

3. Oktober 2013  
BMF-010222/0077-VI/7/2013

An

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

### **Salzburger Steuerdialog - Ergebnisunterlage Lohnsteuer**

## **1. Anträge auf Wiederaufnahme bei Nicht-Berücksichtigung des Pendlerpauschales bei mehreren Wohnsitzen**

### **1.1. Bezughabende Norm**

[§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, §§ 299, 303 BAO](#)

### **1.2. Sachverhalt**

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 31.07.2012, [2008/13/0086](#), klargestellt, dass für die Bemessung des Pendlerpauschales nicht der nächstgelegene Wohnsitz, sondern jener Wohnsitz maßgeblich ist, von dem aus die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte überwiegend angetreten werden (Anmerkung: Entscheidung zur Rechtslage bis 31.12.2012).

In diesem Zusammenhang kommt es vermehrt zu Anträgen (meist steuerlich vertretener Abgabepflichtiger) auf Wiederaufnahme des Verfahrens, weil das Pendlerpauschale (aufgrund eines vorhandenen Wohnsitzes am Beschäftigungsstandort) nicht berücksichtigt wurde. Als Wiederaufnahmegrund wird die Tatsache angeführt, dass dem Abgabepflichtigen erst jetzt bekannt geworden ist, dass das Pendlerpauschale nicht bereits „am Lohnzettel“ berücksichtigt wurde.

### **1.3. Fragestellung**

Wie ist mit derartigen Anträgen auf Wiederaufnahme des Verfahrens vorzugehen?

Intensität der Prüfungshandlungen bei Anträgen gemäß [§ 299 BAO](#)?

### **1.4. Lösung**

**Höchstgerichtliche Erkenntnisse stellen keinen Wiederaufnahmsgrund dar. Dies entspricht auch der ständigen Rechtsprechung. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, sind demnach keine Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorkommen (VwGH 31.3.2011, [2008/15/0215](#); 19.11.1998, [96/15/0148](#); 19.5.1993, [91/13/0224](#)).**

**Jedenfalls ist das Erkennen, dass im Lohnzettel nur der nächstgelegene Wohnsitz enthalten ist, keine neue Tatsache, die hervorkommt, da durch die Kenntnis dieses Umstandes allein kein anderer Bescheidspruch herbeigeführt werden kann. Erst der Umstand, dass die Fahrten zwischen tatsächlich genutzte Wohnung (nicht die nächstgelegene Wohnung) und Arbeitsstätte und damit ein (höheres) Pendlerpauschale gerechtfertigt sind, würde zu einem anderen Bescheidspruch führen. Deshalb sind die Anträge auf Wiederaufnahme grundsätzlich abzuweisen.**

**Erscheint das Vorbringen des Steuerpflichtigen glaubwürdig, kann eine Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) vorgenommen werden. Die Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) liegt im Ermessen des Finanzamtes.**

## **2. Zuerkennung von Umschulungskosten**

### **2.1. Bezughabende Norm**

[§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#)

## **2.2. Sachverhalt**

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Umschulungskosten ist nach derzeitiger Verwaltungspraxis, dass der neue Beruf zwar nicht als Haupttätigkeit ausgeübt werden, aber jedenfalls künftiges Steuersubstrat darstellen muss. Da eine diesbezügliche Beurteilung nicht vor Abschluss der Bildungsmaßnahmen möglich ist, wird vermehrt dazu übergegangen, Umschulungskosten erst im Nachhinein zuerkennen ([§ 295a BAO](#)) und zwar nur dann, wenn der neue Beruf Steuersubstrat darstellt.

Dem gegenüber stellt die Rz 360 klar und vertritt der UFS wiederholt die Ansicht, dass es für die steuerliche Anerkennung von Umschulungskosten ausreicht, wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Aufnahme der Umschulungsmaßnahme die ernsthafte Absicht hat, einen anderen Beruf auszuüben. Sollte die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztlich scheitern, sind bisher angefallene Umschulungskosten als Werbungskosten anzuerkennen. In jenen Fällen, in denen Umschulungskosten bereits laufend zuerkannt wurden, hat also die Tatsache, dass die Ausbildung nicht zur Einkünfteerzielung führt, keine schädliche Wirkung für die Vergangenheit.

## **2.3. Fragestellung**

- 1) Ist für die Zuerkennung in jedem Fall Voraussetzung, dass der neue Beruf Steuersubstrat darstellt?
- 2) Sollte die oben dargestellte Ungleichbehandlung damit beseitigt werden, dass Umschulungskosten grundsätzlich erst im Nachhinein zuerkannt werden?

## **2.4. Lösung**

### **Frage 1)**

**Bis zum LStR WE 2/2011 wurde in den Lohnsteuerrichtlinien davon ausgegangen, dass eine Umschulung nur dann vorliegen kann, wenn ein Berufswechsel von der bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit erfolgt. Eine Beschäftigung galt dann als Haupttätigkeit, wenn daraus der überwiegende Teil (mehr als die Hälfte) der Einkünfte erzielt wurde.**

**Diese Rechtsmeinung wurde vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilt, deshalb wurde in den LStR 2002 mit dem WE 2/2011 eingeräumt, dass es für eine**

**erwerbsorientierte Umschulung spricht, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Umschulungskosten sind aber auch dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn der andere Beruf, auf den die umfassende Umschulungsmaßnahme abzielt, nicht als Haupttätigkeit ausgeübt werden soll (vgl VwGH 15.9.2011, [2008/15/0321](#); LStR 2002 Rz 358a).**

**Weiters wurde aufgrund des VwGH - Erkenntnisses in der LStR 2002 Rz 360 festgehalten:**

**Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigten werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen (VwGH 15.9.2011, [2008/15/0321](#)).**

**Der Zweck der Umschulung muss daher darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Ob dies der Fall ist oder andere Motive der Bildungsmaßnahme des Steuerpflichtigen zu Grunde liegen (zB hobbymäßiges Verwerten), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen einer Absicht, Einkünfte zu erzielen, liegen Werbungskosten vor, und zwar auch dann, wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztlich scheitert, zB weil der Steuerpflichtige tatsächlich keinen Arbeitsplatz findet. Das "Abzielen" ist somit veranlagungsjahrbezogen nach Art einer Liebhabereibeurteilung zu prüfen, eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses hat keine schädliche Wirkung für die Vergangenheit.**

**Für die Zuerkennung von Umschulungsmaßnahmen ist es daher jedenfalls erforderlich, dass die Aufwendungen, die getätigten werden, aus Sicht des zu veranlagenden Jahres künftiges Steuersubstrat darstellen.**

## **Frage 2)**

**Wurde das Vorliegen einer Umschulungsmaßnahme seitens des Finanzamtes bisher verneint (keine Anerkennung von Werbungskosten), kann aber der Steuerpflichtige nachweisen, dass ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit**

**vorliegt, ist § 295a BAO für jene Jahre anzuwenden, die noch nicht verjährt sind (LStR 2002 Rz 361a).**

**Diese Aussage in der Rz 361a ist subsidiär zu den Rz 360 und 361 zu betrachten. Das heißt, grundsätzlich hat die Beurteilung, ob eine Umschulungsmaßnahme vorliegt, für das jeweilige Veranlagungsjahr (und nicht erst im Nachhinein) zu erfolgen. Dies auch deshalb, weil es sich bei Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen grundsätzlich um vorweggenommene Werbungskosten handelt.**

**Die Anwendung der Rz 361a kann daher nicht als generelle Handlungsanweisung verstanden werden, Umschulungskosten nicht als Werbungskosten anzuerkennen, da ohnehin die Möglichkeit der Bescheidänderung im Nachhinein gemäß § 295a BAO besteht.**

**Eine Prüfung, ob für das Veranlagungsjahr eine Umschulungsmaßnahme vorliegt, hat daher jedenfalls zu erfolgen.**

### **3. Zeitwertkonto des Arbeitnehmers**

#### **3.1. Bezughabende Norm**

[§ 19 EStG 1988](#)

#### **3.2. Sachverhalt**

Ein Arbeitnehmer nimmt das Zeitwertkonto-Modell gemäß § 70d Oö. Landesbeamten gesetz 1993 in Anspruch. Bei diesem Modell hat der Arbeitnehmer bei unveränderter Wochendienstzeit unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, auf Antrag durch Verminderung des Bezugsanspruches ein Guthaben auf einem Zeitwertkonto (zur späteren Konsumation in bezahlter Freizeit) anzusammeln.

