



BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

Abteilung IV/7

Verteiler:	Est340
A5 B5 C12 C22 G2	14. Dezember 1999
	GZ. 07 0101/41-IV/7/99

An alle

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien

Finanzlandesdirektionen
und Finanzämter

Sachbearbeiter:

Telefon:
51433/
Internet:
Post@bmf.gv.at
x.400:
S=POST;C=AT;A=GV;P=BMF;
O=BMF;OU=MKD-EINL
DVR: 0000078

Betr.: Änderungen der LStR 1999 auf Grund des StRefG 2000

Auf Grund des StRefG 2000 werden die LStR 1999 in folgenden Punkten geändert:

- **RZ 358 bis 366 zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988: Abzugsfähigkeit von Aus- und Fortbildungskosten**
- **RZ 442 bis 457 zu § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988: Renten und dauernde Lasten als Sonderausgaben**
- **RZ 661 zu § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988: Bezugsumwandlungen bei direkten Pensionszusagen**
- **RZ 759 bis 762 zu § 26 Z 7 lit. a EStG 1988: Bezugsumwandlungen bei Pensionskassenbeiträgen**
- **RZ 769 und 770 zu § 33 Abs. 3 EStG 1988: Allgemeiner Absetzbetrag**
- **RZ 774 zu § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988: Grenzbetragsermittlung für den Alleinverdienerabsetzbetrag**
- **RZ 1114a zu § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988: Hälftesteuersatz für Bezüge im Rahmen von Sozialplänen**

1 Aus- und Fortbildungskosten

1.1 Änderung der RZ 358 der LStR 1999

Begriffsdefinitionen

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Auf Grund der bis 1999 geltenden Rechtslage abzugsfähige Fortbildungskosten sind daher auch weiterhin abzugsfähig (ausgenommen Zweitstudium).

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen.

Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit), nicht ein früher erlernter Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit.

Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn

- die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden (zB Friseurin und Kosmetikerin, Dachdecker und Spengler) oder
- die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (zB Fleischhauer und Koch, Elektrotechniker und EDV-Techniker).

Eine wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten ist ein Hinweis für das Vorliegen von verwandten Tätigkeiten.

Nicht abzugsfähig sind daher insbesondere berufsspezifische Bildungsmaßnahmen für fremde (nicht verwandte) Berufe (zB Umschulung von Koch auf EDV-Techniker).

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können. Bei Bildungsmaßnahmen zum Erwerb grundsätzlicher kaufmännischer oder bürotechnischer Kenntnisse (zB Einstiegskurse für EDV, Buchhaltung) ist stets von einem Zusammenhang mit der jeweils ausgeübten (verwandten) Tätigkeit auszugehen. Derartige

Kenntnisse sind von genereller Bedeutung für alle Berufsgruppen, sodass in diesen Fällen die Prüfung, ob eine konkrete Veranlassung durch den ausgeübten Beruf erfolgt, zu entfallen hat.

1.2 Änderung der RZ 359 der LStR 1999

Abgrenzung zu nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung

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- oder Schwimmkurs 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 Skihauptsaison an bekannten Wintersportorten stattfindet und weitgehend Gelegenheit zur Ausübung des Wintersports bietet. Siehe weiters Stichwort "Studienreisen", RZ 389. Siehe hierzu 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 alleine reichen nicht aus.

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 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 Lehrtätigkeit (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.

1.3 Änderung der RZ 360 der LStR 1999

Nichtabzugsfähige Aufwendungen für allgemeinbildende (höhere) Schulen oder ein ordentliches Universitätsstudium

Unabhängig vom Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit sind die im § 16 Abs. 1 Z 10 zweiter Satz EStG 1988 ausdrücklich angeführten Aufwendungen für den Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder für ein ordentliches Universitätsstudium nicht abzugsfähig. Darunter fallen ua

- Hauptschule, Polytechnikum,
- allgemeinbildende höhere Schulen einschließlich der Berufsreifeprüfung nach diesem Lehrplan,
- ordentliche Studien gemäß § 4 Z 2 Universitäts-Studiengesetz (Bakkalaureatsstudien, Magisterstudien, Diplomstudien und Doktoratsstudien) und die Studienberechtigungsprüfung für diese Studien.

Die Kosten eines ordentlichen Universitätsstudiums können auch dann nicht abgezogen werden, wenn die durch das Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellen. Ebenso nichtabzugsfähig ist ein Zweitstudium in Form eines ordentlichen Universitätsstudiums, auch wenn eine qualifizierte Verflechtung zum Erststudium besteht - das Studium also geeignet ist, nach einem Erststudium den für die praktische Berufsausübung gegebenen Wissensstand auszubauen.

1.4 Änderung der RZ 361 der LStR 1999

Abzugsfähige Aufwendungen für berufsbildende Schulen, Fachhochschulstudien, Universitätslehrgänge und ähnlichen Einrichtungen

Besteht ein Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit sind auch Aufwendungen für berufsbildende mittlere und höhere Schulen und für Fachhochschulen abzugsfähig. Werbungskosten liegen daher ua bei folgenden Bildungsmaßnahmen vor:

- Fachschulen oder Handelsschulen,
- Handelsakademien, höhere technische Lehranstalten, höhere Lehranstalten für wirtschaftliche Berufe einschließlich der Berufsreifeprüfung nach dem Lehrplan für diese Schulen sowie die diesbezüglichen Aufbaulehrgänge zur Erlangung der Reifeprüfung an einer berufsbildenden höheren Schule, Kollegs nach dem Schulorganisationsgesetz (seinerzeitige Abiturientenlehrgänge),
- Fachhochschulen, Pädagogische Akademien, Sozialakademien, Militärakademie,
- Universitätslehrgänge und postgraduale Studien (zB Master of Business Administration),
- Verwaltungsakademie und Beamtenaufstiegsprüfung.

Ob die Aus- oder Fortbildung im Tagesschulbetrieb oder in Abendkursen erfolgt, ist unmaßgeblich.

1.5 Änderung der RZ 362 der LStR 1999

Führerschein

Aufwendungen für den Erwerb eines PKW- oder Motorradführerscheins sind als Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig, auch wenn eine berufliche Notwendigkeit hierfür gegeben ist. Beim Erwerb eines Führerscheins für LKW, LKW mit Anhänger oder Autobus liegen - vorausgesetzt es besteht ein Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit - abzugsfähige Bildungskosten vor. Erfolgt der Erwerb des PKW- Führerscheines zugleich mit dem Erwerb des (beruflich veranlassten) LKW-Führerscheines, so sind die Kosten für den Pkw-Führerschein nicht abzugsfähig, die Mehrkosten für den LKW-Führerschein hingegen schon.

1.6 Änderung der RZ 363 der LStR 1999

Sprachkurse

Aufwendungen zum Erwerb von Fremdsprachenkenntnissen stellen dann Werbungskosten dar, wenn auf Grund eines konkreten Nutzens für den Beruf von einer beruflichen Veranlassung auszugehen ist (VwGH 26.4.1989, 88/14/0091). Abzugsfähige Aus- oder Fortbildungskosten liegt also vor,

- wenn auf den ausgeübten oder verwandten Beruf des Abgabepflichtigen abgestellte berufsspezifische Sprachkenntnisse (zB Fachvokabular auf dem Gebiet Recht, Wirtschaft oder Technik) vermittelt werden (VwGH 26.4.1989, 88/14/0091) oder
- wenn auf Grund der Erfordernisse im ausgeübten oder verwandten Beruf Sprachkenntnisse allgemeiner Natur erworben werden (zB Grundkenntnisse für eine Tätigkeit als Kellnerin, Sekretärin, Telefonistin, Verkäuferin; Italienischkurs eines Exportdisponenten mit dem hauptsächlichen Aufgabengebiet des Exports nach Italien; Ungarisch für einen Zöllner an der ungarischen Grenze).

Sprachkurse im Ausland werden idR zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung gehören, soweit nicht die (nahezu) ausschließliche berufliche Bedingtheit erkennbar ist (lehrgangsmäßige Organisation, Ausrichtung von Programm und Durchführung ausschließlich auf Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen - VwGH 18.6.1980, 591/80, betr Sprachkurs einer Mittelschullehrerin im Fach Englisch in Großbritannien; VwGH 22.9.1987, 87/14/0066, betr Italienischkurs eines Exportdisponenten in Florenz). Fallen im Rahmen einer Auslandsreise mit Mischprogramm eindeutig abgrenzbare Kosten für den Sprachkurs an, so sind diese Kosten abzugsfähig.

1.7 Änderung der RZ 364 der LStR 1999

Einzelfälle Fortbildung - Rechtsprechung

Die Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten findet nach wie vor Anwendung:

Aufwendungen eines Finanzbeamten für einen Buchhalterlehrgang sind Fortbildungskosten (VwGH 22.4.1980, 665/79), der Besuch einer berufspädagogischen Akademie durch einen Berufsschullehrer ist Fortbildung (VwGH 3.4.1990, 89/14/0276).

Aufwendungen eines kaufmännischen Angestellten für den Lehrgang "Fachakademie Handel" können Fortbildungskosten sein (VwGH 19.3.1997, 95/13/0238, 0239).

Kosten eines Rechtsanwaltsanwärters oder eines Steuerberater-Berufsanwärters für die Vorbereitung zur Rechtsanwalts- bzw Steuerberaterprüfung stellen Fortbildungskosten dar.

Ebenso sind Kosten zur Erlangung des Werkmeisterstatus Fortbildungskosten, da die Berufsstellung eines Werkmeisters gegenüber der Gehilfentätigkeit keinen neuen Beruf darstellt (VwGH 16.1.1959, 454/58; 29.1.1960, 645/58, betr Bäcker- und Konditormeister).

Kosten für den Erwerb der Instrumentenflugberechtigung durch einen Berufspiloten sind Fortbildungskosten (VwGH 28.2.1964, 89/63).

1.8 Änderung der RZ 365 der LStR 1999

Absetzbare Aufwendungen

Als Werbungskosten kommen in Betracht

- Unmittelbare Kosten der Aus- und Fortbildungsmaßnahmen: Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur. Kosten der Anschaffung von Hilfsmittel wie zB Schreibtisch, Schreibtischlampe, Schreibmaschine, Rechenmaschine, PC, stehen in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Aus- und Fortbildung und sind daher in diesem Zusammenhang nicht abzugsfähig. Es können aber Arbeitsmittel gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 vorliegen, sofern sie unmittelbar im Rahmen der Berufsausübung verwendet werden.
- Fahrtkosten zur Fortbildungsstätte in tatsächlich angefallenem Umfang, gegebenenfalls in Form von Kilometergeldern, sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind (abzugsfähig sind daher nur Aufwendungen für zusätzliche Wegstrecken). Gegebenenfalls sind auch die Bestimmungen bezüglich Familienheimfahrten zu beachten.
- Tagesgelder, sofern eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG1988 vorliegt (vgl dazu Ausführungen zu RZ 297ff).
- Kosten auswärtiger Nächtigungen (inklusive Kosten des Frühstücks) in tatsächlicher Höhe bis zur gesetzlich vorgesehenen Höchstgrenze (sofern eine "Reise" vorliegt, auch in pauschalierter Höhe; vgl dazu Ausführungen zu RZ 315ff). Aufwendungen für Nächtigungen (inklusive Kosten des Frühstücks) sind höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden höchsten Nächtigungsgeldes bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift (RGV 1955) zu berücksichtigen. Das höchste für das Inland zustehende Nächtigungsgeld beträgt gemäß § 13 Abs. 1 RGV 1955 zum 1. Jänner 2000 249 S. Gemäß § 13 Abs. 7 RGV 1955 ist dieser Betrag um 350 % zu

erhöhen, sodass die tatsächlichen Kosten der Nächtigung (inklusive Kosten des Frühstücks) im Inland bis zur Höhe von 1.120,50 S abzugsfähig sind. Im Ausland sind die jeweiligen Höchstsätze der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten als Grundlage heranzuziehen (zB Brüssel 450% von 441 S, das sind 1.984,50 S).

1.9 Änderung der RZ 366 der LStR 1999

Zeitliche Zuordnung von Aus- und Fortbildungskosten

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aus- und Fortbildungskosten ist ein Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten (verwandten) Tätigkeit. Dieser ist grundsätzlich nur dann anzunehmen, wenn die Bildungsmaßnahmen gleichzeitig mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit erfolgen.

Besteht ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit einer zukünftig auszuübenden Tätigkeit, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgeht, können Fortbildungskosten für diese Tätigkeit auch vor Antritt des Dienstverhältnisses als vorweggenommene Werbungskosten berücksichtigt werden (siehe hierzu RZ 230). Dabei ist es nicht schädlich, wenn der Steuerpflichtige während dieser Zeit vor dem Antritt des Dienstverhältnisses, für das die Fortbildung erfolgt, andere Einkünfte (auch aus nichtselbständiger Arbeit) bezieht.

Beispiele:

Ein Maturant einer allgemeinbildenden höheren Schule wird per 1. Dezember 2000 für die Wertpapierabteilung einer Bank aufgenommen. Zur Vorbereitung auf diese Tätigkeit besucht er von August bis Ende November einen Kurs "Wertpapierrecht". Es liegen vorweggenommene Werbungskosten vor. Der Umstand, dass er während dieser Zeit Einkünfte als Hilfsarbeiter bei einer Speditionsfirma bezieht, ist für die Abzugsfähigkeit nicht schädlich.

Ein Steuerpflichtiger ist ab 31. Juli 2000 arbeitslos. Per 1. Oktober 2000 bekommt er eine Stelle als Fahrverkäufer bei einer Brauerei. Voraussetzung für diese Tätigkeit ist eine Lenkerberechtigung für LKW (C-Führerschein). Vor Antritt seines neuen Dienstverhältnisses besucht er eine Fahrschule und erwirbt ergänzend zu seinem B-Führerschein den C-Führerschein. Es liegen vorweggenommene Werbungskosten im Hinblick auf die Tätigkeit als Fahrverkäufer vor.

Ebenso liegen Werbungskosten vor, wenn Fortbildungsmaßnahmen abgeschlossen werden, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit begonnen wurden, diese Tätigkeit aber vor Abschluss der Bildungsmaßnahme beendet wird (siehe hierzu nachträgliche Werbungskosten, RZ 231).

Beispiel:

Ein Tischlergeselle besucht einen Meisterprüfungskurs. Vor Abschluss des Kurses und der Meisterprüfung wird er von seinem Arbeitgeber gekündigt. Es liegen nachträgliche Werbungskosten vor.

Sowohl vorweggenommene Werbungskosten als auch nachträgliche Werbungskosten beziehen sich nicht unmittelbar auf die ausgeübte Tätigkeit und sind daher nicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, sondern als Werbungskosten allgemeiner Art zu berücksichtigen. Eine derartige Berücksichtigung kann daher nur für Fortbildungskosten im engeren Sinn erfolgen.

Ist eine Bildungsmaßnahme nicht abzugsfähig, weil sie mit der ausgeübten Tätigkeit nicht in Zusammenhang steht (und auch keine vorweggenommenen Werbungskosten vorliegen), wird aber eine neue Tätigkeit begonnen, mit der die Bildungsmaßnahme in Zusammenhang steht, sind die Aufwendungen ab dem Beginn der neuen Tätigkeit abzugsfähig.

Beispiel:

Ein Koch besucht die Handelsakademie in Abendkursen. Die Bildungsmaßnahme ist nicht abzugsfähig. Dann wechselt er die Tätigkeit und wird Hotelmanager. Ab diesem Zeitpunkt liegen Werbungskosten vor.

Wird eine Ausbildungsmaßnahme (zB berufsbildende Schule oder eine Fachhochschule) ohne konkreten Bezug zu einem Dienstverhältnis besucht, besteht auch dann kein Veranlassungszusammenhang mit einer zwischenzeitlich (nur vorübergehend) ausgeübten Tätigkeit, wenn die entsprechenden Kenntnisse bei dieser Einkunftsquelle verwertet werden können.

Beispiel:

Ein Schüler besucht die Handelsakademie. Während der Ferien arbeitet er als Ferienpraktikant. Es besteht kein Veranlassungszusammenhang mit der Tätigkeit als Ferienpraktikant, und zwar auch dann nicht, wenn der Besuch der Handelsakademie eine Voraussetzung für die Ferienpraxis ist. Ebenso liegen keine Werbungskosten vor, wenn der Schüler vor oder unmittelbar nach Abschluss der Handelsakademie eine Tätigkeit ausübt, für die der Abschluss der Handelsakademie Voraussetzung ist, weil auch in diesen Fällen der Veranlassungszusammenhang fehlt.

2 Renten und dauernde Lasten (§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988)

2.1 Begriff der Renten und dauernden Lasten

Änderung der RZ 442 der LStR 1999

Renten sind regelmäßig wiederkehrende Zahlungen, die vom Rentenschuldner auf Grund eines besonderen Verpflichtungsgrundes zu leisten sind. Der insgesamt zu entrichtende Betrag hängt vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses (IdR dem Tod einer Person) ab. Die Höhe der einzelnen Rentenbeträge kann auf Grund von Wertsicherungsvereinbarungen oder abhängig vom Gewinn oder Umsatz unterschiedlich sein.

Änderung der RZ 443 der LStR 1999

Leibrenten sind auf die Lebensdauer einer oder mehrerer Personen zu entrichten. Zeitrenten stellen neben der Lebensdauer noch auf einen bestimmten Zeitraum ab, innerhalb dessen Zahlungen erfolgen. Bei einer Rente, die auf einen Zeitraum von 15 Jahren zu leisten ist, genügt eine Vereinbarung, dass die Rente bei früherem Ableben des Rentenberechtigten und seiner leiblichen Kinder erlischt (VwGH 19.3.1985, 82/14/0151). Dauernde Lasten sind Verpflichtungen, die dauernd mit einem Grundstück verbunden sind oder dauernd einer Person anhaften. Die Last muss für immer oder für einen längeren Zeitraum gegenüber einer bestimmten Person bestehen (siehe RZ 449).

2.2 Abzugsfähige Rentenzahlungen

Änderung der RZ 444 der LStR 1999

Als Sonderausgaben kommen ab dem Jahr 2000 folgende Rentenzahlungen in Betracht:

- Kaufpreisrenten im Zusammenhang mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens. Die Rente ist ab dem Zeitpunkt als Sonderausgaben abzuziehen, ab dem die Rentenzahlungen einschließlich von Wertsicherungsbeträgen den nach § 16 BewG 1955 kapitalisierten Rentenbarwert überschritten haben (RZ 445; zum Bewertungszeitpunkt siehe RZ 456). Sonderausgaben liegen allerdings nicht vor,
 - wenn die erworbenen Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen darstellen (diesfalls Betriebsausgaben) oder
 - wenn die erworbenen Wirtschaftsgüter der außerbetrieblichen Einkunftserzielung (zB Vermietung und Verpachtung) dienen (diesfalls Werbungskosten).

-
- Außerbetriebliche Versorgungsrenten im Zusammenhang mit der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen von der ersten Rentenzahlung an (RZ 447)
 - Sonstige Renten (RZ 449) einschließlich Renten auf Grund eines Rentenlegats (RZ 448)

Keine Sonderausgaben stellen Unterhaltsrenten (RZ 450) dar.

Wie bisher ist für die Klassifizierung der Rente vom Verkehrswert des übertragenen Einzelwirtschaftsgutes oder - bei betrieblichen Einheiten (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil)- von der Summe aller Teilwerte einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter auszugehen (=100%). Dem ist der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge gegenüberzustellen. Die Kapitalisierung nach § 16 BewG 1955 ist für die Einstufung der Rente jedenfalls unbeachtlich.

Änderung der RZ 445 der LStR 1999

Private Kaufpreisrenten

Kaufpreisrenten sind Renten, die im Zusammenhang mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens vereinbart werden und eine angemessene Gegenleistung für die Übertragung der Wirtschaftsgüter darstellen.

Die gegenüber der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (siehe RZ 446) ab dem Jahr 2000 unterschiedliche Systematik liegt darin, dass es in diesem Bereich keine außerbetriebliche Versorgungsrente gibt. Es wird lediglich zwischen der Kaufpreisrente und der Unterhaltsrente unterschieden. Die Abgrenzung nimmt § 20 Abs. 1 Z 4 zweiter Satz EStG 1988 in zwei Richtungen vor:

Kaufpreis- oder Unterhaltsrente bei Rentenbarwert "unter 100%":

Unterschreitet der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge den Wert (RZ 444) des übertragenen Wirtschaftsgutes, so entscheidet das Überwiegen (vgl zB VwGH 19.10.1987, 86/15/0097). Beträgt er

- mindestens die Hälfte des Wertes (RZ 444) des übertragenen Wirtschaftsgutes, so liegt insgesamt eine Kaufpreisrente vor,
- weniger als die Hälfte, ist insgesamt von einer - steuerlich irrelevanten - Unterhaltsrente auszugehen; es liegt eine unentgeltliche Übertragung des Wirtschaftsgutes vor.

Gemischte Kaufpreis/Unterhaltsrente oder Unterhaltsrente bei Rentenbarwert "über 100%":

Überschreitet der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge den Wert (RZ 444) des übertragenen Wirtschaftsgutes um mehr als 25%, so ist die Rente aufzuspalten. Jener Teil der Rente, der auf den angemessenen Teil entfällt, stellt eine Kaufpreisrente dar. Der andere - auf den "Überschreitungsteil" entfallende - Teil der Rente ist als Unterhaltsrente nicht nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abzugsfähig. Es ist dabei von einer entgeltlichen Übertragung des Wirtschaftsgutes auszugehen, wobei sowohl als Veräußerungserlös als auch als Anschaffungskosten der angemessene Teil des Rentenwertes, also die Kaufpreisrente, anzusetzen ist.

Beispiel:

Ein privates Gebäude wird gegen eine Leibrente iHv monatlich 30.000 S übertragen. Die Rente soll erstmals ab Erreichen des 60. Lebensjahres des/der Rentenberechtigten bezahlt werden. Der Verkehrswert des Gebäudes beträgt 3 Mio. S.

Der Kapitalisierungsfaktor nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 beträgt für mehr als 60-Jährige 9, der gemäß § 16 BewG 1955 iVm § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 kapitalisierte Wert beträgt daher:

Jahreswert: 360.000 S ($12 \times 30.000 \text{ S}$) $\times 9$ = Kapitalwert: 3.240.000 S.

a) Der Rentenbarwert beträgt 3,75 Mio. S (männlicher Rentenberechtigter)

Der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert (3,75 Mio. S) beträgt 125% des Verkehrswertes des übertragenen Gebäudes (3 Mio. S). Die Rente stellt eine (noch) angemessene Gegenleistung für die Übertragung des Gebäudes dar. Überschreiten die Rentenzahlungen den nach § 16 BewG 1955 (auf den Zeitpunkt des Beginns der Rentenzahlungen) kapitalisierten Rentenbarwert von 3.240.000 S, so liegen ab diesem Zeitpunkt beim Zahler Sonderausgaben vor. Wird das Gebäude zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften genutzt, liegen ab diesem Zeitpunkt Werbungskosten vor.

b) Der Rentenbarwert beträgt 3,9 Mio. S (weibliche Rentenberechtigte)

Der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert (3,9 Mio. S) beträgt 130% des Verkehrswertes des übertragenen Gebäudes (3 Mio. S). Die Rente stellt keine angemessene Gegenleistung mehr für die Übertragung des Gebäudes dar. Damit ist die Rente wie folgt aufzusplitten:

100/130 (= ca 0,77 = 77%) ist Kaufpreisrente,

30/130 (= ca 0,23 = 23%) ist Unterhaltsrente.

In diesem Verhältnis wird nun der nach § 16 BewG 1955 (auf den Zeitpunkt des Beginns der Rentenzahlungen) kapitalisierte Rentenbarwert von 3.240.000 S aufgeteilt:

$3.240.000 \times 77 \% = 2.494.800 \text{ S}$

$3.240.000 \times 23 \% = 745.200 \text{ S}$.

Im selben Verhältnis sind auch die Rentenzahlungen aufzuteilen:

$30.000 \times 77\% = 23.100 \text{ S}$: In diesem Ausmaß liegt eine Kaufpreisrente vor. In dem Zeitpunkt, in welchem die Rentenzahlungen - bezogen auf diese 23.100 S - den Betrag von 2.494.800 S überschreiten, liegen beim Zahler Sonderausgaben (ggf Werbungskosten) vor.

30.000 x 23% = 6.900 S: In diesem Ausmaß stellen die Rentenzahlungen steuerlich nicht relevante Unterhaltsrenten dar.

Änderung der RZ 446 der LStR 1999

Außerbetriebliche Versorgungsrenten

Darunter fällt ab dem Jahr 2000 nur jener Rententyp, bei dem der versicherungsmathematische Wert des wiederkehrenden Bezuges keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils darstellt. Dies ist in Anlehnung an die bisherige Rechtsauslegung dann anzunehmen, wenn der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge bezogen auf den Wert (RZ 444) des übertragenen Betriebsvermögens

- weniger als 75% oder
- mehr als 125% (siehe oben zur Kaufpreisrente RZ 445), aber nicht mehr als 200% (siehe RZ 450)

beträgt und eine subjektive Versorgungsabsicht vorliegt (nahe Angehörige, kein "Irrtum" über den Wert). Bei Vorliegen einer außerbetrieblichen Versorgungsrente liegt eine unentgeltliche Übertragung der betrieblichen Einheit vor. Die vom Rechtsnachfolger geleisteten Renten sind bei ihm (wie nach bisheriger Rechtslage) nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 als Sonderausgaben abzuziehen.

Beispiel:

Ein Betrieb wird gegen eine monatliche Leibrente von 15.000 S unter nahen Angehörigen übertragen. Der Rentenbarwert beträgt 2,4 Mio. S. Der Wert des Betriebsvermögens beträgt 4 Mio. S.

Die Rente stellt eine Versorgungsrente dar, da der Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens lediglich 60% beträgt und damit keine angemessene Gegenleistung für die Betriebsübertragung darstellt. Da der Rentenvereinbarung keine betrieblichen Gründe ("Pensionsleistung" für den ehemaligen Betriebsinhaber) zu Grunde liegen, stellt die Rente eine außerbetriebliche Versorgungsrente dar, die beim Zahler sofort zu Sonderausgaben führt.

Änderung der RZ 447 der LStR 1999

Betriebliche Versorgungsrenten

Betriebliche Versorgungsrenten sind nicht als Sonderausgaben, sondern als Betriebsausgaben abzusetzen. Bei der betrieblichen Versorgungsrente handelt es sich iSd bisherigen Rechtsprechung (VwGH 24.10.1978, 243/76) und Verwaltungspraxis um Renten, die für die Verdienste des ehemaligen Betriebsinhabers bei der seinerzeitigen Führung des übertragenen Betriebs (Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils) nach Art einer "Pension" ausbezahlt werden.

Änderung der RZ 448 der LStR 1999

Rentenlegat

Rentenverpflichtungen, die letztwillig (Testament, Vermächtnis, Schenkung auf den Todesfall) auferlegt (erworben) worden sind (sogenanntes Rentenlegat), wurden bisher einheitlich als Versorgungsrenten beurteilt. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 6.12.1983, 83/14/0078) festgehalten, dass

- Rechtsgrund dieser Leistungen nicht die Unterhaltspflicht (sondern die Annahme der Erbschaft, vgl auch VwGH 21.10.1986, 86/14/0034) ist (mögen gesetzliche Unterhaltspflichten auch als Motiv eine Rolle gespielt haben) und
- die Leistungen auch nicht mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern zusammenhängen.

Es ist weiterhin im Sinn dieser Rechtsprechung vorzugehen, und zwar unabhängig davon, ob der rentenbelastete Erbe einen Betrieb (Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) oder Einzelwirtschaftsgüter übernommen hat. Dies deshalb, weil die Rente weder freiwillig noch in Erfüllung einer Unterhaltspflicht geleistet wird, sondern der Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft vorliegt. Es handelt sich dabei um eine sofort als Sonderausgaben abzugsfähige Rentenzahlung nach Art einer "sonstigen Rente" (siehe RZ 449).

Dies gilt nicht für Übertragungen von Vermögenswerten unter Lebenden mit Rentenvereinbarung zu Gunsten eines Dritten. Hier ist nach den oben angeführten Grundsätzen vorzugehen.

Testamentarisch angeordnete Zahlungen, die hinsichtlich der Höhe und der Laufzeit der Zahlungspflicht eindeutig bestimmt sind und selbst im Falle des Ablebens des Berechtigten nicht erlöschen, sind Ratenvermächtnisse, die weder eine Rente, noch eine dauernde Last darstellen; sie können daher nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden (VwGH 29.3.1993, 92/15/0052).

Änderung der RZ 449 der LStR 1999

Private Schadens- oder Unfallrenten, Berufsunfähigkeitsrenten sowie andere dauernde Lasten

Derartige Rentenzahlungen stellen auch dann Sonderausgaben dar, wenn es sich um eine Schadenersatzrente an Unterhaltsberechtigte gemäß § 1327 ABGB handelt (vgl VwGH 14.6.1988, 87/14/0171). Unter dauernden Lasten sind nur solche Lasten zu verstehen, die einer bestimmten Person gegenüber zu erbringen sind. Verpflichtungen gegenüber der Allgemeinheit, wie zB die Erhaltung denkmalgeschützter Objekte nach dem

Denkmalschutzgesetz, fallen nicht unter § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (VwGH 13.6.1989, 86/14/0129). Schuldzinsen für einen Privatkredit sind keine dauernden Lasten (VwGH 21.9.1993, 93/14/0127).

2.3 Nichtabzugsfähige Rentenzahlungen

Änderung der RZ 450 der LStR 1999

Unterhaltsrenten

Dieser Rententyp ist dadurch charakterisiert, dass wegen des hohen Rentenbarwertes der Zusammenhang zwischen Übertragung und Rentenvereinbarung wirtschaftlich bedeutungslos ist. Davon ist iSd bisherigen Rechtsauslegung dann auszugehen, wenn sich der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge bezogen auf den Wert (RZ 444) des übertragenen Betriebsvermögens oder des übertragenen Privatvermögens auf mehr als 200% beläuft. § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 normiert nunmehr ausdrücklich, dass auf diese Renten § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz EStG 1988 anzuwenden ist. Die geleisteten Renten sind keine nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abzugsfähigen Sonderausgaben.

Zur gemischten Kaufpreis/Unterhaltsrente siehe RZ 445.

Änderung der RZ 451 der LStR 1999

Sonstige nichtabzugsfähige Renten

Nicht abzugsfähig sind auch Renten, die freiwillig bezahlt werden. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen dürfen gemäß § 20 Abs. 3 EStG 1988 auch dann nicht als Sonderausgabe abgezogen werden, wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen (vgl VwGH 19.5.1994, 94/15/0062). Bei Rentenzahlungen auf Grund einer Vereinbarung über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens anlässlich einer Scheidung (die als Ausgleichszahlungen iSd Ehegesetzes anzusehen sind) handelt es sich um der familiären Sphäre zuzuordnende Leistungen, die nach § 20 Abs. 1 Z 4 iVm § 20 Abs. 3 EStG 1988 vom Abzug als Sonderausgaben ausgeschlossen sind (VwGH 23.4.1998, 95/15/0191).

2.4 Übertragung der gegen Rente erworbenen Wirtschaftsgüter

Änderung der RZ 452 der LStR 1999

Überträgt ein Steuerpflichtiger gegen eine Kaufpreis- oder Versorgungsrente erworbene Wirtschaftsgüter an einen Dritten, so sind für die Frage des weiteren Rentenabzuges die folgenden Punkte zu beachten.

Änderung der RZ 453 der LStR 1999

Wird die Rentenverpflichtung durch den Dritten mitübernommen, so ist zu diesem Zeitpunkt die Rentenverpflichtung neu zu kapitalisieren. Es ist auf der Basis des neu kapitalisierten Rentenwertes und allfälliger sonstiger Zahlungen zu untersuchen, ob die übernommene Rentenverpflichtung eine Kaufpreis- oder - bei betrieblichen Einheiten - eine außerbetriebliche Versorgungsrente darstellt.

Änderung der RZ 454 der LStR 1999

Wird die Rentenverpflichtung aus einer Kaufpreisrente durch den Dritten nicht übernommen ("zurückbehaltene Kaufpreisrente") und ist der kapitalisierte Wert bei Übertragung des Wirtschaftsgutes bereits überschritten, so stellen die weiteren Rentenzahlungen Sonderausgaben dar. Dies gilt auch dann, wenn die Rentenzahlungen bis zu diesem Zeitpunkt als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzusetzen waren. Ist der kapitalisierte Wert im Zeitpunkt der Übertragung noch nicht überschritten, so sind die Rentenzahlungen erst ab dem Überschreiten dieses Wertes Sonderausgaben.

Änderung der RZ 455 der LStR 1999

Wird die Rentenverpflichtung aus einer außerbetrieblichen Versorgungsrente durch den Dritten nicht übernommen ("zurückbehaltene Versorgungsrente"), bleiben die Rentenzahlungen grundsätzlich weiterhin Sonderausgaben. Die Abzugsfähigkeit fällt allerdings weg, wenn die Zurückbehaltung der Rentenverpflichtung nur aus steuerlichen Gründen erfolgt ist (§ 22 BAO).

2.5 Änderung der RZ 456 der LStR 1999

Bewertungszeitpunkt

In jenen Fällen, in denen ausnahmsweise der Zeitpunkt der Übertragung des Wirtschaftsgutes und jener des Beginns der Rentenleistung auseinander fallen, ist jener des Beginns der Rentenzahlung maßgebend. Dies ist deshalb sachgerecht, weil die voraussichtliche Laufzeit der Rente ihren Wert bestimmen soll. Da die voraussichtliche Laufzeit bei Renten typischerweise von der Lebenserwartung einer Person abhängig ist, muss die Bewertung der Rente auf das Lebensalter zu Beginn der Rentenlaufzeit abstellen.

Beispiel:

Ein Grundstück wird von einer 55-jährigen Person gegen eine monatliche Rente von 15.000 S veräußert. Die Rente soll jedoch erstmals ab Erreichen des 60. Lebensjahres bezahlt werden. Der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen beträgt 1,8 Mio. S. Der Verkehrswert des Grundstückes beträgt 2 Mio. S.

Es liegt eine Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsgutes gegen Kaufpreisrente (1,8 Mio. = 90% von 2 Mio) vor. Die Rente ist im vollen Umfang als Kaufpreisrente ab Überschreiten des gemäß § 16 BewG 1955 kapitalisierten Betrages abzugsfähig. Als Kapitalisierungsfaktor ist jener für über 60-jährige, also 9, und nicht 11 (für über 55-jährige) heranzuziehen.

Der gemäß § 16 BewG iVm §§ 18 Abs. 1 Z 1 und 29 Z 1 EStG 1988 kapitalisierte Wert beträgt daher:

Jahreswert: 180.000 S (12 x 15.000 S) x 9 = Kapitalwert: 1.620.000 S.

Unter Zugrundelegung gleich bleibender Rentenzahlungen tritt die Abzugsfähigkeit nach Ablauf von 9 Jahren (Überschreiten des Kapitalwertes von 1.620.000 S) ein.

2.6 Änderung der RZ 457 der LStR 1999

Einmalbeträge

Da Einmalzahlungen nicht unter den Begriff der Renten und dauernden Lasten fallen, sind sie weder beim kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung noch bei den Rentenzahlungen anzusetzen (VwGH 18.10.1982, 17/3864/80).

3 Pensionszusagen

3.1 Änderung der RZ 661 der LStR 1999

Pensionszahlungen des (ehemaligen) Arbeitgebers auf Grund von direkten Leistungszusagen stellen im Zeitpunkt der Pensionsauszahlung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 dar.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen aber auch bereits Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise an Stelle

- des bisher gezahlten Arbeitslohns
- oder der Lohnerhöhungen,

auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden.

Keine Einkünfte liegen vor, wenn eine lohngestaltende Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vorsieht, dass Pensionszusagen ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder von Lohnerhöhungen eingeräumt werden. Dieser Bestimmung kommt grundsätzlich nur klarstellende Funktion zu. Pensionszusagen, die ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohns auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften eingeräumt werden, sind allerdings erst mit der Kundmachung des StRefG 2000 im BGBl. (ab 15. Juli 1999) nicht als Einkünfte zu erfassen.

Ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis liegt in der Höhe vor, in der ein bisher bezahlter Bezug oder eine Lohnerhöhung (auf die jeweils ein Anspruch besteht), in eine neue oder erweiterte Pensionszusage des Arbeitgebers umgewandelt wird. Der umgewandelte Bezug ist als laufender oder sonstiger Bezug zu erfassen. Als Zeitpunkt des Zuflusses gilt der Zeitpunkt, in dem der umgewandelte Bezug zugeflossen wäre.

Als bisher gezahlter Arbeitslohn oder Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht (Erfassung der Pensionszusage als Arbeitslohn), sind folgende Bezüge anzusehen:

- Bisher gezahlte laufende und sonstige Bezüge, auf die ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht.
- Lohnerhöhungen, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Soll- oder Ist-Lohnerhöhung laut Kollektivvertrag, Lohnerhöhung laut Dienstvertrag).
- Einmalige Bezüge, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Abfertigungen).
- Kein Anspruch auf Lohn bzw Lohnerhöhung (Erfassung erst im Zeitpunkt der Pensionsauszahlung) liegt vor bei:
- Lohnerhöhungen, die zusätzlich zum Kollektivvertrag gewährt werden.
- Bisher ohne arbeitsrechtlichen Anspruch gewährte Bezüge (zB freiwillige Belohnungen, Boni).
- Bisher freiwillig gewährte Sozialleistungen.

Sieht eine lohngestaltende Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass der bisher gezahlte Arbeitslohn oder eine Lohnerhöhung ganz oder teilweise für Pensionszusagen verwendet wird, so stellt diese Bezugsumwandlung noch keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Dies gilt auch dann, wenn in der lohngestaltenden Vorschrift vorgesehen ist, dass einzelne Arbeitnehmer zwischen Bezugsumwandlung und Bezugsauszahlung wählen können. Hinsichtlich der lohngestaltenden Vorschriften siehe RZ 735. Eine besondere kollektivvertragliche Ermächtigung zum Abschluss einer Betriebsvereinbarung liegt nur dann vor, wenn entweder die Tatsache der Umwandlung oder/und die Höhe der umzuwandelnden Bezüge ausdrücklich einer Betriebsvereinbarung überlassen wird; nicht aber, wenn der Kollektivvertrag selbst die Höhe der Umwandlung dezidiert regelt und die Betriebsvereinbarung davon abweichen kann.

Für Eigenleistungen der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber sowie für versteuerte Bezugsumwandlungen stehen weder die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988, noch Werbungskosten, noch Sonderausgaben, noch die Prämie gemäß § 108a EStG 1988 zu.

Stellt bereits die Pensionszusage einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, kommt es bei der Auszahlung der Pension erst in dem Ausmaß und zu dem Zeitpunkt zu einem steuerpflichtigen Arbeitslohn, in dem die auf Grund des Lohnverzichtes bereits versteuerten Beträge überschritten werden. Dies gilt auch dann, wenn die Pension nur zum Teil aus einer Bezugsumwandlung resultiert. Wird die Pension abgefunden, ist sinngemäß vorzugehen. Für den steuerpflichtigen Teil ist § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 zu beachten.

Durch die Erfassung einer Pensionszusage als Vorteil aus dem Dienstverhältnis tritt keine Änderung bei Bildung der Pensionsrückstellung gemäß § 14 Abs. 7 EStG 1988 ein. Die Pensionsrückstellung ist für die gesamte Pensionszusage einschließlich des vom Arbeitnehmer auf Grund einer Bezugsumwandlung eigenfinanzierten Teiles zu bilden.

Hinsichtlich der Beiträge an Pensionskassen siehe § 26 Z 7 EStG 1988, RZ 756ff.

4 Pensionskassenbeiträge

4.1 Änderung der RZ 759 der LStR 1999

Keine Beiträge des Arbeitgebers, sondern solche des Arbeitnehmers liegen vor, wenn sie ganz oder teilweise an Stelle

- des bisher gezahlten Arbeitslohns oder
- der Lohnerhöhungen,

auf die jeweils ein Anspruch besteht, geleistet werden. Arbeitgeberbeiträge liegen vor, wenn eine lohngestaltende Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vorsieht, dass Arbeitgeberbeiträge ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder von Lohnerhöhungen geleistet werden. Dieser Bestimmung kommt grundsätzlich nur klarstellende Bedeutung zu. Beiträge an Pensionskassen, die ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohns auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften eingeräumt werden, sind allerdings erst mit der Kundmachung des StRefG 2000 im BGBl. (ab 15. Juli 1999) nicht als Einkünfte zu erfassen.

Hinsichtlich eines derartigen Arbeitnehmerbeitrages liegt ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis in der Höhe vor, in der ein bisher bezahlter Bezug oder eine Lohnerhöhung (auf die jeweils ein Anspruch besteht) in einen Pensionskassenbeitrag umgewandelt wird. Der umgewandelte Bezug ist als laufender oder sonstiger Bezug zu erfassen. Als Zeitpunkt des Zuflusses gilt der Zeitpunkt, in dem der umgewandelte Bezug an die Pensionskasse geleistet wird.

4.2 Änderung der RZ 760 der LStR 1999

Als bisher gezahlter Arbeitslohn oder Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht (Erfassung der Bezugsumwandlung als Arbeitnehmerbeitrag), sind folgende Bezüge anzusehen:

- Bisher gezahlte laufende und sonstige Bezüge, auf die ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht.
- Lohnerhöhungen, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Soll- oder Ist-Lohnerhöhung laut Kollektivvertrag, Lohnerhöhung laut Dienstvertrag).
- Einmalige Bezüge, die arbeitsrechtlich zustehen (zB Abfertigungen).

Kein Anspruch auf Lohn bzw Lohnerhöhung (Bezugsumwandlung als Arbeitgeberbeitrag) liegt vor bei:

- Lohnerhöhungen, die zusätzlich zum Kollektivvertrag gewährt werden.
- Bisher ohne arbeitsrechtlichen Anspruch gewährte Bezüge (zB freiwillige Belohnungen, Boni).
- Bisher freiwillig gewährte Sozialleistungen.

Werden Zusatzentlohnungen jährlich neu vereinbart, kann auch die Form der Leistung neu vereinbart werden.

Beispiel:

Die Gewährung von Belohnungen wird jährlich neu vereinbart, wobei auch jedes Jahr zwischen Barauszahlung und Pensionskassenbeitrag gewählt werden kann.

Die Gewährung der Belohnung in Form eines Beitrages an eine Pensionskasse stellt einen Arbeitgeberbeitrag dar.

4.3 Änderung der RZ 761 der LStR 1999

Sieht eine lohngestaltende Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass der bisher gezahlte Arbeitslohn oder eine Lohnerhöhung ganz oder teilweise für Pensionskassenbeiträge verwendet wird, so stellt diese Bezugsumwandlung einen Arbeitgeberbeitrag iSd § 26 Z 7 EStG 1988 dar. Dies gilt auch dann, wenn in der lohngestaltenden Vorschrift vorgesehen ist, dass einzelne Arbeitnehmer zwischen Bezugsumwandlung und Bezugsauszahlung wählen können. Hinsichtlich der lohngestaltenden Vorschriften siehe RZ 735. Eine besondere kollektivvertragliche Ermächtigung zum Abschluss einer Betriebsvereinbarung liegt nur dann vor, wenn entweder die Tatsache der Umwandlung oder/und die Höhe der umzuwandelnden Bezüge ausdrücklich einer Betriebsvereinbarung überlassen wird; nicht aber, wenn der

Kollektivvertrag selbst die Höhe der Umwandlung dezidiert regelt und die Betriebsvereinbarung davon abweichen kann.

4.4 Änderung der RZ 762 der LStR 1999

Pensionskassenbeiträge, die ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, geleistet werden, stellen Arbeitnehmerbeiträge dar, für die gegebenenfalls Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 oder die Prämienbegünstigung gemäß § 108a EStG 1988 geltend gemacht werden können. Allenfalls liegt auch eine Zukunftsicherungsmaßnahme gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 vor (siehe RZ 83). Eine kumulative Anwendung des § 18 Abs. 1 Z 2, des § 108a bzw des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 ist nicht zulässig.

Soweit die Auszahlung von Bezügen und Vorteilen aus Pensionskassen auf Arbeitnehmerbeiträge auf Grund von Bezugsumwandlungen entfällt, wird sie nur mit 25% erfasst. Wird die Pension abgefunden, ist sinngemäß vorzugehen. Für den steuerlich zu erfassenden Teil der Pensionsabfindung ist § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 zu beachten.

5 Allgemeiner Steuerabsetzbetrag

5.1 Änderung der RZ 769 der LStR 1999

Der allgemeine Steuerabsetzbetrag jährlich steht allen Arbeitnehmern (auch beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern bei einer Lohnsteuerberechnung gemäß § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988) zu und ist von jedem Arbeitgeber, der Bezüge auszahlt, bei der laufenden Lohnverrechnung zu berücksichtigen. Bezogen auf das Kalenderjahr steht er nur einmal zu, und zwar auch dann, wenn im Kalenderjahr nicht ganzjährig Einkünfte bezogen wurden bzw die unbeschränkte Steuerpflicht nicht ganzjährig bestand.

5.2 Änderung der RZ 770 der LStR 1999

Der allgemeine Steuerabsetzbetrag von 12.200 S verändert sich nach Maßgabe der in § 33 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG 1988 angeführten Bestimmungen (gilt ab 1. Jänner 2000). Für den Einkommensbereich bis 200.000 S sind die Einschleifbestimmungen nach Gruppen von Steuerpflichtigen unterschiedlich gestaltet. Für die darüber hinausgehenden Einkommensteile ist eine einheitliche Einschleifbestimmung vorgesehen. Der allgemeine Steuerabsetzbetrag ist nach kaufmännischen Grundsätzen auf- bzw abzurunden, dh ab 50 Groschen ist bereits auf volle Schilling aufzurunden, unter 50 Groschen ist abzurunden.

Beispiel 1:

Arbeitnehmer ohne Alleinverdiener(-erzieher-)absetzbetrag mit einem Einkommen von 143.800 S:

<i>Allgemeiner Steuerabsetzbetrag bis 122.000 S</i>	<i>12.200,00 S</i>
<i>Verminderung bis 135.000 S</i>	<i>-1.600,00 S</i>
<i>Erhöhung bis 143.800 S</i>	<i>+762,67 S</i>
<i>(143.800-135.000) : (150.000-135.000) x 1.300</i>	<i>-----</i>
	<i>-</i>
<i>Ungerundeter allgemeiner Steuerabsetzbetrag</i>	<i>11.362,67 S</i>
<i>Abzugsfähiger allgemeiner Steuerabsetzbetrag</i>	<i>11.363,00 S</i>

Beispiel 2:

Alleinverdiener ohne Arbeitnehmer- oder Pensionistenabsetzbetrag mit einem Einkommen von 327.400 S:

<i>Allgemeiner Steuerabsetzbetrag bis 50.000 S</i>	<i>12.200,00 S</i>
<i>Verminderung bis 70.000 S</i>	<i>-8.000,00 S</i>
<i>Erhöhung bis 90.000 S</i>	<i>+2.100,00 S</i>
<i>Erhöhung bis 111.500 S</i>	<i>+6.800,00 S</i>
<i>Verminderung bis 133.000 S</i>	<i>-2.800,00 S</i>
<i>Erhöhung bis 150.000 S</i>	<i>+1.600,00 S</i>
<i>Verminderung bis 200.000 S</i>	<i>-500,00 S</i>
<i>Verminderung bis 250.000 S</i>	<i>-2.000,00 S</i>
<i>Verminderung bis 327.400 S</i>	<i>-1.496,40 S</i>
<i>(327.400-250.000) : (400.000-250.000) x (-2.900)</i>	<i>-----</i>
	<i>---</i>
<i>Ungerundeter allgemeiner Steuerabsetzbetrag</i>	<i>7.903,60 S</i>
<i>Abzugsfähiger allgemeiner Steuerabsetzbetrag</i>	<i>7.904,00 S</i>

5.3 Änderung der RZ 774 der LStR 1999

Maßgebend für die Ermittlung des Grenzbetrages ist der Gesamtbetrag aller Einkünfte. Bei der Ermittlung des Grenzbetrages bleiben steuerfreie Einkünfte (zB sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 bis zur Freigrenze von 23.000 S, Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988) außer Ansatz. Gemäß § 3 EStG 1988 steuerfreie Einkünfte bleiben ebenfalls grundsätzlich außer Ansatz. Lediglich die

- nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 (Wochengeld und vergleichbare Bezüge; aus Gründen einer gleichmäßigen Vollziehung werden das Wochengeld und vergleichbare Bezüge erst ab 1. Jänner 2000 bei Ermittlung des Grenzbetrages berücksichtigt),
- nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 (begünstigte Auslandstätigkeiten, Fachkräfte der Entwicklungshilfe)
- sowie die auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen

steuerfreien Einkünfte sind bei der Ermittlung des Grenzbetrages zu berücksichtigen.

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

Beispiel:

<i>Bruttobezüge (KZ 210)</i>	<i>70.000 S</i>
<i>Steuerfreie sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels</i>	<i>- 10.000 S</i>
<i>Sozialversicherungsbeiträge für laufende Bezüge</i>	<i>- 10.920 S</i>
<i>Werbungskostenpauschbetrag</i>	<i>- 1.800 S</i>
	<i>-----</i>
<i>Für den Grenzbetrag maßgebliche Einkünfte</i>	<i>47.280 S</i>

6 Besteuerung von Bezügen im Rahmen von Sozialplänen (§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988)

6.1 Einfügen einer RZ 1114a nach der RZ 1114 der LStR 1999

Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen iSd § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes (ArbVG) oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen, sind wie folgt zu versteuern:

1. Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 kommt zum Tragen, soweit sie nicht bereits durch andere beendigungskausale Bezüge ausgeschöpft ist.
2. Der übersteigende Betrag ist bis zu 300.000 S mit dem halben Steuersatz des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 zu versteuern.

3. Über das begünstigte Ausmaß gemäß § 67 Abs. 6 und Abs. 8 lit. b EStG 1988 hinausgehende Beträge sind wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif (Monatstabelle) zu versteuern.

Die Begünstigung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 gilt für alle Bezüge im Rahmen von Sozialplänen, die nach dem 31. Dezember 1999 ausgezahlt werden. Voraussetzung für die begünstigte Versteuerung derartiger Bezüge gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 ist ein ursächlicher Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses. Daher können nach dem 31. Dezember 1999 ausbezahlte Bezüge auch dann steuerbegünstigt gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 behandelt werden, wenn bei einem vor dem 1. Jänner 2000 beendeten Dienstverhältnis diese Zahlungen in einem Sozialplan vereinbart wurden.

Zu den Betriebsänderungen iSd § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 ArbVG zählen:

- die Einschränkung oder Stilllegung des ganzen Betriebes oder von Betriebsteilen,
- die Auflösung der Dienstverhältnisse von mindestens 5 (bei Betrieben mit mehr als 20 und weniger als 100 Beschäftigten) bzw mindestens 5% (bei Betrieben mit 100 bis 600 Beschäftigten) bzw mindestens 30 Arbeitnehmern (bei mehr als 600 Beschäftigten),
- die Verlegung des ganzen Betriebes oder von Betriebsteilen,
- der Zusammenschluss mit anderen Betrieben,
- die Änderungen des Betriebszwecks, der Betriebsanlagen, der Arbeits- und Betriebsorganisation sowie der Filialorganisation,
- die Einführung neuer Arbeitsmethoden,
- die Einführung von Rationalisierungs- und Automatisierungsmaßnahmen von erheblicher Bedeutung.

Dem § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 ArbVG vergleichbare gesetzliche Bestimmungen finden sich zB in § 214 Landarbeitsgesetz.

Der Betrag von 300.000 S steht neben einem allenfalls gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 begünstigten Betrag zu. Die (vorrangige) Besteuerung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 erstreckt sich sowohl auf den ersten Satz als auch – soweit es sich auf Grund des Zusammenhanges mit der nachgewiesenen Dienstzeit um freiwillige Abfertigungen handelt – auf den zweiten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988. Fallen neben den Bezügen im Rahmen eines Sozialplanes noch andere Zahlungen an, die nach § 67 Abs. 6 (erster Satz) EStG 1988 zu versteuern sind, so ist bei der Ausschöpfung des begünstigten Ausmaßes folgende Reihenfolge einzuhalten ("Günstigkeitsklausel"):

-
1. Urlaubsabfindungen und Urlaubsentschädigungen
 2. freiwillige Abfertigungen
 3. Bezüge im Rahmen von Sozialplänen
 4. Pensionsabfindungen

Bei gleichzeitiger Auszahlung mit einer Pensionsabfindung steht die begünstigte Besteuerung mit dem halben Steuersatz für die Zahlungen im Rahmen von Sozialplänen zusätzlich zu. Es finden zwei getrennte Berechnungen statt. Hinsichtlich der Steuerberechnung ist RZ 1109 sinngemäß anzuwenden. Werden Bezüge im Rahmen von Sozialplänen in Teilbeträgen ausgezahlt, ist der halbe Steuersatz von der Summe aller gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 zu versteuernden Teilbeträge (maximal 300.000 S) zu ermitteln. Dieser Steuersatz ist auf alle Teilbeträge anzuwenden (siehe auch RZ 1111). Über das begünstigte Ausmaß gemäß § 67 Abs. 6 und Abs. 8 lit. b EStG 1988 hinausgehende Beträge sind wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern. Hierbei ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen.

7

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen auf Grund der Neuregelungen durch das StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

Dieser Erlass wird im AÖF verlautbart.

14. Dezember 1999

Für den Bundesminister:

Mag. Treer

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: