

14. Dezember 2011
BMF-010222/0229-VI/7/2011

An

Bundesministerium für Finanzen
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Steuerfahndung
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Internationales Steuerrecht
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer
unabhängigen Finanzsenat

LStR 2002 - 2. Wartungserlass 2011

Im Rahmen der laufenden Wartung 2011 werden gesetzliche Änderungen aufgrund des Abgabenänderungsgesetzes 2011 und des Insolvenzrechtsänderungsgesetzes 2010 sowie wesentliche höchstgerichtliche Entscheidungen und Aussagen des Salzburger Steuerdialoges 2011 in die LStR 2002 eingearbeitet.

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

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF des 2. Wartungserlasses 2011 sind bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß [§ 303 BAO](#) dar.

1. Die Rz 17, 54a und 70c werden geändert (AbgÄG 2011)

3. STEUERBEFREIUNGEN ([§ 3 EStG 1988](#))

3.1 Gliederung

17

In [§ 3 Abs. 1 EStG 1988](#) werden sachliche Steuerbefreiungen aufgezählt. [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) ordnet an, welche Bezüge oder Bezugsteile (zB Arbeitslosengeld, bestimmte Bezüge der Soldaten und Zivildiener) zwar steuerfrei sind, aber zu einem besonderen Progressionsvorbehalt führen. [§ 3 Abs. 3 EStG 1988](#) regelt, dass im Falle einer Veranlagung die steuerfreien Einkünfte im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 \(bis einschließlich Rechtslage idF BBG 2011\)](#) und [§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988](#) bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Arbeitnehmers zu berücksichtigen sind (allgemeiner Progressionsvorbehalt). Siehe auch Rz 113 ff.

3.3.10 Begünstigte Auslandstätigkeiten ([§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#))

54a

Die Rz 55 bis 70a sind auf die Lohnzahlungszeiträume bis einschließlich Dezember 2010 anzuwenden. Hinsichtlich der Lohnzahlungszeiträume ab 2011 sind aufgrund der Anwendbarkeit der Rechtslage iSd Budgetbegleitgesetzes 2011 ([BGBI. I Nr. 111/2010, „Übergangsregelung“](#)) die Bestimmungen der Rz 70c ff anzuwenden.

Hinsichtlich der Lohnzahlungszeiträume ab 2012 ist [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF Abgabenänderungsgesetz 2011 (AbgÄG 2011, BGBI. I Nr. 76/2011) anzuwenden (siehe Rz 70h – 70w). Sachverhaltsbezogen kommen im Jahr 2012 auch die Bestimmungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011) zur Anwendung (siehe Rz 70t).

Übersicht Anwendbarkeit [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#)

Jahr	Anwendbarkeit der gesetzlichen Bestimmung § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988	Rz in LStR 2002
2010 und davor	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988	Rz 55 - 70b, 70w
2011	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011	Rz 70c - 70g, 70w
2012	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 (Einsatzort bis 400 km)	Rz 70c - 70g, 70w
	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 (Einsatzort über 400 km)	Rz 70h - 70w
2013 und folgende	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011	Rz 70h - 70w

3.3.10.6 [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) - Rechtslage ab 01.01.2011

(Übergangsregelung für die Jahre 2011 und 2012)

70c

[§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in der Fassung des BBG 2011 sieht vor, dass im Jahr 2011 nur mehr 66% der Einkünfte aus der begünstigten Auslandstätigkeit und im Jahr 2012 nur mehr 33% dieser Einkünfte von der Einkommensteuer befreit sind. Weiters bestimmt § 3 Abs. 1 Z 10 lit. f EStG 1988, dass bei der Berechnung der Lohnsteuer [§ 3 Abs. 3 EStG 1988](#) zu berücksichtigen ist.

Nach [§ 3 Abs. 3 EStG 1988](#) ist ein Progressionsvorbehalt dann zu berücksichtigen, wenn (ua.) Auslandseinkünfte nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) erzielt werden. Bei Berechnung des Durchschnittssteuersatzes nach [§ 33 Abs. 10 EStG 1988](#) sind daher auch die steuerbefreiten Teile dieser Auslandseinkünfte heranzuziehen. Dieser Durchschnittsteuersatz wird dann auf das steuerpflichtige Einkommen (beispielsweise für Tätigkeiten im Inland, aber auch für die steuerpflichtigen Einkünfte im Zuge der Auslandstätigkeit) angewendet. Die Berücksichtigung des Progressionsvorbehalt hat bereits beim Arbeitgeber im Zuge der Lohnverrechnung zu erfolgen.

Beispiel 1 (Abrechnung Jänner 2011):

<i>Bruttobezug</i>		<i>2.500,00</i>	
<i>SV</i>		<i>455,00</i>	
<i>LSt-Bmgl</i>	<i>2.045,00</i>		
	<i>(2.045,00 * 66%)</i>	<i>1.349,70</i>	<i>steuerfrei 66%</i>
	<i>(2.045,00 * 34%)</i>	<i>695,30</i>	<i>steuerpflichtig 34%</i>
<i>Lohnsteuerberechnung</i>	<i>(2.045 * 0,365 - 369,18)</i>	<i>377,25</i>	<i>fiktive Gesamtlohnsteuer</i>
	<i>(377,25 / 2.045)</i>	<i>18,45%</i>	<i>Durchschnittssteuersatz</i>
<i>Einzubehaltende LSt</i>	<i>(695,30 * 18,45%)</i>	<i>128,26</i>	<i>LSt mit Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltens</i>

Es bestehen keine Bedenken, wenn bei Ermittlung des Lohnsteuerabzuges vereinfachend die gesamten Auslandsbezüge zunächst ohne Berücksichtigung des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) ("normal") abgerechnet werden und von der sich so errechneten Lohnsteuer im Jahr 2011 nur 34% bzw. im Jahr 2012 nur 67% als tatsächlich anfallende Lohnsteuer abgezogen und einbehalten werden.

Beispiel 2 (Vereinfachte Berechnung; Abrechnung Jänner 2011)

<i>Bruttobezug</i>		<i>2.500,00</i>	
<i>SV</i>		<i>455,00</i>	
<i>LSt-Bmgl</i>	<i>2.045,00</i>		
	<i>(2.045,00 * 66%)</i>	<i>1.349,70</i>	<i>steuerfrei 66%</i>
	<i>(2.045,00 * 34%)</i>	<i>695,30</i>	<i>steuerpflichtig 34%</i>
<i>Lohnsteuerberechnung</i>	<i>(2.045 * 0,365 - 369,18)</i>	<i>377,25</i>	<i>fiktive Gesamtlohnsteuer</i>
<i>Einzubehaltene LSt</i>	<i>(377,25 * 34%)</i>	<i>128,26</i>	

Sonstige Bezüge

Die Teile der sonstigen Bezüge, die während der begünstigten Auslandstätigkeit steuerfrei ausbezahlt werden (zB 66% der sonstigen Bezüge im Jahr 2011) sind auf den Freibetrag bzw. die Freigrenze gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) anzurechnen. Solche sonstige Bezüge verbrauchen somit grundsätzlich den Freibetrag bzw. die Freigrenze für sonstige Bezüge und das Jahressechstel. **Für Arbeitnehmer, die dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz unterliegen, kommt ab 1.1.2012 statt dem Jahressechstel ein Jahreszwölftel zur Anwendung (siehe Rz 1083, 1083a).**

Neben den laufenden Inlandsbezügen sind auch die laufenden (steuerfreien und steuerpflichtigen) Auslandsbezüge in die Berechnung des Jahressechstels miteinzubeziehen.

Beispiel 3 (Abrechnung Juni 2011 – Aufteilung der Sonderzahlung von 4.000 Euro brutto):

Sonstiger Bezug (UZ)	Steuerfreier Teil - 66%	Steuerpflichtiger Teil - 34%
<i>Brutto 4.000,00</i>	<i>2.640,00</i>	<i>1.360,00</i>
<i>- SV (17,2%)</i>	<i>454,08</i>	<i>233,92</i>
<i>- Freibetrag</i>	<i>409,20</i>	<i>210,80</i>
<i>LSt-Bmgl</i>	<i>1.776,72</i>	<i>915,28</i>
<i>Einzubehaltene LSt (6%)</i>		<i>54,92</i>

Beispiel 4 (Abrechnung Juni 2011 – vereinfachte Methode):

Sonstiger Bezug (UZ)		
Brutto	4.000,00	
<i>- SV (17,2%)</i>	<i>688,00</i>	
<i>- Freibetrag</i>	<i>620,00</i>	
<i>LSt-Bmgl</i>	<i>2.692,00</i>	<i>X 6%</i>
<i>LSt - gesamt</i>	<i>161,52</i>	
<i>Davon 34%</i>	<i>54,92</i>	

2. Die Rz 70f wird klargestellt

3.3.10.9 Ausstellen des Lohnzettels

70f

Für Einkünfte gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) ist auch für (Lohnzahlungs)Zeiträume nach dem 31.12.2010 wie bisher ein gesonderter Lohnzettel (Lohnzettelart 2) auszustellen, wobei bei der Darstellung der Bezugsteile auf die für das betreffende Jahr geltende Rechtslage Bedacht zu nehmen ist. Das heißt, sowohl der Gesamtbezug als auch die steuerpflichtigen und steuerbefreiten Bezugsteile sind unter der jeweils dafür vorgesehenen Kennzahl getrennt im Lohnzettel auszuweisen.

Beispiel (Begünstigte Auslandsbezüge für Jänner bis März 2011)

		LZ-Art 2
		KZ
Bruttobezug	12.125,00	210
- § 68 Abs. 1 Zulagen	-846,00	215
- SV	-2.206,75	230
- steuerfrei 66% $[(12.125,00 - 846,00 - 2.206,75 - 60,00) * 66\%]$	-5.948,09	243
- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3b	-60,00	
	-6.008,09	
LSt-Bmgl (steuerpflichtig 34%)	3.064,16	245
Anrechenbare Lohnsteuer	803,83	260

Vor Anwendung der Steuerfreiheit des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) müssen vom Bruttobezug neben Werbungskosten auch steuerfreie Zulagen und Zuschläge nach [§ 68 EStG 1988](#) ausgeschieden werden.

Hat Österreich gemäß einem DBA für Einkünfte, die unter [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) fallen, kein Besteuerungsrecht (Befreiungsmethode) **und behält der Arbeitgeber die Lohnsteuer unterjährig nicht ein**, ist für den gemäß innerstaatlichem Recht

steuerpflichtigen Teil ein Lohnzettel iSd Rz 1228 auszufüllen (Lohnzettelart 8). Diese Beträge sind in den Lohnzettel der Art 2 nicht aufzunehmen.

Bei der Anrechnungsmethode ist für die Auslandsbezüge nur die Lohnzettelart 2 zu verwenden.

Übersicht der Lohnzettelarten in Fällen, in denen Österreich kein Besteuerungsrecht an den [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) - Einkünften hat:

		Befreiungsmethode	Anrechnungsmethode
Arbeitgeber behält LSt ein	Lohnzettelart	2	2
Arbeitgeber behält LSt nicht ein (direkte Anwendung des DBA)	Lohnzettelart	8 und 2	2

Hinsichtlich der Inlandsbezüge aus diesem Dienstverhältnis ist Lohnzettel (Lohnzettelart 1) zu übermitteln.

Beispiel: Arbeitgeber behält LSt nicht ein (direkte Anwendung des DBA; Befreiungsmethode; dh. Anwendung Lohnzettelart 8 und 2)

	LZ-Art 2
	KZ
Bruttobezug	8.002,50
- § 68 Abs. 1 Zulagen	-558,36
- SV	-1.456,46
- steuerfrei 66% [(12.125,00 – 846,00 – 2.206,75 – 60,00) * 66%]	-5.948,09
- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3b	-39,60
	-5.987,69
LSt-Bmgl	0,00
Anrechenbare Lohnsteuer	0,00
	243
	245
	260

		<i>LZ-Art 8</i>
		<i>KZ</i>
Bruttobezug	4.122,50	210
- § 68 Abs. 1 Zulagen	-287,64	215
- SV	-750,29	230
- steuerfrei 66%	0,00	
- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3b	-20,40	
	-20,40	243
LSt-Bmgl	3.064,16	245
Anrechenbare Lohnsteuer	0,00	260

3. Die Rz 70h – 70w werden neu eingefügt (AbgÄG 2011)

3.3.10a [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) – unbefristete Rechtslage ab 2012

3.3.10a.1 Ausmaß der Begünstigung

70h

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

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

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

Sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 sind von der Befreiung nicht erfasst.

Daher sind beispielsweise auch Zahlungen, die nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 zwar wie ein laufender Bezug zu versteuern sind, aber einen sonstigen Bezug darstellen, nicht von der Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfasst.

Die Begünstigung ist mit dem Wert der jeweils maßgeblichen monatlichen Höchstbeitragsgrundlage nach dem ASVG gedeckelt. Diese Betragsbegrenzung ist auf den Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum ausgelegt. Sollte der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum nicht durchgehend ins Ausland entsendet worden sein, ist der Höchstbetrag aus der täglichen Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG abzuleiten, sodass nur ein anteiliger Höchstbetrag maßgeblich ist (siehe auch Rz 70s Beispiel 2).

Eine Hochrechnung nach § 3 Abs. 3 EStG 1988 hat nicht zu erfolgen.

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

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

3.3.10a.2 Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

70i

Die Entsendung erfolgt von einem Betrieb oder einer Betriebsstätte aus, die sich in der EU, dem EWR oder der Schweiz befindet.

70j

Die Entsendung erfolgt an einen Einsatzort, der mehr als 400 Kilometer Luftlinie vom nächstgelegenen Punkt des österreichischen Staatsgebietes entfernt liegt.

70k

Die Entsendung darf nicht an den Sitz der Geschäftsleitung ([§ 29 Abs. 2 lit. a BAO](#)) oder an eine Einrichtung nach [§ 29 Abs. 2 lit. b BAO](#) (zB Zweigniederlassung, Fabrikationsstätte) des Arbeitgebers bzw. des Beschäftigers erfolgen; Entsendungen zu Bauausführungen ([§ 29 Abs. 2 lit. c BAO](#)) des Arbeitgebers sind von der Begünstigung nicht ausgeschlossen.

70l

Die Tätigkeit im Ausland darf ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt sein. Eine Tätigkeit ist ihrer Natur nach auf Dauer angelegt, wenn sie in einer abstrakten Betrachtung nicht befristet angelegt ist.

Das heißt, es muss das Tätigkeitsbild des entsprechenden Berufes herangezogen werden und dieses dahingehend beurteilt werden, ob es einen dauerhaften Charakter aufweist oder nicht.

70m

Nicht auf Dauer angelegte Tätigkeiten:

Darunter fallen Tätigkeiten, die mit der Erbringung einer Leistung oder der Herstellung eines Werkes beendet sind, wie zB die Tätigkeit eines Maurers oder eines Monteurs, die Erfüllung von spezifischen Beratungsaufträgen oder die Lieferung und Montage von Investitionsgütern. Die Tatsache, dass die Leistung von Personen erbracht wird, die ein unbefristetes Dienstverhältnis aufweisen,

ändert nichts daran, dass diese Tätigkeiten ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt sind.

70n

Auf Dauer angelegte Tätigkeiten:

Hingegen sind beispielsweise die Tätigkeit eines Geschäftsführers, eines Controllers oder eines Bürokaufmannes auf Dauer angelegt, weil diese Tätigkeiten – unabhängig von den Umständen des konkreten Falles – eine nicht befristete Ausübung zum Gegenstand haben.

In diesen Fällen nimmt der Umstand, dass ein Arbeitnehmer nur befristet oder bis zur Erreichung eines bestimmten Erfolges ins Ausland entsendet wird, der Tätigkeit nicht ihren auf Dauer angelegten Charakter.

Dementsprechend ist die Tätigkeit eines Geschäftsleiters im Ausland auch dann auf Dauer angelegt, wenn sie beispielweise nur bis zur Erreichung bestimmter betrieblicher Parameter dauern soll.

Ebenso sind Beratungsaufträge im Rahmen einer laufenden Klientenbeziehung, wie beispielsweise bei Rechtsanwälten oder Steuerberatern, auf Dauer angelegt, da der einzelne Beratungsauftrag im Ausland Teil der bestehenden Klientenbeziehung ist.

70o

Die Entsendung erfolgt ununterbrochen für einen Zeitraum von mindestens einem Monat.

Nach Monaten bestimmte Fristen enden mit Ablauf desjenigen Tages des letzten Monates, der durch seine Bezeichnung dem für den Beginn dieser Frist maßgebenden Tag entspricht (vgl. [§ 108 BAO](#)).

Beispiel:

Beginn der Auslandstätigkeit 10. Februar, Ende der Monatsfrist 10. März.

Für die Berechnung der Monatsfrist ist auch die Reisezeit im Ausland heranzuziehen. Eine zumindest einen Monat lang dauernde Tätigkeit kann auch

dann vorliegen, wenn die Tätigkeit nicht beim selben Vorhaben, sondern bei verschiedenen begünstigten Vorhaben desselben inländischen Unternehmens verbracht wird. Ein Wechsel des Arbeitgebers während eines Auslandsaufenthaltes unterbricht diesen begünstigten Auslandsaufenthalt, ausgenommen es kommen die Bestimmungen der [§§ 3 ff AVRAG](#), BGBI. Nr. 459/1993, zum Tragen.

Während dieses Monats darf die ausländische Tätigkeit nur

- an Wochenenden,**
- an (ausländischen) gesetzlichen Feiertagen,**
- an verlängerten Wochenenden, wenn keine Arbeitszeit verkürzt wird (zB Dekadenarbeit, Zeitausgleich, der sich auf im Rahmen der Auslandstätigkeit geleistete Überstunden bezieht),**
- bei (kurzfristigen) Krankenständen, wenn der Arbeitnehmer nicht in das Inland zurückkehrt,**
- bei betriebsbedingten (kurzfristigen) Einstellungen der Arbeiten (zB Schlechtwetter, Reparaturen),**
- bei Dienstfreistellungen bzw. bezahlter Freizeit, worunter jene gesetzlich oder kollektivvertraglich vorgesehenen Freizeitansprüche zu verstehen sind, die sich aus bestimmten Anlässen wie zB Todesfall, Heirat ergeben, unterbrochen werden.**

Hat die ununterbrochene Tätigkeit im Ausland bereits zumindest einen Monat gedauert, sind auch Urlaube oder Krankenstände der ausländischen Tätigkeit zuzurechnen, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar nach dem Urlaub oder Krankenstand die Tätigkeit auf einer ausländischen Arbeitsstelle wieder aufnimmt.

Werden Überstunden während oder unmittelbar im Anschluss an die begünstigte Auslandstätigkeit durch Zeitausgleich (im Aus- oder Inland) abgegolten, fallen diese Vergütungen ebenso unter die Begünstigung des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#). Wird der Zeitausgleich hingegen nach einer Tätigkeit im Inland konsumiert, ist

das Entgelt für den Zeitraum, in dem der Zeitausgleich konsumiert wird, steuerpflichtig.

Arbeiten im Inland unterbrechen grundsätzlich die begünstigte Auslandstätigkeit.

Dienstreisen während der begünstigten Auslandsbeschäftigung unterbrechen die Auslandsbeschäftigung dann nicht, wenn sie ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens unternommen werden. Dienstreisen in den inländischen Stammbetrieb dürfen aber nur von kurzer Dauer sein (höchstens drei Tage), damit es zu keiner Unterbrechung kommt. Wird im Anschluss an eine nicht schädliche Dienstreise ein Kurzurlaub konsumiert, so wirkt sich dieser Kurzurlaub auf die begünstigte Auslandstätigkeit unterbrechend aus, es sei denn, dass dieser Kurzurlaub nur arbeitsfreie Tage im Ausland (zB Wochenende) erfasst. Dienen aber Dienstreisen auch oder nur der Verwirklichung anderer nicht begünstigter Vorhaben oder überschreiten Inlandsreisen den Zeitraum von drei Tagen, so unterbrechen solche Reisetätigkeiten die begünstigte Auslandsbeschäftigung. Wird ein Arbeitnehmer bei einem begünstigten ausländischen Vorhaben beschäftigt und unmittelbar zu einer Arbeitsverrichtung bei einem anderen ausländischen begünstigten Vorhaben abberufen, wird der Fristenlauf nicht unterbrochen, auch wenn ihn seine nicht durch eine schädliche Inlandstätigkeit unterbrochene Reise über das Inland führt.

Nach einer schädlichen Unterbrechung liegt die Voraussetzung für die Steuerfreiheit erst dann wieder vor, wenn die Auslandstätigkeit erneut mindestens ein Monat andauert.

Wird der Arbeitnehmer innerhalb der Monatsfrist an einem ausländischen Einsatzort tätig, der innerhalb der Mindestentfernung (400 Kilometer) liegt, dann wird dadurch die Frist unterbrochen. Nach einer schädlichen Unterbrechung liegt die Voraussetzung für die Steuerbegünstigung erst dann wieder vor, wenn die Tätigkeit im Ausland bei Vorliegen aller Voraussetzungen erneut mindestens einen Monat andauert.

Für das Jahr 2012 gilt: Wird ein Arbeitnehmer innerhalb der Monatsfrist an einem weiteren ausländischen Einsatzort tätig, der innerhalb der Mindestentfernung von

400 km liegt, wird zwar die Frist unterbrochen, allerdings kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 (siehe Rz 70c ff) die Übergangsregelung für diesen Einsatzort (innerhalb von 400 km) in Anspruch genommen werden.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer wird im Jahr 2012 eine Woche auf einer Baustelle im Ausland eingesetzt (400 km Mindestentfernung und übrige Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 sind erfüllt). Danach wird er für fünf Wochen auf eine Baustelle versetzt, die sich innerhalb eines Radius von 400 km vom österreichischen Staatsgebiet befindet (die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 sind erfüllt).

Der Arbeitnehmer kann für fünf Wochen die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 (dh. 33% der Einkünfte steuerfrei) in Anspruch nehmen.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer wird im Jahr 2012 drei Wochen auf einer Baustelle im Ausland eingesetzt (400 km Mindestentfernung und übrige Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 sind erfüllt). Danach wird er für drei Wochen auf eine Baustelle versetzt, die sich innerhalb eines Radius von 400 km vom österreichischen Staatsgebiet befindet (die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 sind erfüllt).

Der Arbeitnehmer kann weder die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 noch nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 in Anspruch nehmen, da in keinem Fall die erforderliche Mindestfrist an Entsendedauer erreicht wird.

70p

Die im Ausland zu leistenden Arbeiten sind überwiegend im Lohnzahlungszeitraum unter erschwerenden Umständen zu leisten. In jenen Monaten, in denen sowohl eine Inlandstätigkeit als auch eine begünstigte Auslandstätigkeit ausgeübt wird, ist das Überwiegen im Zeitraum der Auslandstätigkeit maßgeblich.

Erschwerende Umstände liegen insbesondere vor, wenn die Arbeiten

- **in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung bewirken (§ 68 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988) oder**

- im Vergleich zu den allgemein üblichen inländischen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen ([§ 68 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988](#)) oder
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen ([§ 68 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988](#)).

Hinsichtlich des Vorliegens einer zwangsläufigen

Verschmutzung/außerordentlichen Erschwernis/Gefahr vergleiche Rz 1129 ff.

Es bestehen keine Bedenken, bei Auslandssachverhalten erschwerende Umstände gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 lit. f EStG 1988](#) in typisierender Betrachtungsweise immer dann anzunehmen, wenn es sich um Tätigkeiten handelt, die zu Bauarbeiten im engeren Sinn zählen. Dazu zählen insbesondere die Errichtung, Aufstellung, Inbetriebnahme, Instandsetzung, Instandhaltung, Wartung oder der Umbau von Bauwerken (inklusive Fertigbauten) und ortsfesten Anlagen, Demontage, Abbauarbeiten sowie Abbrucharbeiten; weiters das Aufsuchen von Bodenschätzten.

Eine beaufsichtigende Tätigkeit (zB die Überwachung von Umbauarbeiten) ist allein nicht ausreichend, um als erschwerend qualifiziert zu werden. Verursacht diese überwachende Tätigkeit aber beispielsweise überwiegend eine zwangsläufige erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung, liegen erschwerende Umstände vor.

Im Hinblick auf die bei Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht sind jedenfalls genaue Tätigkeitsbeschreibungen (Arbeitsplatzbeschreibungen) notwendig, um eine zwangsläufige Verschmutzung bzw. außerordentliche Erschwernis bzw. Gefahr zu dokumentieren. Diese sind zum Lohnkonto zu nehmen.

Erschwerende Umstände liegen weiters vor, wenn die Arbeiten

- **in einem Land erfolgen, in dem die Aufenthaltsbedingungen im Vergleich zum Inland eine außerordentliche Erschwernis darstellen.**

Dies ist dann der Fall, wenn im Einsatzland Faktoren wie beispielsweise extreme klimatische Verhältnisse (Hitze, Kälte), schlechte Infrastruktur (zB kaum befestigte Straßen, schlechte Erreichbarkeit, kein funktionierendes öffentliches Verkehrsnetz), geringes Maß an persönlicher Sicherheit oder ein gegenüber dem Inland wesentlich geringerer Standard an medizinischer Versorgung vorliegen.

Für Staaten der EU/des EWR und der Schweiz wird eine derartige länderspezifische Erschwernis allein regelmäßig nicht zutreffen.

Staaten, die in der Spalte 1 bis 3 der Liste der Entwicklungsländer („DAC-List of ODA Recipients“) aufgezählt sind, erfüllen dagegen dieses Kriterium (Liste siehe Rz 1409).

Zudem liegen erschwerende Umstände dann vor, wenn die Arbeiten

- **in einer Region erfolgen, für die nachweislich zum Beginn der Tätigkeit oder während eines gesamten Kalendermonats der Tätigkeit eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (insbesondere Kriegs- oder Terrorgefahr).**

Dies wird zutreffen, wenn vom Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten für das betreffende Land eine Reisewarnung (abrufbar unter <http://www.bmeia.gv.at>) ausgegeben wurde oder sonst eine erhöhte Sicherheitsgefährdung (zB Kriegs- oder Unruhezustände, Kriegs- oder Terrorgefahr) vorliegt. Ist die Sicherheitsgefährdung nicht bereits zu Beginn der Tätigkeit gegeben, sondern tritt sie erst während der Auslandstätigkeit ein, steht die Befreiung nur zu, wenn sie für einen gesamten Kalendermonat vorliegt. Der Nachweis ist zum Lohnkonto zu nehmen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer wird von 12.01.2012 bis 31.05.2012 in eine Region entsendet, für die noch keine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt; abgesehen von der Erschwernis liegen die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vor. Am 25.02.2012 wird eine Reisewarnung durch das BMEIA veröffentlicht (diese bleibt bis Ende des Jahres aufrecht); Für die

Monate März – Mai 2012 kann für den Arbeitnehmer die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Anspruch genommen werden.

70q

Die Steuerfreiheit besteht nicht, wenn der Arbeitgeber während der Auslandsentsendung

- die Kosten für mehr als eine Familienheimfahrt im Kalendermonat trägt oder
- Zulagen und Zuschläge gemäß [§ 68 EStG 1988](#) steuerfrei behandelt.

Familienheimfahrten sind zwar grundsätzlich nach [§ 26 Z 4 lit. a EStG 1988](#) nicht steuerbar; diese führen allerdings zum Verlust der Begünstigung nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#), wenn sie mehr als einmal pro Kalendermonat vom Arbeitgeber getragen werden.

Familienheimfahrten mittels Werkverkehr (zB in einem Mannschaftstransporter) führen ebenfalls zum Verlust der Begünstigung nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#), wenn der Transport mehr als einmal pro Kalendermonat in Anspruch genommen wird. Dies gilt analog auch für Familienheimfahrten, deren Kosten von dritter Seite (zB Konzernunternehmen) getragen werden.

Andere nicht steuerbare Leistungen des Arbeitgebers nach [§ 26 EStG 1988](#) (zB Tages- und Nächtigungsgelder) oder steuerfreie Bezüge nach [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) können für eine begünstigte Auslandstätigkeit ausbezahlt werden, ohne die Steuerfreiheit nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) zu beeinträchtigen (hinsichtlich der Anrechnung auf die 60%-Grenze siehe Rz 70h).

70r

Berücksichtigung von Werbungskosten

Mit der Steuerfreiheit sind die mit dieser Auslandstätigkeit verbundenen Werbungskosten gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) sowie die Aufwendungen für Familienheimfahrten und für doppelte Haushaltsführung abgegolten, es sei denn, der Arbeitnehmer beantragt ihre Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung. In diesem Fall steht die Steuerbefreiung in der Veranlagung nicht zu.

Soweit Aufwendungen oder Ausgaben mit nicht steuerpflichtigen (nicht steuerbaren, steuerfreien oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen) Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, können diese nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden. Übrige Werbungskosten (zB Arbeitsmittel) können allerdings im Ausmaß der steuerpflichtigen Bezüge im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erzielt im Jahr 2012 Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011. An Arbeitsmitteln macht er im Jahr 2012 für diese Tätigkeit 1.000 Euro geltend. 40% dieser Aufwendungen (400 Euro) senken als Werbungskosten im Rahmen der Veranlagung die Steuerbemessungsgrundlage.

3.3.10a.3 Beginn bzw. Beendigung der Auslandsentsendung während eines Lohnzahlungszeitraumes

70s

Bei Auslandsentsendungen, die im Laufe eines Lohnzahlungszeitraumes (Kalendermonat) beginnen oder beendet werden, hat sowohl für die nicht begünstigten Inlandsbezüge als auch für die Bezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 die Berechnung nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des § 66 EStG 1988 iVm § 77 Abs. 1 EStG 1988 zu erfolgen. Lohnzahlungszeitraum ist daher grundsätzlich der Kalendermonat (außer ein Teil des für den Monat bezogenen Lohnes ist aufgrund eines DBA aus der inländischen Steuerbemessungsgrundlage auszuscheiden).

Beispiel 1 (10 Tage Inlandstätigkeit, 20 Tage begünstigte Auslandstätigkeit; Abrechnung April 2012):

Bruttobezug Inland		833,33	
Bruttobezug Ausland		1.666,67	

SV^{x)}		455,00	
LSt-Bmgl Inlandsbezüge		681,67	
LSt-Bmgl Auslandsbezüge		1.363,33	
<i>davon 40% steuerpflichtig</i>		545,33	
Summe LSt-Bmgl		1.227	
Einzubehaltende LSt		78,68	(1.227*0,365-369,18)

^{x)} Zur Aufteilung der Sozialversicherung auf die Inlands- und Auslandsbezüge siehe Rz 69.

Hinsichtlich des Lohnzettels erfolgt die Aufteilung in Inlandsbezug und begünstigten Auslandsbezug wie folgt:

		LZ-Art 1
		KZ
Bruttobezug	833,33	210
- SV	-151,67	230
- § 3 Abs. 1 Z 10	-0,00	243
LSt-Bmgl	681,66	245
Anrechenbare Lohnsteuer	43,71	260

		LZ-Art 23
		KZ
Bruttobezug	1.666,67	210
- SV	-303,33	230
- § 3 Abs. 1 Z 10	-818,00	243
LSt-Bmgl	545,34	245
Anrechenbare Lohnsteuer	34,97	260

Die anrechenbare Lohnsteuer ist im Verhältnis Inlandseinkünfte zu Auslandseinkünften auf dem Lohnzettel Art 1 bzw. Lohnzettel Art 23 auszuweisen. Zur Ausstellung des Lohnzettels siehe auch Rz 70u.

Beispiel 2 (20 Tage Inlandstätigkeit, 10 Tage begünstigte Auslandstätigkeit; Abrechnung April 2012):

Bruttobezug Inland	5.000,00	20 Tage
Bruttobezug Ausland	4.000,00	10 Tage
SV^{x)}	769,86	
LSt-Bmgl Inlandsbezüge	4.572,30	
vorläufige LSt-Bmgl Auslandsbezüge	3.657,84	
davon 60% steuerfrei	2.194,70	
Kontrollrechnung:		
max. ASVG Höchstbeitragsgrundlage pro	141,00	

Tag (voraussichtlicher Wert 2012)		
daher max. für 10 Tage	1.410,00	(max. Steuerfreiheit nach <u>§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988</u>)
daher LSt-Bmgl Auslandsbezüge	2.247,84	(3.657,84-1.410,00)
Summe LSt-Bmgl	6.820,14	
Einzubehaltende LSt	2.559,57	

x) Zur Aufteilung der Sozialversicherung auf die Inlands- und Auslandsbezüge siehe Rz 69; voraussichtliche Höchstbeitragsgrundlage 2012 4.230,00 pro Monat

Ein allfälliges Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist bei Vorliegen der Voraussetzungen (ua. Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum) zu berücksichtigen. Andere Werbungskosten (zB Gewerkschaftsbeitrag), die während eines Lohnzahlungszeitraumes anfallen und sowohl steuerbegünstigte Auslandsbezüge als auch steuerpflichtige Inlandsbezüge während dieses Lohnzahlungszeitraumes betreffen, sind tageweise auf diese Inlands- und Auslandsbezüge aufzuteilen. Der auf die Auslandsbezüge entfallende Teil der Werbungskosten ist aliquot dem steuerpflichtigen und steuerfreien Teil zuzuordnen. Das Service-Entgelt für die e-card kann zur Gänze bei den steuerpflichtigen Bezügen berücksichtigt werden (siehe dazu auch Rz 69 letzter Absatz).

Wechselt im Jahr 2012 ein Arbeitnehmer in einem Kalendermonat von einem Einsatzort, der nicht mehr als 400 km Luftlinie vom Staatgebiet entfernt ist (Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF BBG 2011 sind erfüllt - „Übergangsregelung“), an einen anderen Einsatzort, der mehr als 400 km Luftlinie vom Staatsgebiet entfernt ist (übrige Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2011 sind erfüllt), so ist in diesem Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag heranzuziehen.

3.3.10a.4 Auslandsentsendungen, die vor dem 1.1.2012 begonnen haben

70t

Die steuerliche Beurteilung hat grundsätzlich nach dem Zuflussprinzip zu erfolgen. Das heißt, dass Bezugsteile, deren arbeitsrechtlicher Anspruch durch eine vor dem 1.1.2012 liegende begünstigte Auslandstätigkeit begründet wurde, deren Auszahlung aber erst im Jahr 2012 erfolgt, nach der für 2012 geltenden Rechtslage zu beurteilen ist. Eine Ausnahme stellen nur jene Bezüge für das Vorjahr dar, die bis zum 15.2.2012 bezahlt werden ([§ 77 Abs. 5 EStG 1988](#)). Diese sind steuerlich dem Vorjahr zuzuordnen.

Beispiel 1:

Bezieht ein Arbeitnehmer während einer vereinbarten Altersteilzeit Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit und wird während der "vollen Leistungsphase" nur ein Teil des Entgelts ausgezahlt, bleibt für die während der "Nichtleistungsphase" ausbezahlten Bezüge grundsätzlich die Bestimmung des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) anwendbar. Allerdings ist für die steuerliche Beurteilung die Rechtslage im Jahr der Auszahlung heranzuziehen (zB Nichtleistungsphase im Jahr 2012 - Besteuerung der Entgelte im Ausmaß von 40%, begrenzt mit der [ASVG](#) Höchstbeitragsgrundlage, bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011).

Beispiel 2:

Einem Arbeitnehmer wurde bereits vor Beginn der Auslandstätigkeit für die Arbeitsleistung im Ausland eine Prämie zugesagt (Auslandstätigkeit Jänner – Dezember 2011 an einem 350 km entfernt liegenden Ort). Die Auszahlung der Prämie erfolgt erst nach Beendigung der begünstigten Auslandstätigkeit im März 2012. Die Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF BBG 2011 sind erfüllt. [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2011 ist allerdings, da die Mindestentfernung von 400 km nicht erfüllt wurde (und die Begünstigung nur für laufende Bezüge gilt), nicht anwendbar. Die Prämie ist daher in einem Ausmaß von 33% steuerfrei (dh. Anwendung der Übergangsregelung vgl. Rz 70v).

Beispiel 3:

Einem Arbeitnehmer wurde bereits vor Beginn der Auslandstätigkeit für die Arbeitsleistung im Ausland eine Prämie zugesagt (Auslandstätigkeit Jänner – Dezember 2012). Die Auszahlung der Prämie erfolgt erst nach Beendigung der begünstigten Auslandstätigkeit im März 2013. [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2011 ist, da die Begünstigung nur für laufende Bezüge gilt, nicht

anwendbar. Die Prämie ist daher im Jahr 2013 als sonstiger Bezug (ohne Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) zu versteuern.

3.3.10a.5 Ausstellen des Lohnzettels

70u

Für Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 ist ein gesonderter Lohnzettel (Lohnzettelart 23) auszustellen. Das heißt, sowohl der Gesamtbezug (einschließlich sonstige Bezüge) als auch die steuerpflichtigen und steuerbefreiten Bezugsteile sind unter der jeweils dafür vorgesehenen Kennzahl getrennt im Lohnzettel auszuweisen.

Beispiel (Begünstigte Auslandsbezüge für Jänner bis März 2012)

			LZ-Art 23
			KZ
Bruttobezug		12.125,00	210
- SV		-2.206,75	230
- § 3 Abs. 1 Z 10		-5.914,95	243
- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b		-60,00	
		-5.974,95	
LSt-Bmgl		3.943,30	245
Anrechenbare Lohnsteuer		331,76	260

Hat Österreich gemäß einem DBA für Einkünfte, die unter [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) fallen, kein Besteuerungsrecht (Befreiungsmethode) und behält der Arbeitgeber die Lohnsteuer unterjährig nicht ein, ist für den gemäß innerstaatlichem Recht steuerpflichtigen Teil ein Lohnzettel iSd Rz 1228 auszufüllen (Lohnzettelart 8). Diese Beträge sind in den Lohnzettel der Art 23 nicht aufzunehmen.

Bei der Anrechnungsmethode ist für die Auslandsbezüge nur die Lohnzettelart 23 zu verwenden.

Übersicht der Lohnzettelarten in Fällen, in denen Österreich kein Besteuerungsrecht an den [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) - Einkünften aufweist

		Befreiungsmethode	Anrechnungsmethode
AG behält LSt ein	Lohnzettelart	23	23
AG behält LSt nicht ein (direkte Anwendung des DBA)	Lohnzettelart	8 und 23	23

Hinsichtlich der Inlandsbezüge aus diesem Dienstverhältnis ist ein Lohnzettel (Lohnzettelart 1) zu übermitteln.

3.3.10a.6 Inkrafttreten

70v

Die Bestimmung des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in der Fassung AbgÄG 2011 tritt mit 01.01.2012 in Kraft. Die Übergangsregelung für die Jahre 2011 - 2012 ([§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF BBG 2011, siehe Rz 70c bis 70g, Rz 70w) hat im Jahr 2012 weiterhin dann Geltung, wenn auf Grund eines nicht mehr als 400 Kilometer

entfernt liegenden Einsatzortes die Neuregelung nicht anwendbar ist. Das heißt, dass in diesen Fällen 33% der Bezüge im Jahr 2012 steuerfrei.

3.3.10a.7 Zusammenwirken [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) und Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (DBA)

70w

Grundsätzlich gilt im Bereich des Einkommensteuergesetzes für außerbetriebliche Einkünfte das Zu- und Abflussprinzip ([§ 19 EStG 1988](#); siehe auch Rz 70e und 70r). Bei Anwendung von DBA kann dem Kausalitätsprinzip (Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung) Vorrang vor dem Zuflussprinzip zukommen (vgl. EAS 1579 und EAS 1872).

Es bestehen keine Bedenken, wenn der Arbeitgeber in diesen Fällen nach dem Zuflussprinzip abrechnet. Eine Berücksichtigung des Kausalitätsprinzips erfolgt in der Regel im Rahmen der (Antrags-)Veranlagung des Arbeitnehmers.

4. In die Rz 71 wird ein Hinweis auf die neue Rz 1409 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 die Länder gemäß **der Liste der Entwicklungsländer („DAC-List of ODA Recipients“; siehe Rz 1409)**. 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](#)).

5. Die Rz 119, 229, 813, 1184 und 1227 werden geändert (AbgÄG 2011)

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

119

Auslandseinkünfte gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2011](#), Einkünfte von Entwicklungshelfern gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988](#) und Einkünfte von Abgeordneten zum EU-Parlament gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988](#) sind bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes im Sinne des [§ 33 Abs. 10 EStG 1988](#) heranzuziehen (allgemeiner Progressionsvorbehalt gemäß [§ 3 Abs. 3 EStG 1988](#)). Der Bezug von steuerfreien Einkünften gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 stellt für sich allein keinen Pflichtveranlagungstatbestand dar. Sofern eine Pflichtveranlagung nicht auf Grund eines anderen Tatbestandes durchzuführen ist, besteht daher die Möglichkeit, einen Antrag auf Veranlagung im Berufungswege zurückzuziehen. Liegt ein (anderer)

Pflichtveranlagungstatbestand vor, ist automatisch auch eine Nachforderung, die sich auf Grund der Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 ergibt, vorzuschreiben.

Siehe auch Beispiel Rz 10119.

229

Soweit Aufwendungen mit nicht steuerpflichtigen (steuerfreien, nicht steuerbaren oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen) Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, können diese nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht abgezogen werden.

Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften, die nur für die Berechnung eines Durchschnittssteuersatzes heranzuziehen sind (zB [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF vor AbgÄG 2011, DBA-befreite Einkünfte) sind bei den diesbezüglichen Einkünften zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Werbungskosten zu [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF BBG 2011 siehe Rz 70g.

Hinsichtlich der Werbungskosten zu [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2011 siehe Rz 70r.

11.13 Durchschnittssteuersatz ([§ 33 Abs. 10 und 11 EStG 1988](#))

813

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

- Progressionsvorbehalt bei Einkünften nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 idF vor AbgÄG 2011, 11 und 32 EStG 1988](#),
- Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes gemäß [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) (zB bei Arbeitslosengeldbezug; VwGH 26.5.1998, [97/14/0067](#) ua.),

- Hälftesteuersatz nach [§ 37 EStG 1988](#),
- Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie von ausländischer Einkommensteuer.

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

Beispiel:

<i>Einkommen</i>	20.000
<i>Ausländische Einkünfte</i>	5.000
<i>Bemessungsgrundlage Durchschnittssteuersatz</i>	25.000
<i>Steuer vor Absetzbeträge</i>	5.110
 <i>Durchschnittssteuersatz</i>	 20,44%
 $20.000 \times 20,44\%$	 4.088
 - AVAB	 494
 <i>Einkommensteuer</i>	 594

Die Steuerberechnung nach [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) kommt zur Anwendung, wenn ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen ist. Der Bezug von Einkünften nach [§ 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 32 EStG 1988](#) oder der Zufluss von Bezügen, die einen besonderen Progressionsvorbehalt gemäß [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) auslösen (zB Arbeitslosengeld), führt alleine nicht zur Anwendung der Steuerberechnung nach § 33 Abs. 11 EStG 1988. Ist § 33 Abs. 11 EStG 1988 anzuwenden, sind auch halbsatzbegünstigte Einkünfte ([§ 37 Abs. 1 EStG 1988](#)) mit dem halben Tarifsteuersatz vor Berücksichtigung von Absetzbeträgen zu versteuern.

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

1184

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

Für Arbeitnehmer, die im Inland weder der beschränkten noch der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, braucht kein Lohnkonto geführt werden, wenn die gemäß [§ 76 Abs. 1 EStG 1988](#) und [§§ 1 und 2 der Lohnkontenverordnung 2005](#), BGBl. II Nr. 116/2005) und der [Lohnkontenverordnung 2006](#), BGBl. II Nr. 256/2005 erforderlichen Daten aus anderen Aufzeichnungen des Arbeitgebers hervorgehen. Für Arbeitnehmer, die von inländischen Arbeitgebern ins Ausland entsendet werden, ist hingegen ein Lohnkonto zu führen.

Bei Vorliegen von teilweiser Auslandstätigkeit ([§ 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 EStG 1988](#)) ist für diese Tätigkeit ein eigener Lohnzettel auszustellen (**Rechtslage BBG 2011** siehe Rz 70f, **Rechtslage AbgÄG 2011** siehe Rz 70u). Für die Inlandstätigkeit sind auf dem zusätzlichen Lohnzettel nur die auf die Inlandstätigkeit entfallenden Abzugsbeträge anzuführen.

Siehe auch Beispiel Rz 11184.

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

1227

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

Bei Bezügen nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist Rz 70f (**Rechtslage BBG 2011**) bzw. Rz 70u (**Rechtslage AbgÄG 2011**) zu beachten.

Bei elektronischer Übermittlung ist der „Auslandslohnzettel“ für steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 ausnahmslos unter der Lohnzettelart 2 (siehe Rz 1408) zu übermitteln, weil bei diesen Bezügen ein Doppelbesteuerungsabkommen niemals zur

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

Siehe auch Beispiel Rz 11227.

6. Die Rz 245b wird zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung gestrichen; die Rz 682 wird ergänzt. (Nach Ansicht des UFS handelt es sich bei nicht obligatorischen Leistungen nicht um Werbungskosten, weshalb sie die Einkünfte nicht vermindern dürfen. Daraus resultierende Pensionen sind daher nur zu 25% zu erfassen.)

9.4.3 Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen

682

Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen sind grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Soweit die Bezüge und Vorteile auf Beiträgen des Arbeitnehmers beruhen, die die steuerpflichtigen Einkünfte (im In- oder Ausland) bzw. das steuerpflichtige Einkommen (im Ausland) nicht vermindert haben, sind diese Bezüge und Vorteile nur zu 25% zu erfassen (**vgl. auch UFS 18.01.2011, RV/0207-F/09, wonach nichtobligatorische Bezüge einer ausländischen Pensionskasse nur zu einem Viertel zu erfassen sind, und zwar auch dann, wenn die entsprechenden Beitragszahlungen zu Unrecht als Werbungskosten berücksichtigt wurden**).

Soweit die Bezüge und Vorteile auf Beiträgen des Arbeitgebers beruhen, die als Vorteil aus dem Dienstverhältnis versteuert wurden, sind sie ebenfalls nur zu 25% zu erfassen, wenn sie die steuerpflichtigen Einkünfte (im In- oder Ausland) bzw. das steuerpflichtige Einkommen (im Ausland) nicht vermindert haben.

Soweit die Bezüge und Vorteile auf Beiträgen des Arbeitgebers beruhen, die gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988](#) steuerfrei behandelt wurden, sind sie ebenfalls nur mit 25% zu erfassen.

	Pensionskassenbeiträge <i>(Beiträge an Pensionskassen iSd PKG, an ausländische Einrichtungen iSd § 5 Z 4 PKG und an betriebliche Kollektivversicherungen iSd § 18f VAG)</i>				
	inländisch		ausländisch		
	AG-Beiträge	AN-Beiträge	AG-Beiträge	AN-Beiträge	
Behandlung der Beiträge	Steuerfrei	Sonderausgaben oder Prämie § 108a EStG 1988 oder steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988	Steuerfrei, soweit eine gesetzliche Verpflichtung (§ 26 Z 7 EStG 1988), sonst steuerpflichtiger Arbeitslohn (Sonderausgaben möglich)	Werbungskosten, soweit eine gesetzliche Verpflichtung besteht, sonst Sonderausgaben	
Behandlung der Pensionsleistung	Zur Gänze steuerpflichtig	Erfassung zu 25%, soweit Sonderausgaben oder steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988	Zur Gänze steuerpflichtig, wenn die Beiträge nicht versteuert wurden	Zur Gänze steuerpflichtig, soweit Beiträge die steuerpflichtigen Einkünfte (im In- oder Ausland) bzw. das steuerpflichtige Einkommen (im Ausland) vermindert haben, sonst 25%	
		Steuerfrei, soweit Prämie nach § 108a EStG 1988	Wenn steuerpflichtiger Arbeitslohn, Erfassung zu 25%		

7. In die Rz 255 wird anstelle der bisher starren „Unzumutbarkeitsstaffel“ eine den Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 entsprechende flexible Staffelung der Wegzeiten aufgenommen. Die Obergrenze von 2,5 Stunden wird beibehalten.

5.4.2.3 Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit

255

Hinsichtlich der Unzumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels gilt:

- **Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.**
- **Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt.**
- **Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert als die Fahrzeit mit dem KFZ (vgl. VwGH 24.09.2008, [2006/15/0001](#); UFS 30.08.2010, RV/0223-G/09; UFS 04.04.2011, RV/0076-F/11).**

Beispiele:

Arbeitnehmer A benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 10 km mit dem PKW 15 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 60 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist zumutbar, weil es weniger als 90 Minuten benötigt.

Arbeitnehmer B benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 35 km mit dem PKW 25 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 85 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist zumutbar, weil es weniger als 90 Minuten benötigt.

Arbeitnehmer C benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 35 km mit dem PKW 35 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 100 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist zumutbar, weil es zwar mehr als 90 Minuten aber weniger als die dreifache Zeit mit dem KFZ (= 35 x 3 = 105 Minuten) benötigt.

Arbeitnehmer D benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 55 km mit dem PKW 40 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 135 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist nicht zumutbar, weil es sowohl mehr als 90 Minuten als auch mehr als die dreifache Zeit mit dem KFZ (= 40 x 3 = 120 Minuten) benötigt.

Arbeitnehmer E benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 70 km mit dem PKW 90 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 160 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist nicht zumutbar, weil es mehr als 2,5 Stunden (= 150 Minuten) benötigt.

Für bereits laufende Pendlerpauschalen ist die Neuregelung der Rz 255 spätestens ab 2013 anzuwenden.

8. In der Rz 295c erfolgt eine Klarstellung

295c

Ein der Berufssphäre zuzuordnendes auslösendes Moment für eine Reise (eine fremdbestimmte berufliche Reise) liegt vor, wenn folgende Voraussetzungen (gemeinsam) zutreffen:

1. Die Entsendung erfolgt ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers (zB aufgrund eines Dienstreiseauftrages des Arbeitgebers; vgl. auch VwGH 27.01.2011, [2010/15/0043](#)) und
2. mindestens die Hälfte der Aufenthaltstage werden beruflichen Zwecken gewidmet. Für diese Beurteilung zählen An- und Abreisetage als berufliche Tage; Wochenenden, Feiertage und Ersatzruhetage bleiben für diese Beurteilung unberücksichtigt.

Bei der Beurteilung, ob das auslösende Moment für die Reise der Berufssphäre zuzuordnen ist, ist ein strenger Maßstab anzulegen. Liegt eine fremdbestimmte berufliche Reise vor,

stellen die Fahrtkosten zur Gänze Werbungskosten dar, auch wenn anlässlich einer solchen Reise (abgrenzbare) private Unternehmungen stattfinden.

Beispiele:

- 1) Der Arbeitnehmer A erhält von seinem Arbeitgeber in X den Auftrag, vom 27. bis 29.3. (drei Werkstage) eine Montage bei einem Kunden in Y durchzuführen. A verbringt im Anschluss an seine berufliche Tätigkeit an sechs Werktagen einen Urlaub in Y. **Angenommen wird, dass der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber keine Kostenersätze erhält bzw. nur Differenzwerbungskosten geltend macht. Die Aufenthaltsdauer stellt sich wie folgt dar:**

Tag	Inhalt	Anzahl Tage
26.3.	Anreise (beruflich)	1
27. – 29.3.	Montage (beruflich)	3
30, 31.3.	Wochenende (neutral)	2
1. – 6.4.	Urlaub (privat)	6
7.4.	Rückreise (beruflich)	1

Es liegt keine fremdbestimmte Reise vor, da in zeitlicher Hinsicht die private Komponente (6 Tage) gegenüber der beruflichen (5 Tage) überwiegt. Die Fahrtkosten sind daher im Ausmaß von 33% (beruflicher Anteil der Reise - unter Ausklammerung der für die Aufteilung neutralen Tage der An- und Rückreise und des Wochenendes – im Verhältnis zum beruflichen Anteil) als (Differenz-)Werbungskosten abzugsfähig.

- 2) Der als Steuerberater in A beschäftigte Arbeitnehmer Y besucht ohne diesbezüglichen Auftrag seines Arbeitgebers am 27. und 28.3. (zwei Werkstage) ein Seminar über Steuerrecht in B. Im Anschluss daran verbringt Y den folgenden Werktag aus privaten Gründen in B. Es liegt keine fremdbestimmte Reise vor, da die Fortbildung nicht nur im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers liegt. Das hier (auch) bestehende Eigeninteresse des Arbeitnehmers an einer besseren Qualifikation schließt die Fremdbestimmtheit aus. Die Fahrtkosten sind im Ausmaß von 2/3 als Werbungskosten abzugsfähig.

9. Die Rz 358a, 360 und 361 werden auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 15.09.2011, 2008/15/0321 (Umschulungsaufwendungen auch iZm einer Nebentätigkeit) geändert

358a

Ab der Veranlagung 2003 sind Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen dann abzugsfähig, wenn sie

- derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und
- auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Beispiele für abzugsfähige Umschulungsmaßnahmen:

- *Ausbildung einer Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich zur Krankenpflegerin*
- *Aufwendungen eines Landarbeiters im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Werkzeugmacher*
- *Aufwendungen einer Schneiderin im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Hebamme*
- *Aufwendungen eines Studenten, der zur Finanzierung seines Studiums Einkünfte aus Hilfstätigkeiten oder aus fallweisen Beschäftigungen erzielt*

Der Begriff "Umschulung" setzt - ebenso wie Aus- und Fortbildung - voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt. Wurde bereits ein Beruf ausgeübt, hindert eine eingetretene Arbeitslosigkeit, unabhängig davon, ob Arbeitslosengeld bezogen wurde oder nicht, die Abzugsfähigkeit von Umschulungskosten sowie von Aus- und Fortbildungskosten nicht (VwGH 19.10.2006, [2005/14/0117](#)). Als berufliche Tätigkeit gilt jede Tätigkeit, die zu Einkünften führt (dh. auch Hilfstätigkeiten oder fallweise Beschäftigungen). Auch wenn die berufliche Tätigkeit in einem Kalenderjahr erst nach Anfallen von Aufwendungen begonnen wird, können absetzbare Umschulungskosten vorliegen. Absetzbar sind in diesem Fall alle Umschulungskosten, die im Kalenderjahr des Beginns der beruflichen Tätigkeit anfallen.

Beispiel:

Beginn eines Medizinstudiums im Oktober 2005 und Aufnahme einer Tätigkeit als Taxifahrer im Februar 2006. Die Studienkosten können ab dem Jahr 2006 als Umschulungskosten abgesetzt werden.

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, 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 15.09.2011, [2008/15/0321](#)).

Da ein Pensionist keine Erwerbstätigkeit ausübt, sind Bildungsmaßnahmen jedweder Art (Fortbildung, Ausbildung, Umschulung) grundsätzlich nicht als Werbungskosten absetzbar (siehe auch VwGH 28.10.2004, [2001/15/0050](#)). Davon ausgenommen ist ein Frühpensionist, der nachweist oder glaubhaft machen kann, dass er die Bildungsmaßnahme zum beruflichen Wiedereinstieg absolviert und somit tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt.

Aufwendungen des Steuerpflichtigen selbst im Zusammenhang mit Umschulungsmaßnahmen, die aus öffentlichen Mitteln (AMS) oder von Arbeitsstiftungen gefördert werden, sind immer als Werbungskosten abzugsfähig. Aufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine nicht verwandte berufliche Tätigkeit sind nicht abzugsfähig (zB Aufwendungen für den Besuch eines einzelnen Krankenpflegekurses, der für sich allein keinen Berufsumstieg sicherstellt). Derartige Aufwendungen sind nur abzugsfähig, wenn sie Aus- oder Fortbildungskosten darstellen.

Siehe auch Beispiel Rz 10358a.

5.9.14.3 Umschulungsmaßnahmen - Abzielen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes

360

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2](#)

EStG 1988 zu sehen. **Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt 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 15.09.2011, [2008/15/0321](#)).**

Die Beweggründe für eine Umschulung können durch äußere Umstände (zB wirtschaftlich bedingte Umstrukturierungen des Arbeitgebers oder sogar Betriebsschließungen) hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige muss aber nachweisen oder glaubhaft machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt.

Der Zweck der Umschulung muss 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 dieser Absicht, 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.

Beispiele:

- *Eine Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich lässt sich zur Krankenpflegerin umschulen. Im zweiten Jahr ihrer Umschulung bekommt sie eine Stelle in eine Druckerei und bricht daher die Umschulung ab. Die bisher angefallenen Umschulungskosten sind als Werbungskosten anzuerkennen.*
- *Ein Medizinstudent, der sich das Studium als Taxifahrer finanziert, bricht sein Studium ab. Die bisher angefallenen Umschulungskosten sind als Werbungskosten anzuerkennen.*

5.9.14.4 Umschulungskosten – vorweggenommene Werbungskosten

361

Da Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen, stellen sie begrifflich vorweggenommene Werbungskosten dar (**VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321**). Es müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 16.12.1999, [97/15/0148](#), **VwGH 25.06.2000, 95/14/0134, VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321**, und Rz 230).

Diese sind jedenfalls dann gegeben wenn,

- die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben ist oder
- die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet ist oder
- die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert werden.

Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung muss umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eignet.

Eine derartige besondere Nachweisführung wird daher vor allem bei folgenden Sachverhalten notwendig sein:

- Die derzeitige Einkünfteerzielung ist nicht gefährdet oder
- die Umschulung lässt aus dem neuen Beruf keine höheren Einkünfte erwarten.

Beispiel:

Ein gutverdienender Informatiker lässt sich zum Hubschrauberpiloten umschulen.

Ein Werbungskostenabzug ist nicht zulässig, wenn

- eine Einkünfteerzielung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse von vornherein nicht zu erwarten ist.

Beispiel:

Ein Arzt mit einer gut gehenden Praxis als Internist studiert Ägyptologie.

10. Die Rz 385 und die 387 werden ergänzt bzw. geändert (AbgÄG 2011)

5.9.23 Prozesskosten

385

Rechtslage ab 02.08.2011

Kosten eines berufsbedingten Zivilprozesses (zB über die Höhe des Arbeitslohnes, über Schadenersatzforderungen aus dem Dienstverhältnis) sind Werbungskosten.

Kosten eines gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens, das in engem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit steht, sind nicht abzugsfähig, wenn es zu einem Schulterspruch kommt (vgl. EStR 2000 Rz 1621).

Auch Verfahrenskosten im Zusammenhang mit dem Rücktritt von der Verfolgung einer strafbaren Handlung gemäß §§ 198 ff StPO (Diversion) sind wie die Divisionszahlung selbst (§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988) nicht abzugsfähig.

Unter Diversion versteht man die Möglichkeit, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen von der Strafverfolgung nach Zahlung eines Geldbetrages, nach Erbringung gemeinnütziger Leistungen, nach einer Probezeit oder nach einem außergerichtlichen Tatausgleich abzusehen.

Wird der Steuerpflichtige zum Teil freigesprochen und zum Teil verurteilt, sind Prozesskosten anteilig (im Schätzungswege) abzugsfähig. Werden Prozesskosten vom Arbeitgeber getragen, so liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Siehe auch Stichwort "Strafen", Rz 387.

Rechtslage bis 01.08.2011

Kosten eines berufsbedingten Zivilprozesses (zB über die Höhe des Arbeitslohnes, über Schadenersatzforderungen aus dem Dienstverhältnis) sind Werbungskosten.

Kosten eines gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens, das in engem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit steht, sind nur dann Werbungskosten, wenn es nicht zu einem rechtskräftigen Schulterspruch des Arbeitnehmers kommt oder wenn nur ein geringes Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegt.

Auch Verfahrenskosten im Zusammenhang mit dem Rücktritt von der Verfolgung einer strafbaren Handlung gemäß [§§ 198 ff StPO](#) (Diversion) stellen Werbungskosten dar, nicht jedoch die Kosten, die sich aus der Diversion selbst ergeben (zB Diversionszahlung gemäß [§ 200 StPO](#)). Unter Diversion versteht man die Möglichkeit, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen von der Strafverfolgung nach Zahlung eines Geldbetrages, nach Erbringung gemeinnütziger Leistungen, nach einer Probezeit oder nach einem außergerichtlichen Tatausgleich abzusehen.

Wird der Steuerpflichtige zum Teil freigesprochen und zT schuldig gesprochen, dann sind die Prozesskosten anteilig (im Schätzungswege) abzugsfähig. Werden Prozesskosten vom Arbeitgeber getragen, so liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Siehe auch Stichwort "Strafen", Rz 387.

5.9.26 Strafen

387

Rechtslage ab 02.08.2011

Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden, sind steuerlich nicht abzugsfähig ([§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988](#)).

Rechtslage bis 01.08.2011

Über einen Arbeitnehmer in einem gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahren verhängte Geldstrafen sind grundsätzlich auch dann keine Werbungskosten, wenn die Straftat in Ausübung des Berufes des Steuerpflichtigen begangen wurde und

private Interessen nicht berührt wurden. Dies gilt auch dann, wenn die Straftat mit Billigung oder über ausdrückliche Aufforderung des Arbeitgebers begangen wurde. Geldstrafen können bei einem ursächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsquelle ausnahmsweise dann absetzbar sein, wenn sie vom Nachweis eines Verschuldens unabhängig oder nur auf ein geringes Verschulden zurückzuführen sind. EStR 2000 Rz 1649 ist hinsichtlich der Betriebsausgabeneigenschaft von Geldstrafen auch auf Werbungskosten von Dienstnehmern anzuwenden. Bei einem vorschriftswidrigen Abstellen des Fahrzeuges zu Ladevorgängen bei Kunden liegen Werbungskosten vor (vgl. VwGH 3.7.1990, [90/14/0069](#)). Siehe auch Stichwort "Prozesskosten", Rz 385.

11. Die Rz 565 bis 571, 578, 586 und 587 werden geändert, die Rz 566a und 566b werden eingefügt (AbgÄG 2011)

7.10 Spendenbegünstigung ([§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#))

565

Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen **an Einrichtungen** im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#) sind insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen.

Die Eignung eines Spendenempfängers als Einrichtung nach [§ 4a EStG 1988](#) ergibt sich bei Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3, Abs. 4 und Abs. 6 EStG 1988 aus dem Gesetz; bei Einrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 und Abs. 5 EStG 1988 erfolgt die Feststellung der Voraussetzungen durch einen Bescheid des für das gesamte Bundesgebiet zuständigen Finanzamtes Wien 1/23. Sämtliche Einrichtungen, deren Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis durch Bescheid festgestellt wurde, sind in der Spendenliste auf der Homepage des BMF eingetragen.

566

Begünstigte Einrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (explizit im Gesetz aufgezählt):

- **Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen. Sollten sich im Einzelfall Zweifel ergeben, ob es sich um eine besondere Einrichtung im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 EStG 1988 handelt, ist eine Anfrage an das BM für Wissenschaft und Forschung im Wege des BMF zu richten. Gemäß § 3 Abs. 5 Universitäts-Akkreditierungsgesetz, BGBl. I Nr. 168/1999, gelten Privatuniversitäten hinsichtlich der Behandlung von Zuwendungen an sie als Universitäten im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 EStG 1988;**
- **durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind. Dazu zählen insbesondere der durch das wiederverlautbarte Forschungsförderungsgesetz, BGBl. Nr. 434/1982 idgF, errichtete Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung und der durch dasselbe Gesetz errichtete Forschungsförderungsfonds für die gewerbliche Wirtschaft;**
- **die Österreichische Akademie der Wissenschaften.**

566a

Begünstigte Einrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 (mit Bescheid festgestellt):

- **juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind. Dabei muss es sich grundsätzlich um Publikationen oder Dokumentationen von Forschungs- oder Lehraufgaben handeln, die vom Spendenempfänger selbst durchgeführt wurden bzw. werden; ausgenommen davon ist der Ankauf wissenschaftlicher Publikationen**

bzw. Dokumentationen oder die Dokumentation, die der Spendenempfänger selbst vornimmt oder vornehmen lässt, wenn dies Voraussetzung für eine konkrete Forschungs- oder Lehraufgabe des Spendenempfängers ist;

- **juristische Personen, an denen entweder eine oder mehrere Gebietskörperschaften oder eine oder mehrere Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 EStG 1988 zumindest mehrheitlich beteiligt sind, und die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind;**
- **juristische Personen, die ausschließlich mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst und gemeinnützig im Sinne der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung sind.**

Bei Zuwendungen zur Durchführung von Forschungs- und Lehraufgaben im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 ist das Vorliegen eines entsprechenden Grundlagenbescheides des FA Wien 1/23 Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug; dieser Bescheid muss vor Hingabe der Zuwendung erteilt worden sein (Bescheidwiderruf siehe EStR 2000 Rz 1344).

566b

Im Sinne des Urteils des EuGH vom 16.06.2011, C-10/10, Kommission/Österreich muss § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 unionsrechtskonform ausgelegt werden. Dementsprechend kommen als begünstigte Spendenempfänger neben den in § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 genannten Einrichtungen jeweils auch diesen entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Staat der europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, in Betracht.

Voraussetzung ist aber, dass die Einrichtung dem im Allgemeininteresse liegenden Ziel der Förderung der österreichischen Wissenschaft und Erwachsenenbildung dient (siehe EStR 2000 Rz 1332a).

567

Begünstigte Einrichtungen nach § 4a Abs. 4 EStG 1988 (explizit im Gesetz aufgezählt):

- a) die Österreichische Nationalbibliothek, die Diplomatische Akademie, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung;
- b) Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und Museen von anderen Rechtsträgern als Körperschaften öffentlichen Rechts, wenn diese Museen eine den Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbaren öffentlichen Zugang haben und Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von gesamtösterreichischer Bedeutung sind.

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

Sollten sich im Einzelfall am Vorliegen der Voraussetzungen, vor allem jener hinsichtlich der gesamtösterreichischen Bedeutung, Zweifel ergeben, ist auf Aufforderung der Abgabenbehörde das Vorliegen der Voraussetzungen durch eine vom Bundesminister für Unterricht, Kunst und Kultur ausgestellte Bescheinigung an den Rechtsträger des Museums oder an den Spender nachzuweisen. Die Bescheinigung hat sich auf das Kalenderjahr des Sonderausgabenabzuges zu beziehen. "Andere Rechtsträger" sind juristische Personen des privaten Rechts (KStR 2001 Rz 7) und natürliche Personen. Die "Spende" an eine (gemeinnützige)

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

c) das Bundesdenkmalamt.

d) Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die die Voraussetzungen der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung erfüllen (VereinsR 2001 Rz 121) und deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist (ab 5. Oktober 2002). Derartige Verbände sind insbesondere:

- Österreichischer Gehörlosen Sportverband,
- Österreichischer Behindertensportverband,
- Österreichisches Paralympisches Committee,
- Special Olympics Österreich,
- etwaige Landesverbände der oben genannten Verbände (nicht jedoch Bezirksverbände).

568

Einrichtungen nach § 4a Abs. 5 EStG 1988 (mit Bescheid festgestellt):

Im Rahmen der Sonderausgaben werden ausschließlich Geldzuwendungen (und keine Sachzuwendungen) an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 5 EStG 1988 für mildtätige Zwecke, für die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern und zur Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen steuerlich anerkannt.

Geldzuwendungen, die ab dem 1.1.2012 an die in § 4a Abs. 5 EStG 1988 genannten Empfänger erfolgen, sind auch für folgende Zwecke begünstigt:

- Durchführung von Maßnahmen zum Schutz der Umwelt mit dem Ziel der Erhaltung und der Pflege der natürlichen Lebensgrundlagen von Lebewesen oder der Behebung der durch den Menschen verursachten Beeinträchtigungen und Schäden der Umwelt (Umwelt-, Natur- und Artenschutz). Nicht begünstigt ist dagegen grundsätzlich der Tierschutz im Allgemeinen, bei dem das individuelle Tier (Haustier) um seiner selbst willen geschützt werden soll (Näheres siehe EStR 2000 Rz 1338a).
- Betreuung von Tieren in behördlich genehmigten Tierheimen im Sinne des Tierschutzgesetzes (inklusive der veterinärmedizinischen Betreuung) sowie bei vergleichbaren Einrichtungen im EU/EWR-Raum. (Näheres siehe EStR 2000 Rz 1338a)

Auch Zuwendungen an Spendensammelorganisationen für die oben genannten Zwecke sind als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988).

569

Einrichtungen nach § 4a Abs. 6 EStG 1988 (explizit im Gesetz aufgezählt):

Ab dem 1.1.2012 erfolgende Geldzuwendungen an freiwillige Feuerwehren und die Landesfeuerwehrverbände (§ 4a Abs. 6 EStG 1988) sind als Sonderausgaben abzugsfähig. Die Spenden müssen zur Erfüllung der in den Landesgesetzen zugewiesenen Aufgaben der Feuerpolizei, der örtlichen Gefahrenpolizei und des Katastrophenschutzes bestimmt sein. Eine Verwendung für andere Zwecke (zB Kameradschaftskasse, Ausbau von Anlagen eines Betriebs gewerblicher Art) ist nicht zulässig. Näheres siehe EStR 2000 Rz 1338c.

570

Spenden aus dem Privatvermögen können an Organisationen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4 EStG 1988 in Form von Geld- und Sachzuwendungen erfolgen. Spenden an Organisationen gemäß § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 5 und 6 EStG 1988 sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie in Form von Geldzuwendungen erfolgen.

Hinsichtlich des Höchstbetrages der Zuwendungen nach [§ 4a EStG 1988](#) siehe Rz 586.

571

Der Steuerpflichtige **muss** Spenden im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#) in die Steuererklärung aufnehmen und auf Verlangen der Abgabenbehörde belegmäßig nachweisen. Grundsätzlich ist jeder Beleg, der die inhaltlichen Mindestvoraussetzungen des [§ 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) erfüllt, anzuerkennen (zB Zahlscheine). Ein solcher Beleg hat daher jedenfalls zu enthalten:

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

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

Eine Sammelbestätigung der Spendenorganisation über die im Kalenderjahr geleisteten Beträge ist zulässig.

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

Beispiel

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

Steht der Zuwendung eine Gegenleistung gegenüber, darf der gemeine Wert der Gegenleistung höchstens 50% der Zuwendung betragen. In diesem Fall ist nur der Teil der Zuwendung, der den gemeinen Wert der Gegenleistung überschreitet, abzugsfähig. Steht der Zuwendung jedoch eine Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert gegenüber, ist zur Gänze von einer Spende auszugehen (zB

(einem Spendenerlagschein angeschlossene Weihnachtskarten). Näheres siehe EStR 2000 Rz 1330a.

Nicht als Zuwendungen abzugsfähig sind die Mitgliedsbeiträge jener Mitglieder, die am Vereinsleben als vollberechtigte Mitglieder teilnehmen können und die lediglich auf Grund der Mitgliedschaft bei der Körperschaft geleistet werden (echte Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitgliedes). Auch Beiträge, die zur Erlangung einer von der Organisation konkret erwarteten bzw. erbrachten Gegenleistung gefordert und entrichtet werden (unechte Mitgliedsbeiträge), sind nicht abzugsfähig. Echte Mitgliedsbeiträge dienen vor allem der laufenden Abdeckung des Aufwandes der Körperschaft. Anzeichen für das Vorliegen von Mitgliedsbeiträgen eines ordentlichen Mitgliedes ist die allgemeine, statutengemäße Leistung durch die Mitglieder, unabhängig von Art und Ausmaß der Inanspruchnahme der Einrichtungen der Körperschaft (vgl. VereinsR 2001 Rz 339 und KStR 2001 Rz 692).

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

7.11.2 Sonderausgaben bei beschränkt Steuerpflichtigen

578

Beschränkt Steuerpflichtige können jene Sonderausgaben geltend machen, die sich auf das Inland beziehen. Darunter fallen:

- Rentenzahlungen mit Inlandsbezug (Rentenempfänger ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig oder es liegt eine Rente über eine Liegenschaft in Österreich vor),
- Versicherungsprämien an in Österreich zugelassene Versicherungsgesellschaften,
- Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen im Inland,
- Sanierung von Wohnraum im Inland,

- inländische Genussscheine, junge Aktien und Wohnsparaktien,
- Beiträge an in Österreich anerkannte inländische Kirchen und Religionsgesellschaften,
- Steuerberatungskosten an im Inland befugte Personen für die Erstellung der österreichischen Einkommensteuererklärung,
- Zuwendungen an inländische Empfänger im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#).

7.12.2.3 Höchstbetrag für Zuwendungen im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#)

586

Bis zur Veranlagung 2011 können neben Zuwendungen gemäß [§ 4a Z 1 und Z 2 EStG 1988](#) bis maximal 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nochmals 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres an Organisationen gemäß [§ 4a Z 3 EStG 1988](#) idF vor BGBI. I Nr. 76/2011 als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Ab der Veranlagung 2012 sind als Sonderausgaben Zuwendungen an nach [§ 4a EStG 1988](#) spendenbegünstigte Empfänger gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988](#) abzugsfähig, wobei der Gesamtbetrag aller als Betriebsausgaben und Sonderausgaben abzugsfähiger Zuwendungen mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Vorjahreseinkünfte begrenzt ist. Für alle geleisteten Spenden (sowohl aus Betriebs- und Privatvermögen) gilt daher eine einheitliche Obergrenze von 10%.

587

Wird im betrieblichen Bereich eine Geldspende geleistet, die 10% des Vorjahresgewinnes übersteigt, so liegt insoweit eine Entnahme vor, die als Sonderausgabe absetzbar sein kann.
War der Gesamtbetrag der Einkünfte des Vorjahrs negativ, dann kann kein Sonderausgabenabzug erfolgen.

Beispiel 1:

*Ein Steuerpflichtiger leistet 2002 aus seinem Betriebsvermögen eine Geldspende von 10.000 Euro. Auf Grund der Bilanzerstellung 2001 ergibt sich ein Vorjahresgewinn von nur 50.000 Euro. 2002 sind als Betriebsausgabe nur 5.000 Euro abzugsfähig; hinsichtlich der weiteren 5.000 Euro liegt eine Entnahme vor. Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte 2001 mindestens 100.000 Euro, so sind diese weiteren 5.000 Euro als Sonderausgabe absetzbar (**insgesamt maximal 10.000 Euro**).*

Beispiel 2:

Angaben wie Beispiel 1. Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2001 beträgt nur 80.000 Euro. Als Sonderausgabe absetzbar sind nur noch 3.000 Euro.

Beispiel 3:

Der Vorjahresgewinn beträgt 100.000 Euro. Daneben wurde ein Verlust aus VuV in Höhe von 50.000 Euro erwirtschaftet. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 50.000 Euro. Die Deckelung des Betriebsausgabenabzuges für Zuwendungen nach § 4a EStG 1988 knüpft an den Vorjahresgewinn an. Der geringere Gesamtbetrag der Einkünfte ist daher unbeachtlich. Es können Zuwendungen in Höhe von 10.000 Euro als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ein Abzug von Zuwendungen als Sonderausgaben kommt nicht in Betracht.

12. In der Rz 559 erfolgt eine Ausweitung der anerkannten Kirchengemeinden der griechisch-orientalischen Kirche mit Wirksamkeit ab 18. November 2009.

559

Gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften sind derzeit:

- Altkatholische Kirche (RGBI Nr. 99/1877)
- Armenisch-apostolische Kirche (BGBI. Nr. 5/1973; vgl. auch Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBI. I Nr. 20/2003)
- Evangelische Kirche Augsburgischen und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich (BGBI. Nr. 182/1961), bestehend aus den drei evangelischen Kirchen:

- Evangelische Kirche Augsburgischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
- Evangelische Kirche Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
- Evangelische Kirche Augsburger und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
- Griechisch-orientalische Kirche (orthodoxe Kirche, BGBl. Nr. 229/1967), mit den nachfolgenden Kirchengemeinden:
 - Bulgarisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Iwan Rilski
 - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Dreifaltigkeit
 - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Georg
 - Rumänisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Auferstehung
 - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Nikolaus
 - **Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu Mariä Schutz in Graz**
 - Serbisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Sava
- Evangelisch-methodistische Kirche in Österreich (EmK, BGBl. Nr. 74/1951 idF BGBl. II Nr. 190/2004)
- Islamische Glaubensgemeinschaft in Österreich (RGBI. Nr. 159/1912 idF BGBl. Nr. 466/1988)
- Israelitische Religionsgemeinschaft (RGBI. Nr. 57/1890 idF BGBl. Nr. 61/1984) mit den Kultusgemeinden
 - Graz (BGBl. Nr. 95/1956)
 - Innsbruck (BGBl. Nr. 39/1952)
 - Linz (BGBl. Nr. 123/1951)
 - Salzburg (BGBl. Nr. 184/1952)

- Wien (BGBl. Nr. 60/1956)
- Jehovahs Zeugen in Österreich (BGBl. II Nr. 139/2009)
- Katholische Kirche (BGBl. II Nr. 2/1934):
 - Armenisch-katholische Kirche
 - Griechisch-katholische Kirche
 - Römisch-katholische Kirche
- Kirche Jesu Christi der Heiligen der letzten Tage, österreichischer Distrikt (Mormonen, BGBl. Nr. 229/1955)
- Koptisch-orthodoxe Kirche in Österreich (Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBl. I Nr. 20/2003)
- Neuapostolische Kirche in Österreich (BGBl. Nr. 524/1975)
- Österreichische Buddhistische Religionsgesellschaft (BGBl. Nr. 72/1983)
- Syrisch-Orthodoxe Kirche in Österreich (BGBl. Nr. 129/1988, vgl. auch Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBl. I Nr. 20/2003)

13. In der Rz 585 wird die Erhöhung der Absetzbarkeit von Kirchenbeiträgen auf Grund des Abgabenänderungsgesetzes 2011 vom 1. August 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, aufgenommen.

7.12.2.2 Höchstbetrag für Kirchenbeiträge

585

Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften, die ab 1. Jänner 2012 geleistet werden, können bis zu **400** Euro (bis 2008 100 Euro; **von 2009 bis 2011 200 Euro**) jährlich als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Eine Erhöhung des Höchstbetrages beim Alleinverdiener oder Alleinerzieher bzw. für Kinder ist nicht vorgesehen.

14. Die Rz 885 wird angepasst (VwGH-Erkenntnis 2007/13/0150)

12.8 ABC der außergewöhnlichen Belastungen

12.8.1 Adoption

885

Kosten der Adoption **eines Kindes sind in Hinblick auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern als** außergewöhnliche Belastung **abzugsfähig (VwGH 06.06.2011, [2007/13/0150](#)).**

15. In Rz 909 wird ein Redaktionsverssehen berichtigt

13 VERANLAGUNG VON LOHNSTEUERPFLICHTIGEN EINKÜNTEN

([§ 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, 8 oder 9 EStG 1988](#) (Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, Rz 1171 f, Bezüge nach dem [Heeresgebührengegesetz 2001](#), Rz 1173 ff, Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, Rz 1177, Zahlungen aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds , Rz 1177a, Bezüge aus Dienstleistungsscheck, Rz 655b und Rz 1177b, Bezüge gemäß [§ 33f Abs. 1 BUAG](#), Rz 1177c, Rückzahlung von Pensionsbeiträgen Rz 688)

- wenn Aufwendungen laut berücksichtigtem Freibetragsbescheid nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,
- wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag, der Alleinerzieherabsetzbetrag, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag oder Freibeträge nach [§ 62 Z 10 EStG 1988](#) berücksichtigt wurden, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen,
- wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein zu hohes Pendlerpauschale ([§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#)) oder zu Unrecht ein Pendlerpauschale berücksichtigt worden ist,
- wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein Zuschuss zur Kinderbetreuung ([§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988](#)) zu Unrecht oder in unrichtiger Höhe steuerfrei ausgezahlt worden ist,
- Zufluss von Bezügen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988](#),
- wenn Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) oder entsprechende betriebliche Einkünfte vorliegen, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.

Gemäß [§ 206 lit. c BAO](#) unterbleibt die Festsetzung der Einkommensteuer bei Veranlagungen gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 2 bis 9 EStG 1988](#), wenn die Einkommensteuerschuld abzüglich anrechenbarer Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer eine Nachforderung von nicht mehr als 10 Euro ergibt.

Siehe auch Beispiel Rz 10909.

16. In der Rz 1042 wird die Ergänzung in [§ 63 Abs. 7 EStG 1988](#) durch das AbgÄG 2011 berücksichtigt.

1042

Ein Freibetragsbescheid ist in folgenden Fällen nicht zu erlassen:

- nach dem 30. November des Kalenderjahres, für das der Freibetragsbescheid zu ergehen hätte,

- bei Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht,
- bei beschränkter Steuerpflicht,
- **bei Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger auf Grund eines Antrags gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988,**
- bei einem jährlichen Freibetrag unter 90 Euro,
- wenn Vorauszahlungen festgesetzt werden.

17. Die Rz 1055, Rz 1063, Rz 1064, Rz 1067, Rz 1083, Rz 1083a, Rz 1176a, Rz 1177c, Rz 1193 und Rz 1233b werden geändert bzw. neu eingefügt (AbgÄG 2011)

19.2 Sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988

19.2.1 Voraussetzungen

1055

Im Rahmen des Jahressechstels sind sonstige Bezüge nach Abs. 1 auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nach Abzug

- der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (siehe Rz 1119 ff),
- des Freibetrages von 620 Euro und
- unter Berücksichtigung der Freigrenze von 2.100 Euro

zu besteuern. Für die Anwendung der Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ist es notwendig, dass die Auszahlung des Bezuges neben laufenden Bezügen erfolgt. Das Wort "heben" in der Wortfolge "neben dem laufenden Arbeitslohn" in § 67 Abs. 1 EStG 1988 ist nicht zeitlich, sondern kausal zu verstehen. Sonstige Bezüge verlieren die durch § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 geschaffene Begünstigung nicht dadurch, dass sie im selben Kalenderjahr zB infolge Krankheit, Präsenzdienst oder Karenzurlaub nicht gleichzeitig mit laufendem Arbeitslohn ausgezahlt werden (VwGH 02.07.1985, 84/14/0150). **Für Arbeitnehmer, die dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz unterliegen, kommt ab**

1.1.2012 statt dem Jahressechstel ein Jahreszwölftel zur Anwendung (siehe Rz 1083, 1083a).

Siehe auch Beispiel Rz 11055.

19.2.3 Berücksichtigung des Freibetrages und der Freigrenze bei der laufenden Lohnverrechnung ([§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#))

1063

Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.100 Euro sind nur innerhalb des Jahressechstels ([§ 67 Abs. 2 EStG 1988](#)) bei den sonstigen Bezügen gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) sowie innerhalb des Jahreszwölftels (siehe Rz 1083a), nicht hingegen bei denjenigen nach [§ 67 Abs. 3, Abs. 4, Abs. 5 erster Teilstrich, Abs. 6 bis 8 EStG 1988](#) (Ausnahme § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 - siehe Rz 1108 und Rz 1108a) und [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) zu berücksichtigen. Bei einem Jahressechstel (**bzw. Jahreszwölftel**) von höchstens 2.100 Euro sind die innerhalb des Jahressechstels (**bzw. Jahreszwölftels**) liegenden sonstigen Bezüge steuerfrei. Ist das Jahressechstel (**bzw. Jahreszwölftel**) höher als 2.100 Euro, kommt nach Abzug der auf die sonstigen Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und des Freibetrages von 620 Euro der feste Steuersatz (6%) zur Anwendung.

1064

Ist das Jahressechstel (**bzw. Jahreszwölftel**) zum Zeitpunkt der ersten Sonderzahlung unter der Freigrenze von 2.100 Euro, bleiben die sonstigen Bezüge (vorerst) steuerfrei. Steigen die laufenden Bezüge innerhalb eines Jahres an und übersteigt deshalb das Jahressechstel (**bzw. Jahreszwölftel**) zum Zeitpunkt der Auszahlung eines weiteren sonstigen Bezuges die Freigrenze von 2.100 Euro, so werden zu diesem Zeitpunkt auch die früheren sonstigen Bezüge steuerpflichtig. Daher ist vom Arbeitgeber die Besteuerung nachzuholen. Sinkt das Jahressechstel (**bzw. Jahreszwölftel**) bei einem späteren sonstigen Bezug unter 2.100 Euro, dann kann die von den früheren sonstigen Bezügen mit dem festen Steuersatz einbehaltene Lohnsteuer vom Arbeitgeber gutgeschrieben werden. In beiden Fällen handelt es sich um keine Aufrollung im Sinne des [§ 77 Abs. 4 EStG 1988](#).

1067

Legt der Arbeitnehmer beim Arbeitgeberwechsel während eines Kalenderjahres den Lohnzettel von seinem beendeten Dienstverhältnis dem neuen Arbeitgeber vor, sind vom "Folgearbeitgeber" für die Anwendung des Freibetrages und der Freigrenze auch die sonstigen Bezüge des bisherigen Arbeitgebers zu berücksichtigen. Soweit Teilbeträge des Freibetrages bereits ausgeschöpft sind, darf der "Folgearbeitgeber" nur mehr den restlichen Freibetrag berücksichtigen. Wenn das Jahressechstel (**bzw. Jahreszwölftel**) durch den Arbeitgeberwechsel über die Freigrenze von 2.100 Euro steigt, sind die zuvor steuerfrei belassenen sonstigen Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) nach zu belasten. Sinkt das Jahressechstel (**bzw. Jahreszwölftel**) unter die Freigrenze von 2.100 Euro, dann ist die Steuer auf die zuvor versteuerten sonstigen Bezüge gutzuschreiben.

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

1083

Durch die Bestimmung des [§ 67 Abs. 5 erster Teilstreich EStG 1988](#) wird der Zusammensetzung des Urlaubsentgeltes nach dem [Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#), BGBl. Nr. 414/1972, Rechnung getragen. Das Urlaubsentgelt und die Abfindung gemäß § 8 bis § 10 des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes sind demnach zur Hälfte als laufender Bezug und zur Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln.

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

- Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil des Urlaubsentgeltes **ist immer mit 6% zu versteuern. Der Freibetrag nach [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) (620 Euro) und die Freigrenze nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 sind nicht anzuwenden; die Sechstelbegrenzung gilt nicht für diese Bezüge. Für jenen Teil, der als laufender Bezug zu behandelt ist, gilt:**
Die BUAK hat gemäß [§ 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) die Lohnsteuer tageweise nach

dem Lohnsteuertarif im Sinne des [§ 66 EStG 1988](#) zu berechnen, da auch die Ansprüche durch die BUAK tageweise berechnet werden; individuelle Absetzbeträge des [§ 33 EStG 1988](#) sind nicht zu berücksichtigen.

Beim Arbeitgeber sind diese Bezüge grundsätzlich gemeinsam mit dem laufenden Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen (monatlicher Lohnabrechnungszeitraum; ausgenommen bei „gebrochener Abrechnungsperiode“).

- Zur Lohnzettelausstellung siehe Rz 1233b.

Für von der BUAK ausbezahlte Urlaubsabfindungen gemäß [§ 10 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) gilt Folgendes:

- **Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil ist mit 6% zu versteuern.**
- **Die Versteuerung des laufenden Bezuges hat gemäß [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) zu erfolgen und es ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen.**
- Von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ist ein Lohnzettel auszustellen, wobei als Zeitraum der Beschäftigung der Kalendermonat der Auszahlung (erster bis letzter Tag des Kalendermonats) anzugeben ist.

1083a

Gemäß [§ 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) sind weitere sonstige Bezüge (zB Weihnachtsgeld) für Arbeitnehmer, die dem [Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) unterliegen, insoweit nach [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) zu besteuern, als diese vor Abzug der in [§ 67 Abs. 12 EStG 1988](#) genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Zwölftel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge nicht übersteigen (Jahreszwölftel). Es kommt für diese Arbeitnehmer statt dem Jahressechstel das Jahreszwölftel zur Anwendung. Im Rahmen des Jahreszwölftels sind die sonstigen Bezüge nach [§ 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (siehe Rz 1119 ff), des Freibetrages von 620 Euro (soweit noch nicht ausgeschöpft) und unter

Berücksichtigung der Freigrenze von 2.100 Euro zu versteuern. Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil des Urlaubsentgeltes kürzt dabei nicht das Jahreszwölftel. Für die Berechnung des Jahreszwölftels gelten die Grundsätze des Jahressechstels (siehe Rz 1057 ff). Zusätzlich sind bei der Berechnung des Jahreszwölftels neben den in Rz 1059 genannten laufenden Bezügen auch der anteilige laufende Bezug des Urlaubsentgelts, der von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse direkt an den Arbeitnehmer ausbezahlt wurde, zu berücksichtigen. Damit wird gewährleistet, dass unabhängig davon, ob die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse oder der Arbeitgeber das Urlaubsgeld gemäß [S 8 Abs. 8 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) ausbezahlt, das Jahreszwölftel gleich hoch ist. Der Arbeitgeber darf im Lohnzettel das von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse direkt an den Arbeitnehmer ausbezahlte Urlaubsentgelt nicht ausweisen.

Beispiel 1: Berechnung Sonderzahlung - Auszahlung durch BUAK

BUAK bezahlt auf Grund des Urlaubsverbrauchs an den Arbeitnehmer 2.307,87 €; davon 1.153,93 € laufender Bezug und 1.153,93 sonstiger Bezug.

<i>Abrechnung sonstiger Bezug</i>		
<i>Brutto</i>		<i>1.153,93 €</i>
<i>Abzügl. SV</i>	<i>1.153,93 € x 14,9%</i>	<i>-171,94 €</i>
<i>LSt-Bmgl</i>		<i>981,99 €</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>981,99 € x 6%</i>	<i>58,92 €</i>

Beispiel 2: Weihnachtsgeld – Auszahlung durch Arbeitgeber im November 2012

Abrechnung Arbeitgeber (Weihnachtsgeld)

Stundenlohn	11,94 €
--------------------	----------------

Laufender Bezug	1.994,00 €
------------------------	-------------------

Weihnachtsgeld (lt. Bau-KV):

Geleistete Gesamtstunden 1.936 Stunden

Das Weihnachtsgeld beträgt auf Grund der Berechnung nach dem Bau-KV

2.494,65 €

Berechnung sonstiger Bezug- Jahreszwölftel:		
Laufende Bezüge 01.01.-31.10.		20.256,00 €
+ Zahlung der BUAK - lfd. Bezug		1.153,93 €
+ Novemberlohn		1.994,00 €
Laufende Bezüge 01.01. – 30.11.		23.403,93 €
Jahreszwölftel	23.403,93 € : 11	2.127,63 €
Weihnachtsgeld		2.494,65 €
- Sozialversicherung	2.494,65 € x 17,9%	- 446,54 €
Sonstige Bezüge innerhalb Jahreszwölftel:		2.127,63 €
- Sozialversicherung	Anteil für 2.127,63 €	- 380,85 €
- Freibetrag		- 620,00 €
Lohnsteuerbemessungsgrundlage		1.126,78 €
Lohnsteuer	1.126,78 € x 6%	67,61 €
Weihnachtsgeld – netto		1.980,50 €
Jahreszwölftelüberhang		367,02 €
SV-Jahreszwölftelüberhang		65,69 €

Berechnung laufender Bezug:		
Bezug Nov. + Zwölftelüberhang	1.994 € + 367,02 €	2.361,02 €
- Sozialversicherung (laufend und Zwölftelüberhang)	1.994 € x 18,9% + 65,69 €	442,56 €
LSt-Bmgl		1.918,46 €
Lohnsteuer	1.918,46 € x 36,5% – 369,18 €	331,06 €

1176a

Sofern das Urlaubsentgelt nicht durch den Arbeitgeber, sondern von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK) direkt an die Arbeitnehmer gemäß [§ 8 Abs. 8 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) ausgezahlt wird, übernimmt die BUAK die Pflichten des Arbeitgebers. Die BUAK hat die Lohnsteuer unter Berücksichtigung des [§ 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988](#) einzubehalten. Das heißt, das Urlaubsentgelt ist zur Hälfte als laufender und zur Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln. **Näheres siehe Rz 1083.**

Die Auszahlung des Urlaubsentgelts durch die BUAK löst keine Pflichtveranlagung gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) aus, jedoch wird im Regelfall eine Pflichtveranlagung gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) (zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte) vorliegen.

21.9 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz

1177c

Mit BGBl I 104/2005 vom 19.8.2005 wurde das Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz ([BUAG](#)) geändert. Die Bestimmungen betreffend Urlaub sind für die Beschäftigung von Arbeitnehmern, die von einem Arbeitgeber ohne Sitz in Österreich

- zur fortgesetzten Arbeitsleistung oder
- im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung

nach Österreich entsandt werden anzuwenden. Ein Arbeitnehmer hat für die Dauer der Entsendung nach Österreich Anspruch auf bezahlten Urlaub. Das Urlaubsentgelt im Sinne der [§§ 8 bis 10 BUAG](#) ist zur Hälfte als laufender Bezug und zur Hälfte als sonstiger Bezug zu

behandeln ([§ 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988](#)). **Die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse hat das Urlaubsentgelts und die Urlaubsabfindung im Sinne der Rz 1083 zu versteuern.** Die Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse hat die Lohnsteuer nur dann einzubehalten und abzuführen, wenn sie für das laufende Kalenderjahr den Betrag von 100 Euro übersteigt. **Hinsichtlich der Lohnzettelausstellung siehe Rz 1083 (Urlaubsabfindung) und Rz 1233b (Urlaubsentgelt).**

1193

Bei der Aufrollung gemäß [§ 77 Abs. 4 EStG 1988](#) wird die Steuer für die sonstigen Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988](#) (innerhalb des Jahressechstels) **und für Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988, die gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern sind**, neu berechnet, wenn das Jahressechstel den Betrag von 2.100 Euro übersteigt. Die Jahressechstelermittlung **bzw. Jahreszwölftelermittlung** wird dabei aber nicht geändert. Übersteigen diese sonstigen (Brutto-)Bezüge **(innerhalb des Jahressechstels und Jahreszwölftels)** die Freigrenze von 2.100 Euro, so beträgt die Steuer, nach Abzug der darauf entfallenden Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung (Bemessungsgrundlage), 6% des 620 Euro übersteigenden Betrages, jedoch höchstens 30% der 2.000 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage. **Bezüge, die gemäß § 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988 ausbezahlt werden, fließen nicht in die Aufrollung bzw. Neuberechnung ein.**

Die Aufrollung kann nur bei Arbeitnehmern durchgeführt werden, die im Kalenderjahr ständig von diesem Arbeitgeber Arbeitslohn ([§ 25 EStG 1988](#)) erhalten haben und ist in dem Monat, in dem der letzte sonstige Bezug für das Kalenderjahr ausbezahlt wurde, vorzunehmen.

Beispiel 1:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

<i>Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (Sechstel = 2.200 Euro)</i>	<i>2.200,00</i>
<i>abzüglich Sozialversicherung – je Sonderzahlung 14,07%</i>	<i>309,54</i>
<i>Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung</i>	<i>1.890,46</i>
<i>abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988</i>	<i>620,00</i>
<i>Bemessungsgrundlage fester Steuersatz</i>	<i>1.270,46</i>
<i>Lohnsteuer fester Satz (6%)</i>	<i>76,23</i>

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

Da nach Abzug der SV-Beiträge die Bemessungsgrundlage den Betrag von 2.000 Euro nicht übersteigt, wird die gesamte durch den Arbeitgeber im Zuge der Auszahlung einbehaltene Steuer für die sonstigen Bezüge in Höhe von 76,23 Euro, im Wege der Aufrollung oder Veranlagung rückgezahlt.

Beispiel 2:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

<i>Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (Sechstel = 2.600 Euro)</i>	<i>2.600,00</i>
<i>abzüglich Sozialversicherung – je Sonderzahlung 16,07%</i>	<i>417,82</i>
<i>Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung</i>	<i>2.182,18</i>
<i>abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988</i>	<i>620,00</i>
<i>Bemessungsgrundlage fester Steuersatz</i>	<i>1.562,18</i>
<i>Lohnsteuer fester Satz (6%)</i>	<i>93,73</i>

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

In diesem Fall kommt die Einschleifregelung zur Anwendung:

<i>2.600 Euro abzüglich SV Beiträge in Höhe von 417,82 Euro ergibt Bemessungsgrundlage = 2.182,18 Euro, abzüglich 2.000 Euro = 182,18 Euro x 30%</i>	<i>54,65</i>
<i>Differenz</i>	<i>39,08</i>

Die im Zuge der Abrechnung durch den Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer beträgt 93,73 Euro, sodass die Differenz in Höhe von 39,08 Euro auf die einbehaltene feste Steuer im Wege der Aufrollung rückgezahlt werden kann.

Beispiel 3:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels	2.900,00
abzüglich Sozialversicherung – je Sonderzahlung 17,07%	495,03
Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	2.404,97
abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	620,00
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	1.784,97
Lohnsteuer fester Satz (6%)	107,10

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

Sonstige Bezüge 2.900 Euro abzüglich SV-Beiträge 495,03 Euro ergibt
Bemessungsgrundlage = 2.404,97 Euro abzüglich 2.000 Euro = 404,97 Euro x 30% = 121,49 Euro.

In diesem Fall bleibt die mit 107,10 Euro ermittelte feste Steuer aufrecht, weil die Einschleifregelung eine höhere Steuerbelastung (121,49 Euro) ergeben würde.

Beispiel 4 (Jahreszwölftel):

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen nach § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988 bei laufender Lohnverrechnung

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahreszwölftels (Zwölftel = 2.300 Euro)	2.300,00
abzüglich Sozialversicherung 17,90%	411,70
Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	1.888,30
abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	620,00
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	1.268,30
Lohnsteuer fester Satz (6%)	76,10

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988

Da nach Abzug der SV-Beiträge die Bemessungsgrundlage den Betrag von 2.000 Euro nicht übersteigt, wird die gesamte durch den Arbeitgeber im

Zuge der Auszahlung einbehaltene Steuer für die sonstigen Bezüge in Höhe von 76,10 Euro im Wege der Aufrollung oder Veranlagung rückgezahlt.

31.9 Lohnzettelausstellung bei Bezügen gemäß § 67 Abs. 5 EStG 1988

1233b

Für Arbeitnehmer, die dem **Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz** unterliegen, ist bei der Ausstellung des Lohnzettels Folgendes zu beachten:

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

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

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

Zur Lohnzettelausstellung bei Urlaubsabfindungen gemäß **§ 10 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz** siehe Rz 1083.

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

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

Der Arbeitgeber übermittelt einen Lohnzettel der Lohnzettelart 1.

18. Die Rz 1085a wird klargestellt

1085a

Wird im Fall des Todes eines aktiven Arbeitnehmers Sterbegeld ausbezahlt und erhält der Rechtsnachfolger keine Bezüge (Aktiv- oder Pensionsbezüge) vom Arbeitgeber des Verstorbenen, ist das Sterbegeld gemäß [§ 32 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) beim Rechtsnachfolger nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen zu versteuern, und zwar auch dann, wenn der Verstorbene dem [BMSVG](#) unterliegt. **Der Lohnzettel ist auf den verstorbenen Arbeitnehmer auszustellen, da gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 solche Bezüge bei der Veranlagung der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen sind.**

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

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

Erhält der Rechtsnachfolger nach einem verstorbenen Firmenpensionisten keine Firmenpension (Hinterbliebenenversorgung), sondern nur ein Sterbegeld, ist dieses gem. [§ 32 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) beim Rechtsnachfolger nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen zu versteuern. [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) kann

nicht angewendet werden, weil der Bezug einer Firmenpension kein Dienstverhältnis gem.
[§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) begründet.

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

19. Die Rz 1107, Rz 1201a, Rz 1221a, Rz 1232 und Rz 1233a werden aufgrund des Insolvenzrechtsänderungsgesetzes korrigiert (IRÄG 2010)

19.8.5 Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren ([§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988](#))

1107

[§ 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 **Insolvenzverwalter** 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 **Insolvenzverwalter** 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 **Insolvenzverwalter** pauschal 9% Lohnsteuer einbehalten und abgeführt werden.

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:

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

In diesem Fall muss die Zahlung bereits im Lohnzettel (L-16) des Arbeitgebers/Insolvenzverwalters 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.

1221a

Bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Laufe eines Kalenderjahres ist bis zum Ende des Folgemonats ein Lohnzettel an das Finanzamt der Betriebsstätte oder an den sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger ([§ 23 Abs. 1 ASVG](#)) zu übermitteln. Bei Eröffnung **der Insolvenz** über das Vermögen des Arbeitgebers (siehe Rz 1233a), ist bis zum Ende des zweitfolgenden Kalendermonats ein Lohnzettel an das Finanzamt der Betriebsstätte oder an den sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger ([§ 23 Abs. 1 ASVG](#)) zu übermitteln. Zu den in Betracht kommenden Krankenversicherungsträgern und zur Übermittlung siehe Rz 1220.

Beispiel:

Ein Dienstverhältnis endet am 1. März (arbeitsrechtliches Ende). Der Lohnzettel ist bis 30. April zu übermitteln.

Als Beendigungszeitpunkt gilt das arbeitsrechtliche Ende des Dienstverhältnisses, ausgenommen bei einer Kündigung während des Krankenstandes. Hat der Arbeitnehmer zum Zeitpunkt des arbeitsrechtlichen Endes noch Ansprüche auf Krankenentgelt, dann ist der Lohnzettel erst bis zum Ende jenes Monats auszustellen, der dem Monat der letztmaligen Auszahlung eines Krankenentgeltes folgt.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer wird während des Krankenstandes am 20. März gekündigt. Er hat Anspruch auf Entgeltfortzahlung bis zum Ende des Krankenstandes am 10. Mai. Der Lohnzettel ist bis 30. Juni zu übermitteln. Als Ende des Dienstverhältnisses ist am Lohnzettel der 10. Mai anzugeben.

Stehen die Beitragsgrundlagen zum arbeitsrechtlichen Ende noch nicht vollständig fest, ist jedenfalls bis zum Ende des Folgemonats ein Lohnzettel zu übermitteln. Unmittelbar nach dem Bekanntwerden der endgültigen Bemessungsgrundlagen muss ein berichtigter Lohnzettel hinsichtlich der sozialversicherungsrechtlichen Daten übermittelt werden.

Dauert zB auf Grund der Zahlung einer Urlaubsersatzleistung nur das sozialversicherungsrechtliche Ende eines Dienstverhältnisses über das Kalenderjahr hinaus, sind getrennte Lohnzettel je Kalenderjahr auszustellen, wobei in den Lohnzettel für das folgende Kalenderjahr nur sozialversicherungsrechtliche Daten aufzunehmen sind.

Wurde auf Grund der unterjährigen Beendigung eines Dienstverhältnisses bereits ein Lohnzettel bis zum Ende des Folgemonats übermittelt, ist nach Ablauf des Kalenderjahres (Rz 1220) kein weiterer Lohnzettel zu übermitteln.

31.7 Ausstellung von Lohnzetteln im Insolvenzverfahren

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.

Hat der Arbeitnehmer vor **Insolvenzeröffnung** vom Arbeitgeber Lohnzahlungen erhalten und werden diese vom **Insolvenzverwalter** 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 **Insolvenzverwalter**. 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 **Insolvenzverwalter** 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 **Insolvenzeröffnung** ausgestellt wurde, tatsächlich enthalten sind.

31.8 Lohnzettelausstellung zum Stichtag der Insolvenzeröffnung

1233a

Dem **Insolvenz**verwalter kommt während des laufenden **Insolvenz**verfahrens die Stellung des Arbeitgebers zu (zB Führung eines Lohnkontos, Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer). Bei Eröffnung **der Insolvenz** über das Vermögen des Arbeitgebers ist durch den **Insolvenz**verwalter ein Lohnzettel bis zum Tag der **Insolvenzeröffnung** auszustellen und bis zum Ende des zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln (siehe Rz 1220). In den Lohnzettel sind nur die an den Arbeitnehmer tatsächlich ausbezahlten Bezüge aufzunehmen.

Für Bezüge, die in der Folge von der **Insolvenz**masse gezahlt werden, ist - unabhängig ob es sich um **Insolvenz**- oder Masseforderungen handelt – ein gesonderter Lohnzettel auszustellen. Dabei ist als Bezugszeitraum der Tag nach der **Insolvenzeröffnung** bis zum Ende des Dienstverhältnisses (**bzw. das Ende des Kalenderjahres oder das Ende des Insolvenzverfahrens, je nachdem, welches Ereignis zuerst eintritt**) anzugeben. Im Fall einer im Zusammenhang mit **der Insolvenz** erfolgenden Kündigung ist als Ende des Dienstverhältnisses frühestens der Tag nach der **Insolvenzeröffnung** einzutragen. Werden für diesen Zeitraum keine Bezüge geleistet, hat die Ausstellung eines Lohnzettels zu entfallen. Zur Ausstellung von Lohnzetteln für Nachzahlungen in einem **Insolvenz**verfahren wird auf Rz 1232 verwiesen.

20. Die Rz 1109 wird aktualisiert

19.10 Besteuerung von Pensionsabfindungen ([§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#))

1109

Zahlungen für Pensionsabfindungen sind ab 1. Jänner 2001 nur noch dann gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#) mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern, wenn der Barwert den Betrag im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz](#) nicht übersteigt.

Jahr	Höhe des Barwertes in Euro

2006	9.900
2007	9.900
2008	10.200
2009	10.500
2010	10.500
2011	10.800
2012	11.100

Der Betrag im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz](#) stellt eine Freigrenze dar.

Pensionsansprüche können zur Gänze durch Auszahlung eines Einmalbetrages, zur Gänze durch Auszahlung in Teilbeträgen oder auch nur teilweise abgefunden werden (der zukünftige Pensionsanspruch wird vermindert).

Erfolgt eine Abfindung in Teilbeträgen, sind nicht die einzelnen Teilbeträge für die Versteuerung gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#) maßgeblich, sondern der gesamte Barwert des abzufindenden Anspruchs.

Bei einer teilweisen Abfindung ist der Barwert des gesamten Pensionsanspruches (der abgefundene und der nicht abgefundene) maßgeblich, wobei frühere (bereits erfolgte) Teilabfindungen miteinzubeziehen sind. Eine Berücksichtigung früherer Teilabfindungen kann entfallen, wenn sie mehr als sieben Jahre zurückliegen.

Bei Berechnung der Steuer gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#) ist der ermittelte Steuerbetrag zu halbieren. Andere Einkünfte bleiben ebenso außer Ansatz wie Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen; die Steuerabsetzbeträge gemäß [§ 33 EStG 1988](#) sind nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 18.12.1990, [89/14/0283](#)).

Wird eine Pensionsabfindung mit dem halben Steuersatz versteuert, ist eine eventuell anfallende Sozialversicherung im Lohnzettel unter der Kennzahl 226 auszuweisen.

21. In der Rz 1129 wird ein aktuelleres VwGH-Erkenntnis zitiert, wonach für die Steuerfreiheit von SEG-Zulagen neben der formellen Voraussetzung der lohngestaltenden Vorschrift auch die materiellen Voraussetzungen erfüllt sein müssen

20.3 Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen ([§ 68 Abs. 5 EStG 1988](#))

20.3.1 Allgemeines

1129

Die Begriffe Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen ("SEG-Zulagen") werden im Gesetz definiert und sind nur begünstigt, soweit sie auf Grund der im [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988](#) genannten lohngestaltenden Vorschriften gewährt werden. Liegt eine lohngestaltende Vorschrift als formelle Voraussetzung für die Begünstigung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen vor, ist weiter zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen einer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr im Sinne der Legaldefinition des [§ 68 Abs. 5 EStG 1988](#) gegeben sind (vgl. VwGH **31.03.2011, 2008/15/0322**) und das Ausmaß der Zulage angemessen ist (VwGH 17.02.1988, [85/13/0177](#)).

Von einem angemessenen Ausmaß der Zulage wird im Regelfall dann auszugehen sein, wenn die Zulage der Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift – insbesondere einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) – entspricht. Zahlt ein Arbeitgeber höhere Bezüge als die in der maßgebenden lohngestaltenden Vorschrift vorgesehenen Mindestlöhne, werden Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen grundsätzlich insoweit als angemessen anzusehen sein, als die Zulage im selben Ausmaß erhöht wird, wie der Lohn.

Beispiel 1:

Der kollektivvertragliche Bruttomonatslohn eines Transportarbeiters beträgt 1.318,70 Euro. Für die Dauer der Beschäftigung in Kühlräumen gebührt dem Arbeitnehmer eine Erschwerniszulage von 1,42 Euro pro Stunde.

Ein Arbeitgeber gewährt einem Transportarbeiter tatsächlich einen Bruttomonatslohn von 1.500 Euro. Die Überzahlung beträgt daher 13,75 % des KV-Lohnes.

Es bestehen in diesem Beispiel keine Bedenken, die Erschwerniszulage bis zu einem Betrag von 1,62 Euro pro Stunde (113,75 % von 1,42 Euro) gemäß § 68 EStG 1988 begünstigt zu behandeln.

Beispiel 2:

Der kollektivvertragliche Bruttostundenlohn eines Hilfsarbeiters im Güterbeförderungsgewerbe beträgt 6,60 Euro. Für die Dauer einer bestimmten verschmutzenden Tätigkeit gebührt dem Arbeitnehmer eine Schmutzzulage im Ausmaß von 10 % des maßgebenden KV-Stundenlohnes, das sind in diesem Fall 0,66 Euro.

Ein Arbeitgeber gewährt einem Hilfsarbeiter tatsächlich einen Stundenlohn von 7,00 Euro.

Es bestehen in diesem Beispiel keine Bedenken, die Schmutzzulage bis zu einem Betrag von 0,70 Euro pro Stunde (10 % von 7 Euro) gemäß § 68 EStG 1988 begünstigt zu behandeln.

Soweit eine den Voraussetzungen grundsätzlich entsprechende Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulage das angemessene Ausmaß übersteigt, ist sie steuerpflichtig. Soweit derartige Zulagen gesetzlich oder kollektivvertraglich festgelegt sind, sind darüber hinausgehende Zulagen auf Grund anderer lohngestaltender Vorschriften nur in besonders gelagerten Fällen begünstigt. Die Steuerfreiheit der Zulagen setzt weiters voraus, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (VwGH 27.6.2000, [99/14/0342](#)).

Siehe auch Beispiel Rz 11129.

22. Die Rz 1177 wird klargestellt

21.6 Rückgezahlte Pflichtbeiträge ([§ 69 Abs. 5 EStG 1988](#))

1177

Bei Auszahlung von Pflichtbeiträgen gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988](#) hat die auszahlende Stelle im Hinblick auf die Erfassung derartiger Bezüge im Veranlagungsverfahren einen Lohnzettel auszustellen und an das FA der Betriebsstätte zu übermitteln (siehe Rz 687a). Ein Lohnzettel ist auch für die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen auf Grund einer selbständigen Tätigkeit auszustellen, wenn die Rückzahlung (auch nur

teilweise) auf Grund des Vorliegens von nichtselbständigen Einkünften erfolgt (zB Rückzahlung von Pflichtbeiträgen durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bei Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit - siehe Rz 687a). Auch in diesem Fall sind im Lohnzettel ein Siebtel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) auszuweisen.

[§ 69 Abs. 5 EStG 1988](#) ist nur auf die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen anzuwenden. Voraussetzung für die Ausstellung eines Lohnzettels ist ein Zahlungsvorgang. Werden Pflichtbeiträge nicht rückgezahlt, sondern mit zukünftigen Beitragszahlungen gegenverrechnet, ist kein Lohnzettel auszustellen. In diesen Fällen stellen allerdings nur die um die Gutschriften verminderten Beitragsvorschreibungen Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar.

Betreffend die Ausstellung und Übermittlung von Lohnzetteln ([§ 84 EStG 1988](#)) gelten die Ausführungen in Rz 1171 und 1172 sinngemäß. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug von rückgezahlten Pflichtbeiträgen durch die auszahlende Stelle erfolgt aber nicht.

23. Die Rz 1191 wird ergänzt (AbgÄG 2011)

1191

Umfasst die Aufrollung die Bezüge des Monats Dezember, können dabei vom Arbeitnehmer entrichtete Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#) und Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) berücksichtigt werden, wenn

- der Arbeitnehmer im Kalenderjahr ständig von diesem Arbeitgeber Arbeitslohn ([§ 25 EStG 1988](#)) erhalten hat,
- der Arbeitgeber keine Freibeträge auf Grund einer Mitteilung im Sinne des [§ 63 EStG 1988](#) berücksichtigt hat und
- dem Arbeitgeber die entsprechenden Belege vorgelegt werden.

Gemäß [§ 124b Z 152 EStG 1988](#) können Pensionsversicherungsträger sowie bestimmte Körperschaften öffentlichen Rechts, die Pensionen auszahlen,

Spenden im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 im Rahmen der Aufrollung nach § 77 Abs. 3 EStG 1988 berücksichtigen.

24. Die Rz 1212c wird klargestellt

1212c

Legen Unternehmen ohne Beschäftigte (zB „Ein-Personen-Unternehmen“) dem Auftraggeber eine Bestätigung nach § 7 der Richtlinie zur einheitlichen Vollzugspraxis der Versicherungsträger im Bereich der AuftraggeberInnenhaftung (RVAGH 2011, Amtliche Verlautbarung Nr. 795/2010) vor, **ist der Auftraggeber grundsätzlich von der Haftung nach § 82a EStG 1988 befreit und der Werklohn kann somit zu 100% dem beauftragten Unternehmen bezahlt werden. Beschäftigt der Auftragnehmer jedoch Arbeitnehmer mittels Formular A1 (Verordnungen (EG) Nr. 883/2004 und Nr. 987/2009), dann sind bei Vorliegen einer Lohnsteuerpflicht dieser Arbeitnehmer im Inland 5% des zu leistenden Werklohnes (Haftungsbetrag) vom Auftraggeber abzuführen.**

Eine Haftung kann **trotz Vorliegens einer Bestätigung nach § 7 RVAGH 2011** beispielsweise in solchen Fällen geltend gemacht werden, wenn sich nachträglich herausstellen sollte, dass der Auftragnehmer Dienstnehmer oder freie Dienstnehmer nicht oder erst nach Ausstellung dieser Bestätigung zur Sozialversicherung meldet.

25. Die Rz 1304 wird aktualisiert

39.2.4 Ermittlung der Prämie

1304

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

Die Berechnung erfolgt folgendermaßen:

Es wird ein Durchschnitt der monatlichen Sekundärmarktrenditen anhand eines zwölfmonatigen Beobachtungszeitraumes ermittelt. Dieser Zeitraum umfasst die ersten drei Quartale des Berechnungsjahres sowie das letzte Quartal des vorhergehenden Kalenderjahres. Durch die monatlichen Sekundärmarktrenditen könnten sich Prämien schwankungen zwischen 3% und 8% ergeben. Der auf Grund des Beobachtungszeitraumes errechnete Prämien satz 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

2009	4%	1200 Euro	48 Euro	Nr. 273/2008
2010	3,5%	1200 Euro	42 Euro	Nr. 252/2009
2011	3%	1200 Euro	36 Euro	Nr. 202/2010
2012	3%	1200 Euro	36 Euro	Nr. 231/2011

26. Auf Grund der Rechtsprechung des OGH ist eine Kündigung eines Versicherungsverhältnisses innerhalb der 10-jährigen Bindungsfrist nicht möglich. Sollte es trotzdem zu einer Kündigung gekommen sein, wird die Rz 1391 allgemeiner formuliert, sodass im Fall einer Rückzahlung die Prämie zurückzuerstatten ist.

41.9 Rückforderung der Prämie ([§ 108g Abs. 5 EStG 1988](#))

1391

Zu Unrecht erstattete Prämien sind vom Steuerpflichtigen rückzufordern.

Als zu Unrecht erstattet gilt eine Prämie auch dann, wenn der Steuerpflichtige nach Ablauf der Bindungsfrist von 10 Jahren die Auszahlung der aus seinen Beiträgen resultierenden Ansprüche beantragt. In diesem Fall ist die Hälfte der Prämie rückzufordern. Erfolgt – **entgegen der höchstgerichtlichen Judikatur (vgl. OGH 07.09.2011, [7 Ob 138/11m](#)), die eine Prämienrückzahlung innerhalb von zehn Jahren als unzulässig beurteilt** – eine Rückzahlung **auf Grund einer Kündigung des Versicherungsverhältnisses** innerhalb von 10 Jahren, dann gilt die Prämie **ebenfalls** als zu Unrecht erstattet und ist zur Gänze rückzufordern.

Gleichzeitig damit ist in den oben genannten Fällen eine Nachversteuerung der bezughabenden Kapitalerträge vorzunehmen. Die nachzuerhebende Steuer ist im Abzugsweg

von der depotführenden Bank, der Versicherung oder der BV-Kasse einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Die Kapitalertragssteuer beträgt 25% vom Saldo Auszahlungsbetrag abzüglich einbezahlter Beiträge und abzüglich erhaltener Prämien. Mit dieser Einbehaltung gilt die Einkommensteuer für sämtliche Erträge als abgegolten.

Ebenso ist hinsichtlich der eingebrachten Guthaben und die darauf entfallenden Prämien aus [§ 108a EStG 1988](#) Beiträgen vorzugehen.

Auch die Ansprüche auf Kapitalgarantie entfallen (siehe [§ 108h Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#)).

