

20. Dezember 2012

BMF-010222/0142-VI/7/2012

An

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

LStR 2002 - Wartungserlass 2012

Im Rahmen der laufenden Wartung 2012 werden gesetzliche Änderungen aufgrund des Budgetbegleitgesetzes 2012, des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, des Abgabenänderungsgesetzes 2012 sowie die geänderten Sachbezugswerteverordnungen (BGBl. II Nr. 366/2012, BGBl. II Nr. 396/2012) und wesentliche höchstgerichtliche Entscheidungen und Aussagen des Salzburger Steuerdialoges 2012 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 2012 sind bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß [§ 303 BAO](#) dar.

In den Rz 64, 67 und 70o werden die Aussagen hinsichtlich der Unterbrechung bei einer Dienstreise sowie anschließendem Kurzurlaub im Zuge einer begünstigten Auslandstätigkeit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 klargestellt (Salzburger Steuerdialog 2012)

64

Eine begünstigte Auslandstätigkeit liegt grundsätzlich nur dann vor, wenn der Monatszeitraum bei dem einzelnen Tätigkeitsabschnitt überschritten wird. Während dieses Monats darf die ausländische Tätigkeit nur

- an Wochenenden,
- an (ausländischen) gesetzlichen Feiertagen,
- an verlängerten Wochenenden, wenn keine Arbeitszeit verkürzt wird (zB Dekadenarbeit, Zeitausgleich, der sich auf im Rahmen der Auslandstätigkeit geleistete Überstunden bezieht),
- bei (kurzfristigen) Krankenständen, wenn der Arbeitnehmer nicht in das Inland zurückkehrt,
- bei betriebsbedingten (kurzfristigen) Einstellungen der Arbeiten (zB Schlechtwetter, Reparaturen),
- bei Dienstfreistellungen bzw. bezahlter Freizeit, worunter jene gesetzlich oder kollektivvertraglich vorgesehenen Freizeitansprüche zu verstehen sind, die sich aus bestimmten Anlässen wie zB Todesfall, Heirat ergeben, unterbrochen werden. Dabei ist es nicht schädlich, wenn der Arbeitgeber die Kosten für (Familien-)Heimfahrten übernimmt. Ebenso ist es bei grenznahen Bau- oder Montagestellen nicht schädlich, wenn die Arbeitnehmer ihren inländischen Wohnort zur Nächtigung aufsuchen.

Dienstreisen während der begünstigten Auslandsbeschäftigung unterbrechen die Auslandsbeschäftigung dann nicht, wenn sie ausschließlich im Interesse des

ausländischen Vorhabens unternommen werden. Dienstreisen, die in den inländischen Stammbetrieb, eine inländische Betriebsstätte oder ein Reiseziel innerhalb der 400 km-Zone führen, dürfen aber nur von kurzer Dauer sein (höchstens drei Tage). Wird im Anschluss an eine nicht schädliche Dienstreise ein Urlaub konsumiert, so wirkt sich dieser Urlaub während des ersten Monats auf die begünstigte Auslandstätigkeit unterbrechend aus, es sei denn, dass dieser Urlaub nur arbeitsfreie Tage im Montageland (zB Wochenende) erfasst.

67

Dienen Dienstreisen auch oder nur der Verwirklichung anderer nicht begünstigter Vorhaben oder überschreiten Inlandsreisen **bzw. Reisen an ein Reiseziel innerhalb der 400 km-Zone** den Zeitraum von drei Tagen, so unterbrechen solche Reisetätigkeiten die begünstigte Auslandsbeschäftigung. Wird ein Arbeitnehmer bei einem begünstigten ausländischen Vorhaben beschäftigt und unmittelbar zu einer Arbeitsverrichtung bei einem anderen ausländischen begünstigten Vorhaben abberufen, wird der Fristenlauf nicht unterbrochen, auch wenn ihn seine nicht durch eine schädliche Inlandstätigkeit unterbrochene Reise über das Inland führt.

70o

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

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

Beispiel:

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

Für die Berechnung der Monatsfrist ist auch die Reisezeit im Ausland heranzuziehen. Eine zumindest einen Monat lang dauernde Tätigkeit kann auch dann vorliegen, wenn die Tätigkeit nicht beim selben Vorhaben, sondern bei verschiedenen begünstigten Vorhaben desselben inländischen Unternehmens verbracht wird. Ein Wechsel des Arbeitgebers während eines Auslandsaufenthaltes unterbricht diesen begünstigten Auslandsaufenthalt,

ausgenommen es kommen die Bestimmungen der [§§ 3 ff AVRAG](#), BGBl. Nr. 459/1993, zum Tragen.

Während dieses Monats darf die ausländische Tätigkeit nur

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

Dienstreisen während der begünstigten Auslandsbeschäftigung unterbrechen die Auslandsbeschäftigung dann nicht, wenn sie ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens unternommen werden. Dienstreisen, die in den inländischen Stammbetrieb, eine inländische Betriebsstätte oder ein Reiseziel innerhalb der 400 km-Zone führen, dürfen aber nur von kurzer Dauer sein (höchstens drei Tage). Wird im Anschluss an eine nicht schädliche Dienstreise ein Urlaub konsumiert, so wirkt sich dieser Urlaub während des ersten Monats auf die begünstigte Auslandstätigkeit unterbrechend aus, es sei denn, dass dieser Urlaub nur arbeitsfreie Tage im Montageland (zB Wochenende) erfasst.

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

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

Arbeiten im Inland unterbrechen grundsätzlich die begünstigte Auslandstätigkeit.

Dienen Dienstreisen auch oder nur der Verwirklichung anderer nicht begünstigter Vorhaben oder überschreiten Inlandsreisen **bzw. Reisen an ein Reiseziel innerhalb der 400 km-Zone** den Zeitraum von drei Tagen, so unterbrechen solche Reisetätigkeiten die begünstigte Auslandsbeschäftigung.

Wird ein Arbeitnehmer bei einem begünstigten ausländischen Vorhaben beschäftigt und unmittelbar zu einer Arbeitsverrichtung bei einem anderen ausländischen begünstigten Vorhaben abberufen, wird der Fristenlauf nicht unterbrochen, auch wenn ihn seine nicht durch eine schädliche Inlandstätigkeit unterbrochene Reise über das Inland führt.

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

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

Für das Jahr 2012 gilt: Wird ein Arbeitnehmer innerhalb der Monatsfrist an einem weiteren ausländischen Einsatzort tätig, der innerhalb der Mindestentfernung von 400 km liegt, wird zwar die Frist unterbrochen, allerdings kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF BBG 2011 (siehe Rz 70c ff) die Übergangsregelung für diesen Einsatzort (innerhalb von 400 km) in Anspruch genommen werden.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer wird im Jahr 2012 eine Woche auf einer Baustelle im Ausland eingesetzt (400 km Mindestentfernung und übrige Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2011 sind erfüllt). Danach wird er für fünf Wochen auf eine

Baustelle versetzt, die sich innerhalb eines Radius von 400 km vom österreichischen Staatsgebiet befindet (die übrigen Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF BBG 2011 sind erfüllt).

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

Beispiel 2:

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

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

Die Rz 70r wird hinsichtlich der Berücksichtigung des Freibetragsbescheides geändert (AbgÄG 2012)

70r

Berücksichtigung von Werbungskosten

Mit der Steuerfreiheit sind die mit dieser Auslandstätigkeit verbundenen Werbungskosten gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) sowie die Aufwendungen für Familienheimfahrten und für doppelte Haushaltsführung abgegolten, es sei denn, der Arbeitnehmer beantragt ihre Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung. In diesem Fall steht die Steuerbefreiung in der Veranlagung nicht zu. **Bei Berücksichtigung eines Freibetragsbescheides siehe Rz 909.**

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

Beispiel:

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

In der Rz 70p wird das Vorliegen von erschwerenden Umständen im Zuge einer begünstigten Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 konkretisiert; weiters wird im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer Sicherheitsgefährdung die Rechtslage aktualisiert (AbgÄG 2012)

70p

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

Erschwerende Umstände liegen insbesondere vor, wenn die Arbeiten

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

Hinsichtlich des Vorliegens einer zwangsläufigen Verschmutzung/außerordentlichen Erschwernis/Gefahr vergleiche Rz 1129 ff.

Es bestehen keine Bedenken, bei Auslandssachverhalten erschwerende Umstände gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 lit. f EStG 1988](#) in typisierender Betrachtungsweise immer dann anzunehmen, wenn es sich um Tätigkeiten handelt, die zu Bauarbeiten im engeren Sinn zählen. Dazu zählen insbesondere die Errichtung, Aufstellung, Inbetriebnahme, Instandsetzung, Instandhaltung, Wartung oder der Umbau von Bauwerken (inklusive Fertigbauten) und ortsfesten Anlagen, Demontage, Abbauarbeiten sowie Abbrucharbeiten; weiters das Aufsuchen von Bodenschätzen. **Nicht ortsfeste Anlagen (Straßenbaumaschinen, Baukräne, Zelte, Bühnen, etc.), die wegen ihres Umfanges an Ort und Stelle montiert werden müssen, sind ebenfalls als Bauarbeiten im engeren Sinn zu werten. Bei der Errichtung einer Gesamtsystemanlage (Rechenanlagen, EDV-Anlagen) handelt es sich um keine Bauarbeiten im engeren Sinn.**

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

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

Erschwerende Umstände liegen weiters vor, wenn die Arbeiten

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

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

Für Staaten der EU/des EWR und der Schweiz wird eine derartige länderspezifische

Erschwernis allein regelmäßig nicht zutreffen.

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

Zudem liegen erschwerende Umstände dann vor, wenn die Arbeiten

- **Rechtslage bis 31.12.2012:** in einer Region erfolgen, für die nachweislich zum Beginn der Tätigkeit oder während eines gesamten Kalendermonats der Tätigkeit eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (insbesondere Kriegs- oder Terrorgefahr).
- **Rechtslage ab 01.01.2013: in einer Region erfolgen, für die nachweislich am Beginn des jeweiligen Kalendermonats der Tätigkeit eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (insbesondere Kriegs- oder Terrorgefahr).**
- Dies wird zutreffen, wenn vom Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten für das betreffende Land eine Reisewarnung (abrufbar unter <http://www.bmeia.gv.at>) ausgegeben wurde oder sonst eine erhöhte Sicherheitsgefährdung (zB Kriegs- oder Unruhezustände, Kriegs- oder Terrorgefahr) vorliegt. Ist die Sicherheitsgefährdung nicht bereits zu Beginn der Tätigkeit gegeben, sondern tritt sie erst während der Auslandstätigkeit ein, steht die Befreiung nur zu, wenn sie für einen gesamten Kalendermonat vorliegt. Der Nachweis ist zum Lohnkonto zu nehmen.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer wird von 12.01.2012 bis 31.05.2012 in eine Region entsendet, für die noch keine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt; abgesehen von der Erschwernis liegen die übrigen Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) vor. Am 25.02.2012 wird eine Reisewarnung durch das BMEIA veröffentlicht (diese bleibt bis Ende des Jahres aufrecht); Für die Monate März – Mai 2012 kann für den Arbeitnehmer die Begünstigung des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in Anspruch genommen werden.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer wird von 14.01.2013 bis 31.05.2013 in eine Region entsendet, für die seit 01.11.2012 eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (diese bleibt bis 24.04.2013 aufrecht); abgesehen von der Erschwernis liegen die übrigen Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) vor. Für die Monate Jänner – April 2013 kann für den Arbeitnehmer die Begünstigung des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in Anspruch genommen werden.

In der Rz 70u wird klargestellt, dass der Lohnzettel Art 8 für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes (aufgrund eines DBA) herangezogen wird

3.3.10a.5 Ausstellen des Lohnzettels

70u

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

Beispiel (Begünstigte Auslandsbezüge für Jänner bis März 2012)

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

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

Diese Beträge sind in den Lohnzettel der Art 23 nicht aufzunehmen.

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

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

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

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

Die Rz 92a wird um das VwGH 26.01.2012, 2009/15/0173 ergänzt

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](#)).

In der Rz 92k wird eine Klarstellung betreffend Berücksichtigung des Pendlerpauschales im Falle des Vorliegens steuerpflichtiger Einnahmen von Sportlern aufgenommen

3.3.18c Steuerfreie, pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ([§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#))

92k

Von der Einkommensteuer sind befreit: Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der [§§ 34 ff BAO](#), deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer gewährt werden, in Höhe von **60 Euro** pro Einsatztag (**2009: 30 Euro**), höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit. Zu den Sportbetreuern zählen Trainer, Masseur und der Zeugwart, nicht jedoch der Platzwart. Funktionäre zählen nicht zum begünstigten Personenkreis. Für diese sind weiterhin die VereinsR 2001 anwendbar.

Ist eine Person Funktionär und werden dieser Person im gleichen Monat steuerfreie, pauschale Reiseaufwandsentschädigungen im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) (als Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer) ausgezahlt, so geht die Begünstigung des [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) den Begünstigungen der VereinsR 2001 Rz 772 ff vor.

Beispiel:

Herr X ist als Vereinsobmann beim Fußballverein A tätig. Gleichzeitig ist er als Spieler bei diesem Fußballverein im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig. Da Herr X bereits als Fußballer die Begünstigungen des [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) in Anspruch

nimmt, sind für seine Tätigkeit als Vereinsobmann im selben Monat die Begünstigungen der VereinsR 2001 Rz 772 ff nicht anwendbar.

Die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen können unabhängig vom tatsächlichen Vorliegen einer Reise iSd [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) gewährt werden.

Um nachzuweisen, dass lediglich für Einsatztage pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden, müssen die Einsatztage vom Arbeitgeber (Verein) pro Arbeitnehmer aufgezeichnet werden. Als Einsatztage gilt ein Tag, an dem ein Training oder Wettkampf stattfindet. Weiters muss mittels (gesonderter) Abrechnung (mit dem Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer) dokumentiert werden, dass pauschale Aufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden.

Übersteigen die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen 30 Euro pro Einsatztage (60 Euro ab 2010) bzw. 540 Euro pro Monat, sind nur die übersteigenden Beträge zu versteuern.

Beispiel:

Ein Sportmasseur (Dienstverhältnis) hat im Jahr 2009 20 Einsatztage pro Monat. Er erhält dafür neben seinem laufenden Gehalt pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 30 Euro pro Einsatztage ausgezahlt.

Insgesamt können im Rahmen der Lohnverrechnung pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 540 Euro (18 Einsatztage mal 30 Euro) steuerfrei ausbezahlt werden. 60 Euro werden zum laufenden Tarif versteuert.

Werden die Entschädigungen nur in einzelnen Monaten ausgezahlt, gilt dennoch die Obergrenze von, in Höhe von **60 Euro pro Einsatztage (2009: 30 Euro) pro Einsatztage** bzw. 540 Euro pro Monat (nicht verbrauchte Beträge können nicht in einen anderen Zeitraum verlagert werden).

Es ist nicht erforderlich, dass die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen seitens des Vereines immer gewährt werden, wenn Aufwendungen für den Sportler vorliegen. Die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen können auch nur anlassbezogen oder zeitweise ausgezahlt werden (zB wenn die Mannschaft einen Sieg errungen hat).

Bei mehreren Dienstverhältnissen können die pauschalen Aufwandsentschädigungen von jedem Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzuges bis zur Obergrenze steuerfrei belassen werden. Im Wege der (Arbeitnehmer-)Veranlagung erfolgt die Zurückführung auf das einfache (maximale) Ausmaß.

Beispiel:

Herr X ist im Jahr 2009 Trainer (Dienstverhältnis) beim Sportverein A sowie beim Sportverein B.

Beide Vereine zahlen Herrn X steuerfrei pauschale Aufwandsentschädigungen im Monat August in folgender Höhe aus:

SV A: 250 Euro

SV B: 500 Euro

Insgesamt wird daher ein Betrag von 750 Euro ausgezahlt, der steuerfrei belassen wurde. Da aber nur maximal 540 Euro pro Monat steuerfrei belassen werden können, müssen im Rahmen der (Arbeitnehmer)Veranlagung 210 Euro versteuert werden.

Erklärt der Arbeitnehmer schriftlich gegenüber seinem Arbeitgeber (Verein), dass er nur bei diesem Arbeitgeber pauschale Reiseaufwandsentschädigungen bezieht und zahlt der Arbeitgeber keine anderen Entgelte an den Arbeitnehmer aus, hat der Arbeitgeber für diese Arbeitnehmer kein Lohnkonto zu führen und es kann auch die Übermittlung eines Lohnzettels an das Finanzamt unterbleiben. Ebenso ist vorzugehen, wenn der Arbeitgeber nur Kostenersätze gemäß [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) auszahlt.

Die Auszahlung der Reiseaufwandsentschädigungen bzw. Kostenersätze hat jedoch aus anderen Aufzeichnungen hervorzugehen.

Sind tatsächliche Reisekosten im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) **oder Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte (zB Trainingsort) – Wohnung im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#)** angefallen, die die steuerfreien pauschalen Aufwandsentschädigungen übersteigen, können im Zuge der Veranlagung die tatsächlichen Reisekosten **und/oder das Pendlerpauschale** geltend gemacht werden. Dies gilt aber nur insoweit, als steuerpflichtige Einnahmen vorliegen (und nicht nur steuerfreie pauschale Aufwandsentschädigungen).

Beispiel:

Ein Fußballer erhält 2009 für 10 Einsatztage für Auswärtsspiele insgesamt 600 Euro. Davon sind steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 300 Euro enthalten (steuerpflichtig daher 300 Euro). Insgesamt sind Reisekosten in der Höhe von 400 Euro angefallen.

Da die tatsächlichen Reisekosten die pauschalen Aufwandsentschädigungen übersteigen, können im Zuge der Veranlagung 400 Euro an Werbungskosten geltend gemacht werden (davon wirken sich 100 Euro steuermindernd aus, da bereits 300 Euro durch steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen umfasst sind).

Erfolgt der Steuerabzug vom Arbeitslohn, können die pauschalen Aufwandsentschädigungen grundsätzlich nur dann steuerfrei belassen werden, wenn neben diesen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder im Sinne des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) steuerfrei ausgezahlt werden. Die Beurteilung durch den Arbeitgeber kann monatlich erfolgen.

Erfolgt keine direkte Auszahlung an den Arbeitnehmer, sondern wird vom Arbeitgeber nur ein Bustransfer, Bahntickets, Flugtickets oder eine Nächtigungsmöglichkeit bereitgestellt, ist die Auszahlung von pauschalen Aufwandsentschädigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) möglich. Die Auszahlung von steuerfreien Kilometergeldern neben pauschalen Aufwandsentschädigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) ist hingegen nicht möglich.

Beispiel:

Ein Fußballer erhält 2010 für 7 Einsatztage für Auswärtsspiele insgesamt 420 Euro. Zu den Auswärtsspielen wird seitens des Vereines ein Bustransfer organisiert. Der Bustransfer wird den Sportlern kostenlos seitens des Vereines zur Verfügung gestellt.

Da die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen den täglichen Höchstbetrag von 60 Euro (ab 2010) pro Einsatztag und den monatlichen Höchstbetrag von 540 Euro nicht übersteigen, können die pauschalen Aufwandsersatzsteuern steuerfrei ausgezahlt werden. Daneben kann der Verein einen Bustransfer zur Verfügung stellen, der für den pauschalen Aufwandsersatz nicht schädlich ist.

Es ist nicht zulässig, Beträge aus einem vereinbarten Fixum steuerfrei herauszurechnen und auszubezahlen.

Beispiel:

Herr N spielt bei einem gemeinnützigen Eishockeyverein. Er erhält von diesem ein Bruttogehalt von monatlich 500 Euro.

Ein Herausrechnen von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen aus den 500 Euro ist nicht zulässig. Es können lediglich neben dem vereinbarten Bruttogehalt pauschale Reiseaufwandsentschädigungen bezahlt werden.

Werden unabhängig von den Einsatztagen (monatliche) Entgelte in gleicher Höhe ausbezahlt, ist dies ein Indiz, dass keine pauschalen Aufwandsentschädigungen (sondern ein vereinbartes Fixum) vorliegen.

Die Bestimmung ([§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#)) tritt rückwirkend mit 01.01.2009 in Kraft. Es bestehen keine Bedenken, wenn vor der Veröffentlichung des Gesetzes im Juni 2009 die Vereinsrichtlinien 2001 angewendet wurden.

Siehe auch VereinsR 2001 Rz 774a.

Siehe auch Beispiel Rz 10092k.

In der Rz 101 wird die verbilligte Abgabe des Haustrunks ergänzt

3.3.21 Hastrunk im Brauereigewerbe ([§ 3 Abs. 1 Z 19 EStG 1988](#))

101

Bier kann auch zum Genuss außerhalb des Betriebes unentgeltlich **oder verbilligt** verabreicht werden, während die übrigen Getränke jeglicher Art nur im Falle des Verbrauchs im Betrieb steuerfrei sind. Es darf allerdings nicht weiterverkauft und nur in solchen Mengen abgegeben werden, die einen Verkauf ausschließen.

Die Rz 104 wird hinsichtlich des Begriffs „Beförderungsunternehmen“ iZm den Österreichischen Bundesbahnen klargestellt

104

Unter Beförderungsunternehmen sind solche zu verstehen, die der gewerblichen Personenbeförderung dienen (zB **ÖBB Personenverkehrs AG, ÖBB Produktions GmbH, Postbus AG, Straßenbahn, Autobusunternehmen, Luftverkehrsunternehmen**).

Klarstellung in der Rz 113, dass eine Hochrechnung unterbleibt, wenn die Einkünfte insgesamt negativ sind;

Klarstellung, dass Ersatzleistungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 hochzurechnen sind

3.4 Hochrechnung steuerfreier Bezugsteile bei der Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften ([§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#))

113

Bestimmte steuerfreie Bezüge lösen bei Durchführung der (Arbeitnehmer-)Veranlagung im Sinne des [§ 41 Abs. 1 oder 2 EStG 1988](#) eine besondere Berechnung aus. Es handelt sich dabei um folgende Transferleistungen:

- Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe **oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen** ([§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#)),
- die Überbrückungshilfe nach [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988](#),
- bestimmte Bezüge der Soldaten nach [§ 3 Abs. 1 Z 22 lit. a EStG 1988](#),
- Geldleistungen gemäß § 3 Abs. 1 des BG über die Entsendung von Soldaten zur Hilfeleistung in das Ausland ([§ 3 Abs. 1 Z 22 lit. b EStG 1988](#)),
- Bezüge der Zivildienstler gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes](#) ([§ 3 Abs. 1 Z 23 EStG 1988](#)).

Sind die grundsätzlich hochzurechnenden Einkünfte insgesamt negativ, unterbleibt eine Hochrechnung (siehe auch UFS vom 10.09.2009, RV/0497-K/07).

In der Rz 114 wird ein Verweis betreffend die steuerliche Behandlung des Krankengeldes während des Bezuges von Arbeitslosengeld aufgenommen

114

Hochzurechnen sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen

- laufenden Einkünfte im Sinne des [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) und

- die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ([§ 41 Abs. 4 EStG 1988](#)).

Die Hochrechnung betrifft aber nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der oben angeführten Transferleistungen bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr"). Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen (zB ganzjährig bezogene Pensionen, neben dem Arbeitslosengeld bezogene (geringfügige) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 20.7.1999, [94/13/0024](#))). **Bei Bezug von Krankengeld anstelle des Arbeitslosengeldes oder der Notstandshilfe siehe Rz 671.**

Die Rz 154d wird aufgrund der Änderungen der Richtwerte nach dem Richtwertgesetz (BGBl. II Nr. 82/2012) ergänzt

154d

Die anzusetzenden Sachbezugswerte betragen pro Quadratmeter des Wohnflächenausmaßes:

Bundesland	Richtwerte ab 1.1.2013	Richtwerte bis 31.12.2012	Richtwerte bis 31.12.2010
Burgenland	4,70 Euro	4,47 Euro	4,31 Euro
Kärnten	6,03 Euro	5,74 Euro	5,53 Euro
Niederösterreich	5,29 Euro	5,03 Euro	4,85 Euro
Oberösterreich	5,58 Euro	5,31 Euro	5,12 Euro
Salzburg	7,12 Euro	6,78 Euro	6,53 Euro
Steiermark	7,11 Euro	6,76 Euro	6,52 Euro
Tirol	6,29 Euro	5,99 Euro	5,77 Euro
Vorarlberg	7,92 Euro	7,53 Euro	7,26 Euro
Wien	5,16 Euro	4,91 Euro	4,73 Euro

Vorstehende Werte stellen den Bruttopreis (inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer; exklusive Heizkosten) dar.

Das Wohnflächenausmaß errechnet sich anhand der gesamten Bodenfläche des Wohnraumes abzüglich der Wandstärken und der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen (Ausnehmungen).

Nicht zum Wohnraum zählen Keller- und Dachbodenräume, soweit sie ihrer Ausstattung nach nicht für Wohnzwecke geeignet sind, Treppen, offene Balkone und Terrassen.

**Aufgrund der Änderung der
Sachbezugswerteverordnung (BGBl. II Nr. 396/2012)
werden die Rz 207a - 207e neu eingefügt und darauf
hingewiesen, dass die Rz 204 - 207 nur für
Lohnzahlungszeiträume bis 31.12.2012 anwendbar sind**

**4.2.6 Zinsenersparnisse bei zinsverbilligten oder unverzinslichen
Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ([§ 5 der VO über die Bewertung
bestimmter Sachbezüge ab 2002](#) (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr.
416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008)**

Rechtslage bis 31.12.2012

204

§ 5. (1) Die Zinsenersparnis bei unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ist mit 3,5% anzusetzen.

205

(2) Die Höhe der Raten und die Rückzahlungsdauer haben keinen Einfluss auf das Ausmaß des Sachbezuges. Die Zinsenersparnis ist mit 3,5% des aushaftenden Kapitals (abzüglich allfälliger vom Arbeitgeber verrechneter Zinsen) zu berechnen. Die Zinsenersparnis ist ein sonstiger Bezug im Sinne des [§ 67 Abs.1 und 2 EStG 1988](#). Für Zinsenersparnisse aus Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen bis zu insgesamt 7.300 Euro ist kein Sachbezug

anzusetzen. Übersteigen Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen den Betrag von 7.300 Euro, ist ein Sachbezug nur vom übersteigenden Betrag zu ermitteln.

206

Kein Gehaltsvorschuss bzw. kein Arbeitgeberdarlehen im Sinne des [§ 15 EStG 1988](#) liegt dann vor, wenn eine Vorschusszahlung gemäß [§ 78 Abs. 1 EStG 1988](#) zu versteuern ist (zur Abgrenzung siehe Rz 633). Die Berechnung der Zinsenersparnis kann kontokorrentmäßig oder nach Monatsständen vorgenommen werden.

207

Werden an Arbeitnehmer Kredite in ausländischer Währung gegeben, ist für die Ermittlung eines Vorteiles aus dem Dienstverhältnis nicht der in der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, genannte Zinssatz maßgeblich. Diesfalls ist der Sachbezugswert individuell zu ermitteln. Von einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis wird regelmäßig dann auszugehen sein, wenn die entsprechenden Euromarkt-Zinssätze zuzüglich eines "Kleinhandelszuschlages" von 1,5 Prozentpunkten unterschritten werden. Es bestehen keine Bedenken, wenn dabei von einem Mittelwert ausgegangen wird und aus Vereinfachungsgründen der "Marktzinssatz" (Mittelwert des Verbrauchsortes) für das Kalenderjahr unter Heranziehung des EURIBOR für die Laufzeit von 12 Monaten zum Zeitpunkt der Kreditgewährung bzw. in der Folge zum jeweiligen ersten Arbeitstag eines Kalenderjahres ermittelt wird. Trägt das Kursrisiko der Arbeitgeber, ist für die Ermittlung der Zinsenersparnis der in der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, genannte Zinssatz maßgeblich (Beispiel siehe AÖF Nr. 131/1996).

4.2.6a Zinsenersparnisse bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ([§ 5 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002](#) (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 396/2012)

Rechtslage ab 01.01.2013

207a

§ 5. (1) Die Zinsenersparnis bei unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ist im Kalenderjahr mit dem gemäß Abs. 2 ermittelten Prozentsatz anzusetzen. Bei zinsverbilligten Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ist die Differenz zwischen dem tatsächlichen Zinssatz und dem gemäß Abs. 2 ermittelten Prozentsatz anzusetzen. Der Prozentsatz ist vom Bundesminister für Finanzen spätestens zum 30. November jeden Jahres für das Folgejahr festzusetzen und im Rechts- und Fachinformationssystem des Finanzressorts (<http://findok.bmf.gv.at/findok>) zu veröffentlichen.

207b

(2) Dieser Prozentsatz wird in dem diesem Kalenderjahr vorangehenden Berechnungsjahr wie folgt ermittelt:

- 1. Auf Grund der vom Europäischen Bankenverband veröffentlichten Monatsdurchschnittstabelle des Euribor für zwölf Monate ist für den Zeitraum vom 1. Oktober des Vorjahres bis zum 30. September des laufenden Jahres ein Durchschnittswert zu ermitteln, der um 0,75 Prozentpunkte erhöht wird.**
- 2. Der sich nach Z 1 ergebende Prozentsatz ist auf halbe Prozentpunkte kaufmännisch zu runden.**

207c

(3) Die Höhe der Raten und die Rückzahlungsdauer haben keinen Einfluss auf das Ausmaß des Sachbezuges. Die Zinsenersparnis ist vom aushaftenden Kapital zu berechnen. Die Zinsenersparnis ist ein sonstiger Bezug gemäß [§ 67 Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes 1988](#), BGBl. Nr. 400. Für Zinsenersparnisse aus Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen bis zu insgesamt 7.300 Euro ist kein Sachbezug anzusetzen. Übersteigen Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen den Betrag von 7.300 Euro, ist ein Sachbezug nur vom übersteigenden Betrag zu ermitteln.

207d

Der Prozentsatz gemäß [§ 5 Abs. 2 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002](#), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 396/2012 beträgt:

Kalenderjahr	Prozentsatz
2013	2

207e

Kein Gehaltsvorschuss bzw. kein Arbeitgeberdarlehen im Sinne des [§ 15 EStG 1988](#) liegt dann vor, wenn eine Vorschusszahlung gemäß [§ 78 Abs. 1 EStG 1988](#) zu versteuern ist (zur Abgrenzung siehe Rz 633). Die Berechnung der Zinsenersparnis kann kontokorrentmäßig oder nach Monatsständen vorgenommen werden.

Aufgrund der Änderung der Sachbezugswerteverordnung (BGBl. II Nr. 366/2012) wird die Rz 154a ergänzt, sowie eine Rz 162e eingefügt

4.2.2 Wohnraumbewertung ab 1. Jänner 2013 ([§ 2 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002](#) (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 366/2012)

154a

(7) Bei einer vom Arbeitgeber gemieteten Wohnung sind die Quadratmeterwerte gemäß Abs. 1 und 3 der um 25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten, exklusive Heizkosten) einschließlich der vom Arbeitgeber getragenen Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.

(7a) Liegt die rasche Verfügbarkeit des Arbeitnehmers am Arbeitsplatz nach der Natur des Dienstverhältnisses im besonderen Interesse des Arbeitgebers und überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt eine arbeitsplatznahe Unterkunft (Wohnung, Appartement, Zimmer), gilt Folgendes:

- 1. Bis zu einer Größe von 30 m² ist kein Sachbezug anzusetzen.*
- 2. Bei einer Größe von mehr als 30 m² aber nicht mehr als 40 m² ist der Wert gemäß Abs. 1 oder der Wert gemäß Abs. 7 um 35% zu vermindern, wenn die arbeitsplatznahe Unterkunft durchgehend höchstens zwölf Monate vom selben Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird.*

162e

Liegt die rasche Verfügbarkeit des Arbeitnehmers am Arbeitsplatz nach der Natur des Dienstverhältnisses im besonderen Interesse des Arbeitgebers und überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer aus diesem Grund kostenlos oder verbilligt eine arbeitsplatznahe Unterkunft (Wohnung, Appartement, Zimmer) ist ab dem

01.01.2013 kein Sachbezug anzusetzen, wenn die Größe dieser Unterkunft 30 m² nicht übersteigt.

Bei Wohnungsgrößen von mehr als 30 m² bis maximal 40 m² vermindert sich der Sachbezugswert um 35%. Voraussetzung für diese Reduktion ist allerdings, dass die arbeitsplatznahe Unterkunft durchgehend höchstens zwölf Monate vom selben Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird. Dies wird beispielsweise in einem saisonalen Betrieb (zB Hotel- und Gastgewerbe) der Fall sein.

Wird ein befristetes Dienstverhältnis abgeschlossen und eine arbeitsplatznahe Unterkunft (mit einer Größe von mehr als 30 m² bis maximal 40 m²) zur Verfügung gestellt (alle übrigen Voraussetzungen des [§ 2 Abs. 7a Sachbezugswerteverordnung](#) sind erfüllt), allerdings das Dienstverhältnis entgegen der ursprünglichen Intention über einen Zeitraum von 12 Monaten hinaus verlängert (der Sachbezug wird weiterhin gewährt), steht der Abschlag von 35% nicht zu.

Der ursprünglich steuerfrei belassene Sachbezug ist in diesem Fall entweder im Rahmen der Aufrollung ([§ 77 Abs. 3 EStG 1988](#)) nachzuversteuern oder – sollte eine Aufrollung nicht mehr möglich sein – als sonstiger Bezug gemäß [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) zu behandeln.

Wird ein unbefristetes Dienstverhältnis abgeschlossen und eine arbeitsplatznahe Unterkunft (mit einer Größe von mehr als 30 m² bis maximal 40 m²) zur Verfügung gestellt (alle übrigen Voraussetzungen des [§ 2 Abs. 7a Sachbezugswerteverordnung](#) sind erfüllt) und das Dienstverhältnis vor Ablauf von zwölf Monaten beendet, kann der Abschlag von 35% nicht (rückwirkend) angewendet werden, da am Beginn der Tätigkeit keine befristete (maximal zwölf Monate dauernde) Zurverfügungstellung der arbeitsplatznahen Unterkunft geplant war.

Wird kurze Zeit (innerhalb eines Kalendermonats bzw. von 30 Tagen) nach Beendigung eines Dienstverhältnisses neuerlich ein Dienstverhältnis beim selben Arbeitgeber begründet und dem Arbeitnehmer wiederum eine arbeitsplatznahe Unterkunft zur Verfügung gestellt, ist – um eine missbräuchliche Umgehung der

Zwölf-Monats-Frist zu vermeiden – die Zeitdauer der Zurverfügungstellung der Unterkunft für die Berechnung der Zwölf-Monats-Frist zu kumulieren.

Wird eine arbeitsplatznahe Unterkunft im Sinne des [§ 2 Abs. 7a Sachbezugswerteverordnung](#) bereits vor dem 01.01.2013 zur Verfügung gestellt, sind für die Beurteilung der Zwölf-Monats-Frist auch diese Zeiträume miteinzubeziehen.

Beispiel 1:

Einem Kellner in einem Hotelbetrieb wird von September 2012 bis November 2013 eine arbeitsplatznahe Unterkunft (35 m²) seitens des Arbeitgebers zur Verfügung gestellt. Der Abschlag gemäß [§ 2 Abs. 7a Z 2 Sachbezugswerteverordnung](#) kann nicht angewendet werden, da die Unterkunft mehr als 12 Monate zur Verfügung gestellt wird.

Beispiel 2:

Einem Kellner in einem Hotelbetrieb wird von November 2012 bis April 2013 eine arbeitsplatznahe Unterkunft (35 m²) seitens des Arbeitgebers zur Verfügung gestellt. Der Abschlag gemäß [§ 2 Abs. 7a Z 2 Sachbezugswerteverordnung](#) kann von Jänner 2013 bis April 2013 angewendet werden, da die Unterkunft nicht mehr als 12 Monate zur Verfügung gestellt wird.

Die Bestimmungen des [§ 2 Abs. 7a der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002](#), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 366/2012 kommen sowohl bei einer im Eigentum des Arbeitgebers stehenden Wohnung als auch für eine vom Arbeitgeber angemietete Wohnung zur Anwendung.

Die Regelung betrifft Dienstverhältnisse, bei denen die Arbeitsplatznähe der Unterkunft im besonderen Interesse des Arbeitgebers gelegen ist, weil sie die Erbringung von Arbeitsleistungen erleichtert. Das ist dort der Fall, wo die rasche Verfügbarkeit vor Ort das Arbeitsverhältnis besonders charakterisiert, wie etwa im Hotel- und Gastgewerbe.

Wird eine Unterkunft mehreren Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt, ist der Sachbezugswert entsprechend der eingeräumten Nutzungsmöglichkeit zu aliquotieren (vgl. Rz 162c). Eine Steuerfreiheit steht nur dann zu, wenn die gesamte Wohnungsgröße 30 m² nicht übersteigt bzw. steht

eine Reduktion des Sachbezugswertes (um 35%) nur dann zu, wenn die gesamte Wohnungsgröße 40 m² nicht übersteigt.

Beispiel:

Zwei Arbeitnehmern im Gastgewerbe wird eine arbeitsplatznahe Unterkunft (50 m²) kostenlos zur Verfügung gestellt. Aufgrund der Wohnungsgröße ist die Bestimmung des § 2 Abs. 7a der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge nicht anwendbar. Es hat eine Aliquotierung des Sachbezugswertes für eine 50 m² große Wohnung zu erfolgen (siehe Rz 162c).

Bei der Beurteilung ob eine Unterkunft als arbeitsplatznah zu qualifizieren ist, ist im Wesentlichen auf die rasche Erreichbarkeit der Arbeitsstätte abzustellen. Kann die Arbeitsstätte, unabhängig davon welches Verkehrsmittel genutzt wird, innerhalb von 15 Minuten erreicht werden, ist jedenfalls von einer arbeitsplatznahen Unterkunft auszugehen.

Eine kumulative Berücksichtigung von Abschlägen gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1](#) bzw. [§ 2 Abs. 3 Z 2](#) und [§ 2 Abs. 7a der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge](#) ist nicht möglich.

In den Rz 174a, 175 und 745 wird der Begriff Fiskal LKW eingefügt und diese enthalten Aussagen wann ein Sachbezug in Ansatz zu bringen ist bzw. wann Werkverkehr vorliegt

4.2.4.2 Definition des Begriffes „Kraftfahrzeug“ (Kfz) für den Anwendungsbereich des [§ 4 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002](#) (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008
174a

Kfz im Sinne des [§ 4 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002](#), BGBl. II Nr. 416/2001, sind mehrspurige Kfz (Pkw, Kombi, **Fiskal-**

LKW) und Motorräder. Für Mopeds, Mofas, Fahrräder mit Hilfsmotor usw. ist kein Sachbezugswert zuzurechnen.

4.2.4.3 Ausmaß der Privatnutzung

175

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein firmeneigenes KFZ für Privatfahrten zu benützen, dann sind als monatlicher Sachbezug 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des KFZ (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro anzusetzen. 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.

Zu Gebrauchtfahrzeugen siehe unten. Für Kalendermonate, für die das KFZ nicht zur Verfügung steht (auch nicht für dienstliche Fahrten), ist kein Sachbezugswert hinzuzurechnen. Ein Sachbezugswert ist dann zuzurechnen, wenn nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit, das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug privat zu verwenden, - wenn auch nur fallweise - nützt (VwGH 7.8.2001, [97/14/0175](#)).

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

Mit dem Sachbezugswert sind alle geldwerten Vorteile, die mit der Nutzung des arbeitgebereigenen KFZ üblicherweise verbunden sind, abgegolten. 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. Siehe auch Beispiel Rz 10175.

745

Bei Berufsschauffeuren ist Werkverkehr auch dann anzunehmen, wenn das verwendete Fahrzeug nach Dienstverrichtung mit nach Hause genommen wird, aber für Privatfahrten nicht verwendet werden darf.

Die Rz 199 und 200 werden aufgrund der Ausweitung der Parkraumbewirtschaftung in Wien aktualisiert

199

Nach dem derzeitigen Stand ist von einer flächendeckenden Parkraumbewirtschaftung im Sinne der [Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002](#), BGBl. II Nr. 416/2001, nur in folgenden Städten auszugehen (**diese Aufzählung ist nach dem derzeitigen Stand umfassend**):

Amstetten, Baden, Bregenz, Dornbirn, Eisenstadt, Feldkirch, Graz, Innsbruck, Kapfenberg, Klosterneuburg, Klagenfurt, Krems, Leoben, Leonding, Linz, Mödling, Salzburg, St. Pölten, Schwechat, Steyr, Traun, Villach, Wels, Wr. Neustadt, **Teile der Stadt** Wien, Wolfsberg.

200

Für Auskünfte, ob im Zweifelsfall ein bestimmtes Objekt im Bereich einer Parkraumbewirtschaftung liegt, ist das FA der Betriebsstätte zuständig. Die Finanzämter

werden über Anfrage auch verbindliche Auskünfte zum jeweils geltenden Stand ([§ 90 EStG 1988](#)) erteilen.

Die Rz 247a wird auf Grund der Information des BMF zum Kommunalsteuergesetz - hinsichtlich vom Arbeitgeber verpflichtend übernommener Sozialversicherungsbeiträge iZm Sachbezügen - angepasst

247a

Die vom Arbeitgeber übernommenen Sozialversicherungsbeiträge (**zB** Altersteilzeit) erhöhen als Vorteil aus dem Dienstverhältnis den Bruttobezug des Arbeitnehmers. Bei Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage sind diese Beträge im selben Ausmaß als Werbungskosten gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) zu berücksichtigen. Der Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigungsbeitrag erhöht nicht den Bruttobezug des Arbeitnehmers (VwGH vom 28.10.2009, [2008/15/0279](#)).

Die Rz 259 wird hinsichtlich des Bestehens von mehreren Wohnsitzen bei Anwendung des Pendlerpauschales auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 31.07.2012 (2008/13/0086) angepasst

259

Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze ist **jener Wohnsitz maßgebend, von dem aus im Lohnzahlungszeitraum die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überwiegend zurückgelegt wird** (VwGH 31.07.2012, [2008/13/0086](#))

Für Familienheimfahrten können ggf. gesondert Werbungskosten geltend gemacht werden. Verfügt der Arbeitnehmer am Beschäftigungsort nur über eine Schlafstelle, so ist der Arbeitsweg nicht von dieser Schlafstelle, sondern vom Wohnsitz aus zu berechnen (VwGH 28.10.2008, [2006/15/0145](#); VwGH 17.12.2008, [2006/13/0196](#)).

Siehe auch Beispiel Rz 10259.

Die Rz 289 und 365 werden hinsichtlich der Berücksichtigung von Werbungskosten für Fahrten mit dem arbeitgebereigenen KFZ ergänzt (Salzburger Steuerdialog 2012)

289

Als Werbungskosten sind Fahrtkosten grundsätzlich - also auch bei Verwendung eines eigenen KFZ - in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 8.10.1998, [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 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 die Grenze von 6.000 km/Jahr für private Fahrten

(inkl. Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte), kann der halbe Sachbezug als Werbungskosten berücksichtigt werden; es erfolgt keine Korrektur des Lohnzettels.

Siehe auch Beispiel Rz 10289.

5.9.14.8 Absetzbare Aufwendungen

365

Als Werbungskosten kommen in Betracht:

- Unmittelbare Kosten der Aus- und Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen: Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur, Kosten des PC bei einer Computerausbildung (siehe auch Rz 339). Kosten der Anschaffung von Hilfsmittel wie zB Schreibtisch, Schreibtischlampe stehen in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Aus- und Fortbildung oder Umschulung; sie 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 Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte in tatsächlich angefallenem Umfang (zB Kilometergelder), sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind (abzugsfähig sind daher nur Aufwendungen für zusätzliche Wegstrecken - zB für die Entfernung Büro - WIFI). Davon wird dann auszugehen sein, wenn die Schulungsmaßnahme vom Arbeitgeber am Arbeitsort angeboten wird (auch an einem sonst arbeitsfreien Tag) oder die externe Bildungseinrichtung in nahem zeitlichen Zusammenhang mit der Arbeitszeit besucht wird. Es entspricht nämlich nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand nach der Arbeit nach Hause fährt und anschließend wieder an den Arbeitsort zum Besuch eines Fortbildungskurses zurückkehrt (vgl. VwGH 14.06.1989, [88/13/0156](#)). Ggf. sind auch die Bestimmungen bezüglich Familienheimfahrten zu beachten. **Wird für diese Fahrten ein arbeitgebereigenes Fahrzeug verwendet siehe Rz 289.**

- Tagesgelder, sofern eine Reise im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) vorliegt (vgl. dazu Ausführungen zu Rz 297 ff).
- 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 315 ff). Aufwendungen für Nächtigungen (inklusive Kosten des Frühstücks) sind höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden höchsten Nächtigungsgeldes bei Anwendung des [§ 13 Abs. 7 Reisegebührenvorschrift 1955](#) (RGV) zu berücksichtigen. Das höchste für das Inland zustehende Nächtigungsgeld beträgt gemäß [§ 13 Abs. 1 RGV](#) 15,00 Euro. Gemäß [§ 13 Abs. 7 RGV](#) ist dieser Betrag um 600% zu erhöhen, sodass die tatsächlichen Kosten der Nächtigung (inklusive Kosten des Frühstücks) im Inland bis zur Höhe von 105,00 Euro abzugsfähig sind. Im Ausland sind die jeweiligen Höchstsätze der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten als Grundlage heranzuziehen (zB Brüssel 700% von 32,00 Euro, das sind 224,00 Euro).

Siehe auch Beispiele Rz 10365.

In der Rz 344 wird ab dem Veranlagungszeitraum 2013 der Wert betreffend steuerlich relevante (Ehe-)Partnereinkünfte auf 6.000 Euro erhöht (lt. VwGH-Rechtsprechung dürfen diese Einkünfte nicht bloß von untergeordnetem Ausmaß sein)

5.9.9.3 Auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung

344

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988](#) aus einer aktiven

Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als **6.000 Euro (bis Veranlagungsjahr 2012 2.200 Euro)** jährlich erzielt (vgl. VwGH 24.04.1996, [96/15/0006](#); VwGH 17.02.1999, [95/14/0059](#)) oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH 20.04.2004, [2003/13/0154](#)).

Betragen die Einkünfte des (Ehe)Partners höchstens **6.000 Euro (bis Veranlagungsjahr 2012 2.200 Euro)**, machen sie jedoch mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus, kommt den Einkünften des (Ehe-)Partners eine wirtschaftliche Bedeutung zu, die aus der Sicht des Steuerpflichtigen die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken kann.

Private Veranlassung ist hingegen zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige in anderen Fällen den bisherigen Familienwohnsitz deswegen beibehält, weil er dort zB ein Eigenheim errichtet hat.

In der Rz 349 wird betreffend den Begriff „zweckentsprechende Unterkunft“ die Wohnungsgröße von 55m² als Richtwert beibehalten, jedoch auf Basis des VwGH-Erkenntnisses vom 23.11.2011, 2010/13/0148-7, eine Änderung von „maximaler Wohnungsgröße“ auf eine „runde Wohnungsgröße“ vorgenommen

349

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (VwGH 23.05.2000, [95/14/0096](#)). Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Unterkunft (**vgl. VwGH**

23.11.2011, [2010/13/0148](#) für sich allein aufwenden muss. Darüber hinaus gehende Wohnkosten sind gemäß [§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht abzugsfähig.

Zu den unvermeidbaren Mehraufwendungen zählen:

- Miete einer Wohnung: Miete, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (**rund** 55 m²).
- Kauf einer Wohnung: Bei Eigentumswohnungen ist zu prüfen, ob nicht die berufliche Veranlassung durch private Gründe (zB Vermögensschaffung, künftige Wohnvorsorge für Angehörige; vgl. VwGH 14.03.1990, [89/13/0102](#)) überlagert wird. Steht die berufliche Veranlassung im Vordergrund, können die Absetzung für Abnutzung (1,5% pro Jahr), die Betriebskosten und die Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (ebenfalls **rund** 55 m²) abgesetzt werden.
- Hotelunterkunft: bis 2.200 Euro monatlich. Die tatsächlichen Kosten für die Hotelunterkunft stellen dann Werbungskosten dar, wenn es sich um eine vorübergehende Hotelunterbringung oder um einzelne Nächtigungen innerhalb eines Monats handelt.

Als Werbungskosten sind die Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft anzuerkennen, höchstens jedoch die bezahlten Wohnkosten.

Beispiele:

1. Der Steuerpflichtige mietet in A eine 30m²-Wohnung um 400 Euro brutto. Für eine 55m²-Wohnung müsste eine Bruttomiete von 700 Euro bezahlt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen in Höhe von monatlich 400 Euro Werbungskosten dar.

2. Der Steuerpflichtige mietet in B von einem Freund eine 100m²-Wohnung um 600 Euro brutto; die Wohnung wird auch vom studierenden Sohn benützt. Für eine 55m²-Wohnung müsste eine Bruttomiete von 650 Euro bezahlt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen in Höhe von monatlich 600 Euro Werbungskosten dar.

3. Der Steuerpflichtige mietet in C eine 80m²-Wohnung um 1.000 Euro. Für eine 55m²-Wohnung müsste eine Bruttomiete von 500 Euro bezahlt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen in Höhe von monatlich 500 Euro Werbungskosten dar.

Einrichtungsgegenstände können nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie zur üblichen Wohnungsausstattung zählen (gewöhnlicher Haushaltsbedarf; siehe UFSW 29.07.2009, RV/3704-W/08). Soweit die Anschaffungskosten der einzelnen Gegenstände den

Wert von geringwertigen Wirtschaftsgütern iSd [§ 13 EStG 1988](#) (400 Euro einschließlich einer allenfalls in Rechnung gestellten Umsatzsteuer) nicht übersteigen, können sie im Jahr der Anschaffung in vollem Umfang als Werbungskosten abgeschrieben werden. Alle anderen Gegenstände sind im Wege der Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen (siehe UFSF 11.12.2007, RV/0307-F/07). Für die Ermittlung der Nutzungsdauer der einzelnen Gegenstände können die deutschen amtlichen AfA-Tabellen als Hilfsmittel herangezogen werden (vgl. EStR 2000 Rz 3115). Es bestehen aber keine Bedenken, für sämtliche Einrichtungsgegenstände eine durchschnittliche Nutzungsdauer von 10 Jahren anzusetzen. Wird ein Gegenstand im Kalenderjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Für Zeiträume, in denen ein Steuerpflichtiger steuerfreie Einkünfte bezieht (zB Arbeitslosengeld gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#)), sind Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung nicht abzugsfähig (vgl. [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#)).

Zu den Kosten für Familienheimfahrten siehe Stichwort "Familienheimfahrt" in Rz 354.

Siehe auch Beispiel Rz 10349.

Die Rz 358 wird hinsichtlich der Absetzbarkeit von Berufsreifeprüfung klargestellt

5.9.14 Fortbildungskosten - Ausbildungskosten - Umschulungskosten

5.9.14.1 Begriffsdefinitionen

358

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellen.

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](#)). Siehe dazu auch Rz 364.

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

Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang mit der 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.

Steht eine Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist. Aus- und Fortbildungskosten unterscheiden sich von der Umschulung dadurch, dass sie nicht „umfassend“ sein müssen, somit auch einzelne berufsspezifische Bildungssegmente als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Beispiele für abzugsfähige Fort- und Ausbildungsaufwendungen:

- *Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch einer HTL (Elektrotechnik) durch einen Elektriker*
- *Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Architekturstudium eines Baumeisters (HTL) an einer technischen Universität*
- *Aufwendungen einer Restaurantfachfrau im Zusammenhang mit dem Besuch eines Lehrganges für Tourismusmanagement*
- *Aufwendungen eines Technikers im Zusammenhang mit der Ablegung der Ziviltechnikerprüfung*
- *Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ablegung einer Beamten-Aufstiegsprüfung oder dem Besuch einer AHS (BHS) oder einem einschlägigen Universitätsstudium durch öffentlich Bedienstete*
- ***Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ablegung einer Berufsreifeprüfung***

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.

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, Erwerb des europäischen Computerführerscheins, 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.

Siehe auch Beispiele Rz 10358.

Die Rz 503a wird betreffend der Absetzbarkeit von Wohnraumschaffung geändert (AbgÄG 2012)

503a

Die Beschränkung auf im Inland gelegene Eigenheime entfällt ab 1.1.2011 (ab der Veranlagung 2011). Beiträge zur Wohnraumschaffung für im Ausland gelegene Eigenheime oder Eigentumswohnung sind ab 1.1.2011 unter der Voraussetzung abzugsfähig, dass Eigenheime oder die Eigentumswohnung den Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen darstellt. Die neue Rechtslage ist auf Errichtungskosten und Darlehensrückzahlungen anwendbar, die ab 2011 geleistet werden. Es bestehen keine Bedenken, ab 2011 anfallende Ausgaben für einen ausländischen Hauptwohnsitz auch dann zu berücksichtigen, wenn sie nach der Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz nicht abzugsfähig waren. Im Übrigen bleibt [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#) in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, für Maßnahmen der Wohnraumschaffung, mit deren tatsächlicher Bauausführung vor dem 1. Jänner 2011 begonnen wurde, weiterhin anwendbar. Die Errichtung eines inländischen Zweitwohnsitzes bleibt daher auch nach 2010 begünstigt, wenn mit der

tatsächlichen Bauausführung (erster Spatenstich) noch im Jahr 2010 begonnen worden ist. Wird mit der Errichtung des inländischen Zweitwohnsitzes erst 2011 begonnen, liegen jedenfalls keine Sonderausgaben vor.

Der Begriff "Eigentumswohnung" ist bei österreichischen Wohnungen nach dem [Wohnungseigentumsgesetz 2002](#) auszulegen. Bei ausländischen Wohnungen bezieht er sich auf entsprechende Rechtsinstitute.

Das neu errichtete Eigenheim oder die neu errichtete Eigentumswohnung muss nach Fertigstellung zumindest zwei Jahre als Hauptwohnsitz genutzt werden. Als „Fertigstellung“ ist der Zeitpunkt der erstmaligen Benutzbarkeit anzusehen. Der Begriff „Hauptwohnsitz“ entspricht jenem in [§ 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#). Darunter ist bei Vorhandensein mehrerer Wohnsitze jener zu verstehen, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Dieser kann auch im Ausland liegen. Sollte der Steuerpflichtige seinen Hauptwohnsitz nach Fertigstellung nicht begründen oder vor Ablauf der Frist aus dem Eigenheim oder der Eigentumswohnung weg verlegen, sind in Anspruch genommene Sonderausgaben aus diesem Titel gemäß [§ 18 Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988](#) nachzuversteuern.

Ab der Veranlagung 2013 wird die Absetzbarkeit von Wohnraumschaffung auf verausgabte Beträge zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes gelegen sind, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, beschränkt.

Die Rz 561 wird hinsichtlich der Behandlung von Kosten für Selbstanzeigen ergänzt

7.9 Steuerberatungskosten ([§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#))

561

Steuerberatungskosten sind Sonderausgaben, wenn sie an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden (vgl. VwGH 24.10.2002, [98/15/0094](#)). **Zur Behandlung von Kosten für eine Selbstanzeige siehe EStR 2000 Rz 1621.**

In den Rz 565, 567, 571, 586-588, 1191 werden die Änderungen betreffend die Spendenabzugsfähigkeit angepasst und die Rz 567a neu eingefügt (AbgÄG 2012)

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

565

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

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

567

Begünstigte Einrichtungen nach [§ 4a Abs. 4 lit. a bis c EStG 1988](#) (explizit im Gesetz aufgezählt):

- a) die Österreichische Nationalbibliothek, die Diplomatische Akademie, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung;
- b) Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und Museen von anderen Rechtsträgern als Körperschaften öffentlichen Rechts, wenn diese Museen eine den Museen

von Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbaren öffentlichen Zugang haben und Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von gesamtösterreichischer Bedeutung sind.

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

Sollten sich im Einzelfall am Vorliegen der Voraussetzungen, vor allem jener hinsichtlich der gesamtösterreichischen Bedeutung, Zweifel ergeben, ist auf Aufforderung der Abgabenbehörde das Vorliegen der Voraussetzungen durch eine vom Bundesminister für Unterricht, Kunst und Kultur ausgestellte Bescheinigung an den Rechtsträger des Museums oder an den Spender nachzuweisen. Die Bescheinigung hat sich auf das Kalenderjahr des Sonderausgabenabzuges zu beziehen. "Andere Rechtsträger" sind juristische Personen des privaten Rechts (KStR 2001 Rz 7) und natürliche Personen. Die "Spende" an eine (gemeinnützige) Körperschaft durch den Gesellschafter selbst oder einen nahen Angehörigen, die "Spende" an eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) durch einen Gesellschafter oder einen nahen Angehörigen sowie die "Spende" eines Einzelunternehmers (einer Privatperson) oder eines nahen Angehörigen des Einzelunternehmers (der Privatperson) an ein Museum dieses Einzelunternehmers (dieser Privatperson) ist mangels endgültiger wirtschaftlicher Belastung des Zuwendenden keine Zuwendung.

c) das Bundesdenkmalamt **und der Denkmalfonds gemäß [§ 33 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes](#)**.

567a

Einrichtungen nach [§ 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988](#) (mit Bescheid festgestellt):

Ab 1.1.2013 geleistete Zuwendungen an Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist, sind nur begünstigt, wenn diese

Einrichtungen in der Spendenliste eingetragen sind. Derartige Verbände sind insbesondere:

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

571

Der Steuerpflichtige muss Spenden im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#) in die Steuererklärung aufnehmen und auf Verlangen der Abgabenbehörde belegmäßig nachweisen. Grundsätzlich ist jeder Beleg, der die inhaltlichen Mindestvoraussetzungen des [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) erfüllt, anzuerkennen (zB Zahlscheine). Ein solcher Beleg hat daher jedenfalls zu enthalten:

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

Sollten Zweifel über den tatsächlichen Geldfluss bestehen, kann vom Finanzamt eine Spendenbestätigung oder der Kontoauszug abverlangt werden. **Die Spendenorganisation hat auf Verlangen des Spenders eine Spendenbestätigung auszustellen. Die Spendenbestätigung hat neben den verpflichtenden Beleginhalten die Anschrift des Spenders und (falls vorhanden) auch die Registrierungsnummer der empfangenden Körperschaft anzuführen.** Eine Sammelbestätigung der Spendenorganisation über die im Kalenderjahr geleisteten Beträge ist zulässig.

Zahlungen, die zu einer Gegenleistung eines Spendenempfängers an den Spender führen, Mitgliedsbeiträge, sowie "zweckgewidmete Kirchenbeiträge" (siehe Rz 560) sind nicht als begünstigte Spenden absetzbar. Als Spenden sind daher nur freiwillige Zuwendungen zu

verstehen, die keinen Entgeltcharakter haben, sodass Leistungsvergütungen (zB an Feuerwehren) keinesfalls abzugsfähig sind.

Beispiel

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

Steht der Zuwendung eine Gegenleistung gegenüber, darf der gemeine Wert der Gegenleistung höchstens 50% der Zuwendung betragen. In diesem Fall ist nur der Teil der Zuwendung, der den gemeinen Wert der Gegenleistung überschreitet, abzugsfähig. Steht der Zuwendung jedoch eine Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert gegenüber, ist zur Gänze von einer Spende auszugehen (zB einem Spendenerlagschein angeschlossene Weihnachtskarten). Näheres siehe EStR 2000 Rz 1330a.

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

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

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

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

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

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.

587

Wird **bis zur Veranlagung 2011** im betrieblichen Bereich eine Geldspende geleistet, die 10% des Vorjahresgewinnes übersteigt, so liegt insoweit eine Entnahme vor, die als Sonderausgabe absetzbar sein kann. War der Gesamtbetrag der Einkünfte des Vorjahres negativ, dann kann kein Sonderausgabenabzug erfolgen.

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

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

Beispiel 3:

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

588

Werden **bis zur Veranlagung 2011** Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen gespendet, so ist der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter und nicht ihr Buchwert für die 10%-Grenze maßgebend. Soweit der gemeine Wert über 10% des Vorjahresgewinnes liegt, kommt eine Sonderausgabe in Betracht.

Beispiel 1:

Der Buchwert eines gespendeten Wirtschaftsgutes beträgt 1.000 Euro, der gemeine Wert 12.000 Euro. Der Vorjahresgewinn beträgt 50.000 Euro und der Gesamtbetrag der Vorjahreseinkünfte 150.000 Euro.

Es fällt kein Entnahmegewinn an.

Betriebsausgabe der Zuwendung (maximal 10% des Vorjahresgewinnes) in Höhe von 5.000 Euro.

Der Buchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe absetzbar.

Da die Zuwendung von 12.000 Euro 10% der Vorjahreseinkünfte nicht übersteigt, ist die gesamte Differenz zwischen 12.000 Euro und 5.000 Euro (das sind 7.000 Euro) als Sonderausgabe abzugsfähig.

Beispiel 2:

Der Buchwert eines gespendeten Wirtschaftsgutes beträgt 5.000 Euro, der gemeine Wert 12.000 Euro. Der Vorjahresgewinn beträgt 20.000 Euro und der Gesamtbetrag der Vorjahreseinkünfte 80.000 Euro.

Es fällt kein Entnahmegewinn an.

Betriebsausgabe für Zuwendung (maximal 10% des Vorjahresgewinnes) in Höhe von 2.000 Euro.

Der Buchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe absetzbar.

Die Zuwendung in Höhe von 12.000 Euro übersteigt 10% der Vorjahreseinkünfte (das sind 8.000 Euro). Es kann daher nur die Differenz zwischen 8.000 Euro und 2.000 Euro (das sind 6.000 Euro) als Sonderausgabe abgesetzt werden.

Beispiel 3:

Ein Künstler spendet ein selbst hergestelltes Kunstwerk einer begünstigten Einrichtung. Der gemeine Wert beträgt 50.000 Euro, die Herstellungskosten (Buchwert) betragen 1.000 Euro. Der Vorjahresgewinn beträgt 100.000 Euro und die Vorjahreseinkünfte 110.000 Euro.

Es fällt kein Entnahmegewinn an.

Betriebsausgabe für Zuwendung (maximal 10% des Vorjahresgewinnes) in Höhe von 10.000 Euro.

Der Buchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe absetzbar.

Die Zuwendung in Höhe von 50.000 Euro übersteigt 10% der Vorjahreseinkünfte (das sind 11.000 Euro). Es kann daher nur die Differenz zwischen 11.000 Euro und 10.000 Euro (das sind 1.000 Euro) als Sonderausgabe abgesetzt werden.

1191

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

Religionsgesellschaften gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) berücksichtigt werden, wenn

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

Gemäß [§ 124b Z 152 EStG 1988](#) können Pensionsversicherungsträger sowie bestimmte Körperschaften öffentlichen Rechts, die Pensionen auszahlen, Spenden im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) im Rahmen der Aufrollung nach [§ 77 Abs. 3 EStG 1988](#) berücksichtigen.

In der Rz 580 werden die Aussagen hinsichtlich des Erhöhungsbetrages bei den Topf-Sonderausgaben angepasst (Budgetbegleitgesetz 2012)

7.12.2 Sonderausgaben mit Höchstbetragsbeschränkungen

7.12.2.1 Höchstbeträge für Sonderausgaben gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988](#)

580

Ein gemeinsamer Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich besteht für Beiträge und Versicherungsprämien (ausgenommen Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen), Ausgaben für Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung sowie für Genussscheine und junge Aktien. Der Betrag erhöht sich um

- 2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder
- 1.460 Euro bei mindestens drei Kindern im Sinne des [§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) **oder**
- **2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) von höchstens 6.000 Euro (siehe Rz 774) jährlich erzielt (ab der Veranlagung 2012) .**

Innerhalb dieses "Sonderausgabentopfes" kann der Steuerpflichtige frei disponieren.

Die Rz 584 und 596 werden aufgrund des Wegfalls der Begünstigung für den Erwerb von Genussscheinen und jungen Aktien angepasst

584

Bis zur Veranlagung 2010 fallen Ausgaben für die Anschaffung von Genussscheinen und jungen Aktien zwar in den "Sonderausgabentopf", der Steuerpflichtige kann sie jedoch nur absetzen, wenn er die Genussscheine und jungen Aktien auf seinen Namen erworben hat (siehe Rz 574).

7.13 Sonderausgabenpauschale

596

Für Sonderausgaben, die gemäß Rz 580 ff in den "Sonderausgabentopf" fallen, ist ohne besonderen Nachweis ein Sonderausgabenpauschale von jährlich 60 Euro abzusetzen. Ein höherer Betrag wird nur berücksichtigt, wenn die Sonderausgaben Zahlungen mehr als 240 Euro betragen.

Beispiel 1:

Ein allein stehender Steuerpflichtiger macht 200 Euro für die Versicherungsprämien als Sonderausgaben geltend. Da das abzusetzende Viertel dieser Ausgaben (das sind 50 Euro) das Sonderausgabenpauschale nicht übersteigt, sind 60 Euro zu berücksichtigen.

Beispiel 2:

*Ein allein stehender Steuerpflichtiger macht 2.000 Euro für die **Wohnraumsanierung** als Sonderausgaben geltend. Da das abzusetzende Viertel dieser Ausgaben (das sind 500 Euro) das Sonderausgabenpauschale übersteigt, sind 500 Euro zu berücksichtigen.*

Die Rz 599 wird angepasst, da das Sonderausgabenpauschale seit 2009 nicht mehr eingeschlossen wird

599

Die Reduktion der Sonderausgaben (bzw. des Sonderausgabenpauschales **bis zur Veranlagung 2009**) im Rahmen der Einschleifregelung nach [§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) wird nicht vom Arbeitgeber bei der Lohnsteuerberechnung, sondern nur vom FA bei der Veranlagung zur Einkommensteuer angewendet. Die Berücksichtigung des vollen Sonderausgabenpauschales bei der laufenden Lohnverrechnung bei Einkünften, die den Betrag von 36.400 Euro übersteigen, führt für sich alleine zu keiner Pflichtveranlagung gemäß [§ 41 Abs. 1 EStG 1988](#).

Aufgrund der Möglichkeit der Vorwegbesteuerung gemäß § 48b PKG (1. StabG 2012) wird eine Rz 680c eingefügt

680c

Im 1. Stabilitätsgesetz 2012 ist im [§ 48b Pensionskassengesetz](#) die Möglichkeit vorgesehen, dass bei Vorliegen von bestimmten Voraussetzungen, die bei der Pensionskasse zum Stichtag 31. Dezember 2011 für einen (künftigen) Pensionisten ausgewiesene, aus Arbeitgeberbeiträgen stammende Deckungsrückstellung auf Antrag vorweg pauschal mit 25% Einkommensteuer besteuert werden kann.

Bei geringeren Pensionen bis zu 300 Euro brutto monatlich beträgt die pauschale Einkommensteuer nur 20%.

Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht (und eine entsprechende Erklärung bis zum 31. Oktober 2012 bei der Pensionskasse abgegeben), wird das zum 31. Dezember 2011 vorhandene Deckungskapital aus Arbeitgeberbeiträgen pauschal mit 25% bzw. 20% Einkommensteuer belastet. Durch die Abfuhr der pauschalen Einkommensteuer wird die zum 31. Dezember 2011 ausgewiesene Deckungsrückstellung aus Arbeitgeberbeiträgen nach Abzug der pauschalen

Einkommensteuer in eine Deckungsrückstellung aus Arbeitnehmerbeiträgen umgewandelt.

Aus dieser wird eine neue Rente berechnet, die nach den gleichen Regeln wie eine Rente aus Arbeitnehmerbeiträgen besteuert wird ([§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#)). Diese Beträge werden bei Auszahlung aus der Pensionskasse daher ab 1. Jänner 2013 steuerlich nur zu 25% erfasst.

Die Rz 735c wird hinsichtlich des Zeitpunktes der Umsetzung von OGH-Urteilen über arbeitsrechtliche Ansprüche ergänzt

10.5.2.3 Lohngestaltende Vorschrift im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#)

735c

Als lohngestaltende Vorschriften im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#), die zur Auszahlung eines steuerfreien Taggeldes berechtigen, gelten:

- Gesetzliche Vorschriften,
- von Gebietskörperschaften erlassene Dienstordnungen,
- aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- die vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegte Arbeitsordnung,
- Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
- Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles ([§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes](#), BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,

- Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern, wenn auf Seiten des Arbeitgebers kein kollektivvertragfähiger Vertragsteil vorhanden ist und, mangels der nötigen Arbeitnehmeranzahl ([§ 40 Abs. 1 ArbVG](#)), ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann.

Demnach können innerbetriebliche Vereinbarungen nur dann Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein, wenn weder auf Seiten des Arbeitgebers ein kollektivvertragsfähiger Vertragsteil noch die erforderliche Arbeitnehmeranzahl (mindestens fünf, nicht zur Familie des Arbeitgebers gehörende volljährige Arbeitnehmer) für die Wahl eines Betriebsrates gegeben ist. Diese innerbetrieblichen Vereinbarungen verlieren ihre Gültigkeit, wenn die für die Bildung eines Betriebsrates erforderliche Anzahl der Arbeitnehmer ([§ 40 Abs. 1 ArbVG](#)) erreicht wird. In diesem Fall ist ein Betriebsrat zu wählen und eine Betriebsvereinbarung abzuschließen, um die steuerliche Begünstigung des [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) in Anspruch nehmen zu können. Die innerbetrieblichen Regelungen verlieren bei Inkrafttreten einer Betriebsvereinbarung, spätestens jedoch sechs Monate nach Erreichen der maßgeblichen Arbeitnehmerzahl, ihre Gültigkeit.

Analog ist in jenen Fällen vorzugehen, in denen ein ausländischer Arbeitgeber Arbeitnehmer im Inland beschäftigt, ohne dass ein inländischer Betrieb im Sinne des [§ 34 ArbVG](#) vorliegt. Fehlt es am inländischen Betrieb ([§ 34 ArbVG](#)), ist die Wahl eines Betriebsrates nicht möglich. In diesen Fällen können daher innerbetriebliche Vereinbarungen - unabhängig von der Arbeitnehmeranzahl - Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein.

Bei Urteilen des Obersten Gerichtshofs, in welchen der arbeitsrechtliche Anspruch auf Leistungen nicht anerkannt wird (zB Reiseaufwandsentschädigungen), ist die steuerliche Nichtanerkennung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) erst für Lohnzahlungszeiträume ab dem 1. Jänner des zweitfolgenden Kalenderjahres anzuwenden, nach dem die OGH-Entscheidung ergangen ist.

Beispiel:

Das OGH-Urteil vom 29. März 2012, [9ObA148/11x](#) betreffend Montagetischler führte dazu, dass dennoch bezahlte Reiseaufwandsentschädigungen ab dem 1.1.2014 gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) steuerpflichtig sind.

Siehe auch Beispiele Rz 10735c.

In der Rz 744 werden die Aussagen betreffend Spezialfahrzeugen in Zusammenhang mit Werkverkehr klargestellt

744

Werkverkehr ist auch dann anzunehmen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung praktisch ausschließen, wie Einsatzfahrzeuge, Pannenfahrzeuge. Der **bloße** Umstand, dass ein Klein-LKW durch den Arbeitgeber eingesetzt wird, führt nicht zu einem Werkverkehr.

Die Rz 761 wird um die Versicherungsprämie für eine betriebliche Kollektivversicherung ergänzt

761

Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) vor, dass der bisher gezahlte Arbeitslohn oder eine Lohnerhöhung ganz oder teilweise für Pensionskassenbeiträge **oder für Versicherungsprämien für eine betriebliche Kollektivversicherung** verwendet wird, so stellt diese Bezugsumwandlung einen Arbeitgeberbeitrag im Sinne des [§ 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.

Die Rz 764a wird aufgrund der Novelle des PKG (BGBl. I Nr. 54/2012) ergänzt

10.8.3a Beiträge an ausländische Einrichtungen im Sinne des [§ 5 Z 4 PKG](#)

764a

Eine ausländische Einrichtung im Sinne des [§ 5 Z 4 PKG](#) liegt bei Vorliegen folgender Voraussetzungen vor:

- Es handelt sich um eine Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung.
- Die Einrichtung arbeitet ungeachtet der jeweiligen Rechtsform nach dem Kapitaldeckungsverfahren.
- Sie ist rechtlich unabhängig vom Arbeitgeber zu dem Zweck eingerichtet, unter Einhaltung der einschlägigen arbeits- und sozialrechtlichen Vorschriften
 - Pensionskassengeschäfte zu erbringen und
 - damit im unmittelbaren Zusammenhang stehende Tätigkeiten auszuüben.
- Sie ist nach den Bestimmungen der [Richtlinie 2003/41/EG](#) von der zuständigen Aufsichtsbehörde des Herkunftsmitgliedstaats zugelassen.
- Ihre Voraussetzungen für den Betrieb sind von der zuständigen Aufsichtsbehörde des Herkunftsmitgliedstaats genehmigt worden.

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

Beabsichtigt eine ausländische Einrichtung die Pensionskassenzusage eines Arbeitgebers in Österreich zu verwalten, so erfordert dies eine Mitteilung der zuständigen Behörde des Herkunftsmitgliedstaates an die österreichische Finanzmarktaufsicht. Nach einer Mitteilung

der Finanzmarktaufsicht, spätestens aber nach Ablauf einer zweimonatigen Frist, darf die ausländische Einrichtung die Tätigkeit in Österreich in Bezug auf das angezeigte Pensionskassengeschäft erbringen.

In der Rz 774 werden bei der Grenzbetragsermittlung für den Alleinverdienerabsetzbetrag die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen hinzugerechnet; weiters erfolgt eine Aktualisierung

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](#) (Wohngeld und vergleichbare Bezüge),
- die nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988](#) (begünstigte Auslandstätigkeiten, Fachkräfte der Entwicklungshilfe),
- 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, **weitere steuerpflichtige Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.**

<i>Beispiel:</i>	
<i>Bruttobezüge (KZ 210)</i>	<i>5.000 Euro</i>
<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 den Rz 792, 792a, 795, 796, 866 werden die Änderungen betreffend die gemeinschaftskonforme Auslegung des Kinderabsetzbetrages und des Unterhaltsabsetzbetrages eingearbeitet (AbgÄG 2012)

11.7.2 Kinder, die sich im EU/EWR-Raum und Schweiz aufhalten

792

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

Auf Grund des [Art. 3 Abs. 1](#) in Verbindung mit [Art. 4 der Verordnung \(EG\) Nr. 883/2004](#) des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (Text von Bedeutung für den EWR und die Schweiz) und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH gilt der Kinderabsetzbetrag als "Familienleistung". In Österreich beschäftigte EU-Bürger, Bürger der EWR-Mitgliedstaaten (Island, Liechtenstein und Norwegen) und Bürger aus der Schweiz, deren Kinder sich ständig in einem Mitgliedstaat der EU/EWR oder der Schweiz aufhalten, haben daher bei Anspruch auf Familienbeihilfe auch Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag.

Für Kinder, die sich ständig **außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz** aufhalten, steht grundsätzlich kein Kinderabsetzbetrag zu. Dies gilt nicht für Kinder, für die Familienbeihilfe bezogen wird und die sich nur vorübergehend zur Berufsausbildung **außerhalb der oben genannten Staaten** aufhalten.

Zur Möglichkeit, Unterhaltsleistungen für **außerhalb des EU/EWR-Raumes oder der Schweiz** lebende minderjährige Kinder ausnahmsweise als außergewöhnliche Belastung geltend machen zu können, siehe Rz 866 **und Rz 866a**.

Randzahl 792a: *entfällt*

11.9 Unterhaltsabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#))

11.9.1 Voraussetzungen

795

Gemäß [§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#) steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet, **ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,90 Euro monatlich zu, wenn**

- **sich das Kind in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhält und**
- **das Kind nicht seinem Haushalt angehört und**

- **für das Kind weder ihm noch seinem nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.**

Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Unterhaltsabsetzbetrag von 43,80 Euro und für jedes weitere Kind ein solcher von 58,40 Euro monatlich zu. Der Unterhaltsabsetzbetrag steht erstmalig für den Kalendermonat zu, für den Unterhalt zu leisten ist und auch tatsächlich geleistet wird. Die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages erfolgt im Veranlagungsverfahren. Für Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, steht kein Unterhaltsabsetzbetrag zu ([§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988](#)).

Leben zwei Personen in einer Lebensgemeinschaft und ist das gemeinschaftliche Zusammenleben auf Dauer angelegt (Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft im Sinne des [§ 33 Abs. 4 EStG 1988](#)), steht für das im gemeinsamen Haushalt lebende Kind kein Unterhaltsabsetzbetrag zu. Indizien für eine Lebensgemeinschaft sind zB die polizeiliche Meldung an ein und demselben Wohnort sowie das Vorliegen einer Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft. Es kann aber auch wie in einer Ehe das eine oder andere Merkmal fehlen (vgl. VwGH 16.12.2003, [2000/15/0101](#)). Vertritt die Abgabenbehörde infolge einer bei der Meldebehörde aufscheinenden gemeinsamen Adresse den Standpunkt, dass eine gemeinsame Haushaltsführung vorliegt, dann hat derjenige, der die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages begehrt, seine gegenteilige Meinung im Verwaltungsverfahren entsprechend zu konkretisieren und unter Beweis zu stellen (VwGH 16.12.2003, [2000/15/0101](#)).

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

anderen Elternteil, bei dem das Kind somit haushaltszugehörig ist, steht der Kinderabsetzbetrag zu.

796

Der Unterhaltsabsetzbetrag steht auch für Unterhaltsleistungen eines Steuerpflichtigen für ein **in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz** lebendes nicht haushaltszugehöriges Kind zu, und zwar dann, wenn der Steuerpflichtige für dieses Kind zur Zahlung von Unterhaltsleistungen (Alimenten) verpflichtet ist.

Beispiel:

*Ein in Österreich nichtselbständig Tätiger ist zur Leistung des gesetzlichen Unterhalts für ein im **Mitgliedstaat der Europäischen Union** lebendes nicht haushaltszugehöriges Kind verpflichtet und kommt dieser Verpflichtung in vollem Umfang nach. Er bezieht weder Familienbeihilfe noch eine Ausgleichszahlung. Es steht der Unterhaltsabsetzbetrag zu.*

866

Unterhaltsleistungen für Kinder werden grundsätzlich - je nach Voraussetzungen ([§ 34 Abs. 7 Z 1 und 2 EStG 1988](#)) - durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag sowie den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Die Unterhaltsleistungen für ein nicht haushaltszugehöriges in einem EU-Staat, EWR-Staat bzw. der Schweiz lebendes Kind sind ebenfalls mit dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

Unterhaltsleistungen für haushaltszugehörige Kinder **in einem Staat außerhalb des EU-Raumes, EWR-Raumes oder der Schweiz**, bei denen der Anspruch auf Familienbeihilfe nach [§ 2 Abs. 5 FLAG 1967](#) ausgeschlossen ist, sind hingegen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (VfGH 04.12.2001, [B 2366/00](#)). Unterhaltsleistungen **von in Österreich beschäftigten Steuerpflichtigen für deren** nicht haushaltszugehörige Kinder, **die sich ständig in einem Staat außerhalb des EU-Raumes, EWR-Raumes oder der Schweiz aufhalten**, sind ebenfalls als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (vgl. VfGH 20.06.2009, [G 13/09](#); VfGH 20.06.2009, [B 963/08](#)). In beiden Fällen kann der halbe Unterhalt (VfGH 17.10.1997, [G 168/96](#), G 285/96; VfGH 30.11.2000, [B](#)

[1340/00](#)) ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

Das individuelle Ausmaß der zu berücksichtigenden Unterhaltspflicht des Steuerpflichtigen orientiert sich unter anderem am jeweiligen angemessenen Unterhalt im Ausland und den eventuellen ausländischen Familienleistungen. Es bestehen keine Bedenken, diese außergewöhnliche Belastung mit 50 Euro pro Monat und Kind - ohne Abzug eines Selbstbehaltes - zu schätzen.

Die Existenz des Kindes (der Kinder) ist anhand der Geburtsurkunde und einer amtlichen Bescheinigung der jeweiligen Heimatbehörde des Kindes (der Kinder) nachzuweisen. Für diese Urkunden bzw. Bescheinigungen sind auf Verlangen deutsche Übersetzungen beizubringen.

Die Unterhaltsleistungen sind bis zum vollendeten 15. Lebensjahr des Kindes zu berücksichtigen, darüber hinaus ist ein entsprechender Nachweis über die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit zu erbringen. Die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit ist durch eine entsprechende amtliche Bescheinigung nachzuweisen (zB Schulbesuchsbestätigung, Bescheinigung über die Arbeitslosigkeit oder das vergebliche Bemühen um Arbeit).

Ab der Volljährigkeit des Kindes darf nach [§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988](#) (Verfassungsbestimmung) keine außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wobei die jeweiligen nationalen Volljährigkeitsbestimmungen (siehe Rz 1407) heranzuziehen sind.

Beispiel:

Zwei minderjährige Kinder eines in Österreich nichtselbständig Tätigen leben in der Türkei im Haushalt des Steuerpflichtigen. Es stehen weder Kinder- noch Unterhaltsabsetzbeträge zu. Die Unterhaltslasten sind als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen; die Höhe ist mit 1.200 Euro (50 Euro x 2 x 12) pro Kalenderjahr zu schätzen.

Es bleibt dem Steuerpflichtigen allerdings unbenommen nachzuweisen, dass die Hälfte des tatsächlich geleisteten Unterhaltes den Betrag von 50 Euro übersteigt und daher diese Hälfte (ohne Selbstbehalt) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist. Im Hinblick darauf, dass eine Unterhaltsverpflichtung sich am jeweiligen angemessenen Unterhalt im Ausland orientiert, wird dies im Regelfall nur auf Unterhaltsleistungen an Kinder in Hochpreisländern zutreffen (zB in Japan, nicht jedoch etwa in der Türkei). Wird der

tatsächlich geleistete Unterhalt geltend gemacht, dann sind im Hinblick auf die bei Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht jedenfalls folgende Unterlagen als Beweismittel beizubringen:

- Geburtsurkunde des Kindes (der Kinder)
- Bestätigung der jeweiligen Wohnortgemeinde des Kindes (der Kinder)
- Bankbestätigung über die überwiesenen Beträge, aus denen der Empfänger und der Verwendungszweck hervorgeht (eine "Bestätigung" mit dem Inhalt, dass "ich für Herrn im Jahre für sein Kind an die Familie in den Betrag von übergeben habe" ist nicht ausreichend!)
- Nachweis über die Höhe der Unterhaltsverpflichtung für das betreffende Kind (die betreffenden Kinder) nach den jeweiligen nationalen Bestimmungen
- Bestätigung über die Höhe erhaltener ausländischer Familienleistungen bzw. Bestätigung, dass solche Familienleistungen nicht ausbezahlt wurden.

Alle Bestätigungen und Nachweise sind über Verlangen in deutscher Übersetzung beizubringen.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist - im Rahmen der [§§ 303](#) und [303a BAO](#) - durchzuführen, wenn

- bei der (Arbeitnehmer-)Veranlagung nicht alle Bedingungen bekannt waren, die eine Beurteilung über das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung ermöglichten, und
- die zuvor angeführten Beweismittel für das jeweils betroffene Kalenderjahr vorgelegt werden.

Bei Verdacht, dass gefälschte oder falsche Unterlagen vorgelegt werden, sind allfällige Maßnahmen im Einvernehmen mit dem Strafsachenbereich zu setzen.

In den Rz 809a und 1406 werden die Änderungen hinsichtlich des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages

und der Effektiv-Tarif-Tabelle angepasst (Budgetbegleitgesetz 2012)

809a

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag beträgt 764 Euro jährlich, wenn

- der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom Ehepartner oder eingetragenen Partner nicht dauernd getrennt lebt,
- die Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen **19.930 Euro (2011: 13.100 Euro)** im Kalenderjahr nicht übersteigen,
- der Ehepartner oder eingetragene Partner ([§ 106 Abs. 3 EStG 1988](#)) Einkünfte im Sinne des [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt und
- der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.

Pensionseinkünfte sind die laufenden Brutto(pensions)bezüge abzüglich Werbungskosten (zB Sozialversicherung).

42.3 Effektiv-Tarif

1406

LSt-Tabelle 2012 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
keine oder Negativsteuer bis		1.011,44	1.124,23	1.164,18	1.214,41	1.264,64	1.314,87
1.011,44	0%						
2.099,34	36,5%	369,18	410,34	424,93	443,26	461,59	479,93
5.016,00	43,21429%	510,13	551,30	565,88	584,22	602,55	620,88
darüber	50%	850,50	891,67	906,25	924,59	942,92	961,25

Monatslohn = Bruttobezug abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug von Werbungskostenpauschale (132 Euro p.a.) und Sonderausgabenpauschale (60 Euro p.a.)

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2	mit 3	mit 4	mit 5

				Kindern	Kindern	Kindern	Kindern
keine oder Negativsteuer bis	33,72	37,48	38,81	40,49	42,16	43,84	
33,72	0%						
69,98	36,5%	12,306	13,678	14,164	14,775	15,386	15,997
167,20	43,21429%	17,004	18,377	18,863	19,474	20,085	20,696
darüber	50%	28,350	29,722	30,208	30,819	31,431	32,042

Tageslohn = siehe Monatslohn

Hinweis: Der exakte Grenzsteuersatz anstelle von 43,21429% ist 3,025/7.

LSt-Tabelle 2012 für Pensionisten

Monats- pension bis	Grenz- steuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
keine oder Negativsteuer bis		1)	1.125,78	1.165,74	1.215,97	1.266,19	1.316,42
1.012,99	0%						
1.421,67	36,5%	369,75	410,91	425,50	443,83	462,16	480,50
2.088,33	41,5%	440,83	482,00	496,58	514,91	533,25	551,58
5.005,00	43,21429%	476,63	517,80	532,38	550,71	569,05	587,38
darüber	50%	816,25	857,42	872,00	890,34	908,67	927,00

Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug des Sonderausgabenpauschales (60 Euro p.a.)

Hinweis: Der exakte Grenzsteuersatz anstelle von 43,21429% ist 3,025/7.

1) Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

In der Rz 835 werden die Voraussetzungen für die Reduktion des Selbstbehaltes bei außergewöhnlichen Belastungen angepasst (Budgetbegleitgesetz 2012)

835

Die Höhe des Selbstbehaltes wird durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes nach [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) auf die Bemessungsgrundlage ermittelt. Danach beträgt der Selbstbehalt bei einem Einkommen von

höchstens 7.300,00 Euro	6%
mehr als 7.300,00 Euro bis 14.600,00 Euro	8%
mehr als 14.600,00 Euro bis 36.400,00 Euro	10%
mehr als 36.400,00 Euro	12%

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt,

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, **und/oder**
- für jedes Kind ([§ 106 EStG 1988](#)) **oder**
- **wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) von höchstens 6.000 Euro (siehe Rz 774) jährlich erzielt (ab der Veranlagung 2012).**

Die Rz 836 wird um die Kinderbetreuungskosten ergänzt

836

Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können nur die in [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) in Form einer erschöpfenden Aufzählung angeführten Aufwendungen abgezogen werden. Darunter fallen

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden (Rz 838 bis 838g),
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung (Rz 873 ff),
- **Aufwendungen für die Kinderbetreuung (Rz 884a bis 884k),**
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß [§ 8 Abs. 4 FLAG 1967](#) erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird (Rz 857 ff),
- Aufwendungen im Sinne des [§ 35 EStG 1988](#), die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (Rz 841), und
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung (Rz 839 ff).

Die Rz 838 wird hinsichtlich des Begriffes Katastrophenschaden präzisiert

12.4 Katastrophenschäden ([§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#))

12.4.1 Allgemeines

838

Der Gesetzesbegriff "Katastrophenschaden" im [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) umfasst dem Grunde nach außergewöhnliche Schadensereignisse, die nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfallen, **in der Regel verheerende Folgen nach sich ziehen und von der Allgemeinheit als schweres Unglück angesehen werden (VwGH 19.02.1992, [87/14/0116](#))**. In diesem Sinn stellen unvorhersehbare Schadensereignisse größeren Umfangs, die für den Steuerpflichtigen eine unabwendbare Vermögenseinbuße nach sich ziehen, eine außergewöhnliche Belastung dar. Ereignisse, die sich als - wenn auch außergewöhnliche - Folge eines potentiellen Risikos oder einer potentiellen Betriebsgefahr darstellen, dass der Steuerpflichtige durch seine freie Willensentscheidung in Kauf nimmt, sind vom Begriff des "Katastrophenschadens" jedenfalls nicht umfasst.

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

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

In der Rz 841 wird der Begriff des (Ehe-)Partners klargestellt (AbgÄG 2012)

12.5.2 Behinderung des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners

12.5.2.1 Allgemeines

841

Mehraufwendungen infolge einer längerfristigen körperlichen oder geistigen Behinderung

- des Steuerpflichtigen selbst,
- seines (Ehe-)Partners
 - bei Bestehen des Anspruchs auf den Alleinverdienerabsetzbetrag oder
- seines Ehepartners oder eingetragenen Partners
 - ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, **wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und**
 - wenn die Einkünfte ([§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#)) des Ehepartners oder des eingetragenen Partners nicht mehr als 6.000 Euro jährlich betragen

sind als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt ([§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idgF). Sie werden, wenn keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) bezogen wird, durch einen Freibetrag gemäß [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) berücksichtigt. Gemäß dieser Gesetzesstelle werden folgende Freibeträge jährlich gewährt:

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von
25% bis 34%	75,00 Euro
35% bis 44%	99,00 Euro
45% bis 54%	243,00 Euro
55% bis 64%	294,00 Euro
65% bis 74%	363,00 Euro
75% bis 84%	435,00 Euro
85% bis 94%	507,00 Euro
ab 95%	726,00 Euro

Eine kurze, vorübergehende Minderung der Erwerbsfähigkeit (beispielsweise durch Prellungen oder durch eine Rissquetschwunde) kann keinen Anspruch auf einen auch nur aliquoten Teil des Freibetrages gemäß [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) auslösen (vgl. VwGH 21.12.1999, [99/14/0262](#)).

Die (Pausch-)Beträge gemäß den [§ 2](#), [§ 3](#) und [§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idgF, stehen hingegen auch dann zu, wenn Pflegegeld bezogen wird und ein Freibetrag gemäß [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) deshalb ausgeschlossen ist. Wird Pflegegeld (eine pflegebedingte Geldleistung) nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen, steht der Freibetrag in dem Kalenderjahr, in dem erstmals Pflegegeld bezogen wird, in voller Höhe zu. Im darauf folgenden Kalenderjahr (in den darauf folgenden Kalenderjahren), in dem (in denen) Pflegegeld bezogen wird, steht der Freibetrag nicht mehr zu. Sollte der Pflegegeldbezug in der Folge wegfallen, steht der Freibetrag gemäß [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) erst wieder für jenes Kalenderjahr zu, in dem ganzjährig kein Pflegegeld bezogen wird.

In der Rz 858 wird unter Hinweis auf ein VwGH-Erkenntnis festgehalten, dass auch Fahrtkosten iZm dem Transport eines behinderten Kindes zur Sonder-

oder Pflegeschule oder zur Behindertenwerkstätte nicht um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen sind

858

Neben dem Freibetrag von 262 Euro bzw. bei Bezug höheren Pflegegeldes ohne Berücksichtigung des Freibetrages sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen:

- Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (siehe Rz 850),
- Kosten der Heilbehandlung (siehe Rz 851) sowie
- das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte.

Gemäß [§ 1 Abs. 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996, sind Mehraufwendungen gemäß [§§ 2, 3, 4](#) und [5 Abs. 3](#) dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) zu kürzen (betreffend Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte siehe VwGH 02.02.2010, [2009/15/0026](#)).

Mehraufwendungen für den Transport zwischen der Wohnung des behinderten Kindes und der Sonder- bzw. Pflegeschule oder der Behindertenwerkstätte, die wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel anfallen, sind ebenfalls nicht um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen (VwGH 20.05.2010, [2007/15/0309](#)). Etwaige Ersatzleistungen für diese Fahrten (zB Heimfahrtbeihilfe, Zuschüsse zum Behindertentransport etc.) sind jedoch in Abzug zu bringen.

Auf alle anderen mit der Behinderung zusammenhängenden Aufwendungen sind pflegebedingte Geldleistungen anzurechnen. Siehe auch Rz 864.

Beispiel 1:

*Für ein Kind steht ganzjährig erhöhte Familienbeihilfe zu. Weiters bezieht es ganzjährig Pflegegeld für die Pflegestufe 4 in Höhe von 604,30 Euro monatlich (664,30 Euro abzüglich **Anrechnung** der erhöhten Familienbeihilfe gemäß [§ 7 Bundespflegegeldgesetz](#) in Höhe von 60 Euro). Von Montag bis Freitag besucht es eine*

Behindertenwerkstätte in der Zeit von 8.00 Uhr bis 17.00 Uhr. Der Kostenbeitrag für die Behindertenwerkstätte beträgt monatlich 353 Euro (wird von den Eltern bezahlt). Zusätzlich ist ein jährlicher Förderbeitrag von 277 Euro zu leisten.

Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung:

Kosten für die Behindertenwerkstätte (353 Euro x 12)	4.236 Euro
zuzüglich jährlicher Förderbeitrag	277 Euro
jährliche Aufwendungen für die Unterrichtserteilung somit	4.513 Euro

Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen , BGBl. Nr. 303/1996 (262 Euro x 12)	3.144,00 Euro
abzüglich Pflegegeld (604,30 Euro x 12)	7.251,60 Euro
Zwischensumme	0 Euro
zuzüglich Aufwendungen für die Unterrichtserteilung	4.513,00 Euro
außergewöhnliche Belastung somit	4.513,00 Euro

Beispiel 2:

Für ein Kind steht ganzjährig erhöhte Familienbeihilfe zu. Weiters bezieht es ganzjährig Pflegegeld für die Pflegestufe 4 in Höhe von 604,30 Euro monatlich (664,30 Euro abzüglich **Anrechnung** der erhöhten Familienbeihilfe gemäß [§ 7 Bundespflegegeldgesetz](#) in Höhe von 60 Euro). Das Kind ist ganzjährig in einem Internat mit Behindertenbetreuung untergebracht, wofür die Eltern monatlich 800 Euro für das Internat und 353 Euro an Schulgeld aufwenden.

Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung:

Internatskosten (pflegebedingte Kosten) 800 Euro x 12	9.600,00 Euro
abzüglich Pflegegeld (604,30 Euro x 12)	7.251,60 Euro
Zwischensumme	2.348,40 Euro
jährliche Aufwendungen für die Unterrichtserteilung 353 Euro x 12	4.236,00 Euro
außergewöhnliche Belastung somit	6.584,40 Euro

In der Rz 876 wird klargestellt, dass die Fremdsprachigkeit alleine noch nicht den Freibetrag vermittelt

876

Wird eine Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes nur deswegen nicht wahrgenommen, weil qualitative Schwerpunkte (bestimmte Prüfungen sind "schwieriger", die Teilnahme an Seminaren erfordert eine bestimmte Qualifikation) gesetzt werden, sind aber die Lehrinhalte und der Ausbildungsabschluss grundsätzlich gleich, liegt keine Zwangsläufigkeit vor und es besteht kein Anspruch auf den Freibetrag gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#). Muss allerdings eine Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Einzugsbereiches deswegen in Anspruch genommen werden, weil ein Zugang im Einzugsbereich nicht möglich ist (zB infolge besonderer Zugangsbeschränkungen oder eines strengen Auswahlverfahrens, VwGH 25.09.2002, [98/13/0167](#)) liegt Zwangsläufigkeit vor und steht der Freibetrag zu.

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

Auf die "besondere Reputation" einer bestimmten Ausbildungsmöglichkeit kommt es nicht an, wenn ein Studium gleicher Art auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Universität absolviert werden kann (VwGH 26.5.2004, [2000/14/0207](#)).

Wird eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit nicht im Einzugsbereich des Wohnortes, jedoch im Inland als auch im Ausland angeboten, steht der Freibetrag gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) sowohl für das Inland als auch für das Ausland zu.

Wird eine Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Einzugsbereiches im Rahmen von **institutionell** (geförderten) Austauschprogrammen (**zB Erasmus, Comenius**) an einer **ausländischen Ausbildungsstätte** in Anspruch genommen, **steht** angesichts des Umstandes der Förderung (wobei die Förderung nicht zwangsläufig mit einer direkten

finanziellen Unterstützung des Studenten verbunden sein muss) für den Zeitraum des Auslands**aufenthaltes** der Freibetrag gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) zu. **Der Umstand der Fremdsprachigkeit alleine vermittelt noch nicht den Anspruch auf den Freibetrag.**

Die Rz 884d wird zur Frage der Haushaltersparnis klargestellt

884d

Die absetzbaren Kosten für die Kinderbetreuung sind mit insgesamt 2.300 Euro pro Kind und Kalenderjahr limitiert. Dabei handelt es sich um einen Jahresbetrag, der nicht zu aliquotieren ist, wenn zB nur in einigen Monaten Kinderbetreuungskosten anfallen.

Die Kosten müssen unmittelbar an eine Kinderbetreuungseinrichtung oder eine pädagogisch qualifizierte Betreuungsperson gezahlt worden sein. Eine nur rechnerische Abspaltung von Kinderbetreuungskosten aus an den mit der Obsorge betrauten Elternteil geleisteten laufenden Unterhaltsleistungen ist nicht möglich.

Abzugsfähig sind nur die unmittelbaren Kosten für die Kinderbetreuung selbst. **Dazu zählen auch die Verpflegungskosten sowie das Bastelgeld, die im Zusammenhang mit der Betreuung anfallen. Von den Verpflegungskosten ist aus verwaltungsökonomischen Gründen keine Haushaltersparnis abzuziehen.**

Kosten für das Schulgeld (zB für Privatschulen) sind steuerlich nicht absetzbar. Ebenso nicht abzugsfähig sind Kosten für die Vermittlung von Betreuungspersonen und die Fahrtkosten zur Kinderbetreuung.

Bis zum Besuch der Pflichtschule ist in der Regel von Kinderbetreuung auszugehen. Danach sind die Aufwendungen für den Schulbesuch und für die Betreuung außerhalb der Schulzeit zu trennen. Die Kosten für die Betreuung während der schulfreien Zeit (zB Nachmittagsbetreuung oder Ferienbetreuung) sind abzugsfähig. Für die Ferienbetreuung (zB Ferienlager) sind sämtliche Kosten absetzbar, sofern die Betreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person erfolgt. Die Rechnung hat eine detaillierte Darstellung zu enthalten, aus der die Gesamtkosten und die abzugsfähigen Kosten für die Kinderbetreuung hervorgehen.

Soweit vom Arbeitgeber ein steuerfreier Zuschuss für Kinderbetreuungskosten gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988](#) gewährt wird, kommt die Berücksichtigung der dadurch abgedeckten Kosten als außergewöhnliche Belastung eines Elternteils nicht in Betracht. Liegen höhere Aufwendungen vor, kürzt der Zuschuss bei der außergewöhnlichen Belastung nicht die Höchstgrenze von 2.300 Euro. Stellt ein Zuschuss steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, kommt die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht.

Beispiel:

Die Kosten für den Kindergarten betragen insgesamt 3.000 Euro jährlich. 500 Euro werden durch steuerfreie Kindergartengutscheine des Arbeitgebers abgedeckt. 2.500 Euro bezahlt die Arbeitnehmerin selbst. Als außergewöhnliche Belastung sind 2.300 Euro abzugsfähig.

Wird die Begünstigung von beiden Elternteilen in Anspruch genommen, ist auch in diesem Fall der Betrag mit 2.300 Euro pro Kind limitiert. Nach allgemeinen Grundsätzen kann jeder Steuerpflichtige die von ihm getragenen Kosten steuerlich geltend machen. Bei der Beurteilung der Frage, wer die Kosten getragen hat, haben die Finanzämter den Angaben der Steuerpflichtigen zu folgen, sofern der Gesamtbetrag der Ausgaben den Höchstbetrag von 2.300 Euro pro Kind nicht übersteigt. Wird der Betrag überschritten und besteht zwischen den Elternteilen kein Einvernehmen über die Aufteilung der gezahlten Kinderbetreuungskosten innerhalb des Höchstbetrages, ist dieser nach dem Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen.

Zusätzlich zu [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) ist die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt (zB Berücksichtigung der Kosten von Alleinerziehenden für schulpflichtige Kinder) nach den (bisherigen) allgemeinen Grundsätzen (Rz 901) weiterhin möglich.

Beispiel:

Eine alleinerziehende Mutter zahlt für die Betreuung ihrer 5-jährigen Tochter in einem Privatkindergarten Betreuungskosten in Höhe von 3.600 Euro. Vom Unterhaltsverpflichteten werden keine Betreuungskosten geleistet. Gemäß [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) sind 2.300 Euro abzugsfähig, 1.300 Euro können nach den allgemeinen Grundsätzen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (Kürzung um den Selbstbehalt).

Werden Kinderbetreuungskosten von einer unterhaltsverpflichteten Person zusätzlich zum Unterhalt gezahlt, sind pro Kind ebenfalls nur 2.300 Euro gemäß [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#)

abzugsfähig. Wird vom alleinerziehenden Elternteil ein übersteigender Betrag geleistet, kann dieser nach den allgemeinen Grundsätzen (Rz 901) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

In der Rz 890 werden die Richtwerte für ein würdiges Begräbnis sowie ein einfaches Grabmal ab der Veranlagung 2013 erhöht und die erläuternden Beispiele angepasst - damit sind auch die Kosten für ein dem Ortsgebrauch entsprechendes Totenmahl mitberücksichtigt (VwGH 31.05.2011, 2008/15/0009)

12.8.8 Begräbniskosten

890

Gemäß [§ 549 ABGB](#) gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Ist kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so haften hierfür die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten. Finden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, kommt die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht. Insoweit fehlt es an der Zwangsläufigkeit.

Wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, [98/15/0201](#)). Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals, sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, [84/14/0040](#)). Soweit sie nicht gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden (zB Übergabeverträge,

Schenkungsverträge), sind sie eine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH 4.2.1963, [0359/62](#)).

Wurde eine Liegenschaft bereits vor dem Todesfall übergeben und übersteigt der Verkehrswert die Begräbniskosten, ist eine Absetzung nicht möglich, wenn die Übernahme der Begräbniskosten aus einer vertraglichen Verpflichtung (zB Übergabsvertrag) resultiert oder ein mittelbarer zeitlicher Zusammenhang (höchstens sieben Jahre) zwischen Übertragung der Liegenschaft und Übernahme der Begräbniskosten besteht.

Beispiel:

<i>Nachlassaktiva</i>	<i>110.000 Euro</i>
<i>Nachlasspassiva (inklusive 4.713 Euro Begräbniskosten)</i>	<i>150.000 Euro</i>
<i>Reinnachlass</i>	<i>- 40.000 Euro</i>

*Die Begräbniskosten von **4.713** Euro finden in den Nachlassaktiven von 110.000 Euro Deckung, daher kommt eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht.*

Der Höhe nach ist die Absetzbarkeit mit den Kosten eines würdigen Begräbnisses sowie einfachen Grabmals begrenzt, wobei diese noch um das Nachlassvermögen (inkl. Versicherungsleistungen) zu kürzen sind.

Beispiel:

*Die tatsächlichen Kosten für ein Begräbnis belaufen sich auf 6.000 Euro. Die Kosten für ein würdiges Begräbnis betragen **5.000** Euro. An Nachlassvermögen sind 2.000 Euro vorhanden.*

<i>Kosten würdiges Begräbnis</i>	<i>5.000 Euro</i>
<i>Nachlassvermögen</i>	<i>2.000 Euro</i>
<i>außergewöhnliche Belastung</i>	<i>3.000 Euro</i>

Bundeseinheitlich belaufen sich diese Kosten ab der Veranlagung für **2013** erfahrungsgemäß auf höchstens je **5.000** Euro (**bis 2012 4.000 Euro**). Entstehen höhere Kosten, so ist auch die Zwangsläufigkeit nachzuweisen. Sie liegt zB bei besonderen Überführungskosten oder Kosten auf Grund besonderer Vorschriften über die Gestaltung des Grabdenkmals vor.

Die Kosten für Blumen und Kränze, für ein schlichtes, dem Ortsgebrauch entsprechendes Totenmahl sowie von Beileiddanksagungen sind Teil der Begräbniskosten (vgl. VwGH

31.05.2011, [2008/15/0009](#)); nicht absetzbar sind hingegen Kosten der Trauerkleidung und der Grabpflege.

In den Rz 908a – 912k werden die Randzahlen 7516 – 7533 aus den Einkommensteuerrichtlinien 2000 eingearbeitet und weiters werden in der Rz 909 zwei weitere Pflichtveranlagungstatbestände ergänzt (AbgÄG 2012)

13 VERANLAGUNG VON LOHNSTEUERPFLICHTIGEN EINKÜNFTEN ([§ 41 EStG 1988](#))

908a (vorher EStR 2000 Rz 7516)

Jede Veranlagung gemäß [§ 41 EStG 1988](#) setzt voraus, dass im Einkommen Einkünfte enthalten sind, von denen ein Steuerabzug vom Arbeitslohn vorzunehmen ist. Die Veranlagung zur Einkommensteuer bei Bestehen der Lohnsteuerpflicht erfolgt gemäß [§ 41 Abs. 1 EStG 1988](#) als Pflichtveranlagung und gemäß [§ 41 Abs. 2 EStG 1988](#) auf Antrag des Steuerpflichtigen. Hinsichtlich bestimmter steuerfreier Bezüge erfolgt eine Hochrechnung gemäß [§ 3 Abs. 2 und 3 EStG 1988](#) (siehe Rz 113 ff).

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, 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.**

Gemäß [§ 206 lit. c BAO](#) unterbleibt die Festsetzung der Einkommensteuer bei Veranlagungen gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 2 bis 9 EStG 1988](#), wenn die Einkommensteuerschuld abzüglich

anrechenbarer Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer eine Nachforderung von nicht mehr als 10 Euro ergibt.

Siehe auch Beispiel Rz 10909.

13.1.1 „Andere Einkünfte“

910 (vorher EStR 2000 Rz 7518a)

Ein Steuerpflichtiger ist zu veranlagern, wenn er andere Einkünfte (siehe Rz 910b) bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt ([§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#)). Bei Überschreiten der Veranlagungsgrenze von 730 Euro sind die gesamten anderen Einkünfte unter Beachtung der Einschleifregelung (siehe Rz 912e) in die Veranlagung einzubeziehen.

910a (vorher EStR 2000 Rz 7519)

Für die Anwendung des Veranlagungsfreibetrages ist die Bagatellgrenze für Kapitaleinkünfte von 22 Euro zu berücksichtigen ([§ 39 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988](#), siehe EStR 2000 Rz 7511). Nicht ausgleichfähige Verluste (zB Verluste bei Einkünften aus Leistungen gemäß [§ 29 Z 3 EStG 1988](#)) oder nur innerbetrieblich verrechenbare Verluste ([§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#)) bleiben unberücksichtigt. Im Fall einer Verlustverrechnung gemäß [§ 2 Abs. 2b Z 1 EStG 1988](#) ist der nach der Verlustverrechnung verbleibende Gewinn maßgeblich. Hinsichtlich der Berücksichtigung ausländischer Einkünfte siehe EStR 2000 Rz 198ff. Zur Berücksichtigung ausländischer Verluste gemäß [§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#) im Rahmen des Veranlagungsfreibetrages siehe EStR 2000 Rz 209.

910b (vorher LStR 2002 Rz 910)

Als "andere Einkünfte" gelten alle Einkünfte, die dem Grunde nach nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Andere Einkünfte sind daher Einkünfte aus anderen Einkunftsarten sowie nichtselbstständige Einkünfte, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, wie zB Arbeitslohn von dritter Seite, inländische Einkünfte von Arbeitgebern ohne inländischer Betriebsstätte oder von Arbeitgebern, die nicht zum Lohnsteuerabzug

verhalten werden können (zB sur-place-Personal bei Botschaften), ausländische Einkünfte für die Österreich das Besteuerungsrecht zukommt oder die im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu erfassen sind. **Zur Behandlung endbesteuerungsfähiger Kapitalerträge siehe Rz 912f, zur Behandlung steuersatzbegünstigter Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen siehe Rz 912g.**

Steuerfreie Einkünfte im Sinne des [§ 3 EStG 1988](#) lösen für sich alleine keine Pflichtveranlagung aus.

13.1.2 Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften

911 (vorher EStR 2000 Rz 7520)

Eine Pflichtveranlagung ist durchzuführen, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind ([§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#)). Bei einer gemeinsamen Versteuerung von mehreren Pensionen, die durch eine Pensionsversicherungsanstalt ausbezahlt werden (zB Eigenpension und Witwer- bzw. Witwenpension) ist diese Voraussetzung nicht gegeben. Ein Pflichtveranlagungstatbestand gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) liegt somit in diesen Fällen nicht vor, der Steuerpflichtige kann seinen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung zurückziehen.

911a (vorher LStR 2002 Rz 910a)

Eine Urlaubersatzleistung, bei der sozialversicherungsrechtlich ([§ 11 Abs. 2 ASVG](#)) die Pflichtversicherung für den Zeitraum weiter besteht, der verstrichen wäre, hätte der Dienstnehmer den Urlaub im Anschluss an das Dienstverhältnis konsumiert, führt zu keinem Pflichtveranlagungstatbestand, wenn die Urlaubersatzleistung gemeinsam mit dem Bezug des Endemonats abgerechnet wird.

Wird die Urlaubersatzleistung später, dh. in einem neuen Kalendermonat, ausbezahlt, und kommt es dadurch im tatsächlichen Auszahlungsmonat zu einer Überschneidung mit anderen Bezügen, liegt ein Pflichtveranlagungstatbestand vor.

Erfolgt die Abrechnung der Urlaubersatzleistung nicht im Monat der Beendigung des Dienstverhältnisses, ist darüber ein gesonderter Lohnzettel auszustellen.

911b (vorher LStR 2002 Rz 911)

Liegen neben steuerpflichtigen nichtselbstständigen Einkünften nur Einkünfte nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) (in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2011) oder [§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988](#) (Auslandsmontage, Entwicklungshilfe) vor, ist allein aus diesem Grund keine Pflichtveranlagung durchzuführen. **Wenn** kein Pflichtveranlagungsfall vorliegt, besteht die Möglichkeit, innerhalb von fünf Jahren eine Veranlagung zu beantragen. Liegt kein Pflichtveranlagungstatbestand vor, können beantragte Veranlagungen im Berufswege zurückgezogen werden. Im Übrigen siehe **Rz 912 – 912c**.

13.1.3 Zufluss von Bezügen gemäß [§ 69 Abs. 2, 3, 5 oder 9 EStG 1988](#)

911c (vorher EStR 2000 Rz 7521)

Eine Pflichtveranlagung hat auch bei Erhalt von

- **Bezügen aus der gesetzlichen Krankenversicherung,**
- **Bezügen nach dem Heeresgebührengesetz oder**
- **für rückgezahlte Pflichtbeiträge zu erfolgen.**

Die Pauschalbesteuerung in Höhe von 22% sowie die Berücksichtigung des Freibetrages von 22 Euro täglich (Bezüge gemäß [§ 69 Abs. 2 und 3 EStG 1988](#)) sind nur eine vorläufige Maßnahme im Rahmen des Lohnsteuerabzuges.

911d (vorher EStR 2000 Rz 7522)

Die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften iSd [§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) einbehalten wurden, fällt unter die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ([§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988](#)). Sie werden im Wege der Veranlagung über Lohnzettelmittelung der auszahlenden Stelle erfasst ([§ 84 EStG 1988](#)). Siehe auch Rz 688, 1171 bis 1175 und 1177.

13.1.4 Freibetragsbescheid

911e (vorher EStR 2000 Rz 7524 mit Änderung AbgÄG 2012)

Eine Pflichtveranlagung ist weiters durchzuführen, wenn bei der laufenden Lohnverrechnung ein Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr gemäß [§ 63 Abs. 1 EStG 1988](#) berücksichtigt wurde ([§ 41 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#)). Siehe dazu auch Rz 1039.

13.1.5 Berücksichtigung des Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrages

911f (vorher EStR 2000 Rz 7523)

Wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag bei der laufenden Lohnverrechnung ohne Vorliegen der Voraussetzungen berücksichtigt, ist eine Pflichtveranlagung vorzunehmen ([§ 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#)); siehe Rz 788.

13.2 Antragsveranlagung ([§ 41 Abs. 2 EStG 1988](#))

912 (vorher EStR 2000 Rz 7525)

Der Antrag auf Veranlagung kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraumes gestellt werden. Die Frist für die Antragstellung ist eine unerstreckbare gesetzliche Frist. Der Antrag ist an keine Form gebunden und führt auch nicht zu einer Bindung für spätere Veranlagungsjahre. Aus dem Antrag muss sich aber das Begehren auf Durchführung einer Veranlagung ergeben. In der Praxis wird der Antrag durch Abgabe einer Steuererklärung gestellt.

912a (vorher EStR 2000 Rz 7526)

Mit dem Antrag auf Veranlagung kann der Steuerpflichtige Werbungskosten ([§ 16 EStG 1988](#)), Sonderausgaben ([§ 18 EStG 1988](#)) oder außergewöhnliche Belastungen ([§§ 34, 35 und 105 EStG 1988](#)), den Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 4 Z 1 und 2 EStG 1988](#)), den Unterhaltsabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#)), die Einschleifregelung

bei sonstigen Bezügen ([§ 77 Abs. 4 EStG 1988](#)) und den Kinderfreibetrag ([§ 106a EStG 1988](#)) geltend machen.

912b (vorher EStR 2000 Rz 7527)

Eine Veranlagung kann auch beantragt werden, wenn die Summe der anderen Einkünfte einen Verlust ergibt oder der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu einer negativen Einkommensteuer ([§ 33 Abs. 8 EStG 1988](#)) führt. Ergibt sich bei der Antragsveranlagung eine Nachzahlung (insbesondere bei Lohnsteuerfehlberechnungen), kann der Arbeitnehmer den Antrag auch noch im Rechtsmittelverfahren zurückziehen. Die Freigrenze für Kapitaleinkünfte in Höhe von 22 Euro ([§ 39 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988](#)) gilt auch im Rahmen der Antragsveranlagung.

912c (vorher EStR 2000 Rz 7528)

Beschränkt Steuerpflichtige sind nach Maßgabe des [§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) ebenfalls berechtigt, eine Veranlagung zu beantragen. Im Rahmen dieser Veranlagung sind auch die im Lohnsteuerabzugsweg nicht berücksichtigten Steuerfreistellungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten. Eine abkommensgemäße Entlastung von Lohnsteuer, die vom Arbeitslohn einbehalten wurde, der nicht in die Veranlagung einzubeziehen ist (zB nach [§ 67 Abs. 8 EStG 1988](#) besteuerte Pensionsabfindung), kann nur im Wege eines Rückzahlungsantrages gemäß [§ 240 BAO](#) herbeigeführt werden; zuständig dafür ist das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart.

912d (vorher LStR 2002 Rz 912)

EU/EWR-Bürger können unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden ([§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#), siehe Rz 7 ff). Daher finden in diesen Fällen die Bestimmungen über die Veranlagung unbeschränkt Steuerpflichtiger Anwendung.

13.3 Veranlagungsfreibetrag ([§ 41 Abs. 3 EStG 1988](#))

912e (vorher EStR 2000 Rz 7529)

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen (das heißt nicht lohnsteuerpflichtigen) Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen. Dieser Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen und beträgt bei 1.460 Null.

Beispiel 1:

Lohnsteuerpflichtige Einkünfte 29.000 Euro, andere Einkünfte 600 Euro: Der Freibetrag beträgt 600 Euro.

Beispiel 2:

Lohnsteuerpflichtige Einkünfte 29.000 Euro, andere Einkünfte 1.000 Euro: Der Freibetrag beträgt 460 Euro (730 Euro minus dem Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen, das sind 270 Euro, ergibt 460 Euro). Steuerpflichtige andere Einkünfte daher 540 Euro.

Beispiel 3:

Lohnsteuerpflichtige Einkünfte 29.000 Euro, andere Einkünfte 1.460 Euro: Der Freibetrag beträgt Null Euro.

Der Freibetrag ist primär von den tariflich nicht begünstigten Einkünften abzuziehen, wenn mehrere andere Einkünfte vorliegen (VwGH 22.10.1974, [1247/73](#)).

912f (vorher EStR 2000 Rz 7529a und Rz 7529b)

Hinsichtlich der Behandlung von steuersatzbegünstigten Kapitalerträgen gilt Folgendes:

Rechtslage ab Veranlagung 2012:

In- und ausländische (betriebliche oder außerbetriebliche) Kapitaleinkünfte, auf die der besondere Steuersatz von 25% anwendbar ist (zB Einkünfte aus Zinsen, Dividenden, Substanzgewinne, Derivate) sind ab der Veranlagung 2012 - auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption - nicht für den Veranlagungsfreibetrag zu berücksichtigen. Auf derartige Kapitaleinkünfte kommt der Veranlagungsfreibetrag nicht zur Anwendung. Dementsprechend sind auch ausländische Kapitaleinkünfte, die in der Veranlagung mit 25% zu besteuern sind, stets ohne Berücksichtigung eines Veranlagungsfreibetrages anzusetzen.

Rechtslage bis zur Veranlagung 2011:

Endbesteuerter Kapitaleinkünfte stellen keine „anderen Einkünfte“ iSd [§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) dar. Bleiben derartige Einkünfte im Rahmen der Veranlagung auf Grund des Günstigkeitsvergleichs außer Ansatz, ist die Höhe des Veranlagungsfreibetrages ohne Berücksichtigung der endbesteuerten Einkünfte zu ermitteln.

Beispiel:

Einnahmenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung 500 Euro, endbesteuerungsfähige Wertpapierzinsen 700 Euro. Der Durchschnittsteuersatz beträgt 40%. Da das steuerliche Ergebnis (Günstigkeitsvergleich) bei Behandlung der Kapitaleinkünfte als endbesteuert günstiger ist als im umgekehrten Fall, bleiben die Kapitaleinkünfte außer Ansatz. Der Veranlagungsfreibetrag beträgt 500 Euro.

Werden endbesteuerungsfähige Kapitaleinkünfte auf Grund des Günstigkeitsvergleiches mitveranlagt, stellen sie "andere Einkünfte" iSd [§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) dar. Der Veranlagungsfreibetrag kann jedoch in diesem Fall im Hinblick auf die bei Mitveranlagung der endbesteuerungsfähigen Kapitaleinkünfte und Substanzgewinne aus Investmentfonds vorzunehmende vollständige Anrechnung der Kapitalertragsteuer nicht höher sein als der positive Saldo der "anderen Einkünfte" ohne endbesteuerungsfähige Einkünfte. Ist der Saldo der "anderen Einkünfte" ohne endbesteuerungsfähige Einkünfte negativ oder werden ausschließlich endbesteuerungsfähige Kapitaleinkünfte mitveranlagt, kommt kein Veranlagungsfreibetrag zum Ansatz.

Beispiel 1:

Einnahmenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung 200 Euro, endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen 800 Euro. Veranlagungsfreibetrag bei Mitveranlagung der endbesteuerungsfähigen Einkünfte: 200 Euro.

Beispiel 2:

Verlust aus Vermietung und Verpachtung 300 Euro, endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen 900 Euro. Es kommt bei Mitveranlagung der endbesteuerungsfähigen Einkünfte kein Veranlagungsfreibetrag zum Ansatz.

Beispiel 3:

Endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen 1000 Euro. Es sind keine sonstigen nicht lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vorhanden. Bei Mitveranlagung der endbesteuerungsfähigen Einkünfte kommt kein Veranlagungsfreibetrag zum Ansatz.

912g

Einkünfte aus (privaten und betrieblichen) Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist ([§ 30 EStG 1988](#)) bleiben für den Veranlagungsfreibetrag dann außer Ansatz, wenn sie bei Veranlagung mit 25% besteuert werden ([§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#)). Bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption ([§ 30a Abs. 2 EStG 1988](#)) sind sie hingegen als „andere Einkünfte“ iSd [§ 41 Abs. 3 EStG 1988](#) zu berücksichtigen. Gleiches gilt für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz nicht anwendbar ist (Grundstücksveräußerung gegen Rente, [§ 30a Abs. 4 EStG 1988](#))

13.4 Ermittlung der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte ([§ 41 Abs. 4 EStG 1988](#))

912h (vorher EStR 2000 Rz 7530)

Bei der Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte besteht weder eine Bindung an den Steuerabzug durch den Arbeitgeber noch eine Bindung an einen Freibetragsbescheid. Dabei bleiben die vom Arbeitgeber begünstigt behandelten Bezugsteile grundsätzlich außer Ansatz.

912i (vorher EStR 2000 Rz 7531)

Außer Ansatz bleiben:

- Steuerfreie Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) ("sonstige Bezüge"); zum Begriff "sonstige Bezüge" siehe Rz 1050 bis 1056.
- Steuerfreie Bezüge gemäß [§ 68 EStG 1988](#) (bestimmte Zulagen und Zuschläge); siehe Rz 1126 bis 1165.
- Mit den festen Sätzen des [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) zu versteuernde Bezüge; siehe Rz 1054a bis 1069a.

- Mit den Pauschsätzen des [§ 69 Abs. 1 EStG 1988](#) zu versteuernde Bezüge (vorübergehend beschäftigte Arbeitnehmer); siehe Rz 1166 bis 1170.

912j (vorher EStR 2000 Rz 7532)

Bei der Veranlagung ist die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels iSd [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) entfällt, neu zu berechnen. Von den Bezügen gemäß [§ 69 Abs. 2 und 3 EStG 1988](#) (Pauschalbesteuerung) wird von der bezugsauszahlenden Stelle ein Siebentel als sonstiger Bezug ausgeschieden (dieses Siebentel bleibt im Zuge der Veranlagung bestehen) und es erfolgt (im Zuge der Veranlagung) eine Besteuerung gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#).

912k (vorher EStR 2000 Rz 7533)

Bei den Bezügen gemäß [§ 69 Abs. 5 EStG 1988](#) ist zwar am Lohnzettel ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug auszuweisen, die Besteuerung gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) erfolgt im Wege der Veranlagung.

Die Rz 925a wird eingefügt und enthält Aussagen zu geldwerten Vorteilen an überlassene Arbeitskräfte, die vom Beschäftiger gewährt werden

15.1.5 Arbeitgeber bei Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung) und Personalentsendung

925a

Gewährt der Beschäftiger der überlassenen Arbeitskraft insbesondere geldwerte Vorteile (zB Sachbezüge gemäß SB-VO, steuerfreie Sachleistungen gemäß [§ 3 EStG 1988](#)), ist in der Regel von einer Verkürzung des Zahlungsweges (vgl. Rz 964) auszugehen, sofern der Überlasser von diesen Vorteilen Kenntnis hat. Die

Versteuerung von steuerpflichtigen Leistungen hat in diesem Fall nicht im Wege der Veranlagung, sondern als steuerpflichtiger Arbeitslohn durch den Überlasser zu erfolgen (vgl. Rz 703 zu vom Beschäftigter gewährten Reisekostenersätzen).

Die Rz 1083, 1083a, 1091, 1092, 1108a, 1121 und 1193 werden auf Grund der Solidarabgabe ergänzt und die Rz 1054a, Rz 1069a neu eingefügt (1. StabG 2012)

19.2 Sonstige Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988](#)

19.2.1 Voraussetzungen

1054a

Die Rz 1055 bis 1069 sind auf Lohnzahlungszeiträume bis einschließlich Dezember 2012 anzuwenden. Hinsichtlich der Lohnzahlungszeiträume ab Jänner 2013 bis einschließlich Dezember 2016 ist auf Grund der mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl. I Nr. 22/2012) eingeführten befristeten Solidarabgabe ergänzend die Rz 1069a anzuwenden. Für Lohnzahlungszeiträume ab Jänner 2017 kommt wieder [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 zur Anwendung.

19.2.5 Sonstige Bezüge nach [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) (Solidarabgabe) - Rechtslage ab 1.1.2013 bis 31.12.2016

1069a

Für Lohnzahlungszeiträume von Jänner 2013 bis Dezember 2016 gilt bei sonstigen Bezügen nach [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) abweichend von den in Rz 1055 bis Rz 1069 enthaltenen Aussagen betreffend die Höhe der Besteuerung Folgendes:

Für sonstige Bezüge nach [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) innerhalb des Jahressechstels beträgt die Lohnsteuer nach Abzug der in [§ 67 Abs. 12 EStG 1988](#) genannten Beträge

- | | | |
|----|--------------------------------------|---------|
| 1. | für die ersten 620 Euro (Freibetrag) | 0% |
| 2. | für die nächsten 24.380 Euro | 6% |
| 3. | für die nächsten 25.000 Euro | 27% |
| 4. | für die nächsten 33.333 Euro | 35,75%. |

Bis zu einem Jahressechstel von 2.100 Euro unterbleibt die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen.

Übersteigen die sonstigen Bezüge das Jahressechstel oder betragen die sonstigen Bezüge nach Abzug der in [§ 67 Abs. 12 EStG 1988](#) genannten Beträge mehr als 83.333 Euro, dann erfolgt die Besteuerung dieser übersteigenden Beträge nach [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) (zum laufenden Tarif des jeweiligen Kalendermonats). Zur Berechnung des Jahressechstels siehe Rz 1057 ff.

Beispiel 1:

Monatsbezug 4.000 Euro

<i>Arbeitnehmer</i>	<i>Urlaubsgeld</i>	<i>Weihnachtsgeld</i>
Brutto	4.000,00	4.000,00
Sozialversicherung	682,80	682,80
Lohnsteuer	161,83	199,03
Netto	3.155,37	3.118,17

Beispiel 2:

Monatsbezug 30.000 Euro

<i>Arbeitnehmer</i>	<i>Urlaubsgeld</i>	<i>Weihnachtsgeld</i>
Brutto	30.000,00	30.000,00
Sozialversicherung	1.444,12	0,00
Lohnsteuer	2.422,89	8.848,64
Netto	26.132,99	21.151,36

Beispiel 3:

Monatsbezug 45.000 Euro

<i>Arbeitnehmer</i>	<i>Urlaubsgeld</i>	<i>Weihnachtsgeld</i>
---------------------	--------------------	-----------------------

Brutto	45.000,00	45.000,00
Sozialversicherung	1.444,12	0,00
Lohnsteuer	6.472,89	16.267,90
Netto	37.082,99	28.727,40

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

1083

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

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

- Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil des Urlaubsentgeltes ist immer mit 6% zu versteuern (**der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.100 Euro** sind nicht anzuwenden); die Sechstelbegrenzung gilt nicht für diese Bezüge. Für jenen Teil, der als laufender Bezug zu behandelt ist, gilt:

Die BUAK hat gemäß [§ 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) die Lohnsteuer tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des [§ 66 EStG 1988](#) zu berechnen, da auch die Ansprüche durch die BUAK tageweise berechnet werden; individuelle Absetzbeträge des [§ 33 EStG 1988](#) sind nicht zu berücksichtigen.

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

- Zur Lohnzettelausstellung siehe Rz 1233b.

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

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

1083a

Gemäß [§ 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) sind weitere sonstige Bezüge (zB Weihnachtsgeld) für Arbeitnehmer, die dem [Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) unterliegen, insoweit nach [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) zu besteuern, als diese vor Abzug der in [§ 67 Abs. 12 EStG 1988](#) genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Zwölftel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge nicht übersteigen (Jahreszwölftel). Es kommt für diese Arbeitnehmer statt dem Jahressechstel das Jahreszwölftel zur Anwendung. Im Rahmen des Jahreszwölftels sind die sonstigen Bezüge nach [§ 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (siehe Rz 1119 ff) **mit den Steuersätzen nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988** (unter Berücksichtigung **des Freibetrages von 620 Euro und** der Freigrenze von 2.100 Euro) zu versteuern. Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil des Urlaubsentgeltes kürzt dabei nicht das Jahreszwölftel. Für die Berechnung des Jahreszwölftels gelten die Grundsätze des Jahressechstels (siehe Rz 1057 ff). Zusätzlich sind bei der Berechnung des Jahreszwölftels neben den in Rz 1059 genannten laufenden Bezügen auch der anteilige laufende Bezug des Urlaubsentgelts, der von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse direkt an den Arbeitnehmer ausbezahlt wurde, zu berücksichtigen. Damit wird gewährleistet, dass unabhängig davon, ob die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse oder der Arbeitgeber das Urlaubsgeld gemäß [§ 8 Abs. 8 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) ausbezahlt, das Jahreszwölftel gleich hoch ist. Der

Arbeitgeber darf im Lohnzettel das von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse direkt an den Arbeitnehmer ausbezahlte Urlaubsentgelt nicht ausweisen.

Beispiel 1: Berechnung Sonderzahlung - Auszahlung durch BUAK

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

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

Beispiel 2: Weihnachtsgeld – Auszahlung durch Arbeitgeber im November 2012

Abrechnung Arbeitgeber (Weihnachtsgeld)

Stundenlohn *11,94 Euro*

Laufender Bezug *1.994,00 Euro*

Weihnachtsgeld (lt. Bau-KV):

Geleistete Gesamtstunden 1.936 Stunden

Das Weihnachtsgeld beträgt auf Grund der Berechnung *2.494,65 Euro*
nach dem Bau-KV

<i>Berechnung sonstiger Bezug- Jahreszwölftel:</i>		
<i>Laufende Bezüge 01.01.-31.10.</i>		<i>20.256,00 Euro</i>
<i>+ Zahlung der BUAK - lfd. Bezug</i>		<i>1.153,93 Euro</i>
<i>+ Novemberlohn</i>		<i>1.994,00 Euro</i>
<i>Laufende Bezüge 01.01. – 30.11.</i>		<i>23.403,93 Euro</i>
<i>Jahreszwölftel</i>	<i>23.403,93 Euro : 11</i>	<i>2.127,63 Euro</i>
<i>Weihnachtsgeld</i>		<i>2.494,65 Euro</i>
<i>- Sozialversicherung</i>	<i>2.494,65 Euro x 17,9%</i>	<i>- 446,54 Euro</i>
<i>Sonstige Bezüge innerhalb Jahreszwölftel:</i>		<i>2.127,63 Euro</i>
<i>- Sozialversicherung</i>	<i>Anteil für 2.127,63 Euro</i>	<i>- 380,85 Euro</i>
<i>- Freibetrag</i>		<i>- 620,00 Euro</i>
<i>Lohnsteuerbemessungsgrundlage</i>		<i>1.126,78 Euro</i>

<i>Lohnsteuer</i>	<i>1.126,78 Euro x 6%</i>	<i>67,61 Euro</i>
<i>Weihnachtsgeld – netto</i>		<i>1.980,50 Euro</i>
<i>Jahreszwölftelüberhang</i>		<i>367,02 Euro</i>
<i>SV-Jahreszwölftelüberhang</i>		<i>65,69 Euro</i>

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

19.7 Prämien für Verbesserungsvorschläge und Vergütungen für Dienstleistungen ([§ 67 Abs. 7 EStG 1988](#))

19.7.1 Allgemeines

1091

Derartige Zahlungen sind unabhängig von der Anzahl der Auszahlungen innerhalb eines eigenen zusätzlichen um 15% erhöhten Jahressechstels und somit neben dem Jahressechstel für sonstige Bezüge **mit dem Steuersatz in Höhe von 6% zu besteuern**. Die Berechnung dieses zusätzlichen um 15% erhöhten Sechstels hat in gleicher Weise zu erfolgen wie die des Jahressechstels für sonstige Bezüge ([§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#)). Es sind nur jene laufenden Bezüge heranzuziehen, die vom Arbeitgeber ausbezahlt wurden. Andere Bezüge (zB Krankengeld, Pension, Einkünfte eines anderen Arbeitgebers) sind dabei nicht zu berücksichtigen.

19.7.2 Prämien für Verbesserungsvorschläge

1092

Eine Prämie für einen Verbesserungsvorschlag hat einmaligen Charakter, sodass für ein und denselben Verbesserungsvorschlag eine Prämie nur im Ausmaß eines einzigen um 15% erhöhten Jahressechstels des bezughabenden Kalenderjahres **mit 6%** zu besteuern ist.

Siehe auch Beispiel Rz 11092.

1108a

Wird eine Ersatzleistung neben laufenden Bezügen bezahlt, erhöht sich das Jahressechstel gemäß [§ 67 Abs. 2 EStG 1988](#) um ein Sechstel der in der Ersatzleistung enthaltenen laufenden Bezüge. Desgleichen ist der als laufender Arbeitslohn zu erfassende Teil der Ersatzleistung in die Berechnung der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate im Sinne des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) einzubeziehen. Werden Ersatzleistungen nicht neben laufenden Bezügen ausgezahlt (zB im Karenzurlaub), ist das Jahressechstel mit einem Sechstel der laufenden Bezüge der Ersatzleistungen zu ermitteln. Soweit Ersatzleistungen sonstige Bezüge betreffen, sind **die Steuersätze nach [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) (somit auch** der Freibetrag von 620 Euro bzw. die Freigrenze von 2.100 Euro) zu berücksichtigen.

1121

Sozialversicherungsbeiträge, die auf steuerfreie laufende Bezüge entfallen (zB Zulagen und Zuschläge gemäß [§ 68 EStG 1988](#)), sind vor Anwendung des Lohnsteuertarifes vom laufenden Arbeitslohn abzuziehen. Entfallen sie hingegen auf steuerfreie sonstige Bezüge (zB auf den Freibetrag nach [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) von 620 Euro), sind sie vor Anwendung **der Steuersätze** gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) bei den jeweiligen sonstigen Bezügen abzuziehen. Die auf sonstige Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind diesen auch dann zuzuordnen, wenn die sonstigen Bezüge die Freigrenze von 2.100 Euro gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht übersteigen. Abweichend davon sind Sozialversicherungsbeiträge, die auf Mitarbeiterbeteiligungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988](#) entfallen, von vornherein bei den zum Tarif zu versteuernden Bezügen abzuziehen.

1193

Bei der Aufrollung gemäß [§ 77 Abs. 4 EStG 1988](#) wird die Steuer für die sonstigen Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988](#) (innerhalb des Jahressechstels) und für Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988](#), die gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) zu versteuern sind, neu berechnet, wenn das Jahressechstel den Betrag von 2.100 Euro übersteigt. Die Jahressechstelermittlung bzw. Jahreszwölftelermittlung wird dabei aber nicht geändert.

Bis zu einem Jahressechstel von 25.000 Euro gilt hinsichtlich der

Einschleifregelung: Übersteigen diese sonstigen (Brutto-)Bezüge (innerhalb des Jahressechstels und Jahreszwölftels) die Freigrenze von 2.100 Euro, so beträgt die Steuer, nach Abzug der darauf entfallenden Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung (Bemessungsgrundlage), 6% des 620 Euro übersteigenden Betrages, jedoch höchstens 30% der 2.000 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage.

Bezüge, die gemäß [§ 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988](#) ausbezahlt werden, fließen nicht in die Aufrollung bzw. Neuberechnung ein.

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

Beispiel 1:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

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

b) Aufrollung gemäß [§ 77 Abs. 4 EStG 1988](#)

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

einbehaltene Steuer für die sonstigen Bezüge in Höhe von 76,23 Euro, im Wege der Aufrollung oder Veranlagung, rückgezahlt.

Beispiel 2:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

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

b) Aufrollung gemäß [§ 77 Abs. 4 EStG 1988](#)

In diesem Fall kommt die Einschleifregelung zur Anwendung:

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

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

Beispiel 3:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

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

b) Aufrollung gemäß [§ 77 Abs. 4 EStG 1988](#)

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

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

Beispiel 4 (Jahreszwölftel):

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

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

b) Aufrollung gemäß [§ 77 Abs. 4 EStG 1988](#)

Da nach Abzug der SV-Beiträge die Bemessungsgrundlage den Betrag von 2.000 Euro nicht übersteigt, wird die gesamte durch den Arbeitgeber im Zuge der Auszahlung einbehaltene Steuer für die sonstigen Bezüge in Höhe von 76,10 Euro im Wege der Aufrollung oder Veranlagung rückgezahlt.

Die Rz 1066a wird eingefügt und die Reihenfolge der Verrechnung des Freibetrages/Freigrenze bei sonstigen Bezügen gemäß § 67 EStG 1988 klargestellt

1066a

Erhält ein Arbeitnehmer zum selben Zeitpunkt sonstige Bezüge, die nicht nur steuerpflichtige Inlandsbezüge darstellen, sind die festen Steuersätze gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) (sowie die Freigrenze von 2.100 Euro) in folgender Reihenfolge zu verrechnen:

- 1) sonstige Bezüge, die aufgrund eines DBA in Österreich steuerfrei gestellt sind
- 2) sonstige Bezüge, die aufgrund einer nationalen Bestimmung steuerbefreit sind (zB Einkünfte von Entwicklungshelfern gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988](#))

3) übrige sonstige Bezüge

Die Rz 1199 wird betreffend der Aushändigung des Bezugszettels gemäß § 78 Abs. 5 EStG 1988 präzisiert

1199

Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer mit der Lohnzahlung auch eine Abrechnung für den im Kalendermonat ausbezahlten Arbeitslohn auszuhändigen. In dieser Abrechnung müssen

- die gezahlten Bruttobezüge ([§ 25 EStG 1988](#)),
- die Beitragsgrundlage für die Pflichtbeiträge (Sozialversicherungs-Beiträge),
- die Pflichtbeiträge selbst ([§ 16 EStG 1988](#)) sowie
- die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer und
- die einbehaltene Lohnsteuer

enthalten sein.

Die elektronische Zurverfügungstellung einer Abrechnung für den im Kalendermonat ausbezahlten Arbeitslohn entspricht einer Aushändigung gemäß [§ 78 Abs. 5 EStG 1988](#).

In der Rz 1211 wird ein Redaktionsversehen beseitigt

1211

Hat der Arbeitnehmer bereits im Rahmen der Veranlagung **oder im Wege von Vorauszahlungen gemäß [§ 45 EStG 1988](#)** eine nicht einbehaltene Lohnsteuer entrichtet, so kann der Arbeitgeber dafür nicht mehr in Anspruch genommen werden (vgl. VwGH 13.09.1972, [2218/71](#)). Die bloße Behauptung des Arbeitgebers, die Steuerschuld wäre durch Zahlung des Arbeitnehmers bereits erloschen, genügt nicht; der Arbeitgeber muss diese Behauptung beweisen oder der Abgabenbehörde jene Daten bekannt geben, die erforderlich

sind, eine solche Behauptung ohne Aufwand zu überprüfen (vgl. VwGH 10.04.1985, [84/13/0004](#)). Der Umstand, dass die Voraussetzungen des [§ 83 Abs. 2 Z 1 und 4 oder Abs. 3 EStG 1988](#) vorliegen (Veranlagungstatbestände), steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen. Vom Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer kann erst dann bei der Veranlagung des Arbeitnehmers angerechnet werden, wenn diese tatsächlich (wirtschaftlich gesehen) vom Arbeitnehmer getragen wurde.

Die Rz 1241I wird aufgrund von Unklarheit ergänzt

33a.6 Berechnung der Steuer

1241I

Die Einkommensteuer ist bei beschränkter Steuerpflicht gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) zu berechnen. Folgende Absetzbeträge **können nur bei Einkünften** zur Anwendung **kommen, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen, und bleiben im Falle einer Veranlagung erhalten** ([§ 102 Abs. 3 EStG 1988](#)):

- Verkehrsabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988](#), Rz 805 bis 808)
- Arbeitnehmerabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988](#), Rz 805 bis 808)
- Pensionistenabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#), Rz 809 bis 810)

Der Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag, der Kinderabsetzbetrag und der Unterhaltsabsetzbetrag stehen beschränkt Steuerpflichtigen nicht zu.

Die Rz 1294, 1304 und 1308 werden aufgrund der Halbierung der Bausparprämie geändert (1. StabG 2012)

39.1.2 Art der Förderung

1294

Für Beiträge an eine Bausparkasse, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat, wird auf Antrag Einkommensteuer (Lohnsteuer) erstattet. Die Erstattung erfolgt mit einem Pauschbetrag, der sich nach einem Prozentsatz der geleisteten Beiträge bemisst. Der Prozentsatz wird jährlich vom Bundesminister für Finanzen bis 30. November für das Folgejahr festgesetzt und im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemacht. Er darf nicht weniger als **1,5%** und nicht mehr als **4% (bis 31.3.2012 zwischen 3% und 8%)** betragen. Die Erstattung steht dem Steuerpflichtigen jeweils nur für einen Bausparvertrag zu.

Beträgt die förderbare Beitragsleistung ein Mehrfaches von **1.200** Euro (Ehe-)Partner, Kinder, dann kann eine Steuererstattung nur erfolgen, wenn sämtliche Personen unbeschränkt steuerpflichtig sind.

39.2.4 Ermittlung der Prämie

1304

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

Die Berechnung erfolgt folgendermaßen:

Es wird ein Durchschnitt der monatlichen Sekundärmarktrenditen anhand eines zwölfmonatigen Beobachtungszeitraumes ermittelt. Dieser Zeitraum umfasst die ersten drei Quartale des Berechnungsjahres sowie das letzte Quartal des vorhergehenden Kalenderjahres. Durch die monatlichen Sekundärmarktrenditen könnten sich Prämienschwankungen zwischen **1,5%** und **4%** ergeben (**bis 31.3.2012 zwischen 3% und 8%**). Der auf Grund des Beobachtungszeitraumes errechnete Prämiensatz wird vom Bundesminister für Finanzen bis zum 30. November eines jeden Berechnungsjahres festgesetzt und im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemacht.

Im Hinblick darauf, dass die Bausparprämie keiner Einkommensteuerpflicht, auch nicht der Kapitalertragsteuer bzw. Endbesteuerung unterliegt, wird an eine um 25% verminderte Sekundärmarktrendite also um die nach rechnerischem Abzug der Kapitalertragsteuer verbleibende Rendite angeknüpft. Nach Ermittlung des Nettodurchschnittswertes wird ein

Faktor von 0,8 zugeschlagen. **Der errechnete Prozentsatz wird halbiert und schließlich** wird eine Auf- oder Abrundung auf einen halben Prozentpunkt nach kaufmännischen Rundungsgrundsätzen vorgenommen.

Höhe der Bausparprämie:

Jahr	Prozentsatz	Höchstbetrag	Höchstprämie	AÖF/ BGBI.
2006	3%	1.000 Euro	30 Euro	Nr. 247/2005
2007	3,5%	1.000 Euro	35 Euro	Nr. 287/2006
2008	4%	1.000 Euro	40 Euro	Nr. 232/2007
2009	4%	1.200 Euro	48 Euro	Nr. 273/2008
2010	3,5%	1.200 Euro	42 Euro	Nr. 252/2009
2011	3%	1.200 Euro	36 Euro	Nr. 202/2010
2012	1,875%	1.200 Euro	22,50 Euro	BGBI. I Nr. 22/2012
2013	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 238/2012

1308

Bemessungsgrundlage ist der eingezahlte Beitrag - höchstens 1.200 Euro pro Person. Werden mehrere Abgabenerklärungen mit gleichzeitiger Prämienwirksamkeit zu Gunsten des Antragstellers oder einer mitberücksichtigten Person festgestellt, erfolgt die Prämienersstattung für den Bausparvertrag mit dem früheren Vertragsbeginn. Werden mehrere Abgabenerklärungen mit nicht gleichzeitiger Prämienwirksamkeit festgestellt, erfolgt die Prämienersstattung insgesamt bis zum gesetzlichen Höchstbetrag ([§ 6 Abs. 1 VO betreffend Bausparen gemäß § 108 EStG 1988](#), BGBl. II Nr. 296/2005).

Die Rz 1327 und 1378 werden aufgrund der Halbierung der prämienbegünstigten Pensions- und Zukunftsvorsorge geändert (1. StabG 2012)

40.2.2 Pauschale Förderung

1327

Die Erstattung der Prämie erfolgt mit einem Pauschbetrag, der sich nach dem Prozentsatz der im jeweiligen Kalenderjahr geleisteten Beiträge bemisst. Der Prozentsatz beträgt **2,75%** (**bis 2011 5,5%**) zuzüglich des jeweiligen Prozentsatzes für die Bausparprämie des betreffenden Kalenderjahres.

Für bis zum 31. Dezember 2003 abgeschlossene Vorsorgemodelle steht die Begünstigung auch nach dem 31. Dezember 2003 zu.

Zusätzlich zu dieser Förderung kann auch die Förderung gemäß [§ 108g EStG 1988](#) (prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge) in Anspruch genommen werden.

41.3 Art und Höhe der Förderung

41.3.1 Pauschale Förderung

1378

Die Erstattung der Prämie erfolgt mit einem Pauschbetrag, der sich nach einem Prozentsatