleinverdienerabsetzbetrag bei gleichgeschlechtlicher Partnerschaft mit Kind (Rz 782 und Rz 783)

Siehe Rz 10782

10799

§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 und § 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 - Nachzahlung eines Unterhalts aufgrund eines Vaterschaftstests (Rz 799)

(2008)

Der Abgabepflichtige ist per Gerichtsbeschluss vom 13. September 2007 aufgrund eines positiven Vaterschaftstestes zu einer Nachzahlung eines Unterhaltes in Höhe von Euro 25.000 verurteilt worden. Die Nachzahlungsbeträge betreffen den Zeitraum 2. Oktober 1992 (Geburt des Kindes) bis 31. Dezember 2007. Laut vorläufigen Zahlungsbelegen wurde der oa. Betrag in zwei Teilzahlungen, am 1. Oktober 2007 und am 5. Dezember 2007, abgestattet. Ab dem Jahre 2008 werden laufende Unterhaltszahlungen geleistet. Die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 34 EStG 1988 sind gegeben. Die Arbeitnehmerveranlagungsbescheide für die Jahre bis 2006 sind bereits in Rechtskraft erwachsen.

- 1) Kann der Unterhaltsabsetzbetrag für die Vorjahre entgegen den Ausführungen der LStR 2002 Rz 799 berücksichtigt werden?
- 2) Wenn ja, nach welcher Bestimmung der BAO ist vorzugehen?
 - a) § 295a BAO (unter Beachtung der besonderen Verjährungsbestimmungen in § 208 Abs. 1 lit. e BAO)?
 - b) Ist eventuell auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich?

Maßgeblich für die Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages ist nach den gesetzlichen Bestimmungen die tatsächliche Leistung von Unterhaltszahlungen für die betreffenden Monate/Jahre.

Aufgrund des geltenden Zu-/Abfluss-Prinzips ist bei einer Nachzahlung von Unterhaltsleistungen eine nachträgliche Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages für die Vorjahre nur vorgesehen, wenn die Nachzahlungen bis zur Rechtskraft des betreffenden Veranlagungsbescheides geleistet und geltend gemacht wurden (siehe LStR 2002 Rz 799).

10896b

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 - Haushaltshilfe für ältere Menschen als außergewöhnliche Belastung (Rz 896b und Rz 897 und Rz 898)

(2008)

Ältere alleinstehende, gebrechliche Menschen mit und ohne Pflegestufe beschäftigen fallweise eine Haushaltshilfe. Es liegt eine ärztliche Bestätigung vor, dass die ältere Person zB keine Fenster putzen kann/darf.

Können die Aufwendungen für die Haushaltshilfe in diesem Fall als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden?

Grundsätzlich stellen die Kosten für eine Hausgehilfin keine außergewöhnliche Belastung dar. Die Kosten für eine Hausgehilfin sind nur dann abzugsfähig, wenn die allein stehende Person wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit einer ständigen Betreuung bedarf.

Bei Bezug von Pflegegeld ab der Stufe 1 kann davon ausgegangen werden, dass gewisse Tätigkeiten im Haushalt von der behinderten Person nicht durchgeführt werden können. Die dafür aufgewendeten Kosten stellen in diesem Fall eine außergewöhnliche Belastung dar.

Bei Partnerschaften wäre zu beachten, ob nicht der Partner im Rahmen der (ehelichen) Beistandspflicht diese Tätigkeiten zu übernehmen hat. Für den Fall, dass beide Partner Pflegegeld beziehen, sind die Kosten jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

10897

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 - Haushaltshilfe für ältere Menschen als außergewöhnliche Belastung (Rz 896b und Rz 897 und Rz 898)

Siehe Rz 10896b

10898

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 - Haushaltshilfe für ältere Menschen als außergewöhnliche Belastung (Rz 896b und Rz 897 und Rz 898)

Siehe Rz 10896b

10908

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 - Behindertengerechter Umbau von Bad und WC als außergewöhnliche Belastung (Rz 908)

(2008)

Beantragt wird, die gesamten Kosten für den behindertengerechten Umbau von Bad und WC als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Diese Kosten setzen sich zusammen sowohl aus unmittelbar veranlassten Einbauten als auch darüber hinaus (offensichtlich) notwendigen mittelbaren Maßnahmen (Neuinstallationen und -verfliesungen, Türverbreiterung usw.).

Laut LStR 2002 Rz 908 stellen Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung eines Eigenheimes (oder sonstigen Wohnraumes) eine außergewöhnliche Belastung dar, soweit es sich dabei um einen verlorenen Aufwand handelt. Abzugsfähig sind demnach die Kosten der unmittelbaren und mittelbaren Maßnahmen gekürzt um allfällige Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln oder Versicherungsleistungen.

Entsprechend dem VfGH 13.03.2003, B 785/02 sind nur die Mehrkosten einer behindertengerechten Adaptierung als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, weshalb die Kosten der Standardausstattung von den Gesamtkosten in Abzug zu bringen sind.

Der UFS erkennt im Zusammenhang mit behindertengerechten Umbauten von Bad/WC folgende außergewöhnliche Belastungen an (UFS 27.08.2004, RV/0274-L/03):

1. *Verlorener Aufwand (= Wert des Altzustandes, der auf Grund der Adaptierung zerstört werden musste)*
2. *Mehrkosten der Errichtung (= Differenzbetrag zwischen Sonderausstattung und Standardausstattung)*
3. *Mehrkosten der Adaptierung (= besondere Kosten, die auf Grund der behindertengerechten Ausstattung angefallen sind).*

Soll der derzeitigen Richtlinienansicht weiterhin gefolgt oder entsprechend dem VfGH und UFS die Standardausstattung abgezogen bzw. auch der verlorene Aufwand anerkannt werden (dessen Ermittlung zumeist nur im Schätzungswege möglich sein wird)?

Die unmittelbar aufgrund der behindertengerechten Ausstattung veranlassten Kosten für Ein- und Umbauten von Bad und WC stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Weitere dadurch erforderliche mittelbare Maßnahmen, stellen ebenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar, insbesondere die Abrisskosten der alten Einrichtung. Sofern zusätzlich Einrichtungsgegenstände (Möbel, Beleuchtungskörper und dgl.) neu angeschafft bzw. installiert werden, liegt eine außergewöhnliche Belastung im Ausmaß der Kosten einer Bad- und WC-Standardeinrichtung vor. Eine weitere Berücksichtigung des (anteiligen) Wertes des Altbestandes hat nicht zu erfolgen.

Aufwendungen können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn zum Zeitpunkt des Umbaues bereits eine Beeinträchtigung bzw. Krankheit vorliegt.

Die geltend gemachten Kosten sind in jedem Fall um eventuell erhaltene Zuschüsse zu kürzen.

42.5.11a. § 41 EStG 1988

10909

§ 41 EStG 1988 - Pflichtveranlagung bei überschneidenden Bezügen, wenn das steuerpflichtige Einkommen unter Euro 10.900 liegt (Rz 909)

(2008)

Der Steuerpflichtige erzielte im Kalenderjahr 2007 folgende Einkünfte:

01.01. bis 31.10.2007: Arbeitslosengeld in Höhe von 10.393,76 Euro

01.02. bis 31.12.2007: geringfügige Einkünfte in Höhe von 3.300,00 Euro

01.11. bis 31.12.2007: Einkünfte aus Vollbeschäftigung in Höhe von 4.032,34 Euro

Aufgrund der Hochrechnung der Einkünfte kam es zu einer Nachzahlung in Höhe von 558,89 Euro.

Gemäß § 41 EStG 1988 liegt ein Pflichtveranlagungsgrund vor, da zumindest gleichzeitig zwei Bezüge (im November und Dezember in Höhe von 600 Euro) vorlagen.

Eine Erklärungspflicht gemäß § 42 EStG 1988 wäre jedoch nicht gegeben, da das steuerpflichtige Einkommen den Betrag von 10.900 Euro nicht übersteigt.

Das steuerpflichtige Einkommen betrug nach Berücksichtigung von Werbungskosten und Sonderausgaben 6.126,35 Euro. Die Nachforderung ergibt sich lediglich aufgrund der Hochrechnung.

Wäre die geringfügige Beschäftigung im Oktober beendet worden, läge kein Pflichtveranlagungsgrund vor und die Nachforderung (219,63 Euro) wäre nicht zu entrichten.

Kann der Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung im Zuge der Berufung dennoch zurückgenommen werden, da die steuerpflichtigen Bezüge unter der Erklärungspflicht von 10.900 Euro liegen?

§ 42 EStG 1988 regelt, wann durch den Steuerpflichtigen eine Steuererklärung einzureichen ist. Unter anderem ist dies gemäß § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige durch das Finanzamt dazu aufgefordert wird.

Regelungen betreffend Pflichtveranlagungsgründe finden sich ausschließlich im § 41 EStG 1988. Unter anderem ist im § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 geregelt, dass eine Pflichtveranlagung vorzunehmen ist, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Liegt ein Pflichtveranlagungsgrund vor, kann ein Antrag auf ArbeitnehmerInnenveranlagung nicht mehr zurückgezogen werden und sind im Veranlagungsverfahren sämtliche Umstände für das betreffende Kalenderjahr zu berücksichtigen.

Im Anlassfall ist daher auf Grund des vorliegenden Pflichtveranlagungstatbestandes die Zurückziehung des Antrages nicht möglich (weder im Rahmen des Berufungsverfahrens noch anderweitig).

42.5.12a § 62 EStG 1988

11038a

Auslegung des Begriffes „Expatriates“ hinsichtlich der vorübergehenden Beschäftigung in Österreich (Rz 1038a)

(2008)

Auf Grund eines Auftrages des ausländischen Arbeitgebers schließt ein Arbeitnehmer mit dem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft) einen Dienstvertrag ab, wobei hinsichtlich der Dauer des Dienstverhältnisses Folgendes vereinbart wird:

- *Variante 1: Befristung auf 3 Monate mit einer Option auf unbefristete Verlängerung mit einer Kündigungsfrist von 3 Monaten*
- *Variante 2: Befristung auf 4 Jahre mit Option auf Verlängerung bis maximal 8 Jahren*

Bei beiden Varianten wird behauptet, dass das Dienstverhältnis in Österreich innerhalb von 5 Jahren ab Dienstantritt beendet werden wird. Beide Sachverhaltsvarianten werden dem Finanzamt nach Ablauf des ersten Jahres nach Antritt des Dienstverhältnisses bekannt gegeben.

Liegt eine „vorübergehende“ Beschäftigung iSd LStR 2002 Rz 1038a vor und stehen die einkommensteuerrechtlichen Begünstigungen als „Expatriates“ zu?

Laut LStR 2002 Rz 1038a liegt eine vorübergehende Beschäftigung im Inland dann nicht vor, wenn von vornherein eine längere Beschäftigungsdauer vorgesehen ist.

Bei beiden Varianten können die Regelungen der Lohnsteuerrichtlinien betreffend Expatriates aus folgenden Gründen nicht angewendet werden:

- Bei Variante 1 ist zum Zeitpunkt der Veranlagung des ersten betroffenen Jahres bereits bekannt, ob die Option zur unbefristeten Vertragsverlängerung ausgeübt wurde. Im Falle der Nichtausübung stehen die Expatriates-Begünstigungen für den dreimonatigen Tätigkeitszeitraum zu, im Falle der Ausübung hingegen nicht.
- Bei Variante 2 kann zum Zeitpunkt der Veranlagung im Hinblick auf die Möglichkeit einer erst nach 4 Jahren auszuübenden Option nicht ausgeschlossen werden, dass von vornherein eine längere Beschäftigungsdauer geplant ist (Möglichkeit einer nicht offen gelegten Nebenabrede). Die Expatriates-Begünstigungen sind daher nicht anzuwenden. Wird allerdings die Option auf Vertragsverlängerung nach Ablauf der Befristung von 4 Jahren nicht in Anspruch genommen, liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor, das zu einer Bescheidänderung zu Gunsten des Arbeitnehmers im Rahmen der Veranlagung führen kann.

11130

§ 68 EStG 1988 - SEG-Zulagen

(2008)

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

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

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

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

Reicht hier eine Glaubhaftmachung aus?

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

Um in Zukunft die Schmutzzulage steuerfrei auszahlen zu können, erfordert dies einen überprüfbaren Nachweis, in welchem Zeitraum Arbeitsbedingungen überwiegend vorgelegen sind, die eine erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirkt haben (hinsichtlich Überwiegens siehe LStR 2002 Rz 1130). Von einer überwiegenden Verschmutzung ist auf Grund der gegenwärtigen Erfahrungswerte jedenfalls an den so genannten „Kehrtagen“ auszugehen. Wird die Zulage nur für die „Kehrtage“ gezahlt, ist sie bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen steuerfrei. Überwiegen die so genannten „Kehrtage“ im Kalendermonat, kann von einer überwiegenden Verschmutzung im Kalendermonat ausgegangen werden. Siehe hiezu auch VwGH 07.05.2008, 2006/08/0225.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit von SEG-Zulagen ist weiters das Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 sowie die Angemessenheit der Zulage. Von einer Angemessenheit kann dann ausgegangen werden, wenn die Schmutzzulage (bzw. eine insgesamt an Rauchfangkehrer gezahlte SEG-Zulage) 8% des Grundlohnes nicht übersteigt.