

16. Dezember 2016

BMF-010222/0082-VI/7/2016

An

BMF-AV Nr. 211/2016

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Großbetriebsprüfung

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Internationales Steuerrecht

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

LStR 2002 - Wartungserlass 2016

Im Rahmen der laufenden Wartung 2016 werden gesetzliche Änderungen aufgrund des EU-Abgabenänderungsgesetzes 2016 ([BGBl. I Nr. 77/2016](#)) und des Gemeinnützigkeitsgesetzes 2015 ([BGBl. I Nr. 160/2015](#)) sowie wesentliche Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts und höchstgerichtliche Entscheidungen in die LStR 2002 eingearbeitet.

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

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF des Wartungserlasses 2016 sind bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, soweit nichts anderes geregelt ist bzw. soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß [§ 303 BAO](#) dar.

In der Rz 45 wird klargestellt, dass das vom Sozialfonds der Österreichischen Notariatskammer ausbezahlte Arbeitslosengeld für nichtselbständige Notariatskandidaten steuerfrei ist

3.3.5 Arbeitslosengeld, Notstandshilfe usw. ([§ 3 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#))

45

Steuerfrei sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe nach dem [Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977](#), BGBl. Nr. 609/1977, oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen (zB Krankengeld während Arbeitslosigkeit, Weiterbildungsgeld bei Bildungskarenz und bei Freistellung gegen Entfall des Arbeitsentgelts **sowie vom Sozialfonds der Österreichischen Notariatskammer analog den Bestimmungen des Arbeitslosenversicherungsgesetzes ausbezahltes Arbeitslosengeld der nichtselbständigen Notariatskandidaten**; [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#)). Hinsichtlich der Hochrechnung dieser Bezüge bei der Veranlagung siehe Rz 113 ff. Steuerfrei sind weiters die nach den Bundesgesetzen über die Gewährung von Karenzurlaub, Karenzurlaubshilfe und Überbrückungshilfe bzw. nach landesgesetzlichen Vorschriften gewährten Aushilfen ([§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. b und c EStG 1988](#)), sowie das Kinderbetreuungsgeld gemäß [Kinderbetreuungsgeldgesetz](#), BGBl. I Nr. 103/2001, und das Pflegekarenzgeld gemäß [§ 21c Abs. 1 des Bundespflegegeldgesetzes](#). Die Schlechtwetterentschädigung nach dem [Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigungsgesetz 1957](#), BGBl. Nr. 129/1957, stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Die Rz 71 samt Überschrift wird angepasst sowie eine neue Rz 71a betreffend steuerbefreite Aushilfskräfte eingefügt (EU-AbgÄG 2016)

3.3.11 Fachkräfte der Entwicklungshilfe und Aushilfskräfte mit geringfügigem Beschäftigungsverhältnis ([§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988](#))

71

Der für die Steuerbefreiung in Betracht kommende Personenkreis ergibt sich aus den Bestimmungen [des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes](#), BGBl. I Nr. 49/2002. Die Einkünfte sind gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988](#) steuerfrei, wenn sie für Tätigkeiten bezogen werden, die in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten Entwicklungshilfeporhaben stehen, die dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik entsprechen. Diese Steuerfreiheit gilt jedoch nur insoweit, als die Bezüge für einen dienstlichen Aufenthalt im Einsatzland gezahlt werden. Die Rz 65 bis 67 betreffend die Behandlung von Urlauben, Krankenständen und Dienstreisen sind sinngemäß anzuwenden.

Zu den "Entwicklungsländern" im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988](#) zählen alle Staaten, die im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz](#) "Entwicklungs"-Länder sind. Dazu zählen die Länder gemäß der Liste der Entwicklungsländer ("DAC-List of ODA Recipients"; siehe Rz 1409). Bezüge für Tätigkeiten, die in Ländern ausgeübt werden, die nicht zu den Entwicklungsländern im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz](#) zählen, sind nicht steuerbefreit.

Für die Steuerbefreiung aus dem Titel des [§ 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988](#) ist eine Mindestaufenthaltsdauer nicht erforderlich, dh. sie kann bereits bei einem eintägigen Einsatz gegeben sein, sofern alle weiteren Voraussetzungen (Entwicklungshelfer bzw. Experte, konkretes Entwicklungshilfeporhaben usw.) vorliegen.

Von der Befreiung von Einkünften aus der Auslandstätigkeit für Entwicklungshilfe werden nur Tätigkeiten erfasst, die von den betreffenden Fachkräften als Arbeitnehmer erzielt werden (VwGH 26.3.2003, [97/13/0114](#)).

71a

Befristet für die Kalenderjahre 2017 bis 2019 ist es möglich, Aushilfskräfte im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 11 lit. a EStG 1988](#) steuerfrei zu beschäftigen.

Der Arbeitgeber hat für diese Personen auch keine Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag oder Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu leisten, allerdings ist ein Lohnzettel gemäß [§ 84 EStG 1988](#) (Lohnzettelart 1) zu übermitteln.

Um die Befreiung in Anspruch nehmen zu können, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- **Es muss sich um ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis gemäß [§ 5 Abs. 2 ASVG](#) handeln, wobei auf die monatliche Geringfügigkeitsgrenze abzustellen ist, dh. eine Aushilfskraft darf pro Monat die Geringfügigkeitsgrenze von 425,70 Euro (Wert 2017) nicht überschreiten.**
- **Die Aushilfskraft muss durch eine neben der steuerfreien Beschäftigung bestehende Tätigkeit vollversichert sein. Dies kann sowohl durch eine selbständige als auch eine nichtselbständige (Teilzeit-)Beschäftigung der Fall sein.**
- **Das vollversicherte Dienstverhältnis darf nicht zu jenem Arbeitgeber bestehen, bei dem die Tätigkeit als Aushilfskraft erfolgt.**
- **Der Arbeitnehmer übt die begünstigte Aushilfstätigkeit höchstens 18 Tage pro Kalenderjahr aus. Die Anzahl der Arbeitgeber, für die während eines Kalenderjahres die Aushilfstätigkeit ausgeübt wird, ist dabei unerheblich.**

Darüber hinaus müssen Arbeitgeber von Aushilfskräften folgende Voraussetzungen erfüllen, damit die Steuerbefreiung zusteht:

- **Der Arbeitgeber hat an nicht mehr als 18 Tagen im Kalenderjahr Aushilfskräfte beschäftigt. Wie viele Aushilfskräfte an einem dieser Tage zum Einsatz kommen, ist unerheblich.**
- **Die Aushilfskraft dient zur Abdeckung eines temporären zusätzlichen Arbeitsanfalls in Spitzenzeiten („Stoßzeiten“, wie etwa an Einkaufssamstagen in der Vorweihnachtszeit). Das Erfordernis der zusätzlichen Beschäftigung ergibt sich hier aus der Notwendigkeit, (betriebsspezifische) Nachfragespitzen abdecken zu können; demgemäß darf die Beschäftigung nur innerhalb dieser Spitzenzeiten erfolgen. Oder die Aushilfskraft wird zur (zeitlich begrenzten) Substitution einer Arbeitskraft beschäftigt. Das Erfordernis der Beschäftigung ergibt sich hier aus dem Umstand, dass der reguläre Betriebsablauf einen**

raschen Ersatz einer ausgefallenen Arbeitskraft erfordert, was auch außerhalb von Spitzenzeiten erforderlich sein kann.

Wird eine der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt, steht die Begünstigung grundsätzlich von Beginn an nicht zu.

Hinsichtlich der Grenze von 18 Tagen im Kalenderjahr gilt – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – Folgendes:

- **Überschreitet der Arbeitgeber die Grenze von 18 Tagen, steht die Begünstigung ab Beginn der Beschäftigung jener Aushilfskraft, bei der die Grenze überschritten wird, nicht zu.**

Beispiel 1:

Der Arbeitgeber A beschäftigt zwei Aushilfskräfte. Von Jänner bis Juli Aushilfskraft 1 (9 Tage); von August bis Dezember Aushilfskraft 2 (10 Tage). Der Arbeitgeber kann die Aushilfskraft 1 steuerfrei abrechnen; die Aushilfskraft 2 darf nicht steuerfrei abgerechnet werden.

Beispiel 2:

Arbeitgeber M beschäftigt eine Aushilfskraft für mehr als 18 Tage. Die Begünstigung steht von Beginn an für das gesamte Beschäftigungsverhältnis nicht zu.

- **Wird ein Arbeitnehmer im Kalenderjahr bei zwei oder mehr Arbeitgebern als Aushilfskraft beschäftigt, ist er verpflichtet, den Arbeitgeber über die bisherigen Tage der begünstigten Aushilfstätigkeit bei anderen Arbeitgebern zu informieren.**
- **Überschreitet eine Aushilfskraft die Grenze von 18 Tagen, steht die Begünstigung ab Beginn des Beschäftigungsverhältnisses, bei dem die Grenze überschritten wird, nicht zu:**
 - **War der Arbeitnehmer im Kalenderjahr weniger als 18 Tage bei einem oder mehreren anderen Arbeitgebern als Aushilfskraft beschäftigt und überschreitet er beim nunmehrigen Arbeitgeber die 18-Tages-Grenze, muss ihn der Arbeitgeber ab Beginn der Beschäftigung steuerpflichtig abrechnen. Die Steuerfreiheit der davor liegenden Aushilfskrafttätigkeiten bleibt bestehen.**

Beispiel 3:

Der Arbeitgeber C beschäftigt für 3 Tage eine Aushilfskraft, die bereits bei Arbeitgeber B für 16 Tage beschäftigt war. Der Arbeitgeber C muss die Aushilfskraft für alle 3 Tage steuerpflichtig abrechnen.

Beispiel 4:

Eine Aushilfskraft ist mehr als 18 Tage beim gleichen Arbeitgeber beschäftigt. Die Begünstigung steht von Beginn an für das gesamte Beschäftigungsverhältnis nicht zu.

- **Dem Arbeitgeber steht die Begünstigung für die ersten 18 Tage zu, wenn die Aushilfskraft ihrer Informationspflicht nicht nachkommt und der Arbeitgeber daher nicht wissen konnte, dass die Aushilfskraft die 18-Tages-Grenze aufgrund von Tätigkeiten bei einem oder mehreren anderen Arbeitgebern überschreitet oder schon überschritten hat. In diesem Fall verliert nur die Aushilfskraft die steuerliche Begünstigung ab Beginn des Beschäftigungsverhältnisses, bei dem sie die 18-Tages-Grenze überschreitet; eine allfällige Nachversteuerung erfolgt im Rahmen der Pflichtveranlagung.**

Beispiel 5:

Der Arbeitgeber Y beschäftigt für 12 Tage eine Aushilfskraft, die bereits bei Arbeitgeber X für 9 Tage beschäftigt war. Da der Arbeitgeber Y darüber nicht informiert ist, rechnet er den Arbeitnehmer als Aushilfskraft steuerfrei ab. Im Rahmen der Pflichtveranlagung erfolgt die Nachversteuerung beim Arbeitnehmer ab Beginn des Beschäftigungsverhältnisses bei Y.

In Rz 75 und 76 wird der Arbeitnehmerbegriff klargestellt

3.3.13 Arbeitnehmer und Gruppen von Arbeitnehmern im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 13 ff EStG 1988](#)

75

Arbeitnehmer im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 13 ff EStG 1988](#) sind **grundsätzlich nur** Personen mit **einem Dienstverhältnis**. Die Begünstigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 13, Z 14 und](#)

**Z 15 lit. a (für Risikoversicherungen) EStG 1988 gelten aus
verwaltungsökonomischen Gründen auch für ehemalige Arbeitnehmer.**

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 einen Arbeitnehmer einer Gruppe im obigen Sinne dar. Die Gruppenmerkmale müssen betriebsbezogen sein (vgl. VwGH 5.5.1982, [3003/80](#); VwGH 18.10.1995, [95/13/0062](#)). **Das Erfordernis Betriebsbezogenheit ist bedeutsam für die sachliche Begründung einer Gruppenbildung. Eine willkürliche Gruppenbildung - etwa nach Maßstäben persönlicher Vorlieben oder Nahebeziehungen - kann nicht zur Steuerbefreiung führen. Ob die Gruppenbildung sachlich begründbar ist, hängt im Einzelfall aber auch von der Art des mit der Gruppenzugehörigkeit verbundenen Vorteils und vom Zweck der Steuerbefreiung ab (vgl. VwGH 27.07.2016, [2013/13/0069](#)).**

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 Zukunftssicherung individuell bei Erfüllung

bestimmter Zielvorgaben zugesichert, handelt es sich um Leistungsbelohnungen, die gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) zu versteuern sind.

Scheiden Arbeitnehmer aus einer Gruppe aus oder wechseln sie in eine andere Gruppe, hat das auf die bis zum Ausscheiden aus der Gruppe bzw. bis zum Wechsel in eine andere Gruppe gewährten steuerbefreiten Bezüge keinen Einfluss. Nach dem Wechsel in eine andere Gruppe steht die Steuerbefreiung für diesen Arbeitnehmer aber nur dann zu, wenn das Gruppenmerkmal für die neue Gruppe wieder erfüllt ist.

Siehe auch Beispiele Rz 10076.

In Rz 92a wird klargestellt, dass durch den Arbeitgeber festgelegte Trinkgelder nicht den Kriterien für eine Steuerfreiheit entsprechen

3.3.18a Trinkgelder ([§ 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988](#))

92a

Die Steuerfreiheit von Trinkgeldern ist nur bei Vorliegen sämtlicher nachstehend genannter Voraussetzungen gegeben:

- Das Trinkgeld muss ortsüblich sein (Rz 92b bis Rz 92d)
- Das Trinkgeld muss einem Arbeitnehmer anlässlich einer Arbeitsleistung von dritter Seite zugewendet werden (Rz 92e bis Rz 92g)
- Das Trinkgeld muss freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch darauf besteht sowie zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für die Arbeitsleistung zu zahlen ist (Rz 92h)
- Dem Arbeitnehmer darf die direkte Annahme des Trinkgeldes nicht auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen untersagt sein (Rz 92i).
- Das Trinkgeld erfolgt zwar im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis, muss aber letztlich „außerhalb“ dessen stehen. Garantiertes Trinkgeld bzw. garantierte

Trinkgeldhöhen seitens des Arbeitgebers sind daher nicht unter die Steuerbefreiung nach [§ 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988](#) zu subsumieren (VwGH 26.01.2012, [2009/15/0173](#)).

Wird das Trinkgeld durch den Arbeitgeber, insbesondere im Wege der ausgestellten Rechnung, in einer nicht durch den Dritten (den Kunden) festgelegten Höhe bestimmt, so mangelt es an der notwendigen Freiwilligkeit. Eine Behandlung als steuerfrei kommt in diesen Fällen nicht in Betracht.

In der Rz 98 wird klargestellt, dass Gutscheine bis zu einem Betrag von 1,10 Euro pro Arbeitstag nicht unter diese Regelung fallen

98

Werden an Arbeitnehmer, die sich auf Dienstreisen befinden, Essensmarken für die Verpflegung außer Haus ausgegeben, sind diese Essensbons wie Tagesgeld zu behandeln. Übersteigt die Summe aus ausgezahltem Tagesgeld und dem Wert des Essensbons die nicht steuerbaren Ersätze gemäß [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) bzw. die steuerfreien Ersätze gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#), liegt insoweit ein steuerpflichtiger Bezug vor.

Gutscheine bis zu einem Betrag von 1,10 Euro pro Arbeitstag, die auch zur Bezahlung von Lebensmitteln verwendet werden können, die nicht sofort konsumiert werden müssen, bleiben dabei unberücksichtigt.

Die Rz 101 wird aktualisiert und ergänzt

3.3.21 Freiwillige Zuwendungen des Arbeitgebers zu Begräbniskosten ([§ 3 Abs. 1 Z 19 EStG 1988](#))

101

Sowohl **freiwillige** Zuwendungen an den Arbeitnehmer zu den Begräbniskosten (zB Grabstein, Beerdigung, Totenmahl) für dessen (Ehe-)Partner oder dessen Kinder im Sinne des [§ 106 EStG 1988](#) als auch **freiwillige** Zuwendungen an hinterbliebene (Ehe-) Partner

oder Kinder im Sinne des [§ 106 EStG 1988](#) zu den Begräbniskosten des Arbeitnehmers sind ab 1.1.2017 steuerfrei.

Wenn auf die Zuwendung auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift ([§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988](#)) ein Anspruch besteht (zB Sterbekostenbeitrag, Sterbequartal, Todesfallbeitrag usw.), **kommt die Steuerbefreiung nicht zur Anwendung. Auch eine Sterbekostenversicherung fällt nicht unter die Begünstigung.**

Stirbt ein Kind innerhalb von 6 Monaten nach der Geburt oder im ersten Kalenderhalbjahr, bestehen keine Bedenken, wenn Zuwendungen des Arbeitgebers zum Begräbnis steuerfrei behandelt werden.

Kommt die Steuerbefreiung (teilweise) nicht zur Anwendung, sind Sterbekostenbeiträge, Sterbequartale, Todfallsbeiträge, Sterbegelder, usw. wie in den Rz 1076a, 1076b und 1085a ausgeführt, zu versteuern.

Die Rz 162 wird in Bezug auf § 2 Abs. 7a Sachbezugswerteverordnung klargestellt

162

Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung und gelangt [§ 2 Abs. 7a der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge](#) der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung) nicht zur Anwendung (siehe Rz 162e), gilt Folgendes:

Eine freie (unentgeltlich überlassene) Dienstwohnung stellt nur dann keinen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis und daher auch keine Einnahme des Arbeitnehmers dar, wenn letzterer die Dienstwohnung ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers in Anspruch nimmt (VwGH 19.3.1985, [84/14/0149](#); VwGH 31.3.1992, [87/14/0060](#); VwGH 25.11.1997, [93/14/0109](#); VwGH 10.12.1997, [95/13/0078](#)) und seine bisherige Wohnung beibehält. Von einem ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers ist dann auszugehen, wenn die bereitgestellte Wohnung nach Art und Umfang (Ausstattung) auf die Nutzung in

Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit abstellt (zB Dienstwohnung eines Werkportiers im Werkgelände, wenn gleichzeitig die eigene Wohnung beibehalten wird und die Zurverfügungstellung auf die Tage der Dienstausbung beschränkt ist). Wird hingegen eine Wohnung zur Verfügung gestellt, die nach objektiven Kriterien als Mittelpunkt der Lebensinteressen verwendet werden kann, liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug auch dann vor, wenn die eigene Wohnung beibehalten wird (wenn daher zB ein zum Bezirkshauptmann bestellter Bediensteter am Sitz der Bezirkshauptmannschaft seinen ordentlichen Wohnsitz begründen muss, ist ein Sachbezug auch dann hinzuzurechnen, wenn der bisherige Wohnsitz beibehalten wird; siehe hiezu VwGH 25.3.1999, [97/15/0089](#)). Liegen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung vor, stehen Werbungskosten in Höhe des (hinzugerechneten) Sachbezugswertes der Dienstwohnung zu. Wenn sich der Arbeitnehmer durch den Bezug einer arbeitsplatznahen Dienstwohnung größere Fahrtstrecken erspart, liegt das Interesse an der Inanspruchnahme der Dienstwohnung jedenfalls nicht mehr ausschließlich beim Arbeitgeber (VwGH 19.3.1985, [84/14/0149](#)).

In Rz 175 erfolgt hinsichtlich des Anschaffungszeitpunktes eine Klarstellung

4.2.4.3 Ausmaß der Privatnutzung

175

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein firmeneigenes KFZ für Privatfahrten zu benützen, sind als monatlicher Sachbezug 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des KFZ (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro anzusetzen, wenn der CO₂-Ausstoß des firmeneigenen KFZ den maximalen CO₂-Emissionswert nicht übersteigt (siehe nachfolgende Tabelle). Als Privatfahrten gelten auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (VwGH 29.10.2003, [2000/13/0028](#), VwGH 19.03.2008, [2006/15/0289](#)) sowie Familienheimfahrten, ausgenommen solche, für die der Arbeitgeber bei Nichtbeistellung des KFZ einen nicht steuerbaren Kostenersatz gemäß [§ 26 Z 4 lit. a EStG 1988](#) leisten kann.

Jahr der Anschaffung	Maximaler CO₂-Emissionswert
≤ 2016	130 Gramm pro Kilometer
2017	127 Gramm pro Kilometer
2018	124 Gramm pro Kilometer
2019	121 Gramm pro Kilometer
≥ 2020	118 Gramm pro Kilometer

Überschreitet das firmeneigene KFZ den maximalen CO₂-Emissionswert, ist ab 1.1.2016 ein monatlicher Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des KFZ (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro, anzusetzen.

Für die Einstufung ist der CO₂-Emissionswert im Jahr der Anschaffung des KFZ maßgeblich. Der Anschaffungszeitpunkt entspricht dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums. Das ist jener Zeitpunkt, zu dem die Möglichkeit, ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihm zu ziehen, übergeht (Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht); vgl. EStR 2000 Rz 2166. **Ist der Anschaffungszeitpunkt nicht eindeutig zu ermitteln, dann bestehen keine Bedenken, das Datum der Zulassung als Anschaffungszeitpunkt heranzuziehen.**

Die 130 Gramm-Grenze ist für sämtliche KFZ maßgeblich, die im Jahr 2016 oder davor angeschafft werden. Überschreitet ein im Jahr 2016 oder davor angeschafftes KFZ die 130 Gramm-Grenze nicht, kann der begünstigte Steuersatz von 1,5% auch in den Folgejahren zur Anwendung kommen. Ebenso kommt für ein im Jahr 2017 angeschafftes KFZ mit einem CO₂-Emissionswert von 125 Gramm pro Kilometer auch in den Folgejahren der begünstigte Steuersatz von 1,5% zur Anwendung.

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, Fiskal-LKW), das privat nicht verwendet werden darf, nach der Dienstverrichtung mit nach Hause nehmen. Siehe auch Rz 744 und 745 sowie Beispiel Rz 10175.

Mit dem Sachbezugswert sind alle geldwerten Vorteile, die mit der Nutzung des arbeitgebereigenen KFZ üblicherweise verbunden sind, abgegolten. **Dazu zählt auch das unentgeltliche Aufladen eines arbeitgebereigenen Elektrofahrzeuges beim Arbeitgeber.** Diese entsprechen jenen Aufwendungen, die im Falle der beruflichen Nutzung eines arbeitnehmereigenen KFZ mit dem Kilometergeld abgedeckt werden (siehe dazu Rz 372).

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.

Die Rz 175b wird betreffend gratis E-Ladestationen eingefügt

175b

Kann der Arbeitnehmer beim Arbeitgeber ein arbeitnehmereigenes Elektrofahrzeug unentgeltlich aufladen, liegt kein Sachbezug vor, wenn es gratis E-Ladestationen am Abgabeort gibt, da in diesem Fall der übliche Endpreis am Abgabeort Null ist. Ersetzt hingegen der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Stromkosten für ein arbeitnehmereigenes/privates Elektrofahrzeug, handelt es sich nicht um einen Auslagenersatz und es liegt somit steuerpflichtiger Arbeitslohn vor (vgl. Rz 692).

Die Rz 243 wird aufgrund des Erkenntnisses des BFG vom 02.12.2015, RV/3100836/2015 klargestellt

5.3 Versicherungsbeiträge ([§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#))

5.3.1 Verpflichtende und freiwillige Beiträge

243

Unter [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) fallen jedenfalls Pflichtbeiträge an inländische gesetzliche Sozialversicherungsträger bzw. Einrichtungen, denen die Funktion eines inländischen gesetzlichen Sozialversicherungsträgers zukommt. 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. Das Service-Entgelt für die e-card gemäß [§ 31c ASVG](#) ist vom Versicherten (im Gegensatz zur Krankenscheingebühr) unabhängig von einer Leistung zu zahlen und stellt daher ebenfalls einen Pflichtbeitrag gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) dar.

Wird bei Bezug einer ausländischen Rente im Sinne des [§ 73a ASVG](#), [§ 29a GSVG](#), [§ 26a BSVG](#) oder [§ 22b B-KUVG](#) der für die diese Rente zu entrichtende Krankenversicherungsbeitrag von der inländischen Pension einbehalten bzw. - bei zu geringer Höhe der inländischen Pension – gesondert vorgeschrieben, liegen ebenfalls Pflichtbeiträge gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) vor. Diese Werbungskosten stehen in Zusammenhang mit der ausländischen Rente und sind daher nicht beim inländischen Pensionsbezug zu berücksichtigen. Siehe dazu auch Rz 229.

Freiwillige Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sind gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988](#) ebenfalls abzugsfähig, sofern 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 (vgl. UFS 12.05.2011, RV/0004-F/11). Eine gesetzliche Versicherungspflicht ist auch dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer innerhalb dieser gesetzlichen Versicherungspflicht die Versicherungsanstalt selbst auswählen kann.

Beiträge zu einer verpflichtend abzuschließenden Pflegeversicherung (wie zB die soziale Pflegeversicherung in Deutschland gemäß § 1 Abs. 2 des dt. Sozialgesetzbuches) sind bei Vorliegen einer engen organisatorischen und inhaltlichen Verknüpfung mit der Krankenversicherung ebenfalls unter die Bestimmung des [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988](#) zu subsumieren (vgl. BFG vom 02.12.2015, [RV/3100836/2015](#); UFS vom 25.07.2013, RV/0696-I/08).

Waren Vorruhestandgeldbezieher unmittelbar vor Beginn der Leistung des Vorruhestandgeldes in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungspflichtig, bleiben sie dies auch für die Zeit des Vorruhestandgeldbezuges. Die Leistung der Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung stellt daher solche zu einer ausländischen Pflichtversicherung dar, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, wie dies in [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988](#) gefordert ist (vgl. BFG vom 02.12.2015, [RV/3100836/2015](#)).

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.

Übersicht über die Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Sonderausgaben bei freiwillig geleisteten Pensions- und Krankenversicherungsbeiträgen:

	Versicherter leistet Beiträge selbst	(Ehe)Partner oder Elternteil für Kinder iSd § 106 EStG 1988 leistet Beiträge
Krankenversicherung gemäß § 16 ASVG	Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 bis zur Höhe von Pflichtbeiträgen iHv 7,65% (seit 2008) , darüber hinaus Topfsonderausgaben	Bis zur Höhe von Pflichtbeiträgen iHv 7,65% (seit 2008) keine steuerliche Auswirkung, darüber hinaus Topfsonderausgaben
Pensionsversicherung gemäß §§ 16a und 18a ASVG	Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ohne Höchstbetragsbegrenzung	Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ohne Höchstbetragsbegrenzung

Krankenversicherung geringfügig beschäftigter Personen gemäß § 19a ASVG	Es bestehen keine Bedenken, aus Vereinfachungsgründen die gesamten Aufwendungen als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.	Bis zur Höhe von Pflichtbeiträgen iHv 7,65% (seit 2008) keine steuerliche Auswirkung, darüber hinaus Topfsonderausgaben
Pensionsversicherung geringfügig beschäftigter Personen gemäß § 19a ASVG		Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ohne Höchstbetragsbegrenzung

Ist ein Arbeitnehmer gemäß [§ 112 Abs. 2 Ärztegesetz 1998](#) von der Beitragspflicht an den Wohlfahrtsfonds einer österreichischen Ärztekammer befreit, stellen die Beiträge an ein ausländisches berufsständisches Versorgungswerk in jener Höhe Werbungskosten gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988](#) dar, in der in Österreich Beiträge zu entrichten wären. Beim übersteigenden Betrag handelt es sich um eine freiwillige Pensionsversicherung gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#), die im Rahmen des „Sonderausgabentopfes“ zu berücksichtigen ist (vgl. UFS 24.01.2011, RV/0551-I/10).

Sozialversicherungsbeiträge, die auf den gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988](#) steuerfreien Betrag entfallen, sind als Werbungskosten gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) abzuziehen.

Siehe auch Beispiele Rz 10243.

Die Rz 267 wird aufgrund eines VfGH Beschlusses ergänzt

5.4.5 Pendlerpauschale bei Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ und bei Verwendung eines eigenen KFZ als Arbeitsmittel

267

Rechtslage bis 30.04.2013

Aus der Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ergibt sich nicht automatisch, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar ist. Umgekehrt schließt dieser Umstand die Inanspruchnahme

des Pendlerpauschales nicht aus. Maßgebend sind auch in diesem Fall die allgemeinen Kriterien.

Rechtslage ab 01.05.2013

Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu. **Der Ausschluss stößt auf keine verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. BFG 30.06.2014, [RV/5100744/2014](#); BFG 2.12.2015, [RV/7102893/2015](#), dazu Ablehnungsbeschluss VfGH 9.6.2016, E 110/2016).** Leistet ein Arbeitnehmer Kostenbeiträge im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges, steht ebenso kein Pendlerpauschale zu. Diese mindern grundsätzlich den Sachbezugswert, **ausgenommen Treibstoffkosten** (vgl. Rz 186).

In Rz 289 wird klargestellt, dass sie auch für Familienheimfahrten Gültigkeit hat

5.6.6 Fahrtkosten

5.6.6.1 Berücksichtigung der Fahrtkosten

289

Als Werbungskosten sind Fahrtkosten grundsätzlich - also auch bei Verwendung eines eigenen KFZ - in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 08.10.1998, [97/15/0073](#)). Benützt der Arbeitnehmer ein privates KFZ, steht ihm hierfür bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr das amtliche Kilometergeld zu. An Stelle des Kilometergeldes können auch die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Bei beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr stehen als Werbungskosten entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 Kilometer oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten zu (siehe auch Stichwort "KFZ", Rz 371).

Benützt der Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes KFZ, stehen ihm für Fahrten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte bzw. für Fahrten für ein weiteres

Dienstverhältnis nur dann Werbungskosten zu, wenn er dafür einen Aufwand trägt. Kein Aufwand und somit keine Werbungskosten für diese Fahrten liegen vor, wenn der Arbeitnehmer bereits mehr als 6.000 km/Jahr für private Fahrten (inkl. Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) zurückgelegt hat und somit immer der Sachbezug in voller Höhe zum Ansatz kommen muss. Überschreitet der Arbeitnehmer nur auf Grund der Fahrten zur Bildungsstätte bzw. aufgrund der Fahrten für ein weiteres Dienstverhältnis die Grenze von 6.000 km/Jahr für private Fahrten (inkl. Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte), ist der veranlasste Aufwand anteilmäßig zu ermitteln. Als Nachweis dazu dient beispielsweise ein Fahrtenbuch (VwGH 25.04.2013, [2010/15/0209](#)). Es erfolgt keine Korrektur des Lohnzettels.

Beispiel 1:

Eine Arbeitnehmerin erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen. Der Arbeitgeber 1 stellt ein arbeitgebereigenes KFZ zur Verfügung und infolge privater Nutzung kommt ein Sachbezug in Höhe von 600 Euro monatlich zum Ansatz. Mit diesem KFZ tätigt sie auch die durch das 2. Dienstverhältnis veranlassten Fahrten.

Die Arbeitnehmerin fährt insgesamt 15.000 km im Jahr, davon für das 1. Dienstverhältnis 7.000 km, für das 2. Dienstverhältnis 3.000 km und 5.000 km privat. Es stehen Werbungskosten in Höhe von 228 Euro beim 2. Dienstverhältnis zu (ds. 38% des Sachbezugswertes; 3.000 km/8.000 km).

Beispiel 2:

Eine Arbeitnehmerin erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen. Der Arbeitgeber 1 stellt ein arbeitgebereigenes KFZ zur Verfügung und infolge privater Nutzung kommt ein Sachbezug in Höhe von 600 Euro monatlich zum Ansatz. Mit diesem KFZ tätigt sie auch die durch das 2. Dienstverhältnis veranlassten Fahrten von 7.000 km, aber keine Privatfahrten.

In diesem Fall steht der gesamte Sachbezugswert in Höhe von 600 Euro monatlich als Werbungskosten beim 2. Dienstverhältnis zu.

Beispiel 3:

Eine Arbeitnehmerin erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen. Der Arbeitgeber 1 stellt ein arbeitgebereigenes KFZ zur Verfügung und infolge privater Nutzung kommt ein Sachbezug in Höhe von 600 Euro monatlich zum Ansatz. Mit diesem KFZ tätigt sie auch die durch das 2. Dienstverhältnis veranlassten Fahrten.

Die Arbeitnehmerin fährt insgesamt 16.000 km im Jahr, davon für das 1. Dienstverhältnis 5.000 km, für das 2. Dienstverhältnis 4.000 km und 7.000 km privat. Da privat mehr als 6.000 km zurückgelegt wurden, können hinsichtlich der beruflichen Fahrten für das 2. Dienstverhältnis keine Werbungskosten berücksichtigt werden.

Diese Regelungen kommen auch bei Familienheimfahrten zur Anwendung (vgl. auch Rz 341 ff).

Die Rz 345 wird aufgrund des Erkenntnisses des BFG vom 30.09.2014, [RV/6100190/2013](#), ergänzt

5.9.9.4 Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes

345

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist zB unzumutbar:

- Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte (zB bei einem Bauarbeiter, bei saisonal Beschäftigten 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 17.02.1999, [95/14/0059](#)). Eine ständig wechselnde Arbeitsstätte liegt nicht mehr vor, wenn die Arbeitsstätte fünf Jahre beibehalten wurde.
- Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (vgl. VwGH 26.11.1996, [95/14/0124](#); **VwGH 24.11.2011, [2008/15/0296](#) zu einem auf zwei Jahre befristeten Projekt**). **Angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsort ist es dem (auch alleinstehenden) Steuerpflichtigen nicht zumutbar, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben.**
- Bei Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen (VwGH 27.5.2003, [2001/14/0121](#)).
- Solange auf Grund fremdenrechtlicher Bestimmungen ein Familiennachzug nicht möglich ist (vgl. VwGH 19.10.2006, [2005/14/0127](#); VwGH 24.09.2007, [2007/15/0044](#)).
- Wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftigen Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie

aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. Die Unterhaltsverpflichtung für Kinder reicht als alleiniges Kriterium für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht aus. Es ist davon auszugehen, dass bei volljährigen Kindern (ausgenommen zB bei Pflegebedürftigkeit des Kindes) grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteils mehr besteht (zur Volljährigkeit siehe Rz 1407).

Bei Vorliegen der beispielhaft angeführten Sachverhalte kann von wirtschaftlichen Gründen ausgegangen werden, die die Verlegung des Familienwohnsitzes und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie an den Beschäftigungsort unzumutbar machen:

- Der Verkauf des Einfamilienhauses bzw. der Wohnung am Familienwohnsitz würde aufgrund der Lage in einem strukturschwachen Gebiet zu erheblichen Vermögenseinbußen führen. Die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsort wäre aus dem Erlös nicht möglich.
- Der Arbeitgeber stellt dem Steuerpflichtigen eine kostenlose bzw. verbilligte Wohnmöglichkeit, die aufgrund der Größe und Ausstattung nicht den Familienbedürfnissen entspricht, zur Verfügung.
- Am Familienwohnsitz wird eine eigene - wenn auch kleine und nur der eigenen Selbstversorgung dienende - Landwirtschaft bewirtschaftet (vgl. UFS 07.07.2006, RV/0440-G/04; UFS 10.07.2009, RV/0137-K/07).

Bei ausländischem Familienwohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei inländischem Familienwohnsitz.

Siehe auch Beispiele Rz 10345.

In Rz 458 wird eine Klarstellung betreffend die freiwillige Höherversicherung in der Pensionsversicherung ergänzt

7.5 Beiträge und Versicherungsprämien ([§ 18 Abs. 1 Z 1a und Z 2 EStG 1988](#))

7.5.1 Begriff der Beiträge und Versicherungsprämien

458

Als Sonderausgaben absetzbar sind Beiträge und Prämien für:

- freiwillige Krankenversicherung mit Ausnahme der als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähigen Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung einschließlich der Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht ([§ 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988](#) bzw. [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988](#)),
- freiwillige Unfallversicherung,
- freiwillige Pensionsversicherung, soweit nicht für die Beiträge zur freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung eine Prämie nach [§ 108a EStG 1988](#) in Anspruch genommen worden ist,
- Lebensversicherung auf Ableben,
- Kapitalversicherung auf Er- und Ableben, wenn der Versicherungsvertrag vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden ist,
- Rentenversicherung mit einer mindestens auf die Lebensdauer zahlbaren Rente,
- freiwillige Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekassen,
- Pensionskassen, soweit nicht für die Beiträge eine Prämie nach [§ 108a EStG 1988](#) in Anspruch genommen worden ist,
- betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des [§ 93 des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016](#) sowie
- ausländische Einrichtungen im Sinne des [§ 5 Z 4 PKG](#).

Siehe auch Beispiel Rz 10458.

Bis 31.12.2020 als Sonderausgaben absetzbar sind derartige Beiträge und Versicherungsprämien nur dann, wenn der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist.

Da Beiträgen zur freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung kein Vertragsverhältnis zu Grunde liegt, ist in diesen Fällen maßgebend, dass der entsprechende Antrag vor dem 1. Jänner 2016 gestellt worden ist.

Die Rz 586 wird aufgrund des Gemeinnützigkeitsgesetzes geändert

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

586

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

Ab der Veranlagung 2013 sind als Sonderausgaben Zuwendungen an nach [§ 4a EStG 1988](#) spendenbegünstigte Empfänger gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) abzugsfähig, wobei der Gesamtbetrag aller als Betriebsausgaben und Sonderausgaben abzugsfähiger Zuwendungen mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte (des jeweiligen Veranlagungsjahres) begrenzt ist. Der Gesamtbetrag der Einkünfte umfasst auch solche, für die Österreich nach einem DBA kein Besteuerungsrecht zusteht (VwGH 24.5.2007, [2004/15/0051](#); BFG 30.6.2014, [RV/4100587/2013](#)).

Ab der Veranlagung 2016 sind als Sonderausgaben Zuwendungen an nach [§ 4b EStG 1988](#) spendenbegünstigte Empfänger gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) abzugsfähig, wenn diese zum Zweck der Vermögensausstattung an eine privatrechtliche Stiftung oder an eine damit vergleichbare Vermögensmasse erbracht werden. Diese Zuwendungen dürfen zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der erstmaligen Zuwendung und den folgenden vier Kalenderjahren insgesamt den Betrag von 500.000 EUR nicht

übersteigen. Zusätzlich sind Zuwendungen nur bis zu 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des jeweiligen Kalenderjahres als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer erzielt im Jahre 2013 steuerpflichtige Bezüge (KZ 245 des Jahreslohnzettels) in Höhe von 23.500 Euro. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2013 beantragt er das Pendlerpauschale in Höhe von 1.476 Euro, Fortbildungskosten in Höhe von 2.024 Euro und absetzbare Spenden im Ausmaß von 1.900 Euro.

Bemessungsgrundlage für den Maximalbetrag iZm der Absetzbarkeit der Spenden ist der Gesamtbetrag der Einkünfte. Dieser beträgt 20.000 Euro (23.500 – 1.476 – 2.024). Die Absetzbarkeit der Spenden ist mit 10% dieses Betrages (ds. 2.000 Euro) begrenzt. Die Spenden können daher in der beantragten Höhe von 1.900 Euro berücksichtigt werden.

Beispiel 2:

Ein Steuerpflichtiger erzielt im Jahre 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 30.000 Euro und einen Verlust aus Gewerbebetrieb von 15.000 Euro. In seiner Einkommensteuererklärung für 2013 beantragt er absetzbare Spenden in Höhe von 2.500 Euro.

Bemessungsgrundlage für den Maximalbetrag iZm der Absetzbarkeit der Spenden ist der Gesamtbetrag der Einkünfte. Dieser beträgt 15.000 Euro (30.000 – 15.000). Die Absetzbarkeit der Spenden ist mit 10% dieses Betrages (ds. 1.500 Euro) begrenzt. Die beantragten Spenden können daher nur im Ausmaß von 1.500 Euro berücksichtigt werden.

Die Rz 663 wird betreffend die Verpfändung von Rückdeckungsversicherungen an den Dienstnehmer ergänzt

9.1.3.22 Prämien für Personenversicherungen

663

Vom Arbeitgeber bezahlte Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen sind grundsätzlich nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn der Arbeitnehmer über die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag verfügen kann.

Es müssen ihm also die Ansprüche aus dem Versicherungsverhältnis zustehen (vgl. VwGH 05.08.1993, [93/14/0046](#)). Davon kann gesprochen werden, wenn der Arbeitnehmer im

Versicherungsvertrag eine solche Stellung hat, dass ihm die Ansprüche aus der Versicherung zuzurechnen sind. Das ist dann der Fall, wenn er (oder ein Angehöriger des Arbeitnehmers) der unwiderruflich Begünstigte aus dem Versicherungsvertrag ist. Die Unwiderruflichkeit der Begünstigung muss ausdrücklich vereinbart werden. [§ 166 Abs. 1](#)

[Versicherungsvertragsgesetz 1958](#), BGBl. Nr. 2/1959, bestimmt, dass bei einer Kapitalversicherung im Zweifel (sofern nichts anderes vereinbart ist) dem Versicherungsnehmer vorbehalten bleibt, ohne Zustimmung des Versicherers jederzeit einen beliebigen Dritten als Bezugsberechtigten zu bezeichnen. Diese Befugnis steht dem Versicherungsnehmer im Zweifel auch dann zu, wenn die Bezeichnung des bezugsberechtigten Dritten im Vertrag erfolgt ist.

Eine schlichte, jederzeit widerrufliche Begünstigung des versicherten Arbeitnehmers hat im Allgemeinen noch nicht die Übertragung der Ansprüche auf den Arbeitnehmer zur Folge (VwGH 30.04.2003, [99/13/0224](#)).

Bei reinen Risikoversicherungen und bei Versicherungen, auf die [§ 12 BPG](#) anzuwenden ist, sowie bei sämtlichen Versicherungen, bei denen der Arbeitnehmer Versicherungsnehmer und versicherte Person ist (Direktversicherungen), muss kein unwiderrufliches Bezugsrecht eingeräumt werden.

Wurde bei Vertragsabschlüssen bis 31. Dezember 2003 mit der Prämienzahlung ein Zufluss angenommen und eine Versteuerung oder eine Steuerbefreiung nach [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988](#) vorgenommen, obwohl eine ausdrückliche unwiderrufliche Begünstigung im Sinne des angeführten VwGH-Erkenntnisses nicht gegeben war, führt weder ein Eintritt der Unwiderruflichkeit noch eine Auszahlung der Versicherungssumme zu einer (neuerlichen) Besteuerung.

Sind infolge unwiderruflicher Begünstigung bereits die vom Arbeitgeber gezahlten Prämien als Vorteil des Arbeitnehmers anzusehen, stellen die Leistungen aus dem Versicherungsvertrag keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Hinsichtlich der Steuerbefreiung siehe Rz 81 ff.

Ist der Arbeitgeber aus dem Versicherungsvertrag begünstigt (zB im Falle von Rückdeckungsversicherungen) oder ist noch kein Zufluss eines Vorteiles erfolgt, zählen die

bezahlten Prämien noch nicht als Arbeitslohn. Diesfalls führen erst die Leistungen im Versicherungsfall an den Arbeitnehmer zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis.

Gemäß [§ 166 Abs. 2 Versicherungsvertragsgesetz 1958](#), BGBl. Nr. 2/1959, erwirbt bei einer Kapitalversicherung ein als bezugsberechtigt bezeichneter Dritter, wenn der Versicherungsnehmer nichts Abweichendes bestimmt, das Recht auf die Leistung des Versicherers erst mit dem Eintritt des Versicherungsfalles.

Wird der Versicherungsvertrag dahingehend geändert, dass der Arbeitnehmer unwiderruflich Begünstigter des Versicherungsvertrages wird, liegt beim Arbeitnehmer ein Zufluss in Höhe des Barwertes im Zeitpunkt der Vertragsänderung (Vertragsverlängerung) vor.

Ferner kann sich auch aus einer Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber ein Anspruch auf die Leistungen aus dem Versicherungsvertrag und bereits die Steuerpflicht der vom Arbeitgeber bezahlten Prämien ergeben. Eine solche Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bedarf keiner ausdrücklichen Unwiderrufbarkeit, um auf Dauer verbindlich zu sein (**vgl. VwGH 28.10.2014, 2012/13/0118**). Dies gilt für alle Vertragsabschlüsse oder Prämienzahlungen ab 1.1.2016.

Die Verpfändung einer Rückdeckungsversicherung zu einer Pensionszusage an den Arbeitnehmer stellt für sich alleine noch keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar (vgl. UFS 02.04.2007, RV/0539-K/06).

Siehe auch Beispiele Rz 10663.

In der Rz 669b wird ein Verweis korrigiert

9.1.3.30 Verzugszinsen

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 EStR 2000 Rz 6121.

Aufgrund des neuen Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016 werden Verweise in den Rz 463, 682, 756, 1321, 1326, 1337, 1340, 1341, 1358, 1360, 1364 und 1397 angepasst

463

Versicherungsunternehmen, die ihren Sitz in einem Staat haben, der Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist (Mitgliedsstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes), haben die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland (vgl. [§ 1 Abs. 1 Z 5 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016](#), BGBl. I Nr. **34/2015** idgF). Versicherungsprämien an diese Versicherungsunternehmen stellen daher Sonderausgaben gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) dar (vgl. VwGH 20.1.1999, [98/13/0002](#)).

9.4.3 Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen

682

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

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

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

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

	Pensionskassenbeiträge (Beiträge an Pensionskassen iSd PKG , an ausländische Einrichtungen iSd § 5 Z 4 PKG und an betriebliche Kollektivversicherungen iSd § 93 VAG 2016)			
	inländisch		ausländisch	
	AG-Beiträge	AN-Beiträge	AG-Beiträge	AN-Beiträge
Behandlung der Beiträge	Steuerfrei	Sonderausgaben oder Prämie § 108a EStG 1988 oder steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988	Steuerfrei, soweit eine gesetzliche Verpflichtung (§ 26 Z 7 EStG 1988), sonst steuerpflichtiger Arbeitslohn (Sonderausgaben möglich)	Werbungskosten, soweit eine gesetzliche Verpflichtung besteht, sonst Sonderausgaben
Behandlung der Pensionsleistung	Zur Gänze steuerpflichtig	Erfassung zu 25%, soweit Sonderausgaben oder steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988	Zur Gänze steuerpflichtig, wenn die Beiträge nicht versteuert wurden	Zur Gänze steuerpflichtig, soweit Beiträge die steuerpflichtigen Einkünfte (im In- oder Ausland) bzw. das steuerpflichtige Einkommen (im Ausland) vermindert haben, sonst 25%

10.8 Beiträge an Pensionskassen, ausländische Einrichtungen im Sinne des [§ 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes](#), Unterstützungskassen, betriebliche Kollektivversicherungen oder Arbeitsstiftungen ([§ 26 Z 7 und 8 EStG 1988](#))

10.8.1 Allgemeines

756

Folgende Beiträge des Arbeitgebers im Sinne des [§ 26 Z 7 EStG 1988](#) gelten als nicht steuerbarer Arbeitslohn:

- Beiträge, die der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer
 - an Pensionskassen im Sinne [des Pensionskassengesetzes](#),
 - an ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung,
 - an ausländische Einrichtungen im Sinne des [§ 5 Z 4 PKG](#) (auch ohne Vorliegen einer gesetzlichen Beitragsverpflichtung),
 - an Unterstützungskassen, die keinen Rechtsanspruch auf Leistungen gewähren,

- an betriebliche Kollektivversicherungen im Sinne des § [93 des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016](#),
 - an Arbeitnehmerförderungsstiftungen (Privatstiftungen im Sinne des [§ 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988](#)) und
 - an Belegschaftsbeteiligungsstiftungen (Privatstiftungen im Sinne des [§ 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988](#))
- leistet ([§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988](#)).

Ebenfalls gehören nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn:

- Beträge, die der Arbeitgeber als Kostenersatz für Pensionsverpflichtungen eines früheren Arbeitgebers oder als Vergütung gemäß [§ 14 Abs. 9 EStG 1988](#) leistet ([§ 26 Z 7 lit. b EStG 1988](#)).
- Beträge, die auf Grund [des Betriebspensionsgesetzes](#) oder vergleichbarer gesetzlicher Regelungen durch das Übertragen von Anwartschaften oder Leistungsverpflichtungen an einen die Verpflichtung übernehmenden inländischen Rechtsnachfolger oder an ausländische Einrichtungen im Sinne des [§ 5 Z 4 PKG](#), geleistet werden, wenn der Rückkauf ausgeschlossen ist ([§ 26 Z 7 lit. c EStG 1988](#)).
- Beiträge, die der Arbeitgeber an Betriebliche Vorsorgekassen im Sinne der [§§ 6 und 7 BMSVG](#), in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007, leistet ([§ 26 Z 7 lit. d EStG 1988](#)).

40 Prämienbegünstigte Pensionsvorsorge ([§ 108a EStG 1988](#), [§ 108b EStG 1988](#))

1321

Für Beiträge zu Pensionszusatzversicherungen, zu Pensionskassen, zu betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des [§ 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016](#), zur freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung und bei Erwerb von Anteilen an prämienbegünstigten Investmentfonds wurde eine Prämienbegünstigung geschaffen. Diese Prämienbegünstigung wurde im Wesentlichen der Bausparförderung nachgebildet. Die begünstigte Bemessungsgrundlage beträgt maximal 1.000 Euro.

40.2 Art und Höhe der Förderung

40.2.1 Geförderte Leistungen

1326

- Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung
- Arbeitnehmerbeiträge zu einer Pensionskasse
- Beiträge zu einer betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des [§ 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016](#)
- Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung
- Der Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (PIF).

Verträge können auch bei ausländischen Versicherungsunternehmen und ausländischen Pensionskassen abgeschlossen werden. Der Erwerb von Anteilen an ausländischen Pensionsinvestmentfonds ist hingegen nicht begünstigt (siehe Rz 1354).

1337

Als zu Unrecht erstattet gelten Erstattungsbeträge auch:

- Im Fall der Kapitalabfindung bei prämienbegünstigten Beiträgen zu Pensionskassen
- Im Fall der Kapitalabfindung bei prämienbegünstigten Beiträgen zu einer betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des [§ 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016](#)
- Im Fall der Kapitalabfindung bei Pensionszusatzversicherungen
- Bei Nichterfüllung des unwiderruflichen Auszahlungsplanes im Zusammenhang mit prämienbegünstigten Investmentfonds (PIF). Dies gilt nicht, wenn an die Stelle dieses nicht erfüllten Auszahlungsplanes nachweislich ein anderer unwiderruflicher Auszahlungsplan tritt.

Werden derartige Kapitalabfindungen nicht unmittelbar an den Steuerpflichtigen, sondern an Hinterbliebene ausgezahlt, liegt keine zu Unrecht erfolgte Erstattung vor.

1340

Nur zum Teil, nämlich soweit für die Beiträge eine Prämie nach [§ 108a EStG 1988](#) in Anspruch genommen wurde, sind vom Sonderausgabenabzug ausgeschlossen:

- Beiträge für eine betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des [§ 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016](#),
- Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung ([§ 18 Abs.1 Z 2 EStG 1988](#)), und
- Arbeitnehmerbeiträge zu einer Pensionskasse ([§ 18 Abs.1 Z 2 EStG 1988](#))

Hinsichtlich der Beiträge für eine betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des [§ 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016](#), für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung und hinsichtlich der Arbeitnehmerbeiträge zu einer Pensionskasse besteht sohin ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, inwieweit er die Beiträge als Sonderausgaben beantragt oder die Prämienbegünstigung gemäß [§ 108a EStG 1988](#) in Anspruch nimmt.

Wurde ein Antrag auf Prämienersatzung gestellt, dürfen vom Rechtsträger keine Bestätigungen für das Finanzamt mit dem Inhalt ausgestellt werden, dass die den Prämien zu Grunde liegenden Beiträge als Sonderausgaben abzugsfähig seien.

40.8 Verhältnis zu Zukunftssicherungsmaßnahmen des Arbeitgebers gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988](#)

1341

Voraussetzung für die Prämienbegünstigung von Beiträgen ist die Beitragsleistung durch den Steuerpflichtigen selbst, während zukunftsichernde Maßnahmen durch den Arbeitgeber zu leisten sind. Zukunftsichernde Maßnahmen des Arbeitgebers im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988](#) können daher nie zu einer Prämienbegünstigung gemäß [§ 108a EStG 1988](#) führen.

Prämienbegünstigt sind jedoch Beiträge des Arbeitgebers zu einer betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des [§ 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016](#), zu einer

Pensionszusatzversicherung des Arbeitnehmers oder Beiträge an Pensionskassen aus Bezugsumwandlungen, die dem Arbeitnehmer zuzurechnen sind (Arbeitnehmerbeiträge), soweit sie den Freibetrag gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988](#) übersteigen.

40.13.2 Steuerliche Behandlung der Leistungen aus einer Pensionskasse, einer betrieblichen Kollektivversicherung iSd [§ 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016](#) oder auf Grund einer freiwilligen Höherversicherung, für die eine Prämie erstattet wurde

1358

Die Rentenzahlungen (einschließlich Hinterbliebenenrente) aus prämienbegünstigten Arbeitnehmerbeiträgen an eine Pensionskasse oder betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des [§ 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016](#), sowie aus prämienbegünstigten Beiträgen in der freiwilligen Höherversicherung sind steuerfrei.

Insoweit für derartige Beiträge keine Prämienbegünstigung vorliegt, sind sie nach den allgemeinen Grundsätzen ([§ 25 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#)) zu versteuern (Erfassung im Ausmaß von 25%).

Für besondere Steigerungsbeträge in der Höherversicherung, die als Pflichtbeiträge einbehalten und als Werbungskosten berücksichtigt wurden, steht die Prämienbegünstigung gemäß [§ 108a EStG 1988](#) nicht zu.

40.14.1 Pensionszusatzversicherung, Pensionskasse, betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des [§ 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016](#) und freiwillige Höherversicherung im Todesfall

1360

Verstirbt der Versicherungsnehmer, treten die im Versicherungsvertrag vorgesehenen Konsequenzen ein (allenfalls Witwen-, Waisenversorgung, Versorgung für Personen, mit denen der Erblasser in einer eheähnlichen Gemeinschaft gelebt hat). Die Einräumung dieser Ansprüche ist von der Erbschaftssteuer befreit ([§ 15 Abs. 1 Z 16 Erbschafts- und](#)

[Schenkungssteuergesetz 1955](#), in der Fassung BGBl. I Nr. 71/2003). Kapitalabfindungen sind, mit Ausnahme jener nach [§ 108b Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988](#) (siehe Rz 1346), nicht zulässig.

40.15 Prämienrückforderungen bei Kapitalabfindung bei Pensionszusatzversicherungen, betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des [§ 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016](#) und Pensionskassen

1364

Bei Pensionszusatzversicherungen, bei betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des [§ 93 Versicherungsaufsichtsgesetz 2016](#) und bei Pensionskassenbeiträgen ist eine Kapitalabfindung grundsätzlich ausgeschlossen, ausgenommen der Barwert übersteigt nicht den Betrag im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz](#) (Werte siehe Rz 1109). Wurden die Beiträge nach [§ 108i Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#) auf eine Pensionszusatzversicherung übertragen, um in der Folge – da der Barwert nach [Pensionskassengesetz](#) nicht überschritten wird – steuerbegünstigt im Rahmen der Kapitalabfindung nach [§ 108b Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988](#) auszubezahlen, stellt diese Vorgehensweise eine unzulässige Umgehung dar. Auch in diesem Fall treten die Rechtsfolgen nach [§ 108g Abs. 5 EStG 1988](#) ein.

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

41.13 Verfügung über das Kapital ([§ 108i EStG 1988](#))

1397

Nach einem Zeitraum von mindestens 10 Jahren ab Einzahlung des ersten Beitrages im Sinne des [§ 108g Abs. 1 EStG 1988](#) kann der Steuerpflichtige verlangen:

- Die Auszahlung der Ansprüche. In diesem Fall gelten die Prämien allerdings als zu Unrecht erstattet und es treten die unter Rz 1391 genannten Rechtsfolgen ein.
- Die Übertragung der Ansprüche auf eine andere Zukunftsvorsorgeeinrichtung.
- Die Überweisung der Ansprüche an ein Versicherungsunternehmen als Einmalprämie für eine nachweislich bereits bestehende Pensionszusatzversicherung im Sinne des [§ 108b EStG 1988](#). In diesem Fall ist die Vereinbarung zulässig, dass die Zusatzpension bereits mit Vollendung des 40. Lebensjahres ausbezahlt wird.
- Die Überweisung an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Zweck des Erwerbes von Anteilen an einem Pensionsinvestmentfonds. Dazu muss ein unwiderruflicher Auszahlungsplan gemäß [§ 174 Abs. 2 Z 2 InvFG 2011](#) abgeschlossen werden.
- Die Überweisung an eine Pensionskasse, bei der der Steuerpflichtige bereits Anwartschaftsberechtigter im Sinne [des Pensionskassengesetzes](#) ist. Der Überweisungsbetrag gilt als Beitrag gemäß [§ 15 Abs. 3 Z 10 Pensionskassengesetz](#).
- Die Überweisung an eine Betriebliche Kollektivversicherung gemäß [§ 93 des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016](#), bei der der Steuerpflichtige bereits Anwartschaftsberechtigter ist.

Die Rz 738a wird eingefügt um klarzustellen, dass Baustellen- und Montagetätigkeiten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers von Arbeitskräfteüberlassungen zu unterscheiden sind

738a

Handelt es sich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht um eine Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers, sondern um eine Arbeitskräfteüberlassung, können keine Reiseaufwandsentschädigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) unter diesem Tatbestand steuerfrei ausbezahlt werden. Kommt in diesen Fällen der

Kollektivvertrag für Arbeitskräfteüberlassung nicht zur Anwendung, können Reiseaufwandsentschädigungen gegebenenfalls nur unter dem Tatbestand der vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde steuerfrei ausbezahlt werden (siehe Rz 740 f).

Beispiel:

Ein Mitarbeiter eines Elektronunternehmens, welches beispielsweise dem Kollektivvertrag Metallgewerbe unterliegt, kommt „dauerhaft“ als Betriebselektriker in einem anderen Unternehmen zum Einsatz.

Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt handelt es sich nicht um eine Baustellen- oder Montagetätigkeit, sondern um eine Art Arbeitskräfteüberlassung. Reiseaufwandsentschädigungen sind daher nicht gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b dritter Teilstrich EStG 1988](#) (Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers) steuerfrei.

Die Rz 749 wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 27.07.2016, 2013/13/0088, geändert

749

Wenn auf einer Wegstrecke ein Werkverkehr eingerichtet ist, den der Arbeitnehmer trotz Zumutbarkeit der Benützung **nachweislich** nicht benützt, **dann kann** für die Wegstrecke, auf der Werkverkehr eingerichtet ist, **ein** Pendlerpauschale **zustehen (vgl. VwGH 27.07.2016, [2013/13/0088](#))**.

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber eine Strecken- oder Netzkarte, steht kein Pendlerpauschale zu.

In der Rz 774 wird klargestellt, dass auch steuerbefreite Einkünfte von Aushilfskräften in die Grenzbetragsberechnung beim Alleinverdienerabsetzbetrag aufzunehmen sind

11.4.2 Grenzbetragsermittlung für den Alleinverdienerabsetzbetrag

774

Maßgebend für die Ermittlung des Grenzbetrages ist der Gesamtbetrag aller Einkünfte. Bei der Ermittlung des Grenzbetrages bleiben auch steuerfreie Einkünfte (zB sonstige Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) bis zur Freigrenze von 2.100 Euro, 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),
- die nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988](#) (begünstigte Auslandstätigkeiten, Fachkräfte der Entwicklungshilfe, **Aushilfskräfte**),
- die nach [§ 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988](#) (Abgeordnete zum EU-Parlament)
- sowie die auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen

steuerfreien Einkünfte sind bei der Ermittlung des Grenzbetrages zu berücksichtigen.

Einkünfte, die dem Grunde nach steuerpflichtig sind und im Einzelfall nur auf Grund von Tarifvorschriften zu keiner Einkommensteuer führen, sind keine „steuerfreien Einkünfte“ im Sinne des [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) und sind daher für die Berechnung des Grenzbetrages heranzuziehen. Dies gilt auch für Abfertigungen, für die bei Anwendung der Vergleichsrechnung gemäß [§ 67 Abs. 3 EStG 1988](#) im Einzelfall keine Steuer anfällt, sowie für Pensionsabfindungen, für die auf Grund der Tarifvorschriften ab 1. Jänner 2005 gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#) keine Steuer einzubehalten ist.

Im Fall der Option auf die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) (siehe Rz 7) sind für die Grenzbetragsermittlung auch jene Einkünfte zu berücksichtigen, die – wären sie in Österreich steuerbar - in die Grenzbetragsermittlung einzubeziehen wären.

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

Beispiel:

Bruttobezüge (KZ 210)

5.000 Euro

<i>Steuerfreie sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels</i>	<i>700 Euro</i>
<i>Sozialversicherungsbeiträge für laufende Bezüge</i>	<i>700 Euro</i>
<i>Werbungskostenpauschale</i>	<i>132 Euro</i>
<i>Für den Grenzbetrag maßgebliche Einkünfte</i>	<i>3.468 Euro</i>

In der Rz 870 wird klargestellt, dass auch steuerbefreite Einkünfte aus der Veräußerung privater Grundstücke und Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Beurteilung der Leistungsfähigkeit einzubeziehen sind (Salzburger Steuerdialog 2016)

870

Für das Tragen von Krankheitskosten des (Ehe)Partners ergibt sich aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung. Die Höhe des aus dem Titel der Krankheit zu leistenden Unterhalts hängt **nach zivilrechtlichen Grundsätzen** von den finanziellen Rahmenbedingungen des Unterhaltsverpflichteten und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten ab. **Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, bei der Berechnung auf das steuerliche Existenzminimum gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) abzustellen.**

Grundsätzlich sind Krankheitskosten vom erkrankten (Ehe)Partner selbst zu tragen. Werden Krankheitskosten für den erkrankten (Ehe)Partner gezahlt, stellen sie beim zahlenden (Ehe)Partner insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten (Ehe)Partners derart belasten würden, dass das steuerliche Existenzminimum gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) (11.000 Euro jährlich) unterschritten würde.

Für die Berechnung dieser Grenze sind folgende Leistungen zusätzlich zum Einkommen gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) einzubeziehen:

- Wochengeld gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988](#)

- Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe sowie Ersatzleistungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#)
- Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#)
- Einkünfte aus einer Entwicklungshilfetätigkeit **oder Aushilfstätigkeit** gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988](#)
- **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, auch wenn diese gemäß [§ 30 Abs. 2 EStG 1988](#) von der Besteuerung ausgenommen sind**
- **Einkünfte aus Kapitalvermögen**
- Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte

Beispiel:

Es fallen Krankheitskosten in Höhe von 7.000 Euro für B an:

	<i>Partner/in A</i>	<i>Partner/in B</i>
<i>Einkommen gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988</i>	<i>€ 25.000</i>	<i>€ 12.000</i>
<i>Steuerliches Existenzminimum</i>		<i><u>- € 11.000</u></i>
<i>Außergewöhnliche Belastung für B</i>		<i>€ 1.000</i>
<i>Krankheitskosten</i>	<i>€ 7.000</i>	
<i>abzügl. AgB für B</i>	<i><u>- € 1.000</u></i>	
<i>Außergewöhnliche Belastung für A</i>	<i>€ 6.000</i>	

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur solche, die unmittelbar zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet werden, nicht aber bloß mittelbar mit der Krankheit zusammenhängen (siehe auch Rz 902). Die Unterhaltspflicht umfasst demnach nicht Zahlungen zur Beseitigung einer finanziellen Belastungssituation, wenn es auch der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass sich solche Zahlungen positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können (VwGH 23.05.1996, [95/15/0018](#)).

Die Rz 881 und 883 werden hinsichtlich der Anwendung der VO über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 iZm den Gemeindezusammenlegungen in der Steiermark ergänzt

881

Gemäß [§ 2 Abs. 2 der Verordnung des BM für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#), BGBl. Nr. 624/1995 idF, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß [§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992](#), BGBl. Nr. 305/1993, zeitlich noch zumutbar ist (BGBl. Nr. 604/1993 idF BGBl. II Nr. 296/2004; BGBl. Nr. 605/1993 idF BGBl. II Nr. **249/2016**; BGBl. Nr. 608/1993 idF BGBl. II Nr. 296/2001 und BGBl. Nr. 609/1993 idF BGBl. II Nr. 26/1998; die Verordnungstexte sind abrufbar unter <http://www.ris.bka.gv.at> unter „Bundesgesetzblätter“). Diese Regelung ist im Übrigen nicht nur auf Studenten bzw. universitäre Einrichtungen beschränkt, sondern gilt in gleicher Weise auch für Schüler und Lehrlinge.

Sowohl nach der Verordnung des BMF zur [Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#), BGBl. Nr. 624/1995 idF, als auch nach den Verordnungen zu [§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992](#) ist der Nachweis zulässig, dass trotz Nennung in einer Verordnung zu [§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992](#) die Fahrzeit länger als eine Stunde beträgt.

Ist der jeweilige Ort bzw. die jeweilige Gemeinde in diesen Verordnungen gemäß [§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992](#) nicht ausdrücklich angeführt, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung des BMF zur [Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#), BGBl. Nr. 624/1995 idF, dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde bei Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt.

883

Bei Berechnung der Fahrzeit sind Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts nicht zu berücksichtigen. Dies geht unter anderem aus [§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992](#) hervor, wonach für bestimmte Orte die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt festgelegt wird. Es wird dabei auf individuelle Unterrichtszeiten nicht Rücksicht genommen. Sofern Orte nicht in den Verordnungen enthalten sind, kann daher nicht anders vorgegangen werden. Da die Verordnung des BMF zur [Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#), BGBl. Nr. 624/1995 idgF, auf das Studienförderungsgesetz Bezug nimmt, ist hinsichtlich der Zumutbarkeit auch die Rechtsprechung zu [§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992](#) anzuwenden. Die Zumutbarkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit von einer Stunde nicht überschritten wird. Für das günstigste Verkehrsmittel ist ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiert, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Das muss nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein (VfGH 11.12.1986, [B 437/86](#)). Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen ist nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen sind daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (VwGH 16.6.1986, [85/12/0247](#)). Für Gemeinden im Bundesland Steiermark gelten gemäß § 36 der Verordnung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem [Studienförderungsgesetz 1992](#) (BGBl. II Nr. **249/2016**) die Gemeindegrenzen, die vor Inkrafttreten des Steiermärkischen Gemeindestrukturreformgesetzes - [StGsrG](#), LGBl. Nr. 31/2014 (Stichtag: 31.12.2014) gegolten haben (dies gilt für Anträge auf Studienbeihilfe im Sommersemester 2015 und **für die Studienjahre 2015/16 und 2016/17**). Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes sind hingegen zu berücksichtigen.

Die Rz 884i wird aufgrund des Erkenntnisses des VwGH 2012/15/0211 angepasst

12.7.7.2 Pädagogisch qualifizierte Personen

884i

Ab der Veranlagung für das Jahr 2017 gilt:

Pädagogisch qualifizierte Personen sind Personen, die eine Ausbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung nachweisen können (vgl. VwGH [2012/15/0211](#) vom 30.09.2015).

Die Betreuungsperson muss das 18. Lebensjahr vollendet haben und eine Ausbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung im Mindestausmaß von 35 Stunden nachweisen.

Mindestausmaß von 35 Stunden:

Das Mindestausmaß ergibt sich aus dem zitierten VwGH-Erkenntnis, wonach für die pädagogische Qualifizierung zumindest jene Ausbildung gegeben sein muss, welche bei Tagesmüttern und -vätern verlangt wird. Beispielhaft wird dafür [§ 4 Abs. 1 der Wiener Tagesbetreuungsverordnung](#) (WTBVO), LGBl. Nr. 94/2001, herangezogen, der eine Ausbildung im Ausmaß von mindestens 60 Unterrichtseinheiten vorsieht. Unter Außerachtlassung jener Ausbildungsinhalte, die nicht pädagogischer Natur oder spezifisch auf Tageseltern ausgerichtet sind (zB „Rollenbild Tagesmutter/-vater“), ergibt sich ein zu absolvierendes Mindestausmaß von 35 Stunden.

Erforderliche Ausbildungsinhalte:

Eine pädagogische Qualifikation liegt vor, wenn folgende erforderlichen Ausbildungsinhalte im notwendigen Mindestausmaß absolviert wurden (vgl. [§ 4 Abs. 1 Z 4 bis 6 WTBVO](#), LGBl. Nr. 94/2001):

- **Entwicklungspsychologie und Pädagogik**
- **Kommunikation und Konfliktlösung**
- **Erste Hilfe-Maßnahmen der Unfallverhütung im Rahmen der Kinderbetreuung**

Diese Ausbildung muss ausschließlich bei Organisationen absolviert werden, die auf der Homepage des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend (www.bmfj.gv.at) veröffentlicht sind.

Eine pädagogische Qualifikation liegt jedenfalls vor, wenn entweder ein

- **Lehrgang für Tageseltern nach den diesbezüglichen landesgesetzlichen Vorschriften oder eine**
- **Ausbildung zum Kindergartenpädagogen, zum Horterzieher, zum Früherzieher oder zum Sozialpädagogen oder ein**
- **pädagogisches Hochschulstudium**

abgeschlossen wurde. Hat die Betreuungsperson diese Ausbildung in einem EU- oder EWR-Raum abgeschlossen, wird sie als Nachweis anerkannt. Wurde die Ausbildung nicht oder noch nicht abgeschlossen, liegt eine pädagogische Qualifikation dann vor, wenn die Bildungseinrichtung das Absolvieren der erforderlichen Ausbildungsinhalte im Ausmaß von 35 Stunden bestätigt. Pädagogische Kurse im Rahmen anderer Studien werden nicht anerkannt.

Auch Au-Pair-Kräfte haben eine Ausbildung im Mindestausmaß von 35 Stunden mit den erforderlichen Inhalten zu absolvieren; die Erfahrung durch einen früheren Au-Pair-Aufenthalt reicht als Nachweis nicht aus.

Nachholung der Ausbildung:

Erfolgt eine Kinderbetreuung im Jahr 2017, ohne dass die betreuende Person über die für die Abzugsfähigkeit erforderliche Ausbildung verfügt, kann die Ausbildung spätestens bis 31. Dezember 2017 nachgeholt werden. Bis Ende 2016 absolvierte pädagogische Ausbildungen können dabei im Ausmaß von maximal 8 Stunden angerechnet werden. Über eine eventuelle Anrechnung ist vom (Kurs-) Anbieter zu entscheiden.

Ab dem Jahr 2018 können die Kinderbetreuungskosten erst ab dem Zeitpunkt steuerlich berücksichtigt werden, ab dem die Betreuungsperson über die erforderliche Ausbildung verfügt.

Sonderregelung für Au-Pair-Kräfte: Erfolgt die Ausbildung innerhalb der ersten beiden Monate des Au-Pair-Einsatzes in Österreich, können die Kosten der Kinderbetreuung ab Beginn des Au-Pair-Aufenthalts berücksichtigt werden.

In der Rz 885 wird ein Tippfehler korrigiert

12.8 ABC der außergewöhnlichen Belastungen

12.8.1 Adoption

885

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

In der Rz 904 wird die Voraussetzung für die Absetzbarkeit von künstlichen Befruchtungen ergänzt

12.8.22 Künstliche Befruchtung

904

Die Kosten der künstlichen Befruchtung (In-Vitro-Fertilisation) sind als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, **wenn diese gemäß [§ 2 Fortpflanzungsmedizingesetz \(FMedG\)](#) zulässig ist.**

In Rz 909 entfällt die Nichtfestsetzungbestimmung im Sinne einer Harmonisierung von lohnsteuer- und einkommensteuerpflichtigen Einkünften im Rahmen der Veranlagung

13.1 Pflichtveranlagung ([§ 41 Abs. 1 EStG 1988](#))

909

Bei Vorliegen von Lohnsteuerpflichtigen Einkünften ist in den folgenden Fällen ein Pflichtveranlagungstatbestand für das jeweilige Kalenderjahr gegeben:

- andere Einkünfte von mehr als 730 Euro (siehe Rz 910-910b),
- gleichzeitiger Bezug von zwei oder mehreren Lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden (siehe Rz 911 – 911b),
- Zufluss von Bezügen gemäß [§ 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 EStG 1988](#) (siehe Rz 911c – 911d) (Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung bzw. Rehabilitationsgeld, Rz 1171 f, Bezüge nach dem [Heeresgebührengesetz 2001](#), Rz 1173 ff, Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, Rz 1177, Zahlungen aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds, Rz 1177a, Bezüge aus Dienstleistungsscheck, Rz 655b und Rz 1177b, Bezüge gemäß [§ 33f Abs. 1 BUAG](#), Rz 1177c, Rückzahlung von Pensionsbeiträgen Rz 688),
- wenn ein Freibetragsbescheid bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde (siehe Rz 911e),
- wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag, der Alleinerzieherabsetzbetrag, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag oder Freibeträge nach [§ 62 Z 10 EStG 1988](#) berücksichtigt wurden, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen (siehe Rz 911f),
- wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein zu hohes Pendlerpauschale ([§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#)) oder zu Unrecht ein Pendlerpauschale berücksichtigt worden ist,
- wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein Zuschuss zur Kinderbetreuung ([§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988](#)) zu Unrecht oder in unrichtiger Höhe steuerfrei ausgezahlt worden ist,
- Zufluss von Bezügen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988](#),
- wenn Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) oder entsprechende betriebliche Einkünfte vorliegen, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen,

- wenn der Arbeitnehmer gemäß [§ 83 Abs. 3 EStG 1988](#) unmittelbar für die Lohnsteuer in Anspruch genommen wird.
- wenn Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des [§ 30 EStG 1988](#) erzielt wurden, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß [§ 30c Abs. 2 EStG 1988](#) entrichtet wurde oder keine Abgeltung gemäß [§ 30b Abs. 2 EStG 1988](#) gegeben ist.

Siehe auch Beispiel Rz 10909.

Die letzten beiden Absätze der Rz 1160 werden wegen absoluter Verjährung der Zeiträume gestrichen

1160

[§ 68 Abs. 9 EStG 1988](#) regelt die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Arbeits- oder Überstundenleistungen am so genannten Ersatzruhetag. Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 vor, dass an Sonntagen regelmäßig Arbeitsleistungen zu erbringen sind und dafür ein Wochentag als Ersatzruhetag (Wochenruhe) zusteht, sind Zuschläge und Überstundenzuschläge am Ersatzruhetag wie Zuschläge gemäß [§ 68 Abs. 1 EStG 1988](#) zu behandeln, wenn derartige Zuschläge für an Sonntagen geleistete Arbeits- oder Überstundenleistungen auf Grund arbeitsrechtlicher Vorschriften nicht zustehen.

Der Ersatzruhetag tritt in diesem Fall an die Stelle des Sonntags. Alle Zuschläge, die für diesen Ersatzruhetag gewährt werden, sind steuerlich wie Sonntagszuschläge zu behandeln und daher steuerfrei. Ebenso sind Zuschläge für Überstunden wie Sonntagsüberstundenzuschläge gemäß [§ 68 Abs. 1 EStG 1988](#) zu behandeln.

Es gilt der Grundsatz, dass entweder für den Sonntag oder für den Ersatzruhetag die Steuerfreiheit der Zuschläge gemäß [§ 68 Abs. 1 EStG 1988](#) zusteht. Für beide Tage kann die Steuerfreiheit gemäß [§ 68 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht gewährt werden. Stehen nach Maßgabe der lohngestaltenden Vorschrift für den Sonntag und für den Ersatzruhetag Zuschläge zu, dann sind die Zuschläge für den Sonntag steuerfrei gemäß § 68 Abs. 1 EStG zu behandeln,

während jene für den Ersatzruhetag steuerpflichtig sind bzw. Überstundenzuschläge gegebenenfalls nur nach [§ 68 Abs. 2 EStG 1988](#) begünstigt behandelt werden können.

In der Rz 1191 wird klargestellt, dass bei einer Aufrollung Kirchenbeiträge und Spenden für Zahlungen ab 2017 nicht mehr berücksichtigt werden dürfen

1191

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

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

In Rz 1206 und 1207 erfolgen Klarstellungen zur Betriebsstätte sowie zur grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellung und Rz 1207a betreffend die Abgrenzung von Aktiv- und Passivleistung wird neu eingefügt

1206

Der Betriebsstättenbegriff des [§ 81 Abs. 1 EStG 1988](#) ist ein weiterer als jener des [§ 29 BAO](#). Er deckt nicht nur feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen ab, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ([§ 31 BAO](#)), sondern auch jene Anlagen

oder Einrichtungen, die der Ausübung der durch die Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dienen, sofern sie länger als einen Monat vom Arbeitgeber unterhalten werden. **Auch ein Büroraum, ein Lager, ein Zimmer oder eine Wohnung können eine Betriebsstätte iS des [§ 81 EStG 1988](#) sein.**

Ein Warenlager, das ein Vertreter in seinem Wohnhaus einrichtet, stellt nur dann eine Betriebsstätte im Sinne des [§ 81 Abs. 1 EStG 1988](#) dar, wenn dem Arbeitgeber ein Nutzungsrecht am Warenlager eingeräumt ist.

Auch die berufliche Nutzung einer privaten Wohnung des Arbeitnehmers für Zwecke des Arbeitgebers kann für diesen eine Betriebsstätte begründen. Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsstätte ist, dass dem Arbeitgeber ein gewisses Verfügungs- oder Nutzungsrecht an der Wohnung eingeräumt ist. Es macht keinen Unterschied, ob Räumlichkeiten dem Arbeitgeber von einem Dritten oder von einem Arbeitnehmer für die Erbringung der betrieblichen Leistungen zur Verfügung gestellt werden.

Ebenso kann ein Hotelzimmer, das der Arbeitgeber für Aufenthalte seiner Arbeitnehmer mietet, eine Betriebsstätte sein.

1207

Im Falle internationaler Personalentsendungen wird eine Betriebsstätte in Österreich dann begründet, wenn nicht nur eine bloße Duldungsleistung (Arbeitskräftegestellung) vorliegt, sondern das entsendende Unternehmen eine Aktivleistung (Assistenzleistung zB durch Unterstützung der inländischen Tochtergesellschaft beim Aufbau einer Vertriebsorganisation) erbringt. Im Fall der Assistenzleistung stellen jene Räumlichkeiten, die die Tochtergesellschaft dem entsandten Personal der Muttergesellschaft zur Verfügung stellt, nach einem Monat eine Betriebsstätte im Sinne des [§ 81 Abs. 1 EStG 1988](#) dar.

1207a

Ob eine Aktiv- oder Passivleistung des entsendenden Arbeitgebers vorliegt, ist stets unter Berücksichtigung des Gesamtbilds der maßgeblichen Umstände im Einzelfall zu prüfen.

Eine Aktivleistung (Assistenzleistung) liegt vor, wenn die Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Dritten nicht als Arbeitsgestellungsvertrag (Zurverfügungstellung des Mitarbeiters), sondern als Dienstleistungsvertrag (Besorgung der Geschäfte durch den Mitarbeiter) zu werten ist und die Verbindung zum rechtlichen Arbeitgeber somit auch fachlich-inhaltlich (insbesondere durch Berichtspflichten etc.) aufrecht bleibt. Besteht eine Berichtspflicht des entsandten Arbeitnehmers gegenüber seinem entsendenden Arbeitgeber, kann dies als Indiz für das Vorliegen einer Aktivleistung gewertet werden.

Aktivleistungen sind beispielsweise Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und andere Assistenzleistungen im Interesse des entsendenden Unternehmens. In solchen Fällen ist auch die Begründung einer Betriebsstätte des entsendenden Unternehmens grundsätzlich denkbar und daher zu prüfen.

Beispiel:

Ein Marketingstrategie wird von der Muttergesellschaft kurzfristig an die Tochtergesellschaft entsendet. Ziel der Entsendung ist die Beratung der Tochtergesellschaft hinsichtlich der Marketingstrategie der Muttergesellschaft. Die vom Arbeitnehmer der Muttergesellschaft erbrachten Leistungen sind hier Teil der aktiven Geschäftstätigkeit der Muttergesellschaft und stellen somit eine Assistenzleistung (Aktivleistung) der Mutter- an die Tochtergesellschaft dar.

Eine Passivleistung liegt vor, wenn ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmer einem Dritten zur Dienstleistung überlässt (Arbeitskräfteüberlassung), wobei die typischen Arbeitgeberfunktionen beim entsendenden Arbeitgeber verbleiben und der Dritte wirtschaftlich betrachtet nicht die Rolle eines Arbeitgebers übernimmt. Der Arbeitgeber duldet den Einsatz der Arbeitskraft seines Arbeitnehmers im Interesse des Beschäftigers gegen Entgelt. Der überlassene Arbeitnehmer erbringt die Arbeitsleistung gegenüber dem Dritten (Beschäftiger), welcher damit seine eigenen wirtschaftlichen und betrieblichen Ziele verfolgt und daher dem überlassenen Arbeitnehmer auch fachlich-inhaltliche Anweisungen über die konkret ausgeübten Arbeiten erteilt.

Beispiel:

Ein Ingenieur wird durch ein Ingenieurunternehmen A kurzfristig an ein anderes Ingenieurunternehmen B entsendet, welches für Zwecke der Fertigstellung eines Bauprojekts einen Ingenieur benötigt, welcher der Aufsicht und den Weisungen des Ingenieurunternehmens B unterliegt. Die Arbeitsleistungen des entsendeten Ingenieurs werden im Rahmen der Unternehmenssphäre des aufnehmenden Unternehmens erbracht. Die Leistung des entsendenden Unternehmens (rechtlicher Arbeitgeber) beschränkt sich auf das Dulden der Nutzung der Arbeitskraft seines Arbeitnehmers durch das aufnehmende Unternehmen und stellt somit eine Passivleistung des rechtlichen Arbeitgebers dar.

Das Erkenntnis des VwGH 22.05.2013, [2009/13/0031](#), bezieht sich ausschließlich auf die Arbeitgebereigenschaft im Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen und bewirkt keine Änderung der Arbeitgebereigenschaft auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts (Rz 923).

In Fällen der Entsendung im Konzernverbund ist ebenso eine einzelfallbezogene Betrachtung vorzunehmen, wobei in Zweifelsfällen die Beurteilung nach dem Überwiegen der jeweiligen Leistung vorzunehmen ist.

Wird von der Muttergesellschaft ein Geschäftsführer entsandt und unterliegt dieser Geschäftsführer wiederkehrenden Berichtspflichten gegenüber der Muttergesellschaft, erfolgt regelmäßig eine Assistenzleistung (Aktivleistung) der Mutter- gegenüber der Tochtergesellschaft. Wird hingegen ein Geschäftsführer (zB auf Grund eines kurzfristigen Personalengpasses) zur Tochtergesellschaft entsandt, ohne dass dieser speziellen Weisungen der Muttergesellschaft hinsichtlich der Art und des Inhalts seiner Geschäftsführertätigkeit bei der Tochter unterliegt, wird in der Regel eine Passivleistung der Muttergesellschaft vorliegen. Auch bei Entsendung eines Arbeitnehmers als Geschäftsführer von einer Schwestergesellschaft zu einer anderen wird im Zweifel von einer Passivleistung der entsendenden gegenüber der aufnehmenden Schwestergesellschaft auszugehen sein, da diese die Verwendung ihres Geschäftsführers zu „dulden“ hätte.

Eine andere Betrachtung wäre aber dann geboten, wenn die als rechtliche Arbeitgeberin fungierende Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft

beauftragt wird, einen ihrer Geschäftsführer zur Schwestergesellschaft zu entsenden und ihn zu beauftragen, das Geschäftsmodell der entsendenden Tochtergesellschaft auf die aufnehmende Schwestergesellschaft zu übertragen und damit aktiv auf die Geschäftsführung der Schwestergesellschaft einzuwirken.

Die Rz 11130 in der Beispielsammlung sowie der Verweis darauf in Rz 1130 wird aufgrund des Beschlusses des BFG vom 16.12.2014, [RV/3100400/2013](#), gestrichen

1130

Es ist - bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten - zu prüfen, ob diese Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr führen (vgl. VwGH 30.1.1991, [90/13/0102](#)). Die Frage einer außerordentlichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr ist nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese besonderen Arbeitsbedingungen verbunden sind. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb des Zeitraumes, für den der Arbeitnehmer eine Zulage zu erhalten hat, zu prüfen, ob sie überwiegend (= mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit, für die eine Zulage gewährt wird) eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr bewirken. Wird die SEG-Zulage nur für jeweils eine Stunde gewährt, ist für das zeitliche Überwiegen auf die einzelne Stunde abzustellen. Die Möglichkeit der Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr kann somit nicht berücksichtigt werden, wenn die damit verbundene Tätigkeit nur einen geringen Teil der Arbeitszeit, für die eine Zulage zusteht, ausmacht (vgl. VwGH 24.6.2004, [2000/15/0066](#)).

Beispiel 1:

Die Einsatzzeit des Lenkers eines Reisebusses mit mehr als 50 Sitzplätzen, für die ihm eine Erschwerniszulage zusteht, beträgt 140 Stunden. Laut Kollektivvertrag steht ihm pro Stunde der Einsatzzeit eine Erschwerniszulage für das Lenken und Betreuen eines überlangen Fahrzeuges in Höhe von 0,73 Euro zu. Üblicherweise entfallen auf die Stehzeiten 25% der Einsatzzeit, während der restlichen Zeit liegt eine besondere Erschwernis vor. Die Erschwerniszulage ist zur Gänze steuerfrei. Betragen hingegen die

Stehzeiten während der Einsatzzeit mindestens 50%, liegt im Einsatzzeitraum überwiegend keine Erschwernis vor, sodass die gesamte Zulage steuerpflichtig ist.

Beispiel 2:

Ein Arbeiter im Metallgewerbe bekommt an zwei Arbeitstagen im Monat eine Erschwerniszulage von Euro 0,386 pro Stunde (insgesamt für 16 Stunden), weil die Arbeiten unter erschwerten Bedingungen durchgeführt werden. Für den Rest des Monats liegt keine Erschwernis vor; die Zulage wird daher auch nicht gewährt. Für die Steuerfreiheit der Zulage ist nur zu prüfen, ob an diesen zwei Tagen überwiegend eine Erschwernis vorlag. Ist dies der Fall, so ist die Zulage, die für diese zwei Tage gewährt wurde, zur Gänze steuerfrei.

Bundesministerium für Finanzen, 16. Dezember 2016