

2. Mai 2006
BMF-010203/0194-VI/7/2006

An

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

1. LStR-Wartungserlass 2006

Im Rahmen der "1. laufenden Wartung 2006" werden vor allem die gesetzlichen Änderungen des Abgabenänderungsgesetzes 2005, sonstige gesetzliche Maßnahmen und wesentliche höchstgerichtliche Entscheidungen in die LStR 2002 eingearbeitet.

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

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

1 Die Rz 7 wird neu formuliert und um die Aufzählung der EU- bzw. der EWR-Länder und um eine Aussage der EStR 2000 ergänzt.

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

7

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

- Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der EU oder des EWR,
- kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland,
- Vorliegen inländischer Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988,

- Haupteinkünfte in Österreich und
- Nachweis der Auslandseinkünfte durch eine Bescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde (Ansässigkeitsbescheinigung).

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

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

EU-Mitgliedstaaten sind:

Österreich, Deutschland, Frankreich, Spanien, Portugal, Italien, Malta, England, Irland, Schweden, Finnland, Dänemark, Holland, Belgien, Luxemburg, Griechenland, Zypern, Slowenien, Ungarn, Slowakei, Tschechien, Polen, Estland, Lettland, Litauen.

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

2 Die Rz 9 wird um die prämienbegünstigte Pensions- und Zukunftsvorsorge ergänzt. In der Rz 12 wird eine Aussage der EStR 2000 übernommen.

9

Mit der Option auf die unbeschränkte Steuerpflicht sind bei Vorliegen der Voraussetzungen folgende Begünstigungen verbunden:

- Alleinverdienerabsetzbetrag,
- Alleinerzieherabsetzbetrag,
- Unterhaltsabsetzbetrag,
- die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nach den § 34 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 sowie einige weitere steuerliche Randbereiche (Tarifermäßigung für Erfindungen nach § 38 EStG 1988),

- Freibetrag nach § 105 EStG 1988, Bausparen nach § 108 EStG 1988,
prämienbegünstigte Pensionsvorsorge nach § 108a EStG 1988,
prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge nach § 108g EStG 1988.

12

Keine Auswirkungen ergeben sich für Grenzgänger, die nach Österreich einpendeln und deren Einkünfte auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung zugewiesen sind.

Da die beantragte unbeschränkte Steuerpflicht weder an einen inländischen Wohnsitz noch an einen inländischen gewöhnlichen Aufenthalt noch an ein anderes "ähnliches Merkmal" anknüpft, bewirkt sie für sich allein keine inländische Ansässigkeit iSd österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen.

3 Übersicht über die Absetz- und Freibeträge im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung bei unbeschränkter Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988, beschränkter Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 EStG 1988 und beantragter unbeschränkter Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988.

14a

Auswirkungen des Umfangs der Steuerpflicht auf die Absetz- und Freibeträge:

	unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988	beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 EStG 1988	beantragte unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988
Werbungskosten	Ja	Ja	Ja
Sonderausgaben	Ja	Ja, sofern sie sich auf das Inland beziehen	Ja
außergewöhnliche	Ja	Nein	Ja

Belastungen			
Hinzurechnung gem. § 102 Abs. 3 EStG 1988	Nein	Ja, im Falle einer Veranlagung	Nein
AVAB/AEAB (Ehe)Partner unbeschränkt steuerpflichtig	Ja	Nein	Ja
AVAB/AEAB (Ehe)Partner nicht unbeschränkt steuerpflichtig	Nein	Nein	Ja
Unterhaltsabsetzbetrag	Ja	Nein	Ja

4 Rz 46a wird betreffend Kombilohn eingefügt.

46a

Mit dem Beschäftigungsförderungsgesetz (BeFG), BGBl I 114/2005, vom 27.10.2005 wurde § 34a Arbeitsmarktservicegesetz (AMSG) geändert. Zur Förderung der Beschäftigungsaufnahme von länger als ein Jahr langzeitbeschäftigte Personen unter 25 sowie über 45 Jahren im Niedriglohnsektor können Beihilfen im Sinne des § 34 AMSG an und für diese Personen als Kombilohn gewährt werden. Die Beihilfe beträgt maximal 50% des zuletzt gebührenden Arbeitslosengeldes bzw. der zuletzt gebührenden Notstandsbeihilfe, höchstens jedoch die Differenz zwischen dem monatlichen Bruttoentgelt und einer Entgeltobergrenze von 1.000 €. Eine nach diesen Bestimmungen bezahlte Beihilfe ist steuerfrei im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988.

Wird eine derartige Beihilfe direkt an den Arbeitnehmer gezahlt, ist sie bei diesem steuerfrei und fällt nicht unter die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (Hochrechnung).

Eine an den Arbeitgeber gewährte derartige Beihilfe ist bei diesem steuerfrei und führt zu keiner Aufwandskürzung (siehe EStR 2000 Rz 4857a). Daraus

resultierende Zahlungen an den Arbeitnehmer führen beim Arbeitnehmer aber zu steuerpflichtigem Arbeitslohn (siehe auch Rz 48).

5 Rz 56 und 59 werden im Hinblick auf das AbgÄG 2005 (betr. Personalgestellung) und im Sinne zweier VwGH-Erkenntnisse (24.10.2005, 2002/13/0068, und 3.11.2005, 2004/15/0124) abgeändert.

56

Die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung, Wartung von Anlagen, Planung, Beratung und Schulung ist dann begünstigt, wenn ein inländisches Unternehmen diese Tätigkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen im Ausland ausführt und zu diesem Zweck eigene Arbeitnehmer im Ausland einsetzt (siehe auch VwGH 17.11.2004, 2000/14/0105). Der inländische Arbeitgeber muss nicht gleichzeitig Errichter der ausländischen Anlage sein; diese Errichtung kann auch durch ein ausländisches Unternehmen erfolgen. Es ist ausreichend, wenn sich der Arbeitgeber an der Anlagenerrichtung bloß beteiligt, indem er eine der im Gesetz aufgezählten begünstigten Tätigkeiten (zB Planung und Montageüberwachung) zur Errichtung der Anlage beisteuert (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0068; VwGH 3.11.2005, 2004/15/0124). Es macht daher keinen Unterschied, ob der inländische Arbeitgeber als Bauherr, Generalunternehmer, Subunternehmer oder etwa in anderer Form unternehmerischer Kooperation an der Anlagenerrichtung mitwirkt (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0105).

Die Personalgestellung durch einen inländischen Arbeitgeber ist ab 1. Jänner 2006 nur dann eine begünstigte Tätigkeit, wenn die Gestellung an einen inländischen Betrieb erfolgt, der eine begünstigte Tätigkeit im Ausland ausführt.

Unter Bauausführung im weitesten Sinne sind alle Maßnahmen zu verstehen, die mit der Errichtung oder Erweiterung von Bauwerken (Hoch- und Tiefbauten) im Zusammenhang stehen. Zu den begünstigten Tätigkeiten im Zusammenhang mit Bauausführungen im Ausland zählen auch die Vorbereitungshandlungen wie das Aufsuchen des entsprechenden Standortes sowie Vermessungen auf Grund eines bereits erteilten Auftrages und daran anschließende Tätigkeiten (Projektierung und bauliche Planung). Die bloße Einrichtung fertig gestellter Baulichkeiten mit beweglichem Mobiliar und ähnlichem zählt nicht zu den

begünstigten Tätigkeiten (zB Aufstellen von Regalen, Büromöbel und sonstiger Einrichtungsgegenstände).

59

Von einer Errichtung von Anlagen (Bauausführung, Montage, usw.) kann nur dann ausgegangen werden, wenn zumindest ein Auftrag für das (Teil-)Projekt erteilt worden ist. Vorbereitende Arbeiten zur Erlangung eines Auftrages (Arbeiten für eine Anbotserstellung) fallen nicht unter die Begünstigung, und zwar auch dann nicht, wenn im Nachhinein ein Auftrag für dieses Projekt erteilt wird.

6 Rz 77a wird neu eingefügt (die vom Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer finanzierten Grippeschutzimpfungen sind steuerfrei).

77a

Der betriebsärztliche Dienst bzw. – in Ermangelung eines solchen – die Zurverfügungstellung einer ärztlichen Leistung im Betrieb, die üblicherweise durch den betriebsärztlichen Dienst erbracht wird, ist eine Einrichtung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988.

Maßnahmen der betrieblichen Gesundheitsvorsorge, die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt anbietet (zB Grippeschutzimpfungen), stellen daher einen steuerfreien Vorteil dar.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist die Gewährung des Vorteils an alle Arbeitnehmer oder einer Gruppe von Arbeitnehmern. Siehe dazu Rz 75 f.

Kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis – und somit keine steuerbare Leistung – liegt vor, wenn der Arbeitgeber im weit überwiegend eigenen Interesse Untersuchungs- oder Impfkosten trägt. Dies ist beispielsweise bei vorgeschriebenen ärztlichen Untersuchungen (zB von Fluglotsen) oder bei Impfungen zur Vermeidung einer Berufskrankheit im Sinne des § 177 ASVG der Fall. Als Berufskrankheit gelten demnach Krankheiten, die in der Anlage 1 zu § 177 ASVG genannt sind, wenn sie durch die Ausübung einer entsprechenden Beschäftigung in einem ebenfalls in der Anlage 1 bezeichneten Unternehmen verursacht sind.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber bietet eine kostenlose FSME-Impfung durch einen Betriebsarzt

- a) allen Arbeitnehmern an,**
- b) einem Arbeitnehmer an, der für das Unternehmer als Forstarbeiter tätig ist,**
- c) einem einzelnen Arbeitnehmer an (Gruppenmerkmal nicht erfüllt).**

Lösung:

- a) Die Impfleistung ist ein gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 EStG steuerfreier Vorteil aus dem Dienstverhältnis.**
- b) Die Impfleistung ist nicht steuerbar, da laut Anhang 1 zu § 177 ASVG durch Zeckenbiss übertragbare Krankheiten bei land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten zu den Berufskrankheiten zählen und daher kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis gegeben ist.**
- c) Es liegt ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, da der Arbeitgeber die Impfleistung nicht einer Gruppe von Arbeitnehmern, sondern nur einem einzelnen ausgewählten Arbeitnehmer anbietet.**

7 In Rz 84 wird klargestellt, wie Beiträge in eine Zukunftsvorsorge, bei jährlicher Entrichtung, zu behandeln sind.

84

Vom Arbeitnehmer kann der den Freibetrag von 300 Euro übersteigende (steuerpflichtige) Betrag bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Eine kumulative Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a und § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 innerhalb des Freibetrages von 300 Euro ist nicht zulässig (VwGH 7.5.1979, 3513/78).

Beitragszahlungen des Arbeitnehmers zu einer Zukunftsvorsorgemaßnahme des Arbeitgebers sind für die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 des Arbeitgeberbeitrages nicht schädlich; sie sind als Leistungen des Arbeitnehmers in den Freibetrag von 300 Euro nicht einzubeziehen.

Ebenso ist es zulässig, dass Ansprüche aus einer Zukunftsvorsorgemaßnahme des alten Arbeitgebers auf eine Zukunftsvorsorgemaßnahme des neuen Arbeitgebers übertragen werden.

Werden Beiträge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 in größeren Zeiträumen als den Lohnabrechnungszeiträumen geleistet (jährlich oder

vierteljährlich), sind diese Beträge als sonstiger Bezug zu werten und erhöhen daher nicht das Jahressechstel (VwGH 19.3.1997, 95/13/0070).

Diese Beitragszahlungen sind aber auch nicht auf das Jahressechstel anzurechnen, sodass die begünstigte Besteuerung für den 13. und 14. Bezug in vollem Umfang erhalten bleibt. Über den steuerfreien Betrag von 300 Euro jährlich hinaus geleistete Beiträge des Arbeitgebers sind nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern.

8 In der Rz 137b wird ein Zitat berichtigt.

3.8 Anhang

137b

Die wichtigsten Rechtsgrundlagen für Steuerbefreiungen auf Grund völkerrechtlicher Privilegien:

- Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen, BGBl. Nr. 66/1966,
- Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen, BGBl. Nr. 318/1969,
- Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften, BGBl. III Nr. 24/2000.

Amtssitzabkommen, zB:

- UNIDO (Organisation der Vereinten Nationen für Industrielle Entwicklung), BGBl. III Nr. 100/1998,
- UNO (Vereinte Nationen, Amtssitz Wien), BGBl. III Nr. 99/1998,
- CTBTO-PREPCOM (Vorbereitende Kommission für die Organisation des Vertrages über das umfassende Verbot von Nuklearversuchen), BGBl. III Nr. 188/1997,
- JVI (Joint Vienna Institute), BGBl. III Nr. 187/1997,
- Internationales Registeramt der Weltorganisation für geistiges Eigentum für audiovisuelle Werke, BGBl. Nr. 405/1992,
- OPEC-Fonds, BGBl. Nr. 248/1982,
- OPEC (auch "OEL" - Organisation der Erdöl exportierenden Länder), BGBl. Nr. 382/1974,
- IAEA (Internationale Atomenergiebehörde), BGBl. Nr. 82/1958.

Sonstige Staatsverträge (Abkommen, Übereinkommen), Bundesgesetze und Verordnungen (letztere beiden gestützt auf das Bundesgesetz über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an internationale Organisationen, BGBI. Nr. 677/1977 idgF), wie zB:

- ICMPD (Internationales Zentrum für Migrationspolitik), BGBI. III Nr. 145/2000,
- Wassenaar Arrangement, BGBI. Nr. 661/1996,
- Vorläufiges Sekretariat des Donauschutzübereinkommens, BGBI. Nr. 501/1995,
- Dienststelle Wien des Europäischen Patentamtes, BGBI. Nr. 672/1990,
- OSZE, BGBI. Nr. 511/1993,
- Amerikanische Internationale Schule, BGBI. Nr. 665/1991,
- Internationales Register audiovisueller Werke in Klosterneuburg der Weltorganisation für geistiges Eigentum, BGBI. Nr. 405/1992,
- Lycée Français, BGBI. Nr. 44/1983,
- Liga der Arabischen Staaten und deren Büro in Österreich, BGBI. Nr. 514/1982,
- ESA (Europäische Weltraumorganisation), BGBI. Nr. **95/1987**,
- IIASA (Internationales Institut für angewandte Systemanalyse), BGBI. Nr. 152/1979,
- Konsularvertrag Ungarn, BGBI. Nr. 146/1977,
- Ständige Beobachtermissionen bei den internationalen Organisationen, BGBI. Nr. 614/1978,
- Konsularvertrag Polen, BGBI. Nr. 383/1975,
- Konsularvertrag Bulgarien, BGBI. Nr. 342/1975,
- IIASA (Internationales Institut für angewandte Systemanalyse), BGBI. Nr. 117/1973,
- Konsularvertrag Rumänien, BGBI. Nr. 317/1972,
- Konsularvertrag Großbritannien, BGBI. Nr. 19/1964,
- OECD (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung), BGBI. Nr. 248/1961,
- Europarat, BGBI. Nr. 127/1957,
- UNO-Übereinkommen, BGBI. Nr. 126/1957,