27. Die Rz 1408 wird geändert (AbgÄG 2011 und IRÄG 2010)

42.4a Lohnzettelarten

1408

Art	Bezeichnung bzw. Inhalt	Gesetzliche Grundlage EStG 1988
1	Lohnzettel für beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtige („normaler“ Lohnzettel)	§ 84 (1)
2	Lohnzettel über Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 (bis einschließlich idF BBG 2011) oder Z 11 EStG 1988	§ 84 (1)
3	Lohnzettel der Krankenversicherungsträger (Krankengeld als Ersatzleistung für Aktivbezug)	§ 69 (2)
4	Lohnzettel der Heeresgebührenstelle (Bezüge nach dem 6. Hauptstück des HGG 2001)	§ 69 (3)
5	Lohnzettel über rückgezahlte Pflichtbeiträge	§ 69 (5)
6	Lohnzettel über Wochengeldauszahlung durch Sozialversicherungsträger	§ 84 (1)
7	Lohnzettel über Insolvenz-Entgelt durch den IE-Fonds	§ 69 (6)
8	Lohnzettel für Steuerpflichtige, für die aufgrund DBA keine Lohnsteuer einzubehalten ist (bei Anwendung der Befreiungsmethode; zB Lohnzettel für im Ausland Ansässige)	§ 84 (1)
9	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 4 EStG 1988 (Winterfeiertagsvergütung)	§ 69 (4)
10	<i>Lohnzettel über nicht gemeinsam versteuerte Unfallrenten (nur bis 2003)</i>	§ 84 (1)
11	Lohnzettel über ausschließlich pflegebedingte Geldleistungen	§ 84 (1)

	(Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld, Blindenzulage)	
12	Lohnzettel über Auszahlungen aus der Betrieblichen Vorsorge lt. BMSVG	§ 84 (1)
13	Lohnzettel aufgrund Insolvenz des Arbeitgebers	§ 84 (1)
14	Lohnzettel aufgrund Insolvenz des Arbeitgebers über Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 EStG 1988	§ 84 (1)
15	Lohnzettel der Krankenversicherungsträger über Bezüge im Sinne des Dienstleistungsscheckgesetzes	§ 69 (7)
16	Lohnzettel über Insolvenz-Entgelt durch den IE-Fonds (Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 EStG 1988)	§ 69 (6)
17	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 8 EStG 1988 (Bezüge gemäß § 33f Abs. 1 BUAG)	§ 69 (8)
18	Zusätzlicher Lohnzettel	§ 84 (1)
19	Lohnzettel über Rückzahlung von Pensionsbeiträgen nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988	§ 69 (9)
20	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 (Urlaubsentgelt gemäß § 8 Abs. 8 BUAG)	§ 69 (4)
21	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse (Abfindungen gemäß § 10 BUAG)	§ 67 (5)
22	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse (Abfertigungen gemäß § 13a BUAG)	§ 67 (3)
23	Lohnzettel über Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (idF AbgÄG 2011)	§ 84 (1)

Rechtsgrundlage für Lohnzettelarten:

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

28. Die Rz 1409 wird neu eingefügt (AbgÄG 2011)

42.4b Liste der Entwicklungsländer („DAC-List of ODA Recipients“)

1409

Am wenigsten entwickelte Länder	Andere einkommens-schwache Länder	Länder mit mittlerem Einkommensniveau (unterer Bereich) und andere Gebiete	Länder mit mittlerem Einkommensniveau (oberer Bereich) und andere Gebiete
Afghanistan	Kenia	Armenien	Albanien
Angola	Korea, Dem. Rep.	Belize	Algerien

Bangladesch	Kirgisistan	Bolivien	Anguilla
Benin	Südsudan	Kamerun	Antigua und Barbuda
Bhutan	Tadschikistan	Kap Verde	Argentinien
Burkina Faso	Simbabwe	Kongo, Rep.	Aserbaidschan
Burundi		Elfenbeinküste	Weißrussland
Kambodscha		Ägypten	Bosnien und Herzegowina
Zentral Afrikanische Rep.		El Salvador	Botswana
Tschad		Fidschi	Brasilien
Komoren		Georgien	Chile
Demokratische Rep. Kongo		Ghana	China
Dschibuti		Guatemala	Kolumbien
Äquatorial Guinea		Guyana	Cook Inseln
Eritrea		Honduras	Costa Rica
Äthiopien		Indien	Kuba
Gambia		Indonesien	Dominica
Guinea		Irak	Dominikanische Republik
Guinea-Bissau		Kosovo	Ecuador
Haiti		Marshallinseln	Ehemalige Jugoslawische Republik Mazedonien
Kiribati		Mikronesien, Föderierte Staaten	Gabun
Laos		Moldawien	Grenada
Lesotho		Mongolei	Iran
Liberia		Marokko	Jamaika
Madagaskar		Nicaragua	Jordanien
Malawi		Nigeria	Kasachstan
Mali		Pakistan	Libanon
Mauretanien		Papua-Neuguinea	Libyen
Mosambik		Paraguay	Malaysia
Myanmar		Philippinen	Malediven
Nepal		Sri Lanka	Mauritius
Niger		Swasiland	Mexiko
Ruanda		Syrien	Montenegro
Samoa		Tokelau	
São Tomé und		Tonga	
		Turkmenistan	

Príncipe		Ukraine	Montserrat
Senegal		Usbekistan	Namibia
Sierra Leone		Vietnam	Nauru
Salomoninseln		Westjordanland und Gazastreifen	Niue
Somalia			Palau
Sudan			Panama
Tansania			Peru
Osttimor			Serben
Togo			Seychellen
Tuvalu			Südafrika
Uganda			St. Helena
Vanuatu			St. Kitts und Nevis
Jemen			St. Lucia
Sambia			St. Vincent und die Grenadinen
			Suriname
			Thailand
			Tunesien
			Türkei
			Uruguay
			Venezuela
			Wallis und Futuna

29. Die Beispielsammlung wird um Beispiele aus der Ergebnisunterlage Lohnsteuer 2011 ergänzt. Gibt es zu einer Randzahl mehrere Beispiele, dann werden die jüngsten Beispiele zuerst angeführt.

10163

§ 15 Abs. 2 EStG 1988 und zugehörige VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge - Deputate in der Land- und Forstwirtschaft (Rz 163)

(2011)

In der Folge werden vier Varianten zur „Wohnraumbewertung“ in der Land- und Forstwirtschaft angeführt. Bei den Arbeitnehmern handelt es sich in den ersten drei Fällen um Saisonarbeiter und im Fall vier um einen fix angestellten Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber hat stets auch (mehr oder weniger) Interesse daran, dass die Arbeiter „am Hof“ oder in der Nähe übernachten:

- 1. Die Arbeitnehmer wohnen in einer getrennten Wohneinheit im Haus des „Bauern“ (bestehend aus einem Schlafzimmer für drei Personen, Aufenthaltsraum mit TV, Badezimmer mit Dusche und getrenntem WC, komplette Küche mit Sitzecke). Der Landwirt stellt keine Verpflegung zur Verfügung. Die Unterbringung von drei Arbeitern erfolgt nur saisonal (in der Erntezeit).**

Bisher wurden den Mitarbeitern als Sachbezug 2/10 (Wohnung, Beheizung und Beleuchtung) iHv 39,24 Euro/Monat abgezogen.
- 2. Im Haus des Landwirts gibt es eine eigene Wohneinheit mit vier Zimmern (unterschiedlich große Zimmer für zwei bis vier Personen). Die Saisonarbeiter erhalten Frühstück, Mittagessen und Abendessen, das gemeinsam mit der Bauernfamilie eingenommen wird.**

Bisher wurden 8/10 (156,96 Euro) für Verpflegung als Sachbezug angesetzt. Gleichzeitig minderte dies aber den Bezug lt. Kollektivvertrag (Landarbeiter NÖ).
- 3. Für die Saisonarbeiter wird das Nachbarhaus angekauft. Das Haus hat vier Zimmer mit je 13 - 18 m² Größe für je eine Person. Es gibt eine Gemeinschaftsküche mit Ofen, Kühlschrank, Abwasch, usw., 2 Bäder und 2 WC, weiters vom Hof aus zu begehen einen Wirtschaftsraum mit einer weiteren Dusche und WC, Waschmaschine und Platz zum Abstellen und Trocknen der Wäsche. Die Saisonarbeiter erhalten täglich ein Mittagessen.**

Bisher wurde von einem „Burschenzimmer“ ausgegangen; die Verpflegung (Mittagessen) wurde steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 belassen; es wurde kein Sachbezug angesetzt.

4. Sachverhalt wie bei Fall 3, aber es handelt sich nicht um einen Saisonarbeiter, sondern um einen ständig beschäftigten Arbeiter.

Bisher wurde von voller freier Station ausgegangen mit Ansatz eines Sachbezugswertes iHv 5/10 = 98,10 Euro. Anders als in Punkt 3 sei hier von einem „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ auszugehen (LStR 2002 Rz 148).

Ist ein Sachbezugswert anzusetzen und wenn ja, in welcher Höhe?

Gemäß [**§ 15 Abs. 2 EStG 1988**](#) zählen zu den Einnahmen auch geldwerte Vorteile. Diese sind mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes anzusetzen. Um nicht in jedem Einzelfall diesen Mittelpreis ermitteln zu müssen, sieht [**§ 1 der Sachbezugswerteverordnung**](#) für die volle freie Station und [**§ 3 der Sachbezugswerteverordnung**](#) für Deputate in der Landwirtschaft eine standardisierte Sachbezugsermittlung vor.

[**§ 1 Sachbezugswerteverordnung**](#) (Wert der vollen freien Station) kommt nur dann zur Anwendung, wenn Arbeitnehmern, die im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen sind, neben dem kostenlosen oder verbilligten Wohnraum auch eine Verpflegung zur Verfügung gestellt wird. [**§ 3 Sachbezugswerteverordnung**](#) ist immer dann anzuwenden, wenn Arbeitnehmern in der Land- und Forstwirtschaft (die nicht in den Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen sind) eine Wohnung bzw. Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt wird.

Nach LStR 2002 Rz 148 ist bei der Zurverfügungstellung einer einfachen arbeitsplatznahen Unterkunft (zB Schlafstelle, Burschenzimmer) durch den Arbeitgeber kein steuerpflichtiger Sachbezug anzusetzen, sofern an dieser Unterkunft nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen begründet wird. Dies würde beispielsweise für saisonbeschäftigte Arbeitnehmer im Fremdenverkehr oder für KrankenpflegeschülerInnen zutreffen.

Zu den einzelnen Fallbeispielen (die ersten drei Arbeitnehmer sind Saisonarbeiter, der vierte Arbeitnehmer ist fix angestellt):

1. Für die saisonbeschäftigte n Arbeiter in der Land- und Forstwirtschaft, denen eine eigene Wohnung, jedoch keine Verpflegung zur Verfügung gestellt wird, kommt [§ 3 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung](#) zur Anwendung. Da sich drei Arbeiter den Wohnraum teilen, ist der Sachbezugswert in Höhe von 15,90 Euro aliquot (mit je 5,30 Euro) zu berücksichtigen.
2. Den saisonbeschäftigte n Arbeitnehmern wird neben einer Wohnmöglichkeit auch die volle Verpflegung zur Verfügung gestellt, sodass [§ 1 der Sachbezugswerteverordnung](#) zur Anwendung kommt. Da für die einfache arbeitsplatznahe Unterkunft kein Sachbezug anzusetzen ist, ist für die volle Verpflegung ein Sachbezug von monatlich 156,96 Euro (8/10 vom der Wert der vollen freien Station 196,20 Euro) anzusetzen. [§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988](#) kommt nicht zur Anwendung, da diese Arbeitnehmer in der Land- und Forstwirtschaft im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen werden (LStR 2002 Rz 99).
3. Auf Grund des Sachverhalts sprechen die Indizien (zB eigene Küche) dafür, dass die Arbeitnehmer nicht im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen sind. Daher kommt für die Bewertung des kostenlosen zur Verfügung gestellten Wohnraums an die Arbeitnehmer in der Land- und Forstwirtschaft [§ 3 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung](#) zur Anwendung. Da jedem Arbeitnehmer ein einzelnes Zimmer in der Wohnung zur Verfügung steht, liegt kein Burschenzimmer nach LStR 2002 Rz 148 vor, sodass nach [§ 3 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung](#) ein Sachbezug von 15,90 Euro monatlich pro Arbeitnehmer anzusetzen ist.
Die Verpflegung ist nach [§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988](#) steuerfrei, da die Arbeitnehmer nicht im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen sind.
4. Wie im Fall 3 wird davon ausgegangen, dass der Arbeitnehmer nicht im Haushalt des Arbeitgebers aufgenommen ist. Es ist für den Arbeiter, der ständig in der Land- und Forstwirtschaft beschäftigt ist, für das kostenlos zur Verfügung gestellte Zimmer ein Sachbezug nach [§ 3 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung](#) anzusetzen (LStR 2002 Rz 148 kommt nicht zur

Anwendung). Das Vorliegen des Lebensmittelpunkts spielt in diesem Fall keine Rolle. Die Verpflegung ist wie im Fall 3 nach § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 steuerfrei.

42.5.5 § 17 EStG 1988

10406

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

(2011)

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

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

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

Die Energieberater erhalten Kilometergeld, Tagesdiäten und besitzen ein Firmenhandy.

Bei Überschreitung von bestimmten Umsatzgrenzen werden Prämien ausbezahlt. Zielvorgabe sind dzt. ca. 300 Beratungen jährlich (Umsatz daher ca. Euro 90.000) pro Energieberater. Ab 330 Beratungen erfolgen Prämienzahlungen.

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

Zielgruppe: Privatkunden, Gewerbekunden, sonstiger Bedarf.

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

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

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

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

Die Energieberater sind dem Bereich „Netzvertrieb“ zugeordnet.

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

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

Das „Angebot“ der Energieberater ist wie folgt definiert:

Bauen und Sanieren

- **Energieausweis ab Euro 380 mit Preisnachlässen für Kunden mit mehreren EVU-Produkten**

- **Aufdecken von Einsparpotenzialen**
- **Infos zu Förderungen**
- **Planungsberatung**
- **Verbesserungsvorschläge bei der Wärmedämmung**
- **Information über den sinnvollen Einsatz von Wohnraumlüftung**

Heizung und Warmwasser

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

Strom sparen

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

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

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

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

Die Verordnung enthält keine Definition des Begriffs "Vertreter". Sie legt lediglich fest, dass von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst

verbracht werden muss, sohin der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf.

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

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

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

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

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

[§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) - Vertreterpauschale für Versicherungsmakler (VO Werbungskostenpauschale § 1 Z 9, Rz 406)

(2007)

Ein Versicherungsmakler ist bei einem Unternehmen nichtselbständig tätig und verrichtet seine Tätigkeit vorwiegend im Außendienst.

Wird einem Versicherungsmakler das Werbungskostenpauschale für Vertreter (§ 1 Z 9 der VO - Werbungskostenpauschale) gewährt?

Der nichtselbständige Versicherungsmakler tätigt nicht selbst Geschäftsabschlüsse, wie dies für die Berufsgruppe der "Vertreter" typisch ist, sondern vermittelt nur Versicherungsverträge. Demzufolge steht ihm das Vertreterpauschale nicht zu (vgl. UFSL 09.11.2005, RV/0391-L/04, und UFSL 23.03.2006, RV/0944-L/04, zum Immobilienmakler).

10736

§ 26 Z 4 EStG 1988 bzw. § 15 Abs. 2 EStG 1988 – Fahrten von Außendienstmitarbeitern vom Wohnsitz in die Firmenzentrale – Vorliegen einer Dienstreise gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 oder Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Rz 736)

(2011)

Ein Unternehmen beschäftigt Außendienstmitarbeiter (Kundenbetreuer, es gilt KV für Angestellte), denen ein bestimmtes Gebiet (Bundesland) zur Betreuung von Kunden zugewiesen ist. Die Dienstnehmer (Außendienstmitarbeiter) werden am Betriebsort des Unternehmens grundsätzlich nicht tätig und haben dort auch keinen Arbeitsplatz zur Verfügung. Als Arbeitsstätte dieser Außendienstmitarbeiter ist die Wohnung anzusehen, da Dienstreisen generell von der Wohnung aus angetreten werden.

Die Arbeitnehmer suchen den Firmenstandort nur durchschnittlich einmal monatlich auf und verrichten dabei keine Innendiensttätigkeiten.

Liegt bei diesen (gelegentlichen) Fahrten der Außendienstmitarbeiter vom Wohnort (als Arbeitsstätte anzusehen) zum Firmensitz angesichts der Rechtsprechung des OGH (22.10.2009, 8 ObA 60/09w), wonach bei Fahrten eines Außendienstmitarbeiters von dessen Wohnort zum Firmensitz des Arbeitgebers

generell keine Dienstreise vorliegt, eine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 vor bzw. handelt es sich um berufliche Fahrten (bei Verwendung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges) und können somit für diese Fahrten steuerfreie Kilometergelder und Diäten ausbezahlt werden?

Nach **§ 26 Z 4 EStG 1988** liegt, wenn ein Arbeitnehmer an verschiedenen Standorten tätig werden muss und dem Arbeitnehmer an diesen verschiedenen Standorten auch ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, bei Fahrten zu bzw. zwischen diesen Standorten keine Dienstreise vor.

Die Rechtsprechung des OGH (22.10.2009, [8 ObA 60/09w](#)), wonach bei Fahrten eines Außendienstmitarbeiters von dessen Wohnort zum Firmensitz des Arbeitgebers generell keine Dienstreise vorliegt, stellt nur auf den kollektivvertraglichen Dienstreisebegriff (KV für Angestellte) ab und ist für den Dienstreisebegriff des **§ 26 Z 4 EStG 1988** nicht maßgebend.

Die Rechtsprechung (zB VwGH 03.07.1990, [90/14/0069](#)) bringt zum Ausdruck, dass bei Reisenden, die sich dauernd unterwegs befinden und ihre berufsbedingten Fahrten von der Wohnung aus antreten, der Sitz des Arbeitgebers grundsätzlich nicht als Arbeitsstätte anzusehen ist, sondern als Arbeitsstätte ist jener Dienstort anzusehen, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird, also die Wohnung des Arbeitnehmers. Nur in jenen Fällen, in denen ein Außendienstmitarbeiter regelmäßig auch am Betriebssitz des Arbeitgebers tätig wird, liegt für den Arbeitnehmer (Außendienstmitarbeiter) eine weitere Arbeitsstätte am Sitz des Arbeitgebers vor (VwGH 30.11.1993, [90/14/0136](#)).

Das heißt, es ist zu prüfen, wo der Arbeitnehmer für den Fall, dass er keinen Außendienst versieht, regelmäßig tätig wird (VwGH vom 24.04.2001, [96/13/0152](#)).

Auch bei Teleworkern, die ihre Arbeit ausschließlich zu Hause verrichten und beim Arbeitgeber über keinen Arbeitsplatz verfügen, wird die Wohnung des Arbeitnehmers als dessen Arbeitsstätte angesehen und werden die Fahrten zum

Sitz des Arbeitgebers grundsätzlich als Dienstreisen anerkannt (siehe LStR 2002 Rz 703a bzw. 10703a).

In analoger Auslegung der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 müssten daher auch bei Außendienstmitarbeitern, die nur gelegentlich zu Schulungszwecken zum Firmensitz des Arbeitgebers fahren und dort auch über keinen Arbeitsplatz verfügen, Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 vorliegen.

Hinsichtlich allfälliger Tagesgelder ist zu beachten, dass bei nicht täglicher Rückkehr an den Familienwohnsitz ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten entsteht (LStR 2002 Rz 721), anderenfalls nach einem Zeitraum von 5 oder 15 Tagen (LStR 2002 Rz 715 ff).

Die Häufigkeit der Fahrten zwischen Wohnung und Firmensitz hat grundsätzlich keine unmittelbare Bedeutung auf die Begünstigung der Fahrtkosten. Hält sich der Dienstnehmer jedoch häufig am Sitz der Firma auf, ist dies allerdings ein Hinweis, dass sehr wohl eine Arbeitsstätte am Sitz der Firma gegeben ist und tatsächlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliegen (vgl. LStR 2002 Rz 10703a).

10992

§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - Vortragende für Deutschkurse (Rz 992)

(2011)

Der österreichische Integrationsfonds (ÖIF) hat einen Test entwickelt. Die Ablegung dieses Tests wird als Grundlage für die Erfüllung der Integrationsvereinbarung und auch zum Nachweis der Deutschkenntnisse für den Erwerb der Staatsbürgerschaft verwendet. Auf diesen Test wird österreichweit an zahlreichen zertifizierten Kursinstituten vorbereitet (siehe auch Ausführungen auf: www.integrationsfonds.at).

Auf Grund von §§ 14 bis 16 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz (NAG) haben in Österreich niedergelassene Drittstaatsangehörige eine

Integrationsvereinbarung zu unterzeichnen und es sind zwei Module (Modul 1 - Alphabetisierungskurs und Modul 2 -Deutsch-Integrationskurs) zu erfüllen. Die Integrationsvereinbarung bezieht den Erwerb von Kenntnissen der deutschen Sprache, insbesondere der Fähigkeit des Lesens und Schreibens, zur Erlangung der Befähigung zur Teilnahme an gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und kulturellen Leben in Österreich. § 16 NAG beinhaltet das Kursangebot und sieht vor, dass die Zertifizierung der Kurse und die Evaluierung der vermittelten Lehrinhalte vom Österreichischen Integrationsfonds vorgenommen werden. Die Inhalte der Kurse werden nach § 16 Abs. 4 NAG in der Verordnung des Bundesministeriums für Inneres über die Integrationsvereinbarung (Integrationsvereinbarungs-Verordnung) geregelt.

Die Integrationsvereinbarungs-Verordnung sieht die Voraussetzungen für die Zertifizierung der Kursinstitute und auch des Lehrpersonals vor. Nach § 6 dieser Verordnung wird auch die Anzahl der Unterrichtseinheiten für diese Kurse geregelt. In der Anlage A und B zur Verordnung befinden sich die Rahmencurricula für Alphabetisierungskurse und Deutsch-Integrationskurse.

Vortragende, die nicht bereits nach § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in einem Dienstverhältnis stehen, erzielen, wenn sie nach einem vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan im Sinne der LStR 2002 Rz 992 unterrichten, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Als vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne gelten auch Studien-, Lehr- oder Stundenpläne eines akkreditierten Lehrganges oder Studiums.