Analog zum Altersteilzeit-Blockmodell werden in der Ansparphase nur die verminderten Bezüge versteuert. Die angesammelten und nicht ausbezahlten Bezugsanteile werden erst im Zeitpunkt der Konsumation des Zeitwertkontos steuerpflichtig.

Nunmehr ist beabsichtigt, die Ansparung auf dem Zeitwertkonto wie folgt auszudehnen:

Variante 1: Die in die Pensionskasse einzubezahlenden DG-Beiträge (bzw. Teile davon) werden auf Wunsch des Arbeitnehmers in das Zeitwertkonto eingebbracht.

Variante 2: Anstelle der DG-Beiträge wird eine Zulage gewährt, die in das Zeitwertkonto eingebbracht wird.

### **3.3. Fragestellung**

Entsteht hinsichtlich dieser Varianten ebenfalls erst im Zeitpunkt der Konsumation Steuerpflicht?

### **3.4. Lösung**

**Ein Betrag ist dem Steuerpflichtigen dann zugeflossen, wenn er darüber rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Trifft ein Steuerpflichtiger eine Vorausverfügung über einen bestimmten Betrag, liegt eine Einkommensverwendung vor und es ist somit von einem steuerlichen Zufluss auszugehen (vgl. LStR 2002 Rz 636).**

**Das bestehende Zeitwertkontomodell ist bezogen auf das System mit den gesetzlichen Altersteilzeitmodellen für ältere Arbeitnehmer vergleichbar. Vereinfacht dargestellt geht es dabei darum, dass der Arbeitnehmer in der Regel seine volle Normalarbeitszeit leistet, aber ein Teil dieser erbrachten Arbeitszeit finanziell vorerst nicht abgegolten wird, sondern auf ein Zeitwertkonto übertragen wird, um vom Arbeitnehmer zu einem späteren Zeitpunkt konsumiert zu werden (bezahlte "Auszeit").**

**Beruht das Zeitwertkontomodell auf einer ausdrücklichen Regelung im oberösterreichischen Landesgesetz, bewirken die Zeitgutschriften in der Ansparphase noch keine wirtschaftliche Verfügungsmacht für den Arbeitnehmer und somit noch keinen steuerlichen Zufluss. In der Regel führt erst die Konsumation des angesparten Zeitkontoguthabens zu einem steuerpflichtigen Tatbestand, wobei die Gründe für den Eintritt der rechtlichen Verfügungsmacht ebenfalls gesetzlich geregelt sein müssen (wie hier in § 70d OÖ LBG).**

**Wird in einer gesetzlichen Regelung festgelegt, dass bereits angesparte bzw. zukünftig zu leistende Arbeitgeberbeiträge gemäß § 26 Z 7 EStG 1988 oder**

**bestimmte – gegebenenfalls neue, bisher nicht vorgesehene - Entgeltbestandteile steuerneutral in ein Zeitwertkonto eingebbracht werden können, gilt auch in diesem Fall, dass erst im Zeitpunkt der Konsumation des angesparten Guthabens Steuerpflicht eintritt.**

**Für den Fall der gesetzlich vorzusehenden ausnahmsweisen vorzeitigen Auszahlung der erworbenen Entgeltansprüche (zB bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses) gelten die Ausführungen in den LStR 2002 Rz 1116a sinngemäß.**

## **4. Pflegebedingte Kosten - Kostenübernahme durch (Ehe)Partner bzw. nahe Angehörige**

### **4.1. Bezughabende Norm**

§ 34 Abs. 6 EStG 1988

### **4.2. Sachverhalt**

Pflegebedingte Kosten können grundsätzlich von der pflegebedürftigen Person selbst abgesetzt werden. Reicht das Einkommen dieser Person für die Tragung nicht aus, ist eine Absetzung auch durch andere Personen möglich, wenn es bei diesen zu einem verlorenen Aufwand kommt (keine Absetzbarkeit, wenn die Zahlung eine Gegenleistung für die Übertragung von Vermögenswerten darstellt).

