



Abteilung IV/7

BUNDESMINISTERIUM  
FÜR FINANZEN

Verteiler: EST 340  
A3 B3 C5 G4 18. März 2003  
GZ. 07 0104/2-IV/7/03

An alle  
Finanzämter und  
Finanzlandesdirektionen

Himmelpfortgasse 4-8  
Postfach 2  
A-1015 Wien  
Telefax: +43 (0)1-513 98 31

Sachbearbeiterin:  
Dr. Christa Lattner  
Telefon:  
+43 (0)1-514 33/2461  
Internet:  
Christa.Lattner@bmf.gv.at  
DVR: 0000078

**Betr.: Änderung der Lohnsteuerrichtlinien 2002 - "laufende Wartung" (Berücksichtigung der wesentlichen Aussagen der höchstgerichtlichen Rechtsprechung und des Lohnsteuerprotokolls 2002; Berücksichtigung von Gesetzesänderungen; Fehlerkorrekturen)**

Im Rahmen der "laufenden Wartung" werden vor allem die wesentlichen Aussagen der höchstgerichtlichen Rechtsprechung und des Lohnsteuerprotokolls 2002 in die LStR 2002 eingearbeitet. Weiters werden jene Gesetzesänderungen berücksichtigt, auf die im Rahmen der zuletzt erfolgten Richtlinienänderungen noch nicht Bezug genommen wurde. Außerdem werden mittlerweile bekannt gewordene Fehler korrigiert und Zweifel bereinigt.

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

## **INHALTSVERZEICHNIS**

<b>1. Rz 38 wird sprachlich verbessert (Satzteilung)</b>	<b>3</b>
<b>2. In Rz 41 wird klargestellt, dass Differenzzahlungen nach § 24 Abs. 8 Vertragsbedienstetengesetz sowie Entgeltweiterzahlungen für Beamte während des Mutterschutzes nicht steuerfrei sind</b>	<b>4</b>
<b>3. Rz 65a wird neu eingefügt (Abbau von im Ausland angesammelten Überstundenguthaben durch Zeitausgleich im Inland)</b>	<b>4</b>
<b>4. Rz 76 wird dahingehend ergänzt, dass eine Zielvorgabe kein Gruppenmerkmal ist</b>	<b>4</b>
<b>5. Rz 105 wird aufgrund von Änderungen des EStG 1988 angepasst</b>	<b>5</b>

<b>6. Rz 175 wird um die Aussage im VwGH-Erkenntnis 97/14/0175 ergänzt; weiters wird klargestellt, welche Kraftfahrzeuge jedenfalls zu keinem Ansatz eines Sachbezugswertes führen</b>	<b>6</b>
<b>7. Rz 177 wird dahingehend ergänzt, welche Beweismittel bei Nachweis einer geringeren Kilometerzahl in Frage kommen (VwGH-Erkenntnis)</b>	<b>6</b>
<b>8. Rz 199 wird um die Stadt Schwechat (wirksam ab 1.5.2003) ergänzt</b>	<b>8</b>
<b>9. Rz 214a wird neu eingefügt (kein Sachbezugswert für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen PCs; siehe auch Rz 340)</b>	<b>8</b>
<b>10. Rz 220 wird ergänzt (Incentive-Reise als Provisionsleistung)</b>	<b>8</b>
<b>11. Rz 222a wird neu eingefügt (Regelung, wann eine Gehaltskürzung zugunsten der Leistung von Lebensversicherungsprämien keinen Sachbezug darstellt)</b>	<b>9</b>
<b>12. Rz 225a wird ergänzt (Zuordnung der Werbungskosten eines Sportlers)</b>	<b>9</b>
<b>13. Rz 239 wird geändert; Rz 337a neu eingefügt (Parteisteuer fällt unter den Werbungskostenpauschbetrag, daher nicht unter Rz 239, sondern als Rz 337a im ABC der Werbungskosten)</b>	<b>10</b>
<b>14. Rz 243 wird im Hinblick auf das Außerkrafttreten des § 5d Arbeitsmarktpolitik-Finanzierungsgesetz ergänzt</b>	<b>11</b>
<b>15. Rz 311 wird ergänzt (Verpflegungsmehraufwand bei Reisen ohne Übernachtung)</b>	<b>11</b>
<b>16. Rz 317 wird ergänzt (Frühstückskosten bei Gratisunterkunft)</b>	<b>12</b>
<b>17. In der Rz 340 wird die PC-Mindestnutzungsdauer im Sinne der amtlichen deutschen Afa-Tabellen auf drei Jahre herabgesetzt</b>	<b>13</b>
<b>18. Rz 343 wird ausgebessert (Fehler bei Zitierung eines VwGH-Erkenntnisses)</b>	<b>13</b>
<b>19. Vor Rz 345 wird zur Klarstellung eine Zwischenüberschrift eingefügt</b>	<b>14</b>
<b>20. Rz 359 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis)</b>	<b>14</b>
<b>21. Rz 383g wird ergänzt (Werbungskosten bei mehreren politischen Funktionen)</b>	<b>15</b>
<b>22. Die Überschrift zu Rz 386 wird geändert (Sportausübung statt Sportgeräte); der Inhalt der Rz 386 wird angepasst</b>	<b>16</b>
<b>23. Rz 389 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis)</b>	<b>16</b>
<b>24. Rz 393a wird neu eingefügt (Steuerliche Behandlung einer Vermögensschadenversicherung)</b>	<b>18</b>
<b>25. Rz 395 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis)</b>	<b>18</b>
<b>26. Rz 399 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis; Definition "Bühnenangehörige")</b>	<b>18</b>
<b>27. Rz 524a wird neu eingefügt (Sanierungsaufwand bei Wohnungseigentumsgemeinschaft)</b>	<b>19</b>
<b>28. Rz 563a und Rz 564a werden neu eingefügt (Steuerberatungskosten bei Liebhaberei, keine Sonderausgaben bei Beratung durch selbständige und gewerbliche Buchhalter)</b>	<b>19</b>
<b>29. Rz 579 wird ergänzt (besonderer Pensionsbeitrag als Nachkauf von Versicherungszeiten)</b>	<b>19</b>
<b>30. Rz 631b wird ergänzt (Verweis auf Rz 773b neu – rückwirkende Pensionszuerkennung iZm Alleinverdienerabsetzbetrag)</b>	<b>20</b>
<b>31. Rz 648 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis)</b>	<b>20</b>
<b>32. Rz 669b und die Überschrift "Verzugszinsen" werden neu eingefügt</b>	<b>21</b>
<b>33. Die Rz 704, Rz 705a und Rz 705b werden auf Grund des ab 1.3.2002 geltenden Kollektivvertrages neu gestaltet, die Rz 705 wird gestrichen.</b>	<b>21</b>
<b>34. Rz 720 wird geändert (VwGH-Erkenntnis)</b>	<b>22</b>
<b>35. Rz 758a wird neu eingefügt (Beiträge gemäß § 15 Abs. 1 und 2 BBG)</b>	<b>22</b>

<b>36. Rz 773b wird neu eingefügt (Rückwirkende Pensionszuerkennung iZm Alleinverdienerabsetzbetrag)</b>	<b>24</b>
<b>37. Rz 775 wird geändert (Ermittlung Grenzbetrag)</b>	<b>24</b>
<b>38. Rz 792a wird ergänzt (Verordnungserweiterung betreffend Schweiz)</b>	<b>24</b>
<b>39. Rz 795 wird geändert (Unterhaltsabsetzbetrag bei gemeinsamer Obsorge)</b>	<b>25</b>
<b>40. Rz 839 wird ergänzt (Kein Nachweis der Behinderung bei Pflegegeldbezug)</b>	<b>25</b>
<b>41. Rz 876 wird geändert (VwGH-Erkenntnisse)</b>	<b>27</b>
<b>42. Rz 887 wird geändert (Pflegeheimkosten gegen Vermögensübertragung)</b>	<b>27</b>
<b>43. Rz 903 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis)</b>	<b>29</b>
<b>44. Rz 908 wird ergänzt (Ergänzung betreffend unmittelbar und mittelbar veranlasste behindertengerechte Einbauten; Richtigstellung eines Verweises iZm HWG-Paket)</b>	<b>29</b>
<b>45. Rz 1081 wird ergänzt (VwGH-Zitat)</b>	<b>31</b>
<b>46. Rz 1099 wird ergänzt (Verweis auf EStR 2000)</b>	<b>31</b>
<b>47. Rz 1127 und Rz 1160 werden geändert (VwGH-Erkenntnis vom 17.12.2002, 2000/14/0098)</b>	<b>31</b>
<b>48. Rz 1163 wird ergänzt (Herausschälen von Überstundenpauschalien)</b>	<b>32</b>
<b>49. Rz 1183 und Rz 1208 werden ergänzt (Arbeitgeberpflichten bei Ausgliederung von Abfertigungs- und Jubiläumsgeldverpflichtungen)</b>	<b>33</b>
<b>50. Rz 1205 wird ergänzt (Hinweis auf Rz 927)</b>	<b>34</b>

## **1. Rz 38 wird sprachlich verbessert (Satzteilung)**

Rz 38

Steuerfrei sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 Studienbeihilfen und Begabtenstipendien nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305/1992, sowie Beihilfen nach dem Schülerbeihilfengesetz, BGBl. Nr. 455/1983, Stipendien im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 Kunstförderungsgesetz, BGBl. Nr. 146/1988 idF BGBl. I. Nr. 95/1997. **Preise im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 7 Kunstförderungsgesetz sind nach § 3 Abs. 3 Kunstförderungsgesetz steuerfrei.** Dies gilt nach der zuletzt genannten Bestimmung auch für im Grunde und der Höhe nach vergleichbare Leistungen auf Grund von landesgesetzlichen Vorschriften sowie für Stipendien und Preise, die unter vergleichbaren Voraussetzungen von nationalen und internationalen Förderungsinstituten vergeben werden.

Kinderzulagen, die Bedienstete von Gebietskörperschaften auf Grund gehaltsrechtlicher Vorschriften erhalten, fallen nicht unter § 3 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 (VwGH 7.7.1964, 914/63).

Hinsichtlich der vom Arbeitgeber getragenen Ausbildungskosten und Fortbildungskosten siehe Rz 696 ff.

**2. In Rz 41 wird klargestellt, dass Differenzzahlungen nach § 24 Abs. 8**

**Vertragsbedienstetengesetz sowie Entgeltweiterzahlungen für Beamte während des Mutterschutzes nicht steuerfrei sind**

Rz 41

Steuerfrei sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 das Wochengeld nach dem Mutterschutzgesetz, BGBl. Nr. 221/1979, vergleichbare Beziehe aus der gesetzlichen Sozialversicherung und dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Zuwendungen aus den Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen sowie das durch BGBl. I Nr. 10/1999 (Vertragsbedienstetenreformgesetz - Änderung des B-KUVG) auf Sonderwochengeld umbenannte Wochengeld bestimmter Vertragsbediensteter. Unter diese Einrichtungen fällt auch die Pharmazeutische Gehaltskasse als besondere Einrichtung der Apothekerkammer. Steuerfrei ist auch das Krankengeld (Familien- und Tagesgeld), das während des Ruhens des Wochengeldanspruches gewährt wird.