Sind die Lehrer an diesen Instituten gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 oder Z 5 EStG 1988 nichtselbständig tätig?

Es ist vorrangig zu prüfen, ob aufgrund der allgemeinen Merkmale gemäß § 47 Abs. 2 EStG erster und zweiter Satz EStG 1988 ein Dienstverhältnis (vgl. LStR 2002 Rz 930 ff) vorliegt.

Konkrete Merkmale für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit sind:

- **persönliche Arbeitspflicht**
- **Unterwerfung unter einer betrieblichen Ordnungsvorschrift**
- **Gebundenheit an persönliche Weisungen**
- **Kontrollunterworfenheit**
- **disziplinäre Verantwortlichkeit**
- **Dauerschuldverhältnis**

Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen bzw. sie können in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen. Siehe VwGH vom 31.03.2005, [2000/15/0127](#), VwGH vom 31.01.1995, [92/08/0213](#), VwGH vom 17.12.2002, [99/08/0008](#).

Überdies sieht im vorliegenden Sachverhalt **§ 16 des Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetzes** (NAG) konkrete Inhalte der von den zertifizierten Kursinstituten angebotenen Kurse (Alphabetisierungskurs und Deutsch-Integrationskurs) vor, die näher in der Integrationsvereinbarungs-Verordnung geregelt sind. Die Integrationsvereinbarungs-Verordnung enthält die Voraussetzungen für die Zertifizierung der Kursinstitute sowie für das Lehrpersonal. Durch Rahmencurricula für die Alphabetisierungskurse und die Deutsch-Integrationskurse, die in den Anlagen A und B zur Verordnung zu finden sind, werden die Qualitätsstandards für den Unterricht gewährleistet. Der Deutsch-Integrationskurs hat das Ziel das A2-Niveau des Gemeinsamen Europäischen Referenzrahmens für Sprache zu erreichen. Nach § 6 der Integrationsvereinbarungs-Verordnung umfassen der Alphabetisierungskurs 75 und der Deutsch-Integrationskurs 300 Unterrichtseinheiten.

Da die Tätigkeit nach einem standardisierten Konzept auszuüben ist, welches durch Gesetz (NAG) und Verordnung vorgegeben ist, bleibt dem Beschäftigten so gut wie kein Handlungsspielraum, den er selbständig füllen kann.

Aus der Gewichtung der einzelnen Beurteilungskriterien ergibt sich somit, dass die ausgeübte Tätigkeit als Dienstverhältnis einzustufen ist. Steuerrechtlich liegen bei diesen Vortragenden in der Regel Einkünfte gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG](#)

1988 vor. Bei Zutreffen der Voraussetzungen kann in Einzelfällen auch § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 zur Anwendung kommen.

§ 47 EStG 1988 - Dienstvertrag oder Werkvertrag eines Leiters eines Forschungszentrums (Rz 992)

(2009)

Der Leiter eines Universitätsforschungsinstitutes wird im Rahmen eines Einjahresvertrages mit folgendem Vertragsinhalt als freier Dienstnehmer beschäftigt:

- Beschäftigung durchschnittlich 10 Stunden pro Woche
- Abrechnung an Hand von Stundennachweisungen
- Bindung an Arbeitszeit und Arbeitsort nur hinsichtlich der Teilnahme an Besprechungen
- Weisungsgebundenheit hinsichtlich der Empfehlungen des Internationalen Wissenschaftlichen Beirats, der Einhaltung der von der Forschungsförderungsgesellschaft vorgegebenen Richtlinien und den in den Förderverträgen festgelegten Bestimmungen, sowie in begründeten Ausnahmefällen
- Vertretung durch andere, eingeschränkt durch die Geheimhaltungspflicht betreffend alle Geschäftsvorgänge und Betriebsergebnisse, Daten, Informationen, Mitteilungen usw. sowohl allen anderen Dienstnehmern als auch Dritten gegenüber und über die Zeit nach Beendigung des Dienstverhältnisses hinaus. Weitergabe von Unterlagen und Informationen erst nach Zustimmung des Dienstgebers
- Urheber- und Nutzungsrechte an den Diensterfindungen hat der Dienstgeber
- Kein Anspruch auf Urlaub, Krankenentgelt, Sonderzahlungen, Abfertigung, Entlohnung nach dem Kollektivvertrag
- Verwendung eigener Betriebsmittel (PKW, Telefon, EDV)
- Kein Ersatz von Reisekosten und sonstigem Aufwand durch den Dienstgeber

Liegt eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vor? Wie ist das Erkenntnis des VwGH vom 15.07.1998, [97/13/0169](#), iZm einem Geschäftsführer, der einen Vertrag auf ein Jahr abgeschlossen hat, zu verstehen?

Auszug aus VwGH vom 15.07.1998, [97/13/0169](#): „Aus dem Umstand allein, dass das jeweils für ein Jahr vereinbarte Honorar des Geschäftsführers in monatlichen Teilbeträgen zufloss, kann ein Unternehmerrisiko nicht jedenfalls ausgeschlossen werden. Die Urlaubsregelung, Krankheitsregelung und Vertretungsregelung im jeweiligen Jahresvertrag sowie die Umstände, dass die Reisekosten vom Geschäftsführer getragen werden müssen und dass Jahr für Jahr das Anstellungsverhältnis neu gegründet wurde, deuten vielmehr auch auf das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auf Seiten des Geschäftsführers hin. (Hier: Dem Geschäftsführer steht kein eigener Urlaubsanspruch zu; vielmehr steht es ihm frei, sich in den Zeiträumen zu erholen, in denen seine Anwesenheit nach eigener Einschätzung nicht erforderlich ist; bei Erfüllung seiner Aufgabe kann sich der Geschäftsführer eines geeigneten Vertreters bedienen, allerdings dürfen daraus dem Unternehmer keine Kosten erwachsen).“

Die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse stellt bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers her, die sich lediglich auf den Erfolg der Arbeitsleistung der Geschäftsführung bezieht. Eine solche sachliche Weisungsgebundenheit, die von einer sich in persönlicher Abhängigkeit äußernden, durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnete Weisungsgebundenheit zu unterscheiden ist, begründet für sich allein kein Dienstverhältnis.

Vertritt die Behörde die Meinung, der Geschäftsführer einer GmbH erbringe mit seiner Leistung keinen bestimmten Erfolg, also kein Werk, übersieht sie, dass unter dem Begriff eines Werks im Sinne des [§ 1165 ABGB](#) nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke, verstanden werden (Hinweis Krejci in Rummel/2, Rz 9 zu [§ 1165, § 1166 ABGB](#)). Unter einem solchen Werk kann somit auch die Besorgung der Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft als solche gemeint sein. Dass der Geschäftsführer grundsätzlich seine Arbeitskraft und nicht einen Arbeitserfolg schuldet, trifft nicht zu.“

Arbeitsvertrag, Werkvertrag und freier Dienstvertrag unterscheiden sich nach verschiedenen Merkmalen, wobei bei den Vertragsarten einzelne Merkmale nicht notwendig, sondern nur typisch für die Vertragsart vorhanden sein müssen, die Merkmale in verschiedenen Ausprägungen vorliegen können und das Fehlen schwacher Merkmale durch besonders

hervorragende Merkmale ausgeglichen werden. Wesentlich für die Beurteilung des Vertragstypus ist das Überwiegen wesentlicher Merkmale.

Nach der Rechtsprechung des VwGH vom 10.11.2004, [2003/13/0018](#), ist überhaupt (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen.

Durch die dienstvertragliche Verpflichtung des Leiters des Forschungszentrums, den Empfehlungen des Internationalen Wissenschaftlichen Beirats zu folgen, die von der Forschungsförderungsgesellschaft vorgegebenen Richtlinien und in den Förderverträgen festgelegte Bestimmungen einzuhalten, haben die Eigentümer des Forschungszentrums ihr Weisungsrecht dokumentiert. Untermauert wird diese dienstvertragliche Weisungsgebundenheit durch die „Generalklausel“, wonach ein Weisungsrecht ebenso in begründeten Ausnahmefällen (ohne diese zu definieren) besteht.

Damit ist jedenfalls das Kriterium der Weisungsgebundenheit erfüllt, wenn auch – naturgemäß bei leitenden Angestellten – schwächer ausgeprägt.

Die Funktion des Leiters des Forschungszentrums ist mit der eines GmbH- Geschäftsführers vergleichbar (Vertretung nach außen, Geschäftsführung). Nach der seit dem oben genannten Erkenntnis vom 10.11.2004 nunmehr ständigen Judikatur des VwGH, ist damit das Kriterium der organisatorischen Eingliederung erfüllt.

Darüber hinaus spricht Folgendes für die Qualifizierung der Tätigkeit als nichtselbständige Tätigkeit im Sinne des [§ 47 EStG 1988](#):

- Nach [§ 1151 Abs. 1 ABGB](#) liegt ein Dienstvertrag vor, wenn sich jemand auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet. Übernimmt jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt, liegt ein Werkvertrag vor. Dem Leiter wird das Bemühen um den Erfolg in der Forschung und nicht das Werk an sich entlohnt, was sich auch dadurch zeigt, dass alle Diensterfindungen und Urheberrechte dem Arbeitgeber zu übertragen sind.

- Laut Arbeitsvertrag ist ein Mindestmaß an Stunden zu erbringen, was auf ein Dauerschuldverhältnis für dieses eine Vertragsjahr hinweist.
- Die persönliche Abhängigkeit drückt sich in der Abrechnung nach erfolgsunabhängig geleisteten Stunden aus, auch wenn der Leiter relativ frei im Rahmen dessen über seine Zeiteinteilung disponieren kann.
- Da eine Vertretung durch andere Arbeitnehmer des Institutes oder durch Dritte nur nach Abstimmung mit dem Arbeitgeber zulässig ist und wegen der vertraglich vereinbarten Geheimhaltungspflicht auch nach Beschäftigungsende praktisch ausgeschlossen ist, ist das Kriterium der persönlichen Abhängigkeit gegeben.

Der Leiter des Forschungszentrums bezieht daher Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

42.5.15 § 70 EStG 1988 bis § 84 EStG 1988

11181

§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 - Abzugs- oder Tarifsteuer bei Künstlern; Haftungsinanspruchnahme (Rz 1181)

(2011)

Ein Opernsänger bezieht aufgrund mehrerer Verträge mit österreichischen und internationalen Opernhäusern Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Tätigkeit. Er ist slowakischer Staatsbürger und hat dort einen Wohnsitz. Auch in Österreich hat er seit fast 10 Jahren einen Wohnsitz laut ZMR. Weiters ist im Steuerakt des Finanzamtes für diese Zeit auch eine Beziehung zu einer, an derselben Adresse wohnhaften, Partnerin mit Kind angemerkt.

Bei den Verträgen mit den inländischen Opernhäusern handelt es sich zweifelsfrei um Dienstverträge und es wurden auch (teilweise zeitüberschneidend) Lohnzettel übermittelt. Die darin ausgewiesene Lohnsteuer beträgt 20%, woraus zu schließen ist, dass der Steuerpflichtige als beschränkt Steuerpflichtiger behandelt und Abzugssteuer gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 einbehalten wurde.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens bestreitet der Steuerpflichtige jemals in Österreich einen Wohnsitz gehabt zu haben und meldet diesen lt. Melderegisterdaten auch umgehend ab.

- 1. Wenn die Arbeitnehmerveranlagung unter der Voraussetzung „unbeschränkt steuerpflichtig“ durchgeführt wird, ergibt sich die entsprechende Lohnsteuernachforderung für die inländischen Einkünfte automatisch (Gegenüberstellung Tarifsteuer – Abzugssteuer) und der Steuerpflichtige wird so unmittelbar für die Lohnsteuerhaftung in Anspruch genommen. Wäre der Steuerpflichtige nicht aufgrund der zeitüberschneidenden Lohnzettel in der Pflichtveranlagung, könnte er den Antrag im Rechtsmittelweg wieder zurückziehen und müsste die Lohnsteuer im Haftungswege über die jeweiligen Betriebsstättenfinanzämter der einzelnen Opernhäuser geholt werden?***
- 2. Kann der Steuerpflichtige sofern das Welteinkommen zu besteuern ist, jedenfalls unmittelbar in Anspruch genommen werden?***

1.) Der Arbeitgeber hat, wenn er davon ausgehen kann, dass es sich bei dem Erbringer der Leistung um einen beschränkt Steuerpflichtigen handelt, eine Abzugssteuer nach [§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) in der Höhe von 20% bzw. 35% einzubehalten. Stellt sich allerdings im Zuge der Veranlagung heraus, dass diese Abzugsbesteuerung aufgrund von falschen Angaben des Steuerpflichtigen (Leistungserbringer) angewandt wurde, ist der Arbeitnehmer nach [§ 83 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) (iVm [§ 41 Abs. 1 EStG 1988](#)) unmittelbar in Anspruch zu nehmen. Liegt kein Pflichtveranlagungstatbestand nach [§ 41 Abs. 1 EStG 1988](#) vor (zB gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte oder andere Einkünfte von mehr als 730 Euro), kann nur mittels Haftung gegenüber dem Arbeitgeber die Lohnsteuer vorgeschrieben werden ([§ 82 EStG 1988](#)).

2.) Eine unmittelbare Inanspruchnahme eines unbeschränkt Steuerpflichtigen durch die Abgabenbehörden kann nur dann erfolgen, wenn die Voraussetzungen des [§ 41 EStG 1988](#) (bzw. [§ 42 EStG 1988](#)) vorliegen. Bei Vorliegen von ausländischen Einkünften wird der Pflichtveranlagungstatbestand in der Regel

durch die Bestimmung des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (andere Einkünfte von mehr als 730 Euro) ausgelöst. Zu den anderen Einkünften zählen nämlich auch ausländische Einkünfte für die Österreich das Besteuerungsrecht zukommt oder die im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu erfassen sind (vgl. LStR 2002 Rz 910).

§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 – Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die an Fachhochschulen als Vortragende tätig sind (Rz 1181)
(2010)

Folgende zwei Fälle als Beispiel:

- 1) An der Fachhochschule Salzburg unterrichtet ein in Deutschland außerhalb des Grenzgebietes wohnhafter Professor, der täglich nach Deutschland zurückkehrt. Er ist das ganze Jahr über als Arbeitnehmer in Österreich tätig, hält wöchentlich mehrere Vorlesungen oder Übungen ab, seine angebotenen Veranstaltungen sind im Lehrplan der FH fix integriert.
- 2) Im Rahmen eines Themenschwerpunktes lädt die Fachhochschule Salzburg einen Schweizer Gastprofessor ein, der innerhalb von zwei Semestern vier Kurzseminare (3 Tage pro Veranstaltung) gestaltet. Auch der Schweizer Professor erhält einen Dienstvertrag, auch seine Seminare sind im Lehrplan enthalten.

Insbesondere bei Vortragenden von Fachhochschulen gibt es immer wieder Abgrenzungsprobleme zwischen Vortrags- und unterrichtender Tätigkeit. Vor allem werden offensichtlich solche Arbeitnehmer innerhalb der Finanzverwaltung unterschiedlich besteuert.

Wann hat die Besteuerung nun nach Tarif oder gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu erfolgen?

Fall 1)

Es liegen nichtselbständige Einkünfte (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 bzw. subsidiär § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 – vgl. LStR 2002 Rz 992) vor. Die Unterscheidung ob es sich hier um eine vortragende bzw. unterrichtende Tätigkeit handelt ist dabei steuerlich irrelevant.

Da es sich bei dem Professor um einen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer handelt, hat die Besteuerung nach § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu erfolgen.

§ 99 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

"Die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger wird durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer):

1. Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden."

In der EAS 702 wird klargestellt, wie der Begriff "Vortragender" auszulegen ist:

"Der in § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 verwendete Begriff "Vortragender" kann nicht in engem Wortsinn verstanden werden, sondern umfasst jedenfalls auch die durch Vortrag gestaltete Unterrichtstätigkeit. Denn Sinn und Zweck der zitierten Gesetzesbestimmung ist eine weitestgehende Sicherung des inländischen Steueraufkommens bei den bloß der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Steuerausländern."

-> Ein Professor an einer Fachhochschule ist damit als Vortragender im Sinne des § 99 EStG 1988 zu interpretieren und als Arbeitnehmer von der Fachhochschule gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 mit 20 bzw. 35% der Besteuerung zu unterziehen.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in dem Staat zu besteuern, in dem die unselbstständige Arbeit ausgeübt wird.

Anmerkung: Die Gastprofessorenregelung des Art. 20 DBA-D ist nicht anwendbar, da es sich nicht um Vergütungen handelt, die von außerhalb Österreichs bezogen werden.

Fall 2)

Ein Schweizer Gastprofessor unterrichtet zwei Semester in Österreich

Siehe Lösung zu Fall 1

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in dem Staat zu besteuern, in dem die unselbstständige Arbeit ausgeübt wird.

Hinweis: Das DBA-Schweiz enthält keine eigene Bestimmung betreffend Gastprofessoren.

S 70 EStG 1988 - Mitgeteilte Spesen bei ausländischen Sportlern (Rz 1181)

(2009)

Ein österreichischer Fußballverein beschäftigt einen beschränkt steuerpflichtigen Fußballer, der in Tschechien wohnt und nur zum Training und zu Meisterschaftsspielen nach Österreich kommt. Der Sportler bekommt ein Honorar und macht schriftlich seine Werbungskosten (Kilometergelder) geltend. Er teilt dem Arbeitgeber (Verein) schriftlich seine Spesen mit. Diese Spesen sind die Kilometergelder für die Fahrten von seiner Wohnung zum Training bzw. zu den Heim- und Auswärtsspielen.

Können diese Spesen als Werbungskosten bei der Anwendung der Nettomethode vom Verein berücksichtigt werden?

Die Aufwendungen für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgedeckt. Der Verkehrsabsetzbetrag kann nur im Zuge einer Veranlagung berücksichtigt werden.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 wurde die Bruttobesteuerung durch eine Nettobesteuerung (Berücksichtigung von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben) ergänzt. Die neue Rechtslage ist auf Einkünfte anzuwenden, die ab dem 24. Mai 2007 zufließen.

Die Nettobesteuerung setzt voraus, dass

- der Empfänger der Einnahmen (Arbeitnehmer) in der EU oder dem EWR ansässig ist und
- dem Arbeitgeber die unmittelbar mit den Bezügen
- zusammenhängenden Werbungskosten vor dem Zufließen

der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat.

Liegen diese Voraussetzungen vor, kann der Arbeitgeber die mit den Bezügen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten abziehen (siehe auch EStR 2000 Rz 8006e). Dazu zählt auch das Pendlerpauschale, sofern die Voraussetzungen dafür vorliegen.

Nur die mit den Bezügen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten können im Steuerabzugsverfahren abgezogen werden. Unmittelbar zusammenhängende Werbungskosten sind solche, die bei der Leistungserbringung im Inland selbst

(Sportveranstaltung) anfallen oder ausschließlich durch diese bedingt sind, wie etwa vom Arbeitgeber getragene (ersetzte) Reisespesen bzw. vom Einnahmenempfänger selbst getragene Reisekosten, die im Zusammenhang mit der vergüteten Leistung stehen. An Fahrtkosten sind stets die Kosten der Anreise zur inländischen Veranstaltung abzugsfähig; die Kosten der Abreise sind nur abzugsfähig, wenn sie nicht mit einem weiteren Auftritt außerhalb Österreichs in Zusammenhang stehen (vgl. EStR 2000 Rz 8006c).

Sowohl die Bruttoabzugssteuer als auch die Nettoabzugssteuer stellen eine pauschale Besteuerung dar. Die Besteuerung umfasst auch steuerfreie Bezüge gemäß [§ 3 EStG 1988](#), Kostenersätze gemäß [§ 26 EStG 1988](#) sowie Zuschläge gemäß [§ 68 EStG 1988](#). Die neugeschaffene Regelung des [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) ist ebenso wenig anwendbar wie die Bestimmungen des [§ 67 EStG 1988](#) über die Besteuerung von sonstigen Bezügen.

Bundesministerium für Finanzen, 14. Dezember 2011