Dabei stellt sich die Frage, welcher Teil der Kosten nur von der zu pflegenden Person absetzbar ist bzw. welcher Teil grundsätzlich von anderen Personen abgesetzt werden kann, vor allem auch, welche Beträge der pflegebedürftigen Person zur Bestreitung der laufenden Lebenshaltungskosten verbleiben muss?

Für die Tragung von Kosten des (Ehe)Partners gibt es eine Regelung in der LStR 2002 Rz 870, wonach diesem das „steuerliche Existenzminimum“ verbleiben muss. Bei Kostentragung durch andere nahe Angehörige wird teilweise auf den Ausgleichszulagenrichtssatz abgestellt.

Angehörige werden in den meisten Bundesländern von den Sozialhilfeverbänden nur dann zur Kostentragung herangezogen, wenn Vermögenswerte (primär Grundvermögen) an sie

übertragen worden sind bzw. Vermögen beim Pflegling vorhanden ist und der Zugriff der Sozialhilfeverbände auf dieses Vermögen durch die Kostenübernahme vermieden werden soll.

#### **4.3. Fragestellung**

Ist die Regelung der LStR 2002 Rz 870 auch für andere Personen als (Ehe)Partner anwendbar?

Falls die LStR 2002 Rz 870 nicht anzuwenden ist, welcher Betrag muss der zu pflegenden Person zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten verbleiben?

Ist bei den Lebenshaltungskosten zu unterscheiden in Fälle mit 24 Stundenbetreuung zu Hause und mit Pflegeheimunterbringung (Vollbetreuung bzw. –verpflegung)?

Welche Personen kommen für die Tragung der Kosten in Betracht und wer ist vorrangig dafür heranzuziehen?

Welche Regelungen bestehen in den einzelnen Bundesländern iZm der Kostenübernahme durch nahe Angehörige?

Welche Ersatzleistungen gibt es in den einzelnen Bundesländern?

#### **4.4. Lösung**

**Grundsätzlich können pflegebedingte Kosten nur von der pflegebedürftigen Person selbst abgesetzt werden. Nur wenn das Einkommen dieser Person für die Tragung der Kosten nicht ausreicht, ist eine Absetzung auch durch andere Personen möglich. Dies allerdings nur dann, wenn bei diesen ein verlorener Aufwand vorliegt. Absetzbarkeit liegt bei anderen Personen nicht vor, wenn die Zahlung eine Gegenleistung für die Übertragung von Vermögenswerten darstellt (vgl. LStR 2002 Rz 823).**

***Keine Absetzbarkeit wegen Gegenleistung:***

**Eine außergewöhnliche Belastung liegt nur dann vor, wenn es durch eine Kostentragung zu einer endgültigen Vermögensminderung kommt. Bloße Vermögensumschichtungen führen daher zu keiner außergewöhnlichen Belastung.**

**Hat die pflegebedürftige Person Vermögen bereits unter der Bedingung der späteren Pflege übertragen (zeitlich unbegrenzt) oder erfolgte die Vermögensübertragung in zeitlicher Nähe (sieben Jahre) zur Kostenübernahme, liegt bis zur Überschreitung des Vermögenswertes (Verkehrswert) durch die Summe der Zahlungen keine außergewöhnliche Belastung vor (vgl. LStR 2002 Rz 823).**

**Im Falle der Unterbringung in einem Pflegeheim ist dann von keinem verwertbaren Vermögen auszugehen, wenn die bisherigen Wohnräume der pflegebedürftigen Person von jenen Personen bewohnt werden, die bisher mit der/dem Pflegebedürftigen im gemeinsamen Haushalt gelebt haben. Ansonsten ist von verwertbarem Vermögen auszugehen.**

**Nur in wenigen Bundesländern gibt es einen Pflegeregress (Kostenvorschreibung für pflegebedingte Leistungen) gegenüber Angehörigen auch dann, wenn keine Vermögenswerte vorhanden sind bzw. waren. Meist werden Kosten im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung übernommen. Das Vorliegen einer Gegenleistung ist daher unter Beachtung der landesgesetzlichen Regelungen zu überprüfen.**

***Berücksichtigung pflegebedingter Kosten durch andere Personen als die zu pflegende Person:***

**(Ehe)Partner**

- **Eine Berücksichtigung der pflegebedingten Kosten ohne Abzug eines Selbstbehaltes ist möglich:**
  - Wenn dem (Ehe)Partner der Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht.
  - Wenn dem Ehepartner oder eingetragenen Partner im Sinne des Partnerschafts-Gesetzes der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht, der Ehepartner oder eingetragene Partner, bei aufrechter Partnerschaft von mehr als sechs Monaten im Kalenderjahr, Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt.

- Eine Berücksichtigung der pflegebedingten Kosten mit Abzug des Selbstbehaltens gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) ist möglich:
  - Durch den (Ehe)Partner, wenn weder der Alleinverdienerabsetzbetrag gemäß [§ 33 Abs. 4 EStG 1988](#) zusteht noch die Regelung des [§ 35 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988](#) (Einkünfte von nicht mehr als 6.000 Euro) anzuwenden ist, die Aufwendungen das Einkommen des pflegebedürftigen/erkrankten (Ehe)Partners derart belasten würden, dass das steuerliche Existenzminimum gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) (derzeit 11.000 Euro jährlich) unterschritten würde (LStR 2002 Rz 870).

**Bei der Berechnung dieses Grenzbetrages sind folgende Leistungen zusätzlich zum Einkommen gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) einzubeziehen:**

- **Wochengeld gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 4 lit a EStG 1988](#)**
- **Versicherungsmäßiges Arbeitslosengeld, Notstandshilfe und Ersatzleistungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#)**
- **Einkünfte aus begünstigten Auslandstätigkeiten gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) und aus Entwicklungshilfetätigkeiten gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988](#).**
- **Aufgrund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte.**

**Erfolgt die Betreuung in einem Pflegeheim oder im Rahmen der häuslichen Betreuung mit Wohnrecht, ist – auf Grund der Vollverpflegung - auch bei verheirateten/in Partnerschaft lebenden Personen auf den Ausgleichszulagenrichtsatz abzustellen. Der 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes übersteigende Teil des Einkommens ist grundsätzlich zur Tragung der pflegebedingten Kosten anzusetzen.**

#### ***Nahe Angehörige***

**Durch nahe Angehörige, soweit eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung zur Kostentragung besteht.**

**Die rechtliche Verpflichtung zieht der sittlichen Verpflichtung vor. Das heißt, dass bei Vorhandensein von Personen, die rechtlich zur Kostentragung verpflichtet und dazu in der Lage sind, eine Absetzung durch Personen mit sittlicher Verpflichtung nicht möglich ist.**

**Vorrangig ist jedoch die Absetzung durch die zu pflegende Person vorzunehmen. Nur soweit deren/dessen Einkommen nicht ausreicht, ist eine Absetzung durch andere möglich. Die Regelung für (Ehe)Partner ist hier nicht anwendbar, da dieser Personenkreis anderen Bestimmungen betreffend Unterhalt unterliegt (zB Unterhaltsergänzungsanspruch bzw. -verpflichtung).**

**In diesen Fällen ist auf den Ausgleichszulagenrichtsatz abzustellen. Dieser beträgt für das Kalenderjahr 2013 für alleinstehende Personen 837,63 Euro und für Personen, die mit einem (Ehe)Partner im gemeinsamen Haushalt leben 1.255,89 Euro und wird jährlich angepasst. Obwohl die Ausgleichszulage 14 x pro Kalenderjahr bezahlt wird, ist sie für die Beurteilung der Leistungsfähigkeit der zu pflegenden Person nur 12 x anzusetzen.**

***Wie viel muss der pflegebedürftigen Person zur Besteitung der laufenden Lebenshaltungskosten verbleiben?***

**Pflegebedingte Geldleistungen und weitere Ersätze (zB 24 Stunden-Betreuung) sind zur Gänze für die Pflege zu verwenden. Betreffend des Einkommens ist grundsätzlich zu unterscheiden in Fälle mit Betreuung zu Hause und Betreuung in einem Pflegeheim.**

**Eine Absetzung pflegebedingter Kosten durch andere Personen ist nur insoweit möglich, als das Einkommen der pflegebedürftigen Person nicht ausreicht. Dabei gibt es verschiedene Varianten:**

***Pflege erfolgt in einem Pflegeheim:***

- **Variante 1: Alleinstehende pflegebedürftige Person verfügt über keine eigene Wohnung mehr und wohnt im Pflegeheim:**
  - **Es liegt Vollverpflegung vor. Der pflegebedürftigen Person muss ein Taschengeld verbleiben. Dieses ist mit 20% des**

**Ausgleichszulagenrichtsatzes anzusetzen. Da die anteiligen Sonderzahlungen in Anlehnungen an die landesgesetzlichen Regelungen der zu pflegenden Person verbleiben sollen, ist der mtl. Ausgleichszulagensatz mit 12 zu vervielfachen. Der Rest des Einkommens ist für die pflegebedingten Kosten anzusetzen.**

- Nur ein etwaiger Überhang an Pflegekosten kann von Angehörigen steuerlich abgesetzt werden.
- Variante 2: Pflegebedürftige Person wohnt im Pflegeheim, ist verheiratet/lebt in Partnerschaft; Partner bezieht keine eigenen Einkünfte und wohnt in der bisherigen Ehewohnung:
  - Der pflegebedürftigen Person muss 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes verbleiben.
  - Für den – in der bisherigen Ehewohnung lebenden – (Ehe)Partner ist der Ausgleichszulagenrichtsatz für alleinstehende Personen anzusetzen.
  - Jener Teil des Einkommens, der nach Abzug der oa. Beträge verbleibt, ist für die Bestreitung der Pflegeheimkosten anzusetzen. Nur die Unterdeckung stellt bei den übrigen unterhaltsverpflichteten Personen gegebenenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar.
- Variante 3: Pflegebedürftige Person wohnt im Pflegeheim, ist verheiratet; Partner bezieht eigene Einkünfte und wohnt in der bisherigen Ehewohnung:
  - Der pflegebedürftigen Person muss 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes verbleiben.
  - Für den – in der bisherigen Ehewohnung lebenden – (Ehe)Partner ist der Ausgleichszulagenrichtsatz für alleinstehende Personen anzusetzen.
  - Sind die eigenen Einkünfte des zu Hause wohnenden Partners höher als der Ausgleichszulagenrichtsatz, besteht keine Unterstützungspflicht durch den zu pflegenden (Ehe)Partner.

- Sind die eigenen Einkünfte des zu Hause wohnenden Partners geringer als der Ausgleichszulagenrichtsatz, besteht Unterstüzungspflicht durch den zu pflegenden (Ehe)Partner nur im Differenzmaß.
- Jener Teil des Einkommens, der nach Abzug der oa. Beträge verbleibt, ist für die Bestreitung der Pflegeheimkosten anzusetzen. Nur die Unterdeckung stellt bei den übrigen unterhaltsverpflichteten Personen gegebenenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar.

**Pflege erfolgt zu Hause (im Rahmen einer 24 Stunden-Betreuung):**

- Variante 1: Alleinstehende pflegebedürftige Person wird zu Hause betreut:
  - Der pflegebedürftigen Person muss der Ausgleichszulagenrichtsatz für allein stehende Personen verbleiben. Der Rest ist für die Bestreitung der Pflegekosten zu verwenden.
  - Eine etwaige Unterdeckung stellt bei den übrigen unterhaltsverpflichteten Personen gegebenenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar.
- Variante 2: Pflegebedürftige Person ist verheiratet/lebt in Partnerschaft und wird zu Hause betreut:
  - Es kommt die Regelung der LStR 2002 Rz 870 zur Anwendung. Die das steuerliche Existenzminimum übersteigenden Einkommensteile sind für die Bestreitung der Pflegekosten zu verwenden.
  - Ein etwaiger Fehlbetrag kann vom (Ehe)Partner abgesetzt werden.
  - Eine etwaige Unterdeckung stellt bei den übrigen unterhaltsverpflichteten Personen gegebenenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar.
- Variante 3: Pflegebedürftige Person wohnt zu Hause und verfügt über ein unentgeltliches Wohnrecht (eingeräumt von einer anderen Person, als dem (Ehe)Partner), einschließlich Verpflegung:
  - Da die wesentlichen Lebenshaltungskosten durch das Wohnrecht abgedeckt sind, muss der pflegebedürftigen Person - in Anlehnung an die

**Regelungen für Pflegeheimbewohner - 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes für alleinstehende Personen verbleiben.**

- **Der Rest des Einkommens ist für die pflegebedingten Kosten anzusetzen.**
- **Nur ein etwaiger Überhang an Pflegekosten kann von unterhaltsverpflichteten Angehörigen steuerlich abgesetzt werden.**
- **Variante 4: Pflegebedürftige Person wohnt zu Hause und verfügt über ein unentgeltliches Wohnrecht (eingeräumt von einer anderen Person, als dem (Ehe)Partner), ohne Verpflegung:**
  - **Da die Kosten für die Wohnung (ohne Verpflegung) abgedeckt sind, müssen der pflegebedürftigen Person 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes für alleinstehende Personen und 8/10 des Wertes der vollen freien Station (= 156,96 Euro) verbleiben.**
  - **Der Rest des Einkommens ist für die pflegebedingten Kosten anzusetzen.**
  - **Nur ein etwaiger Überhang an Pflegekosten kann von den übrigen unterhaltsverpflichteten Angehörigen steuerlich abgesetzt werden.**

## **5. Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger**

### **5.1. Bezughabende Norm**

[§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#)

### **5.2. Sachverhalt**

Eine Zehnjährige, die in Deutschland ansässig ist, wird von einer deutschen Filmfirma für Aufnahmen in Österreich nichtselbständig beschäftigt. Von der Filmfirma werden neben der Auszahlung des Honorars (2.660 Euro) auch Reise- und Nächtigungskosten in erheblicher Höhe (ca. 7.200 Euro) bezahlt. Die Höhe des Reisekostenersatzes ergibt sich daraus, dass die Zehnjährige von ihren Eltern zu den Drehaufnahmen begleitet wird.

Aufgrund der gesetzlichen Vorgaben wird dieser Ersatz in die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer einbezogen und mit dem fixen Satz von 20% besteuert. Eine Nettobesteuerung,

die in diesem Fall zu einem für die Steuerpflichtige günstigeren Ergebnis geführt hätte, wird nicht durchgeführt.

Im Rahmen der Veranlagung als beschränkt Steuerpflichtige sollen die Reise- und Nächtigungskosten als Werbungskosten berücksichtigt werden.

### **5.3. Fragestellung**

Liegt in diesem Fall überhaupt (aufgrund der Tatsache, dass nicht am Sitz der Filmfirma gedreht wird) eine Reise vor oder ist der Drehort Dienstort?

Können die Kosten, die auf die mitreisenden Eltern entfallen zur Gänze anerkannt werden oder nur die Kosten für einen Elternteil?

Welche Nachweise sind vorzulegen, nachdem sich die Unterlagen in den Händen der Filmfirma befinden werden, die die Kosten bezahlt bzw. ersetzt hat?

Wie unterscheidet sich dieser Fall von einem in Deutschland ansässigen Vortragenden an einer Fachhochschule in Österreich, der blockweise Kurse abhält? Auch bei diesem werden Reise- und Nächtigungskosten in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Allerdings fallen die Fahrtkosten in diesem Fall für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte an und sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale, das mangels Regelmäßigkeit nicht zustehen wird, abgegolten. Die Nächtigungskosten sind, nachdem keine Reise vorliegt, ebenfalls nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Wie ist in diesem Zusammenhang EStR 2000 Rz 8008 zu verstehen, nach der der Ersatz von Fahrtspesen auch bei der Netto-Abzugsteuer in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist?

Ist es wirklich zulässig/erwünscht, dass sich allein aufgrund der Tatsache, dass die Tätigkeit nichtselbstständig und nicht selbstständig ausgeübt wird, im Ergebnis solche Unterschiede ergeben?

### **5.4. Lösung**

**Da es sich um eine beschränkt Steuerpflichtige handelt, hat eine Besteuerung der nichtselbstständigen Einkünfte gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu erfolgen. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass es sich bei einer schauspielerischen**

**Tätigkeit um eine künstlerische Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 handelt (vgl. EAS 1080).**

**Ob der Drehort in Österreich als Dienstort anzusehen ist oder ob es sich bei der Tätigkeit am Drehort um eine Tätigkeit im Rahmen einer Dienstreise handelt, ist wie folgt zu beantworten:**

**Ob im Zusammenhang mit der Tätigkeit im Inland eine Dienstreise vorliegt oder nicht, ist primär aufgrund der Vertragsparameter zu eruieren. Ist vertraglich beispielsweise als Dienstort der Drehort in Wien ausgewiesen, liegt steuerlich betrachtet der Dienstort und damit die Arbeitsstätte in Wien. Denkbar erscheint aber auch, dass der Dienstort nicht in Österreich liegt (weil regelmäßig in Deutschland Dreharbeiten stattfinden) und in diesem Zusammenhang die Drehaufnahmen in Wien im Rahmen einer Dienstreise erfolgen.**

**Unter Dienstort ist der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlich dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers anzusehen. Meist wird der Dienstort eines Arbeitnehmers mit dem Betriebsort des Unternehmens, bei dem der Arbeitnehmer beschäftigt ist, zusammenfallen. Wird jedoch der Arbeitnehmer an diesem Betriebsort dienstlich nicht tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstätte außerhalb des Betriebsortes liegt, dann ist jene regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen (vgl. LStR 2002 Rz 701).**

**Ist der Drehort als Dienstort zu sehen, kommen aufgrund der Aussage in den LStR 2002 Rz 354 die Fahrten vom Drehort zum Familienwohnsitz (Deutschland) als Familienheimfahrten in Betracht.**

**Aufgrund des Kinder- und Jugendlichen-Beschäftigungsgesetz dürfen Kinder grundsätzlich nicht zu Arbeiten irgendwelcher Art herangezogen werden.**

**Die Beschäftigung ist nur unter gewissen, gesetzlich definierten Voraussetzungen möglich. Beispielsweise ist eine Zustimmung der gesetzlichen Vertreter des Kindes erforderlich (Verwendung und Beschäftigung von Kindern bei öffentlichen Schaustellungen - § 6 Abs. 4 KJBG).**

**Eine Anordnung, dass gesetzliche Vertreter das Kind bei der Arbeit begleiten müssen, existiert in diesem Gesetz nicht. Allerdings lässt sich aus dem [§ 137, 138 ABGB](#) aufgrund der Obsorgepflicht der Eltern ableiten, dass eine Begleitung des Kindes durch Vater/Mutter erforderlich ist. In diesem Zusammenhang erscheint es jedoch ausreichend, wenn lediglich ein Elternteil das Kind begleitet. Begleiten beide Elternteile, ist zu prüfen, ob nicht zumindest bei einem Elternteil eine private Veranlassung und damit eine Nichtanerkennung der Werbungskosten im Zusammenhang mit der Reise gegeben sein könnte.**

**Werden im Rahmen der Veranlagung Werbungskosten geltend gemacht, sind nach den allgemeinen Grundsätzen Nachweise zu erbringen (vgl. LStR 2002 Rz 290 zu Nachweisführung bei Fahrtkosten). Als Nachweis können beispielsweise Kopien der Belege der Filmfirma dienen.**

**Kostenersätze aufgrund des [§ 26 EStG 1988](#) sind im Rahmen der Nettobesteuerung als Einnahme zu behandeln; [§ 26 EStG 1988](#) findet auf gemäß [§ 99 EStG 1988](#) steuerabzugspflichtige Einkünfte keine Anwendung (vgl. EStR 2000 Rz 8008, LStR 2002 Rz 1182a).**

**Es können jedoch im Rahmen der Nettobesteuerung diese Kostenersätze, insoweit diese Werbungskosten darstellen, die Bemessungsgrundlage mindern. Das heißt insoweit beispielsweise Reisekosten vorliegen, sind diese auch im Rahmen der Nettobesteuerung zu berücksichtigen.**

Bundesministerium für Finanzen, 3. Oktober 2013