- UN-Spezialorganisationen, BGBI. Nr. 40/1955 idgF, in Verbindung mit dem Übereinkommen über die Spezialorganisationen, BGBI. Nr. 248/1950 idgF (das sind zB: Zivilluftfahrtsorganisation, Internationaler Währungsfonds, Internationale Bank für Wiederaufbau [=Weltbank], Weltgesundheitsorganisation, Weltpostverein, Internationale Entwicklungsorganisation, Weltorganisation für geistiges Eigentum),
- Kulturabkommen Frankreich, BGBI. Nr. 220/1947.

9 Die Rz 360a wird ersatzlos gestrichen.

10 In der Rz 383a wird klargestellt, dass unter "wahlwerbender Partei" nicht nur die politischen Parteien iSd Parteiengesetzes zu verstehen sind.

5.9.21 Politikeraufwendungen

5.9.21.1 Partei- und Klubbeiträge

383a

Darunter fallen **nicht nur** alle Zahlungen an politische Parteien **im Sinne des Parteiengesetzes**, deren Organisationen und Gliederungen sowie an parteinahe Vereine, **sondern auch Zahlungen an sonstige wahlwerbende Gruppierungen (zB Namenslisten)**, die auf Grund einer politischen Funktion geleistet werden müssen (VwGH 25.6.1988, 88/13/0030; VwGH 17.9.1997, 95/13/0245; VwGH 21.7.1998, 98/14/0021; VwGH 9.12.2004, 99/14/0253). Neben laufenden Zahlungen kann es sich dabei auch um außerordentliche Zahlungen handeln, zB aus Anlass eines Wahlkampfes, sofern die Leistung von dem statutenmäßig zuständigen Organ beschlossen wird. Werden solche Zahlungen auch nach dem Ausscheiden aus einer Funktion geleistet, sind sie ebenfalls als Werbungskosten zu behandeln.

Nicht abzugsfähig sind hingegen Mitgliedsbeiträge an die Partei selbst oder ihre Gliederungen, die auch von Mitgliedern ohne politische Funktion geleistet werden.

Nicht abzugsfähig ist die Weitergabe von Politikerbezügen an wohltätige Organisationen, auch wenn dazu auf Grund von Parteibeschlüssen eine Verpflichtung besteht. Die Weitergabe stellt Einkommensverwendung dar (VwGH 30.5.1995, 95/13/0120; VwGH 21.7.1998, 98/14/0021). Wird ein Bezug hingegen (ohne Widmung) nicht angenommen, dann liegt kein Zufluss vor (VwGH 21.7.1998, 98/14/0021).

11 In der Rz 525 wird ein Zitat berichtigt

525

Werden an einem Eigentumswohnhaus energiesparende Maßnahmen vorgenommen und die Aufwendungen hiefür aus der Rücklage nach **§ 31** Wohnungseigentumsgesetz 2002, BGBI. I Nr. 70/2002, getragen, so liegt bei den Wohnungseigentümern im Zeitpunkt der Bezahlung aus der Rücklage anteilig abzugsfähiger Sanierungsaufwand vor.

12 In den Rz 560 und 566 wird klargestellt, dass auch "zweckgewidmete Kirchenbeiträge" dem Grunde nach Kirchenbeiträge sind und daher nicht als Spenden abgesetzt werden können.

560

Absetzbar sind nur Zahlungen, die auf Grund der Beitragspflicht nach der jeweiligen Kirchenbeitragsordnung geleistet werden. Andere Zahlungen (zB Spenden) sind nicht begünstigt. Gegen die beträchtliche Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Kirchenbeiträgen bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (VwGH 21.12.1992, 89/13/0135).

Die Höhe des zu leistenden Kirchenbeitrages ergibt sich aus der jeweiligen Beitragsordnung. Lässt die Beitragsordnung zu, dass ein Teil des Kirchenbeitrages (zB 50%) zweckgewidmet an bestimmte Institutionen geleistet werden kann, wird durch die Wahrnehmung dieser Möglichkeit der Rechtscharakter der Zahlung nicht verändert. Diese zweckgewidmeten Beitragszahlungen können daher nicht als Spenden nach § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abgesetzt werden.

566

Zahlungen, die zu einer Gegenleistung eines Spendenempfängers an den Spender führen, und Mitgliedsbeiträge, **sowie "zweckgewidmete Kirchenbeiträge" – siehe Rz 560,** sind nicht als **begünstigte Spenden** absetzbar.

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.

13 Rz 631a angepasst und Überschrift eingefügt.

8.1.2 Nachzahlungen von bescheidmäßig zugestandenen Pensionen gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988

631a

Nachzahlungen von Pensionen gelten in den Kalendermonaten als zugeflossen, für die der Anspruch besteht. Bei der Rückzahlung von Übergenüssen ist analog vorzugehen. Diese Vorschrift ist auch bei der Veranlagung von Nachzahlungen bzw. Rückzahlungen entsprechender ausländischer Pensionen, für die Österreich das Besteuerungsrecht hat, sowie bei Berechnung des Progressionsvorbehaltes anzuwenden. Sonstige verspätete Auszahlungen bzw. die Nachzahlung von Ansprüchen, über die nicht gesondert bescheidmäßig abgesprochen wurde (zB Pensionen von der Ärztekammer) sind weiterhin nach dem Zuflussprinzip (Rz 631 ff) zu erfassen; bei regelmäßigen Bezügen sind Rz 642 ff anzuwenden.

Die Berechnung der Lohnsteuer erfolgt nach den Vorschriften und Tarifbestimmungen jener Lohnzahlungszeiträume, für die die Nachzahlungen geleistet werden. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Werden Nachzahlungen für Lohnzahlungszeiträume geleistet, in denen von diesem Versicherungsträger bereits laufende Bezüge (auch Akontozahlungen) und sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ausgezahlt wurden, sind die Nachzahlungen in die Lohnsteuerberechnung einzubeziehen. Bezüge, die mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 idF bis zum 31. Dezember 2000 versteuert wurden, sind nicht in die Neuberechnung der Lohnsteuer einzubeziehen. Werden sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (13. und 14. Bezug) nachgezahlt, ist für Zwecke der Sechstelberechnung ebenfalls der Anspruchszeitraum maßgebend.

14 Rz 631 c wird ersetztlos gestrichen.

15 Rz 631 e wird samt Überschrift neu eingefügt.

8.1.3 Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gemäß § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988

631e

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl I 161/2005 wurde der § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 dahingehend geändert, dass Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren – wie bisher nur für Pensionsnachzahlungen – dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entstanden ist. Die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren werden daher im Fall von

Konkursen, die nach dem 31.12.2005 eröffnet werden, dem Kalendermonat zugeordnet, in dem der Anspruch entstanden ist. Zur Ausstellung von Lohnzetteln im Insolvenzverfahren siehe Rz 1177a.

16 Vor Rz 632 wird eine Überschrift neu eingefügt.

8.1.4 Regelung des Zuflusses in besonderen Fällen

632

Vorschüsse und Vorauszahlungen von Arbeitslohn, die nicht den wirtschaftlichen Charakter eines Darlehens haben, sind gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 dem Lohnzahlungszeitraum des Zufließens zeitlich zuzuordnen. Kann über Arbeitslohn verfügt werden, kommt dem Moment seiner Fälligkeit keine Bedeutung zu (VwGH 10.11.1987, 86/14/0201).

17 In der Rz 710 wird im Klammerausdruck der Hinweis auf Bauarbeiter auf Grund der Neuregelung beim Reisebegriff im Bau-Kollektivvertrag entfernt.

710

Liegt eine gleich bleibende Arbeitsstätte (ständiger Dienstort) auf Grund der Art der Beschäftigung nicht vor (zB bei überlassenen Arbeitskräften, die am Firmensitz niemals tätig werden), können für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Einsatzort für die Ersten fünf Tage Fahrtkosten steuerfrei ersetzt werden. Ab dem sechsten Tag liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 vor.

18 Die Rz 735b wird neu eingefügt.

735b

Laut Rechtsprechung des OGH (Urteil vom 14.3.2001, 9 ObA 310/00d) verlassen Reisende oder Vertreter den Dienstort nicht nur vorübergehend, sondern ständig. Wenn der Dienstreisebegriff auf das vorübergehende Verlassen des Dienstortes abstellt, liegt demnach für Reisende oder Vertretende überhaupt keine Dienstreise vor.

Die OGH-Rechtsprechung zum Handelskollektivvertrag ist grundsätzlich auch auf andere derartige Kollektivverträge anzuwenden. Für Reisende oder Vertreter, die anderen Kollektivverträgen unterliegen, die iZm Dienstreiseregelungen für

Reisende oder Vertreter noch den Passus "vorübergehend" enthalten, wird jedoch bis 31.12.2007 die bisherige Verwaltungspraxis beibehalten, um diese Kollektivverträge abändern zu können. Ab 1.1.2008 wird der Rechtsprechung des OGH gefolgt werden.

19 Rz 764 wird hinsichtlich der Beiträge an eine ausländische Pensionskasse, die gleichzeitig eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG darstellt, klarer formuliert.

10.8.3 Beiträge an ausländische Pensionskassen

764

Beiträge des (ausländischen) Arbeitgebers an ausländische Pensionskassen fallen nur dann unter die Bestimmung des § 26 Z 7 EStG 1988, wenn eine ausländische gesetzliche Verpflichtung besteht. Beiträge, die der Arbeitgeber ohne gesetzliche Verpflichtung leistet, stellen - soweit sie den Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 übersteigen - steuerpflichtigen Arbeitslohn dar und können in der Folge vom Arbeitnehmer als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 geltend gemacht werden.

Handelt es sich bei der ausländischen Pensionskasse gleichzeitig um eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG (siehe Rz 764a), sind Arbeitgeberbeiträge auch ohne ausländische gesetzliche Verpflichtung steuerfrei.

20 Rz 764a wird um Hinweise zur Informationspflicht an die Finanzmarktaufsicht über ein beabsichtigtes Pensionskassengeschäft einer ausländischen Einrichtung für einen österreichischen Arbeitgeber ergänzt.

10.8.3a Beiträge an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 PKG

764a

Eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG liegt bei Vorliegen folgender Voraussetzungen vor:

- Es handelt sich um eine Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung.
- Die Einrichtung arbeitet ungeachtet der jeweiligen Rechtsform nach dem Kapitaldeckungsverfahren.

- Sie ist rechtlich unabhängig vom Arbeitgeber zu dem Zweck eingerichtet, unter Einhaltung der einschlägigen arbeits- und sozialrechtlichen Vorschriften
- Pensionskassengeschäfte zu erbringen und
- damit im unmittelbaren Zusammenhang stehende Tätigkeiten auszuüben.
- Sie ist nach den Bestimmungen der Richtlinie 2003/41/EG von der zuständigen Aufsichtsbehörde des Herkunftsmitgliedstaats zugelassen.
- Ihre Voraussetzungen für den Betrieb sind von der zuständigen Aufsichtsbehörde des Herkunftsmitgliedstaats genehmigt worden.

Da es sich bei der Möglichkeit, Arbeitgeberbeiträge auch an eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG zu zahlen, um die Umsetzung der Richtlinie 2003/41/EG **des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. Juni 2003 über die Tätigkeiten und die Beaufsichtigung von Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung** handelt, sind derartige Beitragsleistungen nur an Einrichtungen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union möglich.

Beabsichtigt eine ausländische Einrichtung die Pensionskassenzusage eines Arbeitgebers in Österreich zu verwalten, so erfordert dies eine Mitteilung der zuständigen Behörde des Herkunftsmitgliedstaates an die österreichische Finanzmarktaufsicht. Nach einer Mitteilung der Finanzmarktaufsicht, spätestens aber nach Ablauf einer zweimonatigen Frist, darf die ausländische Einrichtung die Tätigkeit in Österreich in Bezug auf das angezeigte Pensionskassengeschäft erbringen.

21 Die Rz 766 wird im Hinblick auf das AbgÄG 2005 ergänzt.

766

Werden hingegen Pensionsansprüche an eine ausländische Pensionskasse, die keine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG ist, abgetreten, liegt keine begünstigte Übertragung vor. Werden Pensionsansprüche an eine Versicherungsgesellschaft abgetreten, liegt **nur dann eine** begünstigte Übertragung vor, **wenn die zukünftigen Leistungen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 25 EStG 1988) zählen (betriebliche Kollektivversicherung). Andernfalls sind die Überweisungsbeträge als Pensionsabfindung gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 von der übertragenden**

Stelle zu versteuern. Vor allem ist eine steuerneutrale Übertragung in eine Rentenversicherung eines Versicherungsunternehmens, deren Leistungen Einkünfte gemäß § 29 EStG 1988 darstellen, nicht möglich.

22 Die Rz 766g wird im Hinblick auf das Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005 geändert.

766g

Werden Beträge auf Grund des BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002,

- von einer Mitarbeitervorsorgekasse durch Übertragen von Anwartschaften an eine andere Mitarbeitervorsorgekasse oder
- als Überweisung der Abfertigungen an ein Versicherungsunternehmen als Einmalprämie für eine Pensionszusatzversicherung gemäß § 108b EStG 1988 oder
- **bis einschließlich 31. Dezember 2005** als Überweisung der Abfertigung an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds gemäß § 108b EStG 1988 oder
- als Überweisung der Abfertigung an eine Pensionskasse geleistet, liegt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

23 Die Rz 777 und 778 werden hinsichtlich der Voraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag neu gefasst.

777

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer haben keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 102 Abs. 3 EStG 1988 und § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988).

Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht auch Personen nicht zu, die in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unterliegen und deren (Ehe-)Partner nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Siehe auch die Übersicht in Rz 14a.

778

Personen, die in Österreich keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, können gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 beantragen, dass sie in Österreich als

unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden. Hinsichtlich der Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages siehe Rz 7 ff. In diesem Fall ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe-)Partners, wie sie grundsätzlich im § 33 Abs. 4 EStG 1988 verlangt wird, nicht erforderlich. Zu prüfen ist aber, ob der Steuerpflichtige mehr als 6 Monate im Kalenderjahr verheiratet ist oder in Partnerschaft mit mindestens einem Kind lebt und ob der (Ehe-)Partner eigene Einkünfte erzielt. Die Einkommensgrenzen sind zu beachten (siehe auch Rz 774). Bei Bezug der Familienbeihilfe stehen auch die Kinderzuschläge zu. Siehe auch Übersicht Rz 14a.

24 In der Rz 813a wird der Randzahlenverweis richtig gestellt.

11.14 Berechnung der Lohnsteuer

11.14.1 Schrittweise Berechnung nach § 33 EStG 1988

813a

Der zum laufenden Tarif zu versteuernde Arbeitslohn (vor Abzug des Werbungskosten- und des Sonderausgabenpauschbetrages) ist auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden und bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum mit dem Faktor 12 bzw. bei einem täglichen Lohnzahlungszeitraum mit dem Faktor 360 auf ein Jahreseinkommen hochzurechnen. Von diesem Betrag sind der Werbungskostenpauschbetrag (ausgenommen bei Pensionisten, siehe **Rz 320**) und der Sonderausgabenpauschbetrag abzuziehen. Auf das so errechnete Jahreseinkommen ist der Einkommensteuertarif (§ 33 EStG 1988; siehe Rz 767) anzuwenden und der erhaltene Betrag um die im § 66 Abs. 1 EStG 1988 angeführten Absetzbeträge nach allfälliger Anwendung der Einschleifbestimmungen für den allgemeinen Absetzbetrag und den Pensionistenabsetzbetrag zu kürzen. Dabei sind die Rechnungen aus Gründen der genauen Ermittlung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) so auszuführen, dass die Zwischenbeträge mindestens drei Dezimalstellen ausweisen. Ist das errechnete Ergebnis positiv, dann ist dieses durch den Hochrechnungsfaktor zu dividieren und auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden. Ergibt sich ein negativer Betrag, ist die Lohnsteuer null.

Beispiel:

Monatslohn einer Angestellten mit zwei Kindern (Alleinerzieherabsetzbetrag) abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: 1.714,37 Euro

Berechnung des Einkommens:

1.714,37 Euro x 12 =	20.572,44 Euro
----------------------	----------------

abzüglich

- Werbungskostenpauschale	- 132,00 Euro
- Sonderausgabenpauschale	- 60,00 Euro
Jährliche Bemessungsgrundlage	20.380,44 Euro

Berechnung der Lohnsteuer:

$$(Einkommen - 10.000) \times 5.750$$

Formel: _____

15.000

Einkommen	20.380,44 Euro		
abzüglich	- 10.000,00 Euro		
	10.380,44	:	15.000,00
	= 0,692	x	5.750,00
	3.979,000 Euro		

abzüglich

- Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 Euro
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00 Euro
- Alleinverdienerabsetzbetrag	- 669,00 Euro
Lohnsteuer jährlich	2.965,00 Euro
Lohnsteuer monatlich (gerundet)	247,08 Euro

25 Die Rz 828 wird um das VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2005, 2002/13/0031 betreffend Zwangsläufigkeit einer außergewöhnlichen Belastung ergänzt.

12.3.5 Zwangsläufigkeit (§ 34 Abs. 3 EStG 1988)

828

Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Eine Belastung erwächst nicht zwangsläufig, wenn sie

- vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt worden ist (vgl. beispielsweise VwGH 25.1.2000, 97/14/0071, betr. Schadenersatz nach grob verschuldetem Verkehrsunfall im Rahmen einer Dienstfahrt),
- sonst unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. beispielsweise VwGH 19.3.1998, 95/15/0024, betr. Darlehensrückzahlung nach vertraglicher Überwälzung der Rückzahlungsverpflichtung; VwGH 18.2.1999, 98/15/0036, betr. Aufwendungen im Rahmen einer einvernehmlichen Scheidung; VwGH 26.9.2000, 99/13/0158; VwGH 19.12.2000, 99/14/0294, betr. Kosten durch das Führen eines Zivilprozesses, **VwGH 24.10.2005, 2002/13/0031** betr. **Forderungsausfall**) oder
- sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmerwagnisses darstellt (vgl. beispielsweise VwGH 20.11.1996, 96/15/0004, betr. Bürgschaftsübernahme zur Erhaltung von Arbeitsplätzen; VwGH 17.12.1998, 97/15/0055, bzw. VwGH 16.12.1999, 97/15/0126, betr. die Abwendung einer Insolvenzgefahr durch den Ehepartner).

26 Die Rz 838, 838 b und 838 c werden um Ausführungen zu Schneekatastrophen ergänzt.

12.4 Katastrophenschäden (§ 34 Abs. 6 EStG 1988)

12.4.1 Allgemeines

838

Der Gesetzesbegriff "Katastrophenschäden" im § 34 Abs. 6 EStG 1988 umfasst dem Grunde nach außergewöhnliche Schadensereignisse, die nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfallen. In diesem Sinn stellen unvorhersehbare Schadensereignisse größeren Umfangs, die für den Steuerpflichtigen eine unabwendbare Vermögenseinbuße nach sich ziehen, eine außergewöhnliche Belastung dar. Ereignisse, die sich als - wenn auch außergewöhnliche - Folge eines potentiellen Risikos oder einer potentiellen Betriebsgefahr

darstellen, das der Steuerpflichtige durch seine freie Willensentscheidung in Kauf nimmt, sind vom Begriff des "Katastrophenschadens" jedenfalls nicht umfasst.

Die Anerkennung von Kosten zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung kommt daher nur nach Naturkatastrophen, insbesondere bei Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs-, Lawinen-, **Schneekatastrophen-** und Sturmschäden sowie bei Schäden durch Flächenbrand, Strahleneinwirkung, Erdbeben, Felssturz oder Steinschlag, in Betracht (vgl. VwGH 19.2.1992, 87/14/0116). Ein bloßer Vermögensschaden stellt noch keine außergewöhnliche Belastung dar. Erst die Kosten zur Beseitigung des Vermögensschadens können steuerlich abgesetzt werden. Dabei sind die Kosten der Beseitigung von unmittelbaren Katastrophenfolgen (Rz 838b), die Kosten für Reparatur und Sanierung beschädigter Gegenstände (Rz 838c) und Kosten für die Ersatzbeschaffung zerstörter Gegenstände (Rz 838d und 838e) ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltens im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 absetzbar. Die Erbringung eigener Arbeitsleistung ist mangels eines Kostenaufwandes steuerlich nicht zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn aus öffentlichen Mitteln (insbesondere aus dem Katastrophenfonds) "Zuschüsse" dafür bezahlt werden.

Absetzbar sind nur Kosten der Beseitigung eines eingetretenen Katastrophenschadens. Aufwendungen zwecks Abwehr künftiger Katastrophen (wie zB die Errichtung einer Stützmauer) sind nicht absetzbar (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128).

12.4.3 Kosten für die Beseitigung von unmittelbaren Katastrophenfolgen

838b

Zu den Kosten für die Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen zählen beispielsweise: Beseitigung von Wasser- und Schlammresten, **Beseitigung des Schnees von Dächern einsturzgefährdeter Gebäude**, Beseitigung von Sperrmüll sowie unbrauchbar gewordener Gegenstände, Raumtrocknung sowie Mauerentfeuchtung, Anschaffung (Anmietung) von Trocknungs- und Reinigungsgeräten. **Aufwendungen zur Schneeräumung von Dächern auf Grund üblicher Schneefälle – auch wenn diese ergiebig sind – stellen keine außergewöhnliche Belastung dar.**

Absetzbar sind sämtliche Kosten, die mit der Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen im Zusammenhang stehen und zwar in vollem Umfang (tatsächlich bezahltes Ausmaß laut Rechnung). Dabei ist es gleichgültig, ob die Kosten im

Zusammenhang mit dem Erstwohnsitz oder einem weiteren Wohnsitz anfallen oder im Zusammenhang mit einem "Luxusgut" stehen (zB sind auch Kosten für die Reinigung eines Schwimmbades oder einer Sauna absetzbar).

12.4.4 Kosten für die Reparatur und Sanierung beschädigter Gegenstände

838c

Zu den Kosten für die Reparatur und Sanierung durch die Katastrophe beschädigter, aber weiter nutzbarer Vermögensgegenstände zählen beispielsweise: Reparatur und Sanierung von weiter nutzbaren Wohnhäusern bzw. Wohnungen, **Erneuerung des Dachstuhls nach einer Schneekatastrophe**, Ersatz des Fußbodens, Erneuerung des Verputzes, Ausmalen von Räumen, Sanierung der Kanalisation bzw. Senkgruben, Reparatur bzw. Wiederherstellung von Zäunen und sonstigen Grundstücksumfriedungen sowie Hochwasserschutzbauten, Sanierung von Gehsteigen und Hofpflasterungen, Reparatur beschädigter PKW.

Absetzbar sind die Kosten für die Reparatur und Sanierung in dem Umfang, in dem diese Gegenstände für die "übliche Lebensführung" benötigt werden (tatsächlich bezahltes Ausmaß laut Rechnung). Nicht abgesetzt werden können daher Kosten für die Reparatur und Sanierung von Gegenständen, die nicht mehr der üblichen Lebensführung zugerechnet werden können, wie zB Kosten im Zusammenhang mit einem Zweitwohnsitz oder Sanierungskosten an einem Schwimmbad.

27 Die Rz 839 wird an die geänderte Rechtslage nach dem Abgabenänderungsgesetz 2005 hinsichtlich der elektronischen Übermittlung von Daten, die für die Berücksichtigung von Freibeträgen iSd § 35 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 erforderlich sind, angepasst.

12.5 Behinderungen (§ 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988)

12.5.1 Anspruchsvoraussetzungen bei Behinderung

839

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen)

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder
- bei eigenem Anspruch oder bei Anspruch des (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988),

so stehen ihm die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen nach Maßgabe der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idGf, zu.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Behinderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständig können gemäß § 35 Abs. 2 erster bis dritter Teilstrich EStG 1988 folgende Stellen sein:

- Der Landeshauptmann: Bei Empfängern einer Opferrente,
- Die Sozialversicherungsträger: Bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen: In allen übrigen Fällen und bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art.

Ab der Veranlagung 2005 ist die Vorlage einer Bescheinigung gem. § 35 Abs. 2 EStG 1988 nicht erforderlich, wenn der Steuerpflichtige die Zustimmung zur elektronischen Übermittlung der maßgeblichen Daten gem. § 35 Abs. 8 EStG 1988 erteilt hat. Die Übermittlung dieser Daten ist auch dann zulässig, wenn vom Steuerpflichtigen in der Vergangenheit ein Freibetrag im Sinne des § 35 Abs. 1 bis 3 und 7 EStG 1988 beantragt wurde. Bei unterschiedlichen Angaben sind jene maßgeblich, die aus der Datenübermittlung hervorgehen. Im Falle der Datenübermittlung hat die amtswegige Berücksichtigung der Freibeträge zu erfolgen.

Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen übermittelt die für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne des § 35 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 erforderlichen Daten elektronisch an die zuständigen Finanzämter, sowie an Arbeitgeber, die Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder

Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 EStG 1988 auszahlen.

28 Die Rz 902 und 904 werden dahingehend geändert, dass auf Grund der jüngsten Rechtsprechung des VwGH die Kosten für eine künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind. Weiters wird die Rz 902 um die Klarstellung ergänzt, dass bei Vorliegen einer ärztlichen Verschreibung die Kosten von Medikamenten jedenfalls abzugsfähig sind.

12.8.20 Krankheitskosten

902

Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich (vgl. Rz 871). Sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21.9.1956, 0349/56). Es ist dabei nicht zu prüfen, ob die Krankheit aus eigener Schuld verursacht worden ist (zB Alkoholismus, Rauschgiftsucht). Krankheitskosten sind nur dann nicht als außergewöhnliche Belastung, sondern als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststeht (VwGH 15.11.1995, 94/13/0142).

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit, weiters Verhütungsmittel, auch Kosten für eine Verjüngungskur (VwGH 13.1.1961, 1093/60), für eine Frischzellenbehandlung (VwGH 21.6.1978, 0130/77) sowie für Schönheitsoperationen, ferner Zahlungen zur Beseitigung einer finanziellen Belastungssituation, auch wenn diese sich positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018), Aufwendungen für durch eine Behinderung des Steuerpflichtigen oder eines Angehörigen motivierte Bauweise eines Eigenheimes (einer Eigentumswohnung), wenn diesen ein Gegenwert gegenübersteht (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Liegt eine Krankheit vor, so sind abzugsfähig

- Arzt- und Krankenhaushonorare,

- Aufwendungen für Medikamente **und Heilbehandlungen** (einschließlich medizinisch verordnete homöopathische Präparate), Rezeptgebühren, Behandlungs-, **Kostenbeiträge** und **Selbstbehalte** (einschließlich Akupunktur und Psychotherapie), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.5.1975, 1532/73),
- Aufwendungen für Heilbehelfe (Zahnersatz, Sehbehelfe, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe, Bruchbänder),
- Kosten für Fahrten zum Arzt bzw. ins Spital (VwGH 22.9.1976, 2271/75), weiters Fahrtkosten der Angehörigen anlässlich des Besuchs der erkrankten Person (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; VwGH 10.11.1987, 85/14/0128),
- Kosten für die im Spital untergebrachte Begleitperson bei Spitalsaufenthalt eines Kindes,
- Aufwendungen für Ferngespräche mit der Familie bei längerem Krankenhausaufenthalt, soweit sie das übliche Ausmaß überschreiten (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128),
- Zuzahlung zu Kur- und Rehabilitationsaufenthalten (§ 155 Abs. 3 ASVG), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.5.1975, 1532/73).

Aufwendungen für Medikamente und Heil- oder Pflegebehelfe aufgrund einer ärztlichen Verschreibung sind jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Fallen höhere Aufwendungen an als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, so sind sie nur als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen (zB erwartete medizinische Komplikationen, parodontale Gründe bei Zahnersatz) erwachsen (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149; VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; VwGH 19.2.1992, 87/14/0116; Rz 818).

Von den angefallenen Aufwendungen sind abzuziehen

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

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

- Krankheitskosten, die mit der Behinderung im Zusammenhang stehen (zB Aufwendungen für Bewegungstherapie eines Gehbehinderten), können mit Ausnahme der in § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996 idgF, genannten Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung nicht neben den Freibeträgen gemäß § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden. Sollen die tatsächlich angefallenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, so müssen sämtliche Kosten nachgewiesen werden.
- Krankheitskosten, die mit der Behinderung nicht im Zusammenhang stehen (zB Zahnersatz eines Blinden), können nach Abzug des Selbstbehalts neben den Freibeträgen im Sinne des § 35 EStG 1988 abgezogen werden.

12.8.22 Künstliche Befruchtung

904

Die Kosten der künstlichen Befruchtung (In-Vitro-Fertilisation) **sind als** außergewöhnliche Belastung **abzugsfähig**.

29 In der Rz 909 entfällt die Aussage, dass es durch den Bezug einer Urlaubsersatzleistung zur Überschneidung von Dienstverhältnissen und somit zu einer Pflichtveranlagung kommen kann. Weiters wird die Aufzählung iSd Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz (BUAG) ergänzt.

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 oder **8** EStG 1988 (Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, Rz 1171 f, Bezüge nach dem

Heeresgebührengesetz 1992, Rz 1173 ff, Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, Rz 1177, Zahlungen aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds, Rz 1177a, Bezüge aus Dienstleistungsscheck, Rz 655b und Rz 1177b, **Bezüge gem. § 33f Abs. 1 BUAG, Rz 1177c**,

- wenn Aufwendungen laut berücksichtigtem Freibetragsbescheid nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,
- wenn die Voraussetzungen für den berücksichtigten Alleinverdienerabsetzbetrag oder Alleinerzieherabsetzbetrag nicht vorliegen.

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

30 Die Rz 1070 wird infolge der Aufhebung der Bestimmungen betreffend Gleitpension (§ 253c ASVG) ab 1.1.2004 geändert.

19.3 Gesetzliche Abfertigung (§ 67 Abs. 3 EStG 1988)

1070

Die Rechtsgrundlagen, die den Anspruch auf eine einmalige Entschädigung (Abfertigung) vermitteln, sind in § 67 Abs. 3 EStG 1988 erschöpfend aufgezählt. Der Anspruch auf steuerliche Begünstigung ist zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft. Wenn eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde, liegt ein einheitliches Dienstverhältnis vor (vgl. VwGH 25.5.1988, 87/13/0178). In diesem Fall kann eine Abfertigung nicht steuerbegünstigt ausgezahlt werden. Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liegt auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung in der Entlohnung eintritt (vgl. VwGH 7.2.1990, 89/13/0033). Wird hingegen das bisherige Dienstverhältnis formal beendet und anschließend ein neues Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25%) begonnen, ist die Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern. Erfolgt jedoch innerhalb von zwölf Monaten eine Erhöhung der Bezüge ohne entsprechende gravierende wirtschaftliche Gründe, dann war von vornherein die Abfertigungszahlung nicht

begünstigt zu versteuern, sondern stellt einen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 dar.

Bei Vereinbarung einer Altersteilzeit ist die Besteuerung einer Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 erst bei tatsächlicher Beendigung des Dienstverhältnisses zulässig. Die Bestimmungen betreffend "Änderungskündigung" können nicht herangezogen werden.

Eine Abfertigung, die auf Grund der §§ 11 bis 14 AVRAG zusteht, ist als gesetzliche Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu behandeln.

31 In den Rz 1076b wird ein Verweis aufgenommen und der letzte Satz gestrichen, in Rz 1085 wird ein Verweis aufgenommen und der zweite Satz gestrichen, in Rz 1085a erfolgt eine Klarstellung.

1076b

Beim Sterbequartal (dreifaches zuletzt bezogenes Monatsentgelt) für eine Hinterbliebene eines Angestellten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder handelt es sich um keine Abfertigung, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, sondern um den Sterbegeldern oder Todfallsbeiträgen vergleichbare Beträge (**siehe Rz 1085a**).

1085

Das Gesetz nennt als Beispiele die freiwillige Abfertigung und Abfindung. **Hinsichtlich Sterbegelder und Todfallsbeiträge siehe Rz 1085a.** Tantiemen, Pensionsabfindungen, Umsatzbeteiligungen, Gewinnbeteiligungen, Bilanzremunerationen, Leistungsprämien, eine auf den Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses vorverlegte Jubiläumsgabe, oder die Weiterbezahlung der Bezüge eines verstorbenen Arbeitnehmers bis Monatsende zählen nicht zu solchen Bezügen (VwGH 5.3.1969, 1866/67; VwGH 31.10.2000, 98/15/0122).

1085a

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

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

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

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

32 In Rz 1102 wird in Hinblick auf die Rz 1107 ff der Klammerausdruck gestrichen.

1102

Nicht unter die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. a, c und g EStG 1988 fallen infolge gesetzlicher Regelung Abfertigungen gemäß § 67 Abs. 3 oder 6 EStG 1988.

Pensionsabfindungen und Zahlungen auf Grund eines Sozialplanes können nicht Gegenstand einer Vergleichszahlung oder Nachzahlung sein. Sie sind entsprechend den Rz 1109 bis 1114e zu versteuern.

33 Die Rz 1107 wird ergänzt.

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

1107

Die Besteuerung von Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren wurde ab 1. Jänner 2001 neu geregelt. Die Neuregelung des § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 betrifft Nachzahlungen im Insolvenzverfahren unabhängig davon, ob sie vom Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds geleistet werden oder nicht (zB nicht gesicherte Ansprüche). Im Einzelnen ist bei der Berechnung der Steuer wie unter Rz 1100 bis 1102a angeführt, vorzugehen. Somit sind nach Ausscheiden der gesondert zu versteuernden Bezüge (Rz 1101a und 1102) die auf die restlichen Bezüge entfallenden Pflichtbeträge (die gemäß § 3 Abs. 1 Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG), BGBl. Nr. 324/1977 idgF, das Ausmaß des Insolvenz-Ausfallgeldes mindernden Dienstnehmerbeitragsanteile) abzuziehen. Vom verbleibenden Betrag ist ein Fünftel als pauschale Berücksichtigung für steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen steuerfrei zu belassen.

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

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

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

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

34 Die Rz 1177a wird neu gefasst.

1177a

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

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

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

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

Gesamte Quotenzahlung	1.000 €
Laufender Bezug	500 €
Sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 3, 6, 8 lit. e, 8 lit. f	500 €

EStG 1988	
<i>Steuer auf den laufenden Bezug</i>	60 €
<i>Steuer auf den sonstigen Bezug</i>	30 €

Lohnzettel:

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

35 Rz 1177c wird neu eingefügt.

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 EStG 1988). Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil des Urlaubsentgeltes fällt unter das Jahressechstel; § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 sind anzuwenden. Die Besteuerung des als laufenden Bezugs zu behandelnden Teiles erfolgt nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 10 EStG 1988 unter Berücksichtigung eines monatlichen Abrechnungszeitraumes. Die Besteuerung erfolgt nach den Tarifbestimmungen des § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen). 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. 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.

36 In der Rz 1178 wird ein Zitatfehler berichtigt.

22. BESCHRÄNKTE STEUERPFLICHTIGE ARBEITNEHMER (§ 70 EStG 1988)

22.1 Allgemeines

1178

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer unterliegen dann der beschränkten Lohnsteuerpflicht, wenn sie Einkünfte im Sinne des § 98 **Abs. 1 Z 4 EStG 1988** beziehen und der Arbeitgeber eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 unterhält. Die beschränkte Lohnsteuerpflicht entfällt in den Fällen des § 70 Abs. 4 EStG 1988; ob Arbeitsleistungen von bloß vorübergehender Dauer vorliegen, richtet sich nach den Kriterien des § 69 Abs. 1 EStG 1988. Arbeitnehmer mit Staatsangehörigkeit eines EU-/EWR-Staates können gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 unter bestimmten Voraussetzungen die unbeschränkte Steuerpflicht in Anspruch nehmen (siehe Rz 7 ff).

37 Die Rz 1179 wird hinsichtlich des Unterbleibens einer Hinzurechnung zum Einkommen klargestellt.

22.2 Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif (§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988)

1179

In den Fällen des § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 wird die Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif (§ 66 EStG 1988) vorgenommen. Ist der beschränkt Lohnsteuerpflichtige in einem aktiven Dienstverhältnis, so stehen ihm der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu. Pensionisten haben Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag. Der Alleinverdienerabsetzbetrag (Alleinerzieherabsetzbetrag) steht weder aktiven Dienstnehmern noch Pensionisten zu (vgl. VwGH 8.4.86, 86/14/0009).

Bei der Besteuerung nach den Lohnsteuertarif kommt es zu keiner Hinzurechnung des Betrages von 8.000 Euro zum Einkommen. Zur Besteuerung im Falle einer Antragsveranlagung siehe Rz 1241l und Rz 1241m.

38 Die Rz 1195a wird neu eingeführt und beinhaltet die Behandlung von Bezügen in einem Insolvenzverfahren iZm einem DBA.

1195a

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

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

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

39 Die Rz 1201a wird neu eingeführt und beinhaltet die Vorgangsweise bei Nichtabführung von im Gehaltsexekutionswege einbehaltenen Beträgen durch einen insolventen Arbeitgeber.

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 IAF.

Beispiel:

Ein Angestellter erhält seinen Gehalt (brutto 3.000 €) bis zum Ende des Dienstverhältnisses am 31.05. Im Mai werden ihm aber vom Arbeitgeber wegen einer Exekution 500 € abgezogen, allerdings nicht an den Gläubiger abgeführt. Der Arbeitnehmer beantragt Insolvenz-Ausfallgeld von 500 €.

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 €
<hr/>	

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

40 Die Rz 1232 und die Rz 1233a werden hinsichtlich der Ausstellung von Lohnzetteln im Konkurs- und Ausgleichsverfahren ergänzt und im Hinblick auf das AbgÄG 2005 geändert.

31.7 Ausstellung von Lohnzetteln im Konkurs- und Ausgleichsverfahren

1232

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

lit. a EStG 1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2001 besteuerte Bezüge nicht in die Veranlagung miteinbezogen werden.

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

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

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

31.8 Lohnzettelausstellung zum Stichtag der Konkursöffnung

1233a

Dem Masseverwalter kommt während des laufenden Konkursverfahrens die Stellung des Arbeitgebers zu (zB Führung eines Lohnkontos, Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer). Bei Eröffnung eines Konkurses über das Vermögen des Arbeitgebers ist durch den Masseverwalter ein Lohnzettel bis zum Tag der Konkursöffnung auszustellen und bis zum Ende des **zweitfolgenden Kalendermonats** an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln (siehe Rz 1220).

Im Falle eines Anschlusskonkurses ist der Lohnzettel bis zum Tag der Ausgleichseröffnung auszustellen und bis zum Ende des auf die Ausgleichseröffnung **zweitfolgenden**

Kalendermonats zu übermitteln. Als letzter Tag des Dienstverhältnisses ist der Tag der Konkursöffnung bzw. - im Falle eines Anschlusskonkurses – der Tag der Ausgleichseröffnung anzugeben. In den Lohnzettel sind nur die an den Arbeitnehmer tatsächlich ausbezahlten Bezüge aufzunehmen.

Für Bezüge, die in der Folge von der Konkursmasse gezahlt werden, ist - unabhängig ob es sich um Konkurs- oder Masseforderungen handelt – ein gesonderter Lohnzettel auszustellen. Dabei ist als Bezugszeitraum der Tag nach der Konkursöffnung bis zum Ende des Dienstverhältnisses anzugeben. Im Fall einer im Zusammenhang mit dem Konkurs erfolgenden Kündigung ist als Ende des Dienstverhältnisses frühestens der Tag nach der Konkursöffnung einzutragen. Werden für diesen Zeitraum keine Bezüge geleistet, hat die Ausstellung eines Lohnzettels zu entfallen. Zur Ausstellung von Lohnzetteln für Nachzahlungen in einem Konkursverfahren wird auf Rz 1232 verwiesen.

41 Die Rz 1322 wird im Hinblick auf das Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005 geändert.

1322

Die prämienbegünstigte Pensionsvorsorge wurde mit BGBI. I Nr. 106/1999 ab 2000 eingeführt und gilt gemäß der Übergangsbestimmungen § 124b Z 74 EStG 1988 (BGBI. I Nr. 155/2002) für Verträge die vor dem 1. Jänner 2004 abgeschlossen werden (wurden). Von der Auslaufbestimmung ausgenommen sind Beiträge zu Pensionskassen (BGBI. I Nr. 10/2003). Für Beiträge an Pensionskassen kann daher weiterhin, auch erstmalig, ein Antrag auf Prämienbegünstigung gestellt werden.

Mit dem Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005, BGBI. I Nr. 103/2005 wurden die Bestimmungen zu prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b Abs. 2 EStG 1988) außer Kraft gesetzt. Beschränkungen des Auszahlungsplanes gemäß § 23g Investmentfondsgesetz 1993 müssen nach dem 31. Dezember 2005 nicht mehr eingehalten werden (siehe Rz 1348 ff). Zum Umstieg von einer Pensionsvorsorge in Form von Pensionsinvestmentfonds auf die Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG 1988 siehe Rz 1399.

42 In den Rz 1346 und Rz 1364 wird der Betrag gemäß § 1 Abs. 2 und 2a PKG aktualisiert.

40.9.3 Ausgeschlossene Leistungen

1346

Bei Pensionszusatzversicherungen sind Rückkauf und die Erbringung von Kapitalleistungen im Todesfall absolut ausgeschlossen. Auch die Kapitalabfindung ist ausgeschlossen, es sei denn, der Barwert übersteigt nicht den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz, das **sind ab 1.1.2005 9.600 Euro und ab 1.1.2006 9.900 Euro.**

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

1364

Bei Pensionszusatzversicherungen, bei betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz und bei Pensionskassenbeiträgen ist eine Kapitalabfindung grundsätzlich ausgeschlossen, ausgenommen der Barwert übersteigt nicht den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 und 2a PKG, BGBI. Nr. 281/1999 (9.600 Euro ab 1.1.2005; **9.900 Euro ab 1.1.2006**).

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

Bundesministerium für Finanzen, 2. Mai 2006