**Leistungen nach § 24 Abs. 8 Vertragsbedienstetengesetz (Differenzzahlung von Wochengeld auf vollen Bezug) sowie Entgeltweiterzahlungen für weibliche Beamte während der Zeit des Mutterschutzes sind nicht steuerfrei.**

**3. Rz 65a wird neu eingefügt (Abbau von im Ausland angesammelten Überstundenguthaben durch Zeitausgleich im Inland)**

Rz 65a

**Werden Überstunden während oder unmittelbar im Anschluss an die begünstigte Auslandstätigkeit durch Zeitausgleich (im Aus - oder Inland) abgegolten, sind sie steuerfrei. Wird der Zeitausgleich hingegen nach einer Tätigkeit im Inland konsumiert, ist das Entgelt für den Zeitraum, in dem der Zeitausgleich konsumiert wird, steuerpflichtig.**

**4. Rz 76 wird dahingehend ergänzt, dass eine Zielvorgabe kein Gruppenmerkmal ist**

Rz 76

Unter Gruppen von Arbeitnehmern sind zB Großgruppen wie alle Arbeiter, alle Angestellten, Schichtarbeiter oder abgegrenzte Berufsgruppen wie zB Chauffeure, Monteure, Innendienst- bzw. Außendienstmitarbeiter, gesamtes kaufmännisches oder technisches Personal, Verkaufspersonal, alle Arbeitnehmer mit einer Betriebszugehörigkeit von einer bestimmten Anzahl von Jahren zu verstehen. Trifft ein Gruppenmerkmal nur auf einen Arbeitnehmer zu, stellt auch dieser eine Arbeitnehmer eine Gruppe im obigen Sinne dar. Die Gruppenmerkmale müssen betriebsbezogen sein (vgl. VwGH 5.5.1982, 13/3003/80; VwGH 18.10.1995, 95/13/0062). Die leitenden Angestellten eines Unternehmens sind daher keine Gruppe.

Auch ehemalige Arbeitnehmer (zB Firmenpensionisten) stellen eine eigene Gruppe dar. Nicht begünstigt sind Maßnahmen, die sich auf Personen einer bestimmten Altersgruppe beziehen. Dies schließt allerdings nicht aus, dass der Arbeitgeber die Aufwendungen allein oder zusätzlich für Arbeitnehmer auf Grund der Beschäftigungsdauer im Betrieb abhängig machen kann. Der Umstand, dass einer Anzahl von Personen eine Belohnung zugesprochen wird, führt noch nicht dazu, dass diese Personen als Gruppe anzusehen sind. Sofern der Arbeitgeber zwar allen Arbeitnehmern oder allen Arbeitnehmern einer bestimmten Gruppe eine Begünstigung anbietet, aber nicht alle Arbeitnehmer oder alle Arbeitnehmer einer bestimmten Gruppe von diesem Angebot Gebrauch machen, geht die Begünstigung hinsichtlich der annehmenden Arbeitnehmer nicht verloren (vgl. VwGH 4.7.1985, 84/08/0006).

**Ein unterscheidendes Merkmal in Form der Erreichung einer Zielvorgabe ist für die Zuordnung bestimmter Arbeitnehmer zu einer Gruppe nicht geeignet. Werden vom Arbeitgeber besondere Maßnahmen für die Zukunftsicherung individuell bei Erfüllung bestimmter Zielvorgaben zugesichert, handelt es sich um Leistungsbelohnungen, die gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 zu versteuern sind.**

### **5. Rz 105 wird aufgrund von Änderungen des EStG 1988 angepasst**

Rz 105

Nach dieser Bestimmung werden steuerbefreit:

- die Bezüge der Soldaten nach dem 2. (Bezüge), 3. (Sachleistungen und Aufwandsersatz), 5. (Familienunterhalt und Wohnkostenbeihilfe) **und 7. (Sonderbestimmungen)** Hauptstück des Heeresgebührengesetzes (HGG) 2001, BGBl. I Nr. 31/2001, **ausgenommen Leistungen eines Härteausgleiches, der sich auf das 6. Hauptstück (Entschädigung und Fortzahlung der Bezüge) bezieht,**
- Geldleistungen nach § 4 Abs. 2 des BG über die Entsendung von Soldaten zur Hilfeleistung in das Ausland (Auslandseinsatzgesetz 2001, AuslEG), BGBl. I Nr. 55/2001.

**6. Rz 175 wird um die Aussage im VwGH-Erkenntnis 97/14/0175 ergänzt; weiters wird klargestellt, welche Kraftfahrzeuge jedenfalls zu keinem Ansatz eines Sachbezugswertes führen**

Rz 175

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein firmeneigenes Kfz für Privatfahrten (als solche gelten auch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten) zu benützen, dann sind als monatlicher Sachbezug 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 510 €, anzusetzen. Zu Gebrauchtfahrzeugen siehe unten. Für Kalendermonate, für die das Kfz nicht zur Verfügung steht (auch nicht für dienstliche Fahrten), ist kein Sachbezugswert hinzuzurechnen. **Ein Sachbezugswert ist dann zuzurechnen, wenn nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit, das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug privat zu verwenden, - wenn auch nur fallweise - nützt (VwGH 7.8.2001, 97/14/0175).**

**Ein Sachbezugswert ist nicht anzusetzen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung praktisch ausschließen (zB ÖAMTC- oder ARBÖ-Fahrzeuge, Montagefahrzeuge mit eingebauter Werkbank), oder wenn Berufsschauffeure das Fahrzeug (PKW, Kombi), das privat nicht verwendet werden darf, nach der Dienstverrichtung mit nach Hause nehmen. Siehe auch Rz 744 und Rz 745.**

Beginnt oder endet das Dienstverhältnis während eines Abrechnungszeitraumes ("gebrochene Abrechnungsperiode"), ist der Sachbezugswert nach den Aliquotierungsbestimmungen des anzuwendenden Kollektivvertrages zu berechnen. Erhält der Arbeitnehmer Bezüge, die für die Berechnung der Lohnsteuer einen monatlichen Abrechnungszeitraum hervorrufen (zB Ersatzleistung, Kündigungsentschädigung), ist der Sachbezugswert trotzdem nur für die Tage der tatsächlichen Beschäftigung zu berechnen.

**7. Rz 177 wird dahingehend ergänzt, welche Beweismittel bei Nachweis einer geringeren Kilometerzahl in Frage kommen (VwGH-Erkenntnis)**

Rz 177

Wird das firmeneigene Kfz nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten (einschließlich Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) nicht mehr als 500 Kilometer monatlich benützt, ist der Sachbezugswert im halben Betrag (maximal 255 € monatlich) anzusetzen. **Außer dem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel zur Führung des in Rede stehenden Nachweises in Betracht (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191). Beispielsweise ist es zulässig, dass die gesamte jährliche Kilometerleistung um jene für Dienstfahrten, die durch Reiserechnungen oder Reiseberichte**

**nachgewiesen werden, vermindert wird; beträgt das Ergebnis höchstens 500 Kilometer, steht der halbe Sachbezugswert zu.**

Ein niedrigerer Sachbezugswert als 255 € kann nur in den in § 4 Abs. 3 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, angeführten Fällen angesetzt werden. **§ 4 Abs. 3 dieser Verordnung verlangt weiters, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.**

Der Umstand, dass das Fahrzeug beim Arbeitgeber bereits voll abgeschrieben ist, stellt keinen begründeten Einzelfall für den Ansatz eines niedrigeren Sachbezugswertes dar. Unterschiedliche Kilometerleistungen für Privatfahrten in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind für sich allein unbeachtlich. Der Sachbezugswert geht von einer Jahresbetrachtung aus, Krankenstände und Urlaube, während denen das Kfz nicht benutzt wird, mindern den Hinzurechnungsbetrag grundsätzlich nicht.

**Beispiel 1:**

*Ein Angestellter verwendet den Dienstwagen, Anschaffungskosten 17.000 €, regelmäßig für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die entsprechende Fahrstrecke beträgt hin und zurück 10 Kilometer und wird im Monat an 20 Arbeitstagen zurückgelegt. Im Juli und August verwendet er das Fahrzeug für Urlaubsfahrten.*

**Variante 1:**

*Im Rahmen seines Urlaubs fährt er 2.000 Privatkilometer, Jahreskilometerleistung 4.000 Kilometer. Insgesamt fährt er also im Jahresschnitt unter 500 Kilometer pro Monat, sodass während des ganzen Kalenderjahres (auch in den Monaten Juli und August) nur der halbe Betrag in Höhe von monatlich 127,50 € zuzurechnen ist.*

**Variante 2:**

*Der Angestellte fährt während der Urlaubsmonate Juli, August insgesamt 5.200 Kilometer, Jahreskilometerleistung 7.200 Kilometer. In diesem Fall beträgt das durchschnittliche Ausmaß der Privatfahrten 600 Kilometer pro Monat, sodass während des gesamten Jahres der volle Sachbezugswert in Höhe von monatlich 255 € pro Monat zuzurechnen ist. Wenn in den Kalendermonaten Jänner bis Juni nur der halbe Betrag zugerechnet wurde, ist die Lohnverrechnung entsprechend zu berichtigen.*

**Beispiel 2:**

*Ein Angestellter (Dienstwagen mit Anschaffungskosten 17.000 €) fährt während der Urlaubsmonate 5.200 Kilometer, benutzt aber während des restlichen Jahres den Dienstwagen ausschließlich für berufliche Fahrten. In diesem Fall ist für das ganze Jahr der halbe Betrag in Höhe von monatlich 127,50 € zuzurechnen.*

## **8. Rz 199 wird um die Stadt Schwechat (wirksam ab 1.5.2003) ergänzt**

Rz 199

Nach dem derzeitigen Stand ist von einer flächendeckenden Parkraumbewirtschaftung im Sinne der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, nur in folgenden Städten auszugehen:

Amstetten, Baden, Bregenz, Dornbirn, Eisenstadt, Feldkirch, Graz, Innsbruck, Kapfenberg, Klosterneuburg, Klagenfurt, Krems, Leoben, Linz, Mödling, Salzburg, St. Pölten, **Schwechat (ab 1. Mai 2003)**, Steyr, Villach, Wels, Wr. Neustadt, Wien (1., 4., 5., 6., 7., 8. und 9. Bezirk; Teile des 2., 3. und des 20. Bezirks).

## **9. Rz 214a wird neu eingefügt (kein Sachbezugswert für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen PCs; siehe auch Rz 340)**

Rz 214a

**Verwendet ein Arbeitnehmer einen arbeitgebereigenen PC (Laptop, Notebook, Desktop etc.) regelmäßig für berufliche Zwecke, ist für eine allfällige Privatnutzung kein Sachbezugswert anzusetzen. Eine Schulung im Auftrag des Arbeitgebers (zB Lernprogramm im Selbststudium) ist eine berufliche Nutzung. Der Verkauf des PCs an den Arbeitnehmer zu einem Wert, der mindestens dem Buchwert entspricht, ist ebenfalls kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Überträgt der Arbeitgeber den PC kostenlos dem Arbeitnehmer ins Privateigentum, dann ist der Wert des Gerätes (Buchwert) als Sachbezugswert zu versteuern. Stehen dem Arbeitnehmer hinsichtlich der beruflichen Nutzung Werbungskosten (AfA) zu, kann als Anschaffungswert der angesetzte Sachbezugswert herangezogen werden (siehe Rz 340). Die Übertragung voll abgeschriebener PCs führt zu keinem Vorteil aus dem Dienstverhältnis; eine AfA kann nicht in Anspruch genommen werden.**

## **10. Rz 220 wird ergänzt (Incentive-Reise als Provisionsleistung)**

Rz 220

Veranstaltet der Arbeitgeber so genannte Incentive-Reisen, um bestimmte Arbeitnehmer für besondere Leistungen zu belohnen, so liegt grundsätzlich ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, wenn die Reisen einschlägigen Touristikreisen entsprechen. Wird die Incentive-Reise vom eigenen Arbeitgeber gewährt, so ist der Sachbezugswert (Preis der Reise inklusive Umsatzsteuer) im Wege des Lohnsteuerabzuges zu versteuern. Wird die Incentive-Reise hingegen von einem Dritten (zB Geschäftspartner des Arbeitgebers) gezahlt, so ist der geldwerte Vorteil **im Allgemeinen** im Rahmen einer Veranlagung zu erfassen. **Wird die Incentive-Reise im Zusammenhang oder anstelle von Provisionen gewährt, sind die Rz 963 bis 967 sinngemäß anzuwenden.**

**11. Rz 222a wird neu eingefügt (Regelung, wann eine Gehaltskürzung zugunsten der Leistung von Lebensversicherungsprämien keinen Sachbezug darstellt)**

Rz 222a

**Nimmt der Arbeitgeber eine Lohnreduktion vor und zahlt die Differenz in einen Lebensversicherungsvertrag, wobei er sowohl Versicherungsnehmer als auch Begünstigter ist, und wird die Versicherungssumme nach Ablauf der Versicherungszeit an den Arbeitgeber ausbezahlt und von diesem an den Arbeitnehmer weitergeleitet, dann stellen die laufenden Prämienzahlungen beim Arbeitgeber Betriebsausgaben dar; der Anspruch gegenüber der Versicherung ist vom Arbeitgeber zu aktivieren. Beim Arbeitnehmer liegt zum Zeitpunkt der Prämienzahlung kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, weil er über die Versicherung nicht verfügen kann. Ein Zufluss beim Arbeitnehmer und somit gleichzeitig Lohnaufwand des Arbeitgebers liegt (erst) im Zeitpunkt der Weiterleitung der Versicherungssumme an den Arbeitnehmer vor.**

**12. Rz 225a wird ergänzt (Zuordnung der Werbungskosten eines Sportlers)**

Rz 225a

Für die Beurteilung von Aufwendungen eines Abgabepflichtigen als Werbungskosten ist zwischen seiner Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses und seiner Tätigkeit im Rahmen einer Vereinigung, die den wirtschaftlichen und beruflichen Interessen von Arbeitnehmern einer bestimmten Fachrichtung (Berufsgruppe) förderlich ist, zu unterscheiden. Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Funktion bei einer solchen Vereinigung führen nicht zu Werbungskosten bei den Einkünften aus dem Dienstverhältnis, sind aber, wenn die Funktionsausübung für sich zu Einkünften führt, bei diesen zu berücksichtigen. Erfolgt die Ausübung der Funktion unentgeltlich, stellt diese Betätigung keine Einkunftsquelle dar, sodass die durch die Funktionsausübung bedingten Aufwendungen keine einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung finden können (VwGH 23.5.2000, 99/14/0301, VwGH 26.7.2000, 2000/14/0084).

Eine berufliche Veranlassung durch das Dienstverhältnis ist bei Reisekosten oder sonstigen Aufwendungen (Ausgaben), die im Zusammenhang mit einer Funktion als Personalvertreter, als Gewerkschafter (VwGH 21.11.1995, 95/14/0070) oder als Betriebsrat (VwGH 20.6.1995, 92/13/0298) stehen, nicht gegeben. Aufwendungen (Ausgaben) eines Richters im Zusammenhang mit seiner Eigenschaft als Funktionär der Richtervereinigung sind ebenfalls nicht beruflich veranlasst (VwGH 17.9.1996, 92/14/0145).

Erhält der Steuerpflichtige vom Arbeitgeber für seine Tätigkeit als Personalvertreter, Betriebsrat, Gewerkschafter oder Funktionär der Richtervereinigung und dgl. lohnsteuerpflichtige Ersätze, so sind Reisekosten oder andere durch diese Funktion veranlasste Ausgaben (Aufwendungen) bis zur Höhe dieser Ersätze als Werbungskosten zu berücksichtigen (siehe hiezu auch Rz 4034 EStR 2000).

**Aufwendungen für Sportgeräte und Sportbekleidung sind, sofern sie dem Grunde nach Werbungskosten darstellen (Rz 386), nur im Zusammenhang mit Einnahmen als Berufssportler oder Trainer abzugsfähig, nicht jedoch im Rahmen des Dienstverhältnisses, für das der Sportler ganz oder teilweise freigestellt wird (zB als Polizist).**

**13. Rz 239 wird geändert; Rz 337a neu eingefügt (Parteisteuer fällt unter den Werbungskostenpauschbetrag, daher nicht unter Rz 239, sondern als Rz 337a im ABC der Werbungskosten)**

Rz 239

**Beiträge an politische Parteien, deren Organisationen und Gliederungen, sowie an parteinahe Vereine, die auf Grund einer politischen Funktion geleistet werden müssen, sind Werbungskosten nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und keine Beiträge an Berufsverbände und Interessensvertretungen gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (siehe auch Rz 337a). Sie stehen daher nicht zusätzlich zum Werbungskostenpauschbetrag zu.**

Rz 337a

**Beiträge an politische Parteien**

**Darunter fallen alle Zahlungen an politische Parteien, deren Organisationen und Gliederungen, sowie an parteinahe Vereine, die auf Grund einer politischen Funktion geleistet werden müssen (siehe VwGH 25.6.1988, 88/13/0030, VwGH 17.9.1997, 95/13/0245). Diese Beiträge sind Werbungskosten nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und keine Beiträge an Berufsverbände und Interessensvertretungen gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (siehe auch Rz 239). Sie stehen daher nicht zusätzlich zum Werbungskostenpauschbetrag zu.**

**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). Wird ein Bezug hingegen ohne Widmung nicht angenommen, dann liegt kein Zufluss vor (siehe auch § 19 EStG 1988, Rz 637).**

#### **14. Rz 243 wird im Hinblick auf das Außerkrafttreten des § 5d Arbeitsmarktpolitik-Finanzierungsgesetz ergänzt**

Rz 243

Unter § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 fallen nur Pflichtbeiträge an gesetzliche Sozialversicherungsträger bzw. Einrichtungen, denen die Funktion eines gesetzlichen Sozialversicherungsträgers zukommt, sowie Beiträge auf Grund einer inländischen oder ausländischen Versicherungspflicht. Solchen Pflichtbeiträgen sind Arbeitnehmerbeiträge von gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 lit. a ASVG aus der Vollversicherung ausgenommenen Arbeitnehmern sowie Arbeitnehmer-Beiträge an das Pensionsinstitut für Verkehr und öffentliche Einrichtungen gleichzuhalten. Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 immer abzugsfähig, und zwar insoweit, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Ebenso sind Beiträge auf Grund einer inländischen oder ausländischen Versicherungspflicht nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Weiters stellen jene Beträge, die ein Steuerpflichtiger, der geringfügig beschäftigt ist und in das System der gesetzlichen Sozialversicherung optiert, gemäß § 19a ASVG zu entrichten hat, Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dar. Beitragszahlungen auf Grund mehrerer geringfügiger Beschäftigungen werden von der Sozialversicherung verpflichtend vorgeschrieben und sind daher auch als Pflichtbeiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu behandeln. Ebenfalls als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 gelten **bis 2000 Sicherungsbeiträge zur Arbeitslosenversicherung gemäß § 5d Arbeitsmarktpolitik-Finanzierungsgesetz (§ 5d Arbeitsmarktpolitik-Finanzierungsgesetz ist gemäß BGBl. I Nr. 101/2000 mit Ablauf des 30.9.2000 außer Kraft getreten).**

#### **15. Rz 311 wird ergänzt (Verpflegungsmehraufwand bei Reisen ohne Übernachtung)**

##### **5.6.7.5 Inlandsreisen**

Rz 311

Der Werbungskostenabzug für den Verpflegungsmehraufwand beträgt 26,40 € für 24 Stunden. Die Aliquotierung erfolgt stets nach 24-Stunden-Zeiträumen. Diese Frist wird durch jede Reise ausgelöst. Eine Fortbewegung bis zu drei Stunden löst keinen 24-Stunden-Zeitraum aus. Bis zu drei Stunden Reisedauer steht auch dann kein Werbungskostenabzug aus dem Titel "Verpflegungsmehraufwand" zu, wenn sie innerhalb eines von einer längeren Reise ausgelösten 24-Stunden-Zeitraums mit noch nicht vollem Tagesgeldanspruch anfallen. Bei längeren Reisen ist für jede angebrochene Reisestunde ein Zwölftel von 26,40 € absetzbar. **Dauert eine Reise mehr als 11 Stunden, so steht der volle Satz zu. Das VwGH-Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013, wonach bei einer eintägigen Reise generell kein Verpflegungsmehraufwand zusteht, ist nicht anzuwenden.**

**16. Rz 317 wird ergänzt (Frühstückskosten bei Gratisunterkunft)**

Rz 317

Steht einem Arbeitnehmer für die Nächtigung eine Unterkunft zur Verfügung (zB Schlafkabine bei Lkw-Fahrer), sind nur die zusätzlichen tatsächlichen Aufwendungen (zB für ein Frühstück oder für die Benützung eines Bades auf Autobahnstationen) als Werbungskosten absetzbar. Kann die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, sind sie im Schätzungsweg bei Inlandsreisen mit 4,40 €bzw. bei Auslandsreisen mit 5,85 €pro Nächtigung anzusetzen. Übersteigen die steuerfreien Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 allerdings den geschätzten Aufwand von 4,40 €bzw. 5,85 €pro Nächtigung, stehen keine Werbungskosten zu.

**Die genannten Kosten für ein Frühstück stehen auch dann zu, wenn dem Arbeitnehmer auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift (zB Reisegebührenvorschrift für Bundesbedienstete) eine Tagesgebühr ausbezahlt wird, die rechnerisch auch die Kosten des Frühstücks umfasst.**

**Beispiel:**

*Das Tagesgeld für eine Inlandsdienstreise beträgt gemäß § 13 Abs. 1 RGV im Tarif I der Gebührenstufe 2a 27,90 €; davon entfallen rechnerisch 15% (d.s. 4,185 €) auf das Frühstück (§ 17 Abs. 3 RGV). Für die Nächtigung wird ein Zimmer unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Die tatsächlichen Aufwendungen für das Frühstück bzw. im Schätzungswege 4,40 € (5,85 € im Ausland) können als Werbungskosten geltend gemacht werden. Die Tagesgebühr ist im Ausmaß von 26,40 € gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 nicht steuerpflichtig.*

**17. In der Rz 340 wird die PC-Mindestnutzungsdauer im Sinne der amtlichen deutschen AfA-Tabellen auf drei Jahre herabgesetzt**

Rz 340

Die Aufwendungen für die Anschaffung eines Computers sind ggf. über die Absetzung für Abnutzung abzuschreiben, wobei **für Anschaffungen ab 1.1.2003** grundsätzlich von einer Nutzungsdauer von mindestens **drei Jahren** auszugehen ist. **Eine einmal gewählte Nutzungsdauer kann nicht geändert werden.** PC, Bildschirm und Tastatur stellen eine Einheit dar, nicht jedoch Maus, Drucker oder Scanner, die als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusetzen sind (vgl. VwGH 5.10.1993, 91/14/0191) und - soweit die Anschaffungskosten 400 € nicht übersteigen - als geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 13 EStG 1988 sofort abgeschrieben werden können. Siehe auch Stichwort "Fortschreibung", Rz 58.

**18. Rz 343 wird ausgebessert (Fehler bei Zitierung eines VwGH-Erkenntnisses)**

Rz 343

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988) einen gemeinsamen Haussstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.

Es ist angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsstandort dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben. Es ändert an dieser Unzumutbarkeit nichts, wenn die Familie des Beschwerdeführers ihn auf die Dauer seiner Entsendung an den Beschäftigungsstandort begleitet. Durch den absehbar vorübergehenden Aufenthalt der Familie des Beschwerdeführers am Ort seiner vorübergehenden Beschäftigung wurde der Familienwohnsitz am Heimatort nicht aufgegeben, sodass der Berücksichtigung von Werbungskosten für die Haushaltsführung am Beschäftigungsstandort das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 insoweit nicht

entgegensteht, als die mit der Haushaltsführung am Beschäftigungsstandort verbundenen Auslagen die Person des Steuerpflichtigen betreffen. Keine Werbungskosten stellen jene Aufwendungen dar, die ihre Ursache darin haben, dass dem Steuerpflichtigen seine Familienangehörigen an den Ort der vorübergehenden Beschäftigung nachgezogen sind (vgl. VwGH 20.12.2000, 97/13/0111; VwGH 7.8.2001, 2000/14/0122). Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038e.

#### **19. Vor Rz 345 wird zur Klarstellung eine Zwischenüberschrift eingefügt**

##### **Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes**

Rz 345

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ist zB unzumutbar:

- Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte (zB bei einem Bauarbeiter oder bei Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist. Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht dazu aber nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059).
- Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu vier bis fünf Jahren befristet ist (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

#### **20. Rz 359 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis)**

Rz 359

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung ohne beruflichen Bezug, Sport, Esoterik, B-Führerschein), sind nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind. Ein allgemeiner Schi-, Schwimm- oder Tauchkurs ist auch für Sport- und Turnlehrer nicht abzugsfähig. Die Teilnahme an einem Fortbildungslehrgang zur Erlangung der Zusatzbezeichnung "Sportmediziner" ist nicht (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst, wenn der Lehrgang nach Programm und Durchführung in einem wesentlichen Ausmaß die Verfolgung privater Erlebnis- und Erholungsinteressen zulässt. Dies ist dann der Fall, wenn der Lehrgang zur Schihaupsaison an bekannten Wintersportorten stattfindet und weitgehend Gelegenheit zur Ausübung des Wintersports bietet. Siehe weiters Stichwort "Studienreisen", Rz 389. Siehe hiezu auch Sprachkurse unter Rz 363.

Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich (vgl. Rz 224). Wenn der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar trägt oder

Seminare für Lehrer vom pädagogischen Institut (mit homogenem Teilnehmerkreis) veranstaltet werden, ist dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit. Dienstfreistellungen für die Kursteilnahme oder eine Bestätigung des Arbeitgebers über die dienstliche Zweckmäßigkeit einer Schulungsmaßnahme reichen für sich allein für die Abzugsfähigkeit der Aus- und Fortbildungskosten nicht aus (VwGH 22.9.2000, 98/15/0111).

**Beispiele:**

*Ausgaben für einen "Weiterbildungslehrgang in Supervision, Personal- und Organisationsentwicklung" einer Lehrerin in einer höheren landwirtschaftlichen Fachschule stellen im Hinblick auf die dabei vermittelten Lehrgangsthemen allgemeiner Art keine Werbungskosten dar (VwGH 15.4.1998, 98/14/0004).*

*Aufwendungen einer Lehrerin für Deutsch und Kommunikation an einer kaufmännischen Berufsschule für den Besuch von Kursen für neuro-linguistisches Programmieren (NLP) werden nicht dadurch abzugsfähig, dass die Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, das in den Kursen vermittelte Wissen teilweise an die Schüler weiterzugeben (VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096,0097).*

*Aufwendungen eines Lehrers für psychologische Seminare sind dann abzugsfähig, wenn der Fortbildungscharakter einwandfrei erkennbar ist (homogener Teilnehmerkreis, auf Probleme des Schulalltags abgestellter Ablauf, vom Arbeitgeber bestätigte Berufsbezogenheit - VwGH 29.11.1994, 90/14/0231; VwGH 29.11.1994, 90/14/0215).*

*Seminare mit dem Inhalt "Psychiatrische Biodynamik" oder "Vision der Freude", die allgemein zugänglich sind und nicht ausschließlich auf die Anwendbarkeit im ausgeübten Beruf als Lehrer abstellen, führen auf Grund der allgemeinen Art des Themas nicht zu Werbungskosten.*

*Der Kurs "Kreativer Tanz" führt bei einer AHS-Lehrerin nur dann zu Werbungskosten, wenn diese im Rahmen ihrer Lehtätigkeit (des Lehrplanes) konkrete Kenntnisse oder Fähigkeiten über Tanz zu vermitteln hat. Andernfalls fehlt das in diesem Fall erforderliche Merkmal der beruflichen Notwendigkeit.*

*Aufwendungen für einen Kurs über die neue Rechtschreibung sind bei Vermittlung von Kenntnissen, die von allgemeinem Interesse sind, nicht abzugsfähig. Wird aber in einem Kurs über die neue Rechtschreibung auch berufsspezifisches Wissen gelehrt (zB neue Rechtschreibung für Deutschlehrer), dann liegen Werbungskosten vor.*

*Aufwendungen für die Teilnahme an vom Pädagogischen Institut der Stadt Wien veranstalteten Sportwochen stellen solche der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar, auch wenn die Teilnahme für die Tätigkeit eines Abgabepflichtigen als Turnlehrer, insbesondere für die Begleitung von Schulskikursen, förderlich sein kann (VwGH 30.5.2001, 2000/13/0163).*

**21. Rz 383g wird ergänzt (Werbungskosten bei mehreren politischen Funktionen)**

Rz 383h

Aufwendungen können nur dann als Werbungskosten anerkannt werden, soweit sie nicht von dritter Seite ersetzt werden. Gemäß § 10 Bundesbezügegesetz gebührt den Mitgliedern des Nationalrates und des Bundesrates für alle Aufwendungen, die ihnen in Ausübung des Mandates entstehen (Fahrtkosten nach Maßgabe des § 26 Z 4 EStG 1988, Aufenthaltskosten, Bürokosten einschließlich der Betriebsausgaben und Ausgaben für Mitarbeiter, soweit sie nicht nach dem Parlamentsmitarbeitergesetz vergütet werden, alle sonstigen Aufwendungen mit Ausnahme allfälliger Bewirtungskosten), eine Vergütung in Höhe der tatsächlichen Kosten (Kostenersatz), höchstens aber bis zu einem Betrag von 6

% des Ausgangsbetrages nach § 2 Bundesbezugsgesetz je Monat bzw. bis zu einem gemäß § 10 Abs. 2 Bundesbezugsgesetz höheren Betrag.

Nach dem Bundesbezugsgesetz umfasst der Kostenersatz einerseits Aufwendungen, die auch Werbungskosten darstellen, andererseits Kosten, die für die Anschaffung von Arbeitsmitteln gewährt werden, deren Anschaffungskosten mehr als 400 € betragen und deren Nutzungsdauer länger als ein Jahr ist (siehe § 16 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988). Kein Kostenersatz wird jeweils für Partei- und Klubbeiträge sowie für Bewirtungsspesen geleistet.

**Besteht ein Sachzusammenhang zwischen verschiedenen politischen Betätigungen, dann sind alle diesbezüglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus der politischen Funktion zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn Werbungskosten iZm einer politischen Betätigung beantragt werden, für die auf Grund des Bezugsbegrenzungsgesetzes keine (weiteren) Bezüge zustehen.**

**22. Die Überschrift zu Rz 386 wird geändert (Sportausübung statt Sportgeräte); der Inhalt der Rz 386 wird angepasst**

### **Sportausübung**

**Rz 386**

Aufwendungen im Zusammenhang mit **einer Sportausübung bzw. für die allgemeine körperliche Fitness** sind als **Aufwendungen der privaten Lebensführung** grundsätzlich keine Werbungskosten, **und zwar auch dann nicht, wenn der Sport während eines aufrechten Dienstverhältnisses und mit ausdrücklicher Billigung durch den Arbeitgeber erfolgt (zB Fitnesstraining eines Polizisten einer Eliteeinheit)**. Aufwendungen für Sportgeräte unterliegen dem Aufteilungsverbot, weil derartige Wirtschaftsgüter nach der Lebenserfahrung im Allgemeinen in der Privatsphäre anfallen und nicht un wesentlichen privaten Motiven (körperliche Ertüchtigung und Freizeitgestaltung) dienen (VwGH 3.11.1981, 14/22/81; VwGH 24.6.1999, 94/15/0196). Gleiches gilt für Aufwendungen für Sportbekleidung (VwGH 26.5.1999, 98/13/0138; **VwGH 23.4.2002, 98/14/0219**). Eine (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung kommt nur bei Berufssportlern, das sind Personen, bei denen die Erbringung einer sportlichen Leistung den materiellen Schwerpunkt ihrer Tätigkeit darstellt, **oder bei Trainern** in Betracht, und zwar hinsichtlich jener Sportgeräte, welche diesen unmittelbar zur Ausübung ihres Sportes **bzw. ihrer Trainertätigkeit** dienen (zB Schi des Schierrennläufers, **Fahrrad eines Radrennfahrers, Sprungschi eines Schisprungtrainers**).

**23. Rz 389 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis)**

**Rz 389**

Kosten einer Auslandsreise sind grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung, außer sie sind ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst. Die (nahezu) ausschließliche berufliche

Veranlassung von Kongress-, Studien- und Geschäftsreisen ist durch Anlegung eines strengen Maßstabs festzustellen (VwGH 13.12.1988, 88/14/0002). Spielen bei einer derartigen Reise (auch) private Belange eine Rolle, so sind die Reisekosten insgesamt nicht absetzbar (Aufteilungsverbot). Eine steuerlich nicht beachtliche Reise liegt etwa vor, wenn eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden wird. Dies ist dann der Fall, wenn eine Geschäftsreise gleichzeitig eine Erholungsreise darstellt, also zB an eine Geschäftsreise ein Urlaub "angehängt" wird (VwGH 17.2.1999, 94/14/0012).

Zur Anerkennung der (nahezu) ausschließlichen beruflichen Veranlassung müssen folgende Voraussetzungen vorliegen (VwGH 6.10.1976, 1608, 1695/76; vgl. auch VwGH 3.5.1983, 82/14/0154, betr. Reise eines Geografieprofessors nach Großbritannien, VwGH 3.5.1983, 82/14/0297, betr. Toskanareise einer Mittelschullehrerin für Geografie und Geschichte, VwGH 26.6.1990, 89/14/0106, betr. USA-Reise eines HAK-Lehrers für Volks- und Betriebswirtschaft, VwGH 16.7.1996, 92/14/0133 betr. London- und Berlinreise einer AHS-Lehrerin für Latein und Geschichte und VwGH 24.4.1997, 93/15/0069, betr. Spanienreise einer Richterin, VwGH 22.9.2000, 98/15/0111 betr. Japanreise eines Geografielehrers):

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (VwGH 18.3.1992, 91/14/0171; VwGH 22.4.1994, 92/14/0042; VwGH 31.5.2000, 97/13/0228).
- Allgemein interessierende Programmfpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (VwGH 24.4.1997, 93/15/0069; VwGH 17.5.2000, 98/15/0050; VwGH 17.5.2000, 99/15/0055; **VwGH 29.1.2002, 96/14/0030**). Die Anreise zu Besichtigungsorten durch landschaftlich interessante Reisestrecken und die Zeiten gemeinsamer Mahlzeiten sind nicht zu den fachspezifischen Arbeitszeiten zu rechnen (vgl. VwGH 28.3.2001, 2000/13/1094 betr. Fachexkursion eines Lehrers für Weinbau und Kellerwirtschaft in Weinbaugebiete Kaliforniens).

## 24. Rz 393a wird neu eingefügt (Steuerliche Behandlung einer Vermögensschadenversicherung)

### Vermögensschadenversicherung

Rz 393a

**Haftpflichtversicherungen zur Abdeckung eines Vermögensschadens infolge Fehlhandelns von Führungskräften (Vermögensschadenversicherungen) sind steuerlich wie folgt zu beurteilen:**

- **Versicherungsnehmer und Begünstigter aus dem Vertrag ist das Unternehmen (Arbeitgeber):**  
Die Prämienzahlungen sind beim Arbeitgeber Betriebsausgabe, beim Arbeitnehmer liegt kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.
- **Versicherungsnehmer ist der Arbeitnehmer, Begünstigter ist der Arbeitgeber:**  
Die Prämienzahlungen sind beim Arbeitnehmer Werbungskosten, im Versicherungsfall liegen beim Arbeitnehmer keine Einnahmen vor, sondern nur beim Arbeitgeber.
- **Versicherungsnehmer und Begünstigter ist der Arbeitnehmer:**  
Die Prämienzahlungen sind beim Arbeitnehmer Werbungskosten, die Auszahlung der Schadenssumme an den Arbeitnehmer ist bei diesem eine Einnahme. Die Schadenszahlungen an den Arbeitgeber sind Werbungskosten unter Berücksichtigung der allgemeinen Grundsätze.

## 25. Rz 395 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis)

Rz 395

Zinsen für die Anschaffung von Arbeitsmitteln sind Werbungskosten. Erfolgt die Berücksichtigung von Werbungskosten durch Pauschalsätze (zB durch das "amtliche Kilometergeld" beim Kfz), so kommt ein zusätzlicher Abzug von Finanzierungskosten nicht in Betracht. **Zinsen für den Erwerb von Aktien im Rahmen eines so genannten "Management Buy Out" stellen keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Geschäftsführerbezügen dar, da Aktien als private Kapitalanlage anzusehen sind (VwGH 27.3.2002, 96/13/0069).**

## 26. Rz 399 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis; Definition "Bühnenangehörige")

Rz 399

*5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.*

Zu dieser Berufsgruppe gehören ua. Schauspieler, Humoristen, Komiker, Conferenciers, Sänger, Chansoniers, Chorsänger, Statisten, Solotänzer, Mitglieder eines Balletts, Tänzerinnen und Tänzer in Nachtlokalen, weiters Personen, die als Darsteller in Filmen oder Werbesendungen auftreten

**Unter "Bühnenangehörige" fallen nicht nur Personen, die auf einer Bühne vor Publikum auftreten, sondern auch jene Personen, die im Rahmen eines Theaterbetriebes künstlerische**

**Dienste leisten (VwGH 19.02.2002, 98/14/0148). Dies kann insbesondere auf Regisseure und Choreographen zutreffen.**

Nicht zu dieser Berufsgruppe gehören im Allgemeinen zB Theaterdirektoren, Verwaltungspersonal von Theatern, technisches Bühnenpersonal, Mitglieder des Bedienungspersonals von Kabarets, Showbühnen und Nachtlokalen (zB Barkeeper, Bardamen), Tanzlehrer **und sonstige** Bedienstete von Tanzschulen, Billietteure, sonstiges Hilfspersonal, weiters Regieassistenten, Tonmeister, Tontechniker, Filmgeschäftsführer.

Als Bühne gilt jeder Ort, an dem vor Publikum aufgetreten wird (zB Theater, Freiluftbühne, Festzelt).

**27. Rz 524a wird neu eingefügt (Sanierungsaufwand bei Wohnungseigentumsgemeinschaft)**

Rz 524a

**Eine Wohnungseigentumsgemeinschaft wird immer nur in Vertretung der Wohnungseigentümer tätig. Es liegt daher ein unmittelbarer Auftrag für die Durchführung einer Sanierungsmaßnahme durch den Steuerpflichtigen als "Wohnungseigentümer" auch dann vor, wenn bei der Verrechnung der Aufwendungen an die Wohnungseigentümer der begünstigte Umsatzsteuersatz gemäß § 10 UStG 1994 in Anspruch genommen wird (anders bei einer Mietergemeinschaft, siehe Rz 524).**

**28. Rz 563a und Rz 564a werden neu eingefügt (Steuerberatungskosten bei Liebhaberei, keine Sonderausgaben bei Beratung durch selbständige und gewerbliche Buchhalter)**

Rz 563a

**Sind Steuerberatungskosten an sich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu qualifizieren (siehe Rz 1646 EStR 2000) und wird die Tätigkeit, mit der diese Kosten in Zusammenhang stehen, als Liebhaberei beurteilt, dann sind sie als Sonderausgaben abzugsfähig.**

Rz 564a

**Selbständige Buchhalter (§ 2 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz, BGBl. Nr. I 58/1999) und gewerbliche Buchhalter (§ 134a Gewerbeordnung, BGBl. Nr. 194/1994) sind berufsrechtlich nicht zur Steuerberatung befugt. Kosten für selbständige und gewerbliche Buchhalter stellen daher keine Sonderausgaben dar.**

**29. Rz 579 wird ergänzt (besonderer Pensionsbeitrag als Nachkauf von Versicherungszeiten)**

Rz 579

Als Sonderausgaben anzuerkennende Renten und dauernde Lasten sowie Steuerberatungskosten sind beträchtlich unbegrenzt in vollem Umfang abzugsfähig. Auch die Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten (zB Schulzeiten) in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und

Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, sind betraglich unbegrenzt in vollem Umfang abzugsfähig. **Der besondere Pensionsbeitrag gemäß § 236b Abs. 3**

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

**30. Rz 631b wird ergänzt (Verweis auf Rz 773b neu – rückwirkende Pensionszuerkennung iZm Alleinverdienerabsetzbetrag)**

Rz 631b

Für das abgelaufene Kalenderjahr, für das die Nachzahlung erfolgte, ist ein Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 unter Berücksichtigung der Nachzahlung sowie allfälliger bereits für diese Lohnzahlungszeiträume ausgezahlter Bezüge und einbehaltener Lohnsteuer an das FA zu übermitteln. Der auf Grund der Nachzahlung ausgestellte Lohnzettel tritt an die Stelle eines für dieses Kalenderjahr vom Versicherungsträger bereits ausgestellten Lohnzettels. Die Übermittlung hat in dem der Nachzahlung folgenden Kalendermonat mittels Datenleitung oder Datenträger zu erfolgen.

Die Übermittlung eines (neuen) Lohnzettels für die Nachzahlung stellt hinsichtlich eines bereits ergangenen Einkommensteuerbescheides einen Wiederaufnahmsgrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO dar. Ist ein Einkommensteuerbescheid für das entsprechende Jahr noch nicht ergangen, ist bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG 1988 vorzunehmen.

**Zur rückwirkenden Pensionszuerkennung im Zusammenhang mit dem Alleinverdienerabsetzbetrag siehe Rz 773b.**

**31. Rz 648 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis)**

Rz 648

Zu den Bezügen und Vorteilen aus einem Dienstverhältnis gehört ua. auch die vom Arbeitgeber übernommene Lohnsteuer. Dies gilt nicht für Lohnsteuernachforderungen im Sinne des § 86 Abs. 3 EStG 1988. Übernimmt der Arbeitgeber den Arbeitnehmeranteil aus der Sozialversicherung, stehen dem Vorteil aus dem Dienstverhältnis im selben Ausmaß Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 gegenüber (VwGH 29.5.1985, 83/13/0201).

Vorteile aus dem Dienstverhältnis liegen auch vor, wenn sich der Arbeitnehmer diese Vorteile ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet. Derartige Vorteile unterliegen nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, sondern sind im Wege der Veranlagung zu erfassen (VwGH 15.11.1995, 92/13/0274; VwGH 25.2.1997, 95/14/0112; VwGH 28.5.1998, 96/15/0114, **VwGH 26.11.2002, 99/15/0154**).

### **32. Rz 669b und die Überschrift "Verzugszinsen" werden neu eingefügt**

#### **Verzugszinsen**

Rz 669b

**Verzugszinsen, die im Zusammenhang mit nichtselbständigen Einkünften zufließen (zB Verzugszinsen für Lohnnachzahlungen, Verzugszinsen bei Vergleichssummen), zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Zu Verzugszinsen, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zufließen siehe Rz 6173 EStR 2000.**

### **33. Die Rz 704, Rz 705a und Rz 705b werden auf Grund des ab 1.3.2002 geltenden Kollektivvertrages neu gestaltet, die Rz 705 wird gestrichen.**

Rz 704

**Für Arbeiter der Berufsgruppe Arbeitskräfteüberlassung wurde mit Gültigkeit 1.3.2002 ein eigener Kollektivvertrag abgeschlossen. Es bestehen keine Bedenken, wenn aus Vereinfachungsgründen die günstigeren Bestimmungen dieses Kollektivvertrages hinsichtlich der Reisekosten bereits ab 1.1.2002 berücksichtigt werden.**

Rz 705

**Entfällt.**

#### **Kollektivvertragsanwendung bei Mischbetrieben**

Rz 705a

Ein Mischbetrieb liegt bei der Arbeitskräfteüberlassung vor, wenn ein Betrieb über mehrere aktive Gewerbeberechtigungen verfügt (zB **Arbeitskräfteüberlassung - Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung und Schlosserei - Kollektivvertrag für Metallgewerbe vorhanden**) und keine organisatorische Trennung gegeben ist.

Bei Mischbetrieben findet nach **§ 9 Abs. 3 und 4 Arbeitsverfassungsgesetz** jener Kollektivvertrag Anwendung, welcher für den fachlichen Wirtschaftsbereich gilt, der für den Betrieb die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung hat; durch Betriebsvereinbarung kann festgestellt werden, welcher fachliche Wirtschaftsbereich für den Betrieb die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung hat.

Liegt auch keine maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung vor, so findet der Kollektivvertrag jenes fachlichen Wirtschaftsbereiches Anwendung, dessen Geltungsbereich unbeschadet der Verhältnisse im Betrieb die größere Anzahl von Arbeitnehmern erfasst (zB Überlassung/Schlosserei = Metallbereich).

Rz 705b

Liegt **bei einem Mischbetrieb im Sinne des Arbeitsverfassungsgesetzes** die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung in der Arbeitskräfteüberlassung, gilt für **alle** Arbeitskräfte jedenfalls

hinsichtlich der Bewertung der Reisekosten **der Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung.**

Liegt die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung im Schlossereibetrieb, gilt für alle Beschäftigten dieses Betriebes der Metallkollektivvertrag mit allen Konsequenzen.

**Beispiel :**

*Maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung feststellbar:*

80 % Schlosserei > Metall-KV

20 % Arbeitskräfteüberlassung > Metall-KV

20 % Schlosserei > KV für Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung

80 % Arbeitskräfteüberlassung > KV für Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung

*Ist die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung nicht feststellbar (oder wechselnd) und liegt auch keine entsprechende Betriebsvereinbarung vor, gilt der größere Bereich unabhängig von den Betriebsverhältnissen (siehe auch § 9 Abs. 4 ArbVG). Es kommt hier also nicht auf die Anzahl der in den verschiedenen Wirtschaftsbereichen des Betriebes beschäftigten Arbeitnehmer, sondern auf die Zahl der vom Kollektivvertrag jeweils auf Branchenebene erfassten Arbeitnehmer an.*

### 34. Rz 720 wird geändert (VwGH-Erkenntnis)

Rz 720

Eine Fahrtätigkeit begründet hinsichtlich des Fahrzeuges einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, wenn

- die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich (zB ständige Fahrten für ein Bezirksauslieferungslager),
- die Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleich bleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr erfolgt (zB Zustelldienst, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren werden),
- die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber ständig befahrenen Liniennetzes oder Schienennetzes erfolgt.

**Bei einer auf Dauer angelegten Fahrtätigkeit kann die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes allerdings nicht allein mit der Begründung versagt werden, dass "im Fahrzeug" (zB LKW) ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (VwGH 25.9.2002, 99/13/0034).**

Kein Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit liegt jeweils für die ersten fünf Tage ("Anfangsphase") vor, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als sechs Monaten diese Tätigkeit ausgeführt hat. Nach der Anfangsphase können keine steuerfreien Tagesgelder gewährt werden.

### 35. Rz 758a wird neu eingefügt (Beiträge gemäß § 15 Abs. 1 und 2 BBG)

Rz 758a

**Beiträge des Arbeitgebers gemäß § 15 Abs. 1 Bundesbezugsgesetz (oder gleichartiger landesgesetzlicher Regelungen), die an eine Pensionskasse geleistet werden, sind immer als Arbeitgeberbeiträge im Sinne des Pensionskassengesetzes § 26 Z 7 EStG 1988 zu behandeln.** Leistungen der Pensionskasse auf Grund von Arbeitgeberbeiträgen sind im Zeitpunkt des Zuflusses beim Arbeitnehmer voll steuerpflichtig. Werden die einbehaltenden Beiträge an ein Versicherungsunternehmen für eine Rentenversicherung geleistet, ist die Regelung des § 26 Z 7 EStG 1988 nicht anwendbar. In diesem Fall sind die einbehaltenden Beiträge als Vorteil aus dem Dienstverhältnis insoweit steuerpflichtig, als der jährliche Freibetrag von 300 Euro gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 überschritten wird.

**Beiträge an eine Pensionskasse gemäß § 15 Abs. 2 Bundesbezugsgesetz (oder gleichartiger landesgesetzlicher Regelungen)** sind nur dann als Arbeitgeberbeiträge iSd § 26 Z 7 EStG 1988 anzusehen, wenn sich der Abgeordnete bis zum Ablauf des dritten Monats nach Antritt einer Funktion (mit Wirksamkeit zum Funktionsbeginn), die nach diesem Gesetz zu entlohen ist, für den Pflichtbeitrag entscheidet.

**Die Qualifikation als Arbeitgeberbeitrag** tritt somit nur bei frühestmöglicher Option auf die Pensionsvorsorge ein. Diese Vorgangsweise entspricht der Beurteilung von privatrechtlichen Dienstverhältnissen, bei denen zu Beginn des Dienstverhältnisses die vertraglichen Rahmenbedingungen des Dienstverhältnisses hinsichtlich der Entlohnung erstmalig festgelegt werden und es dabei grundsätzlich der Vertragsgestaltung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber obliegt, in welcher Form und in welchem Ausmaß die Entlohnung zu erfolgen hat. Wird hingegen in späterer Folge ein bestehender Entlohnungsanspruch dahin gehend auf Wunsch des Arbeitnehmers abgeändert, dass er nicht zur Gänze sofort auszuzahlen, sondern teilweise einer Pensionskasse zuzuführen ist, verfügt der Arbeitnehmer über einen Entgeltanspruch. Mit der Verfügungsmacht kommt es aber bereits zu einem Zufließen (Einkommensverwendung), sodass die Regelung des § 26 Z 7 EStG 1988 nicht mehr angewendet werden kann.

**Die zu einem späteren Zeitpunkt (als den oben angeführten) abgegebene Erklärung, dass ein Beitrag zur Pensionskasse einbehalten werden soll, stellt Einkommensverwendung dar, die auch nicht zu Werbungskosten führt.** In diesem Fall sind die Beiträge als Arbeitnehmerbeiträge zu qualifizieren. Eine steuerliche Berücksichtigung kann als (Topf)Sonderausgaben erfolgen. Die aus Arbeitnehmerbeiträgen resultierenden Leistungen der Pensionskasse sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nur mit 25% steuerlich zu erfassen.

**36. Rz 773b wird neu eingefügt (Rückwirkende Pensionszuerkennung iZm Alleinverdienerabsetzbetrag)**

**Seit 1.1.2001 gelten Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Käme es durch eine Pensionsnachzahlung zu einer rückwirkenden Überschreitung des maßgeblichen Grenzbetrages für den Alleinverdienerabsetzbetrag, bestehen keine Bedenken, aus Billigkeitsgründen von einer Pflichtveranlagung abzusehen.**

**37. Rz 775 wird geändert (Ermittlung Grenzbetrag)**

Rz 775

Bei Ermittlung des Grenzbetrages ist immer von den Jahreseinkünften auszugehen. Daher sind bei Verehelichung, Scheidung oder bei Tod des (Ehe)Partners für die Ermittlung des Grenzbetrages immer die Gesamteinkünfte des (Ehe)Partners maßgeblich. So sind dann, wenn die Verehelichung im Laufe eines Kalenderjahres erfolgt, die Einkünfte des (Ehe)Partners sowohl aus der Zeit vor wie auch nach der Verehelichung in die Ermittlung des Grenzbetrages einzubeziehen. Analog dazu sind bei einer Scheidung die Einkünfte des (Ehe)Partners nach der Scheidung miteinzubeziehen. Auch der Bezug einer Witwen(Witwer)Pension nach dem Tod des Ehepartners in einer den Grenzbetrag übersteigenden Höhe ist für den Alleinverdienerabsetzbetrag schädlich.

**Das Werbungskostenpauschale ist auch dann abzuziehen, wenn ausschließlich jene steuerfreien Bezüge erzielt werden, die bei der Ermittlung des Grenzbetrages zu berücksichtigen sind (zB Wochengeld oder begünstigte Auslandstätigkeit; siehe Rz 774).**

**38. Rz 792a wird ergänzt (Verordnungserweiterung betreffend Schweiz)**

Rz 792a

Auf Grund der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen betreffend Familienleistungen sind die Kinderlasten bei steuerpflichtigen EU/EWR-Bürgern mit im Ausland aufhältigen Kindern wie folgt zu berücksichtigen:

Auf Grund des Art. 4 Abs. 1 iVm Art. 3 Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH gilt der Kinderabsetzbetrag als "Familienleistung". Im Inland beschäftigte EU-Bürger und Bürger der EWR-Mitgliedstaaten Island, Liechtenstein und Norwegen, deren Kinder sich ständig in einem Mitgliedstaat der EU/EWR aufhalten, haben daher zusätzlich zur Familienbeihilfe auch Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag. **Seit 1.6.2002 gilt dies auch für im Inland beschäftigte Bürger der Schweiz, deren Kinder sich ständig in der Schweiz oder in einem Mitgliedstaat der EU, und für EU-Bürger, deren Kinder sich ständig in der Schweiz aufhalten.**

### **39. Rz 795 wird geändert (Unterhaltsabsetzbetrag bei gemeinsamer Obsorge)**

Rz 795

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet, das nicht seinem Haushalt angehört und für das weder ihm noch seinem (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 25,50 € monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Unterhaltsabsetzbetrag von 38,20 € und für jedes weitere Kind ein solcher von 50,90 € monatlich zu. Der Unterhaltsabsetzbetrag steht erstmalig für den Kalendermonat zu, für den Unterhalt zu leisten ist und auch tatsächlich geleistet wird. Die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages erfolgt im Veranlagungsverfahren. Für Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, steht kein Unterhaltsabsetzbetrag zu (§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988).

**Ob beide Elternteile die Obsorge über das Kind gemeinsam ausüben oder nur einem Elternteil das Sorgerecht eingeräumt ist, hat auf die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages grundsätzlich keinen Einfluss. Auch im Fall einer gemeinsamen Obsorge haben die Elternteile eine Vereinbarung zu treffen, bei welchem Elternteil sich das Kind hauptsächlich aufhalten soll (§ 177 Abs. 2 ABGB). Aus dieser Vereinbarung über den überwiegenden Kindesaufenthalt leitet sich die Haushaltszugehörigkeit ab. Es kann daher dem Grunde nach nur jener Elternteil den Unterhaltsabsetzbetrag geltend machen, bei dem sich das Kind im Sinne der getroffenen Vereinbarung nicht überwiegend aufhält. Dem anderen Elternteil, bei dem das Kind somit haushaltszugehörig ist, steht der Kinderabsetzbetrag zu.**

### **40. Rz 839 wird ergänzt (Kein Nachweis der Behinderung bei Pflegegeldbezug)**

Rz 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 vierter Teilstrich EStG 1988 folgende Stellen sein:

- Das Bundessozialamt,
- der Landeshauptmann,
- die Sozialversicherungsträger, sowie
- das Gesundheitsamt (im Bereich der Stadt Wien der Amtsarzt des jeweiligen Bezirkspolizeikommissariates).

Das örtlich zuständige Bundessozialamt ist subsidiär zur Feststellung des Grades der Behinderung berufen. Dessen Bescheinigung erfolgt, sofern eine mindestens 50 %ige Erwerbsminderung besteht, im Wege der Ausstellung eines Behindertenpasses gemäß § 40 Abs. 2 Bundesbehindertengesetz 1990 (BBG 1990), BGBI. Nr. 293/1990. In den Behindertenpass ist der festgestellte Grad der Behinderung einzutragen; gegen die Höhe des Grades der Behinderung steht dem (der) Behinderten der Rechtszug an den Landeshauptmann zu.

Seit Mai 1999 ist bei bescheidmäßiger Abweisung von Anträgen auf Ausstellung eines Behindertenpasses mangels eines ausreichenden Grades der Behinderung auch ein festgestellter Grad der Behinderung von weniger als 50 % in den Spruch des Bescheides aufzunehmen. Damit wird unabhängig von der Ausstellung eines Passes die gesonderte Bekämpfung des Grades der Behinderung für den Zweck der Inanspruchnahme des Freibetrages gemäß § 35 EStG 1988 ermöglicht.

**Beispiel:**

*Der Amtsarzt bescheinigt einen Grad der Behinderung von 20 %. Der Steuerpflichtige ist mit dieser Feststellung nicht einverstanden. Er hat die Möglichkeit einen Behindertenpass beim Bundessozialamt zu beantragen. Ein Behindertenpass ist erst bei einem Grad der Behinderung von mindestens 50 % auszustellen. Das Bundessozialamt stellt ebenfalls einen Grad der Behinderung von 20 % fest und weist den Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses ab. Unabhängig davon ist der festgestellte Grad der Behinderung in den Spruch des Bescheides aufzunehmen und daher im Rechtsmittelverfahren bekämpfbar.*

Soweit aus der amtlichen Bescheinigung hervorgeht, dass die Behinderung bereits zu einem früheren Zeitpunkt bestanden hat, ist dieser Zeitpunkt auch für die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung maßgebend. Enthält die Bestätigung keinen Hinweis auf den Zeitpunkt des Bestehens der Behinderung, stehen die Freibeträge ab der Ausstellung der Bestätigung zu. Ist ein früherer Zeitpunkt allerdings offenkundig (zB Behinderung auf Grund der Verletzungen durch einen Verkehrsunfall), ist dieser auch für die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung maßgebend.

**Bei Zuerkennung von Pflegegeld ist von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) auszugehen, sodass in diesen Fällen ein Nachweis nicht erforderlich ist.**

#### **41. Rz 876 wird geändert (VwGH-Erkenntnisse)**

Rz 876

Wird eine Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes nur deswegen nicht wahrgenommen, weil qualitative Schwerpunkte (bestimmte Prüfungen sind "schwieriger", die Teilnahme an Seminaren erfordert eine bestimmte Qualifikation) gesetzt werden, sind aber die Lehrinhalte und der Ausbildungsabschluss grundsätzlich gleich, liegt keine Zwangsläufigkeit vor und es besteht kein Anspruch auf den Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988. Muss allerdings eine Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Einzugsbereiches deswegen in Anspruch genommen werden, weil ein Zugang im Einzugsbereich nicht möglich ist (zB infolge besonderer Zugangsbeschränkungen **oder eines strengen Auswahlverfahrens, VwGH 25.9.2002, 98/13/0176**) liegt Zwangsläufigkeit vor und steht der Freibetrag zu.

**Ist eine (frühe) Spezialisierung zwar unter bestimmten Voraussetzungen für die spätere Berufslaufbahn von Vorteil, führt dieser Umstand alleine jedoch noch nicht zu einer Zwangsläufigkeit der damit verbundenen Aufwendungen. Bei gleichen Kernfächern von Studienrichtungen kommt es daher zu keiner Zwangsläufigkeit (VwGH 7.8.2001, 97/14/0068).**

Kosten für eine Berufsausbildung im Ausland sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn eine entsprechende Berufsausbildungsmöglichkeit im Inland nicht gegeben ist (VwGH 18.2.1999, 97/15/0047). Wird eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit nicht im Einzugsbereich des Wohnortes aber dennoch im Ausland als auch im Inland angeboten, muss auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Eltern in Betracht gezogen werden. Weder die gesetzliche Unterhaltpflicht gemäß § 140 ABGB noch eine sittliche Pflicht der Eltern gebieten, das Kind an einer ausländischen Hochschule studieren zu lassen, wenn das gewählte Studium mit wesentlich geringeren Kosten auch an einer inländischen Hochschule absolviert werden kann (vgl. VwGH 20.9.1983, 81/14/0181; VwGH 4.3.1986, 85/14/0164).

Wird eine Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Einzugsbereiches im Rahmen von (geförderten) Austauschprogrammen bzw. an einer fremdsprachigen Universität in Anspruch genommen, ist angesichts des Umstandes der Förderung (wobei die Förderung nicht zwangsläufig mit einer direkten finanziellen Unterstützung des Studenten verbunden sein muss) sowie der Vermittlung der Lehrinhalte in einer Fremdsprache von unterschiedlichen Lehrinhalten auszugehen. In diesen Fällen steht für den Zeitraum des Auslandsstudiums der Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 zu.

#### **42. Rz 887 wird geändert (Pflegeheimkosten gegen Vermögensübertragung)**

Rz 887

Die Kosten der Unterbringung sind keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt. Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (VwGH 16.12.1987,

86/13/0084). Ist aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, so sind auch die Kosten der Unterbringung absetzbar. Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bei einem Aufenthalt in einem Altersheim kann bei Anspruch auf das Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 ausgegangen werden.

Trägt die untergebrachte Person die Kosten selbst und verfügt sie über keinen eigenen Haushalt, so ist eine Haushaltsersparnis für ersparte Wohn- und Verpflegungskosten (in Höhe des Wertes der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II. Nr. 416/2001 von 196,20 € anzusetzen. Hat die untergebrachte Person hingegen einen eigenen Haushalt und wird der eigene Haushalt wegen der konkreten Möglichkeit einer späteren eigenen Haushaltsführung nicht aufgegeben, ist für Wohnungskosten keine Haushaltsersparnis anzusetzen.

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

**Bezahlt ein Unterhaltsverpflichteter die Pflegeheimkosten und besteht ein konkreter (vertraglicher) Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (zB Übertragung eines Hauses), liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor; Rz 823 ist anzuwenden.**

Die Aufwendungen sind jedenfalls weiters um öffentliche Zuschüsse zu kürzen, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken (VwGH 24.3.1972, 867/70, betr. Hilflosenzuschuss; VwGH 10.11.1987, 87/14/0126, betr. Blindenzulage; vgl. Rz 822).

Liegt eine Behinderung vor, so können die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge des § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden (kein Selbstbehalt). Werden solche Aufwendungen ganz oder zum Teil von Unterhaltspflichtigen (zB von Kindern) getragen, so ist hingegen eine außergewöhnliche Belastung mit Berücksichtigung des Selbstbehalts gegeben. Eigene Aufwendungen der pflegebedürftigen Person dürfen in diesem Fall nur in tatsächlicher Höhe berücksichtigt werden. Übernimmt ein Alleinverdiener die Kosten des Pflege- oder Altersheims für seinen behinderten (Ehe-)Partner, so hat die Berücksichtigung ohne Selbstbehalt zu erfolgen (siehe Rz 841 ff.).

Die üblichen Betreuungskosten der Angehörigen, wie Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen, Besorgungen, Fernsprechgebühren, sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig (VwGH 1.3.1989, 85/13/0091).

#### **43. Rz 903 wird ergänzt (VwGH-Erkenntnis)**

Rz 903

Kurkosten können nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit (siehe "Krankheitskosten", Rz 902) steht,
- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit **nachweislich notwendig** ist (eine andere Behandlung also nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint) und
- grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

Diese Voraussetzungen können durch eine **vor Antritt der Kur ausgestellte** ärztliche Bestätigung, **aus der sich im Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben**, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden (vgl. **VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139**).

Sind die Voraussetzungen gegeben, so können - soweit Angemessenheit vorliegt - abgezogen werden

- Aufenthaltskosten,
- Kosten für die medizinische Betreuung und Kurmittel,
- Fahrtkosten zum und vom Kurort,
- bei pflege- und hilfsbedürftigen Personen sowie Kindern die Aufwendungen für eine Begleitperson, nicht hingegen Aufwendungen für Begleitpersonen in anderen Fällen bzw. Aufwendungen für Besuchsfahrten des Ehegatten.

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, insbesondere dann, wenn es sich um einen Auslandsaufenthalt handelt (vgl. VwGH 10.7.1959, 817/57; VwGH 4.10.1977, 2755/76). Hinsichtlich der Verrechnung von Kostenersätzen und Haushaltsersparnis sowie des Verhältnisses zu den Freibeträgen gemäß § 35 EStG 1988 siehe "Krankheitskosten", Rz 902.

#### **44. Rz 908 wird ergänzt (Ergänzung betreffend unmittelbar und mittelbar veranlasste behindertengerechte Einbauten; Richtigstellung eines Verweises iZm HWG-Paket)**

**Wohnkosten**

Rz 908

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

- die erstmalige Gründung eines Hausstandes,
- die Anschaffung oder Herstellung weiterer Wohnungen (Eigenheime),
- Wohnungsaufwendungen nach einem Scheidungsverfahren (VwGH 17.10.1991, 89/13/0211),
- die Anschaffung oder Herstellung von Wohnungen (Eigenheimen) zu überdurchschnittlich hohen Kosten (vgl. VwGH 3.10.1990, 89/13/0152) oder
- die Neubeschaffung einer Ersatzwohnung wegen störender Umgebung (VwGH 19.2.1992, 87/14/0116)

handelt.

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

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

Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung eines Eigenheimes (**oder eines sonstigen Wohnraumes**) stellen außergewöhnliche Belastungen dar, soweit es sich dabei um einen verlorenen Aufwand handelt. Abzugsfähig sind zB der Einbau einer Behindertentoilette, die rollstuhlgerechte Adaptierung einer Wohnung oder der Einbau eines Liftes in einem zweigeschossigen Haus zwecks behindertengerechter Ausstattung (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172) **sowie sonstige durch die Behinderung unmittelbar veranlasste Einbauten. Erfordert der Einbau der behindertengerechten Einrichtungen darüber hinaus weitere (mittelbare) Maßnahmen (zB Fliesenarbeiten vor und nach Einbau einer behindertengerechte Badewanne), dann stellen auch die Kosten dafür eine außergewöhnliche Belastung dar. Sind hingegen behindertengerechte Einrichtungen auch ohne weitere (mittelbare) Maßnahmen installierbar (zB Montage behinderungsbedingter zusätzlicher Haltegriffe), dann stellen die mittelbaren Maßnahmen keine außergewöhnliche Belastung dar.**

Keine außergewöhnliche Belastung sind die Kosten für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen (zB VwGH 23.1.1970, 1782/68), für einen Kanalanschluss (auch bei Anschlusszwang, VwGH 25.9.1985, 84/13/0113), für einen Wasseranschluss (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128), für einen

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

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

#### **45. Rz 1081 wird ergänzt (VwGH-Zitat)**

Rz 1081

Durch den letzten Satz des § 67 Abs. 4 EStG 1988 wird die Ablösung von Pensionen auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstäigen mit der Ablösung von Pensionen auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften steuerlich gleichgestellt. Ebenso sind Abfindungen im Sinne des § 269 ASVG, BGBI. Nr. 189/1955 idgF, und vergleichbare Abfindungen im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstäigen mit dem festen Satz von 6 % oder nach der Vervielfachungsmethode zu versteuern. Diesen Bezügen sind auch Abfindungen von Unfallrenten gemäß § 213 ASVG (Witwen- und Witwerbeihilfe) und diesen ähnliche Abfindungen gleichzustellen.

Die verpflichtende Abfindung der Betriebsrente gemäß § 148j Abs. 2 BSVG, BGBI. Nr. 559/1978 idgF, fällt als Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchsberechtigten auf Grund gesetzlicher Vorschriften unter die Regelung des § 67 Abs. 4 EStG 1988. Keine Ablösung liegt vor, wenn Pensionen oder Unfallrenten auf Antrag (freiwillig bzw. bei Fehlen eines Rechtsanspruchs) durch den Versicherungsträger abgefunden werden (**VwGH 26.6.2002, 2002/13/0003**). Diesen Bezügen sind auch Abfindungen von Unfallrenten gemäß § 213 ASVG (Witwen- und Witwerbeihilfe) und die gesetzliche Abfindung der Betriebsrente gemäß § 148j Abs. 2 BSVG gleichzustellen.

#### **46. Rz 1099 wird ergänzt (Verweis auf EStR 2000)**

Rz 1099

Ist eine Diensterfindungsvergütung zur Gänze nach dem Tarif zu versteuern (§ 67 Abs. 10 EStG 1988), weil dem Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung zB wegen Pensionierung oder Arbeitgeberwechsel keine laufenden Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis mehr zugeflossen sind, kann beim FA im Zuge der Einkommensteuerveranlagung der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 für derartige Diensterfindungsvergütungen angewendet werden, wenn die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 vorliegen (**siehe auch Rz 7345 EStR 2000**).

#### **47. Rz 1127 und Rz 1160 werden geändert (VwGH-Erkenntnis vom 17.12.2002, 2000/14/0098))**

Rz 1127

Der Freibetrag von 360 €monatlich steht zu für

- Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen,
- Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und für
- Überstundenzuschläge im Zusammenhang mit Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit.

Rz 1160

Sieht eine lohngestaltende Vorschrift vor, dass der Arbeitnehmer für einen Sonntagsdienst einen Ersatzruhetag erhält, tritt der Ersatzruhetag **nicht** an die Stelle des Sonntags. Überstunden sind daher nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 **nur begünstigt, wenn sie an einem Sonntag und nicht wenn sie an einem Ersatzruhetag geleistet werden**. Zuschläge für Überstundenleistungen am **Ersatzruhetag** können dann gegebenenfalls nur nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 begünstigt behandelt werden. **Steht einem Arbeitnehmer für den Ersatzruhetag ein Zuschlag (ähnlich dem Sonntagszuschlag) zu, kann dieser nicht nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei belassen werden.**

**Es bestehen keine Bedenken, wenn die bis zum Ergehen des Erkenntnisses des VwGH 17.12.2002, 2000/14/0098, angewandte Verwaltungspraxis, wonach Überstunden nur am Ersatzruhetag (und nicht am Sonntag) begünstigt waren, bis zum 31.12.2003 weitergeführt wird. Eine zweifache Begünstigung für Sonntag und Ersatzruhetag ist nicht zulässig.**

#### **48. Rz 1163 wird ergänzt (Herausschälen von Überstundenpauschalien)**

Rz 1163

Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bzw. damit zusammenhängende Überstunden können aus Überstundenpauschalien grundsätzlich nicht herausgeschält werden (vgl. VwGH 13.9.1977, 671/77). Die Steuerfreiheit derartiger Zuschläge setzt eine konkrete Zuordnung zur Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit voraus. Auch bei einer pauschalen Abgeltung ist erforderlich, dass der Betrag den durchschnittlich geleisteten Stunden entspricht (VwGH 3.6.1984, 83/13/0054; VwGH 4.11.1984, 83/13/0002). Das Ableisten derartiger Arbeitszeiten muss in jedem einzelnen Fall ebenso konkret nachgewiesen werden wie das betriebliche Erfordernis für das Ableisten derartiger Arbeitszeiten. Da bereits bestehende Überstundenpauschalien in der Regel nur auf Arbeitszeiten während der Werktagen außerhalb der Nachtarbeit abgestellt sind, ist ein Herausschälen bzw. Abspalten in Normalüberstunden und qualifizierte Überstunden durch nachträgliche Aufzeichnungen **grundsätzlich** nicht zulässig (VwGH 22.1.1997, 93/15/0068). **Wird für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeitszuschläge ein eigenes Pauschale bezahlt und werden über die tatsächliche Leistung derartiger Überstunden entsprechende Aufzeichnungen geführt, können die Überstundenzuschläge im Rahmen der Bestimmung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei belassen werden.**

In Anbetracht der dem § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu Grunde liegenden Intention, nur jene Arbeitnehmer steuerlich zu begünstigen, die gezwungen sind, zu den im Gesetz genannten begünstigten Zeiten

Leistungen zu erbringen, muss der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen bestimmte Tätigkeiten auszuüben, nachgewiesen werden. Hätte es doch ansonsten etwa der Arbeitnehmer weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung seines Arbeitslohnes, der bei einer Pauschalabgeltung in der Höhe gegenüber dem Arbeitgeber unverändert bleibt, durch Verlagerung seiner (Überstunden-)Tätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen (VwGH 25.11.1999, 97/15/0206).

**49. Rz 1183 und Rz 1208 werden ergänzt (Arbeitgeberpflichten bei Ausgliederung von Abfertigungs- und Jubiläumsgeldverpflichtungen)**

Rz 1183

Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit aus den nach § 76 EStG 1988 vorgeschriebenen Aufzeichnungen, aus den Lohnkonten, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen (§ 87 EStG 1988) ersichtlich sein (vgl. VwGH 8.1.1963, 947/61). Die Führung der Lohnkonten hat zwingend im Inland zu erfolgen, und zwar auch dann, wenn eine Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt. Bewilligungen gemäß § 131 BAO zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen im Ausland können nicht auf die Lohnkontenführung ausgedehnt werden. Auch die Mitteilung gemäß § 63 EStG 1988 ist zum Lohnkonto zu nehmen (§ 64 Abs. 1 EStG 1988).

Kommt der Arbeitgeber seiner Verpflichtung nach § 76 EStG 1988 nicht nach und ist daher die Behörde außer Stande, die Grundlagen für die Berechnung der Lohnsteuer an Hand der vorgelegten Aufzeichnungen zu ermitteln, ist die Behörde gemäß § 184 BAO zur Schätzung berechtigt (vgl. VwGH 17.9.1963, 1010/61; VwGH 20.9.1965, 1866/64; VwGH 16.11.1993, 93/14/0139). Wenn anlässlich einer früheren abgabenbehördlichen Prüfung Mängel in den Aufzeichnungen für den Prüfungszeitraum nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen aufgegriffen wurden, hindert das die Behörde nicht, in späteren Jahren gleiche Fehler nicht unbeachtet zu lassen und daraus die abgabenrechtlichen Konsequenzen zu ziehen (vgl. VwGH 14.1.1980, 43, 179, 537/79). Die ordnungsgemäße Führung des Lohnkontos kann allerdings einen Tatsachenbeweis nicht ersetzen. Aus den Lohnkonten ersichtliche Zahlungen an Arbeitnehmer sind (für sich allein) nicht geeignet, einen Beweis über die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung der einzelnen vom Arbeitnehmer konkret geleisteten Überstunden zu liefern (vgl. VwGH 25.1.1980, 851/78).

**Die Ausgliederung von Abfertigungsverpflichtungen (Jubiläumsgeldverpflichtungen, Rz 3369a EStR 2000) lässt die lohnsteuerlichen Pflichten des auslagernden Arbeitgebers zur Führung eines Lohnkontos (§ 76 EStG 1988) sowie die Haftung für die Lohnsteuerabfuhr (§ 82 EStG 1988) unberührt. Die Versicherung hat im Leistungsfall (Fälligkeit des Abfertigungs - oder Jubiläumsgeldanspruches) daher entweder die auf die Abfertigung (das Jubiläumsgeld) entfallende Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitgebers (Versicherungsnehmers) an sein Betriebsfinanzamt abzuführen oder die auf die Abfertigung (das Jubiläumsgeld) entfallende Lohnsteuer dem Arbeitgeber (Versicherungsnehmer) zum Zweck der Lohnsteuerabfuhr durch**

**ihn zu überweisen. In beiden Fällen gelangt nur die um die Lohnsteuer gekürzte (Netto-)Leistung an den bezugsberechtigten Arbeitnehmer zur Auszahlung. Die Bestimmungen des § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) und § 87 EStG 1988 (Verpflichtung der Arbeitgeber) werden durch die Ausgliederung der Abfertigungsvorsorge ebenfalls nicht berührt.**

Rz 1208

Die Haftung des Arbeitgebers erstreckt sich auf sämtliche durch Lohnsteuerabzug zu erhebende Beträge, also sowohl auf die Lohnsteuer von laufenden Bezügen als auch auf die Lohnsteuer von sonstigen Bezügen. **Hat der Arbeitgeber Abfertigungsverpflichtungen (Jubiläumsgeldverpflichtungen) ausgegliedert, haftet er dennoch für die Lohnsteuerabfuhr (Rz 1183).** Die Haftung betrifft aber nicht jene Lohnzahlungen, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern von dritter Seite geleistet werden (vgl. VwGH 28.5.1998, 96/15/0215; siehe auch Rz 963).

#### **50. Rz 1205 wird ergänzt (Hinweis auf Rz 927)**

Rz 1205

Die Bestimmungen über die Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 haben eine zweifache Funktion. Zum einen ist ein Lohnsteuerabzug nur dann vorzunehmen, wenn eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, zum anderen begründet die Betriebsstätte die Zuständigkeit gemäß § 57 Abs. 1 BAO. **Zum Lohnsteuerabzug bei einer Betriebsstätte im Ausland siehe Rz 927.**

Dieser Erlass wird im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht.

18. März 2003

Für den Bundesminister:

Mag. Treer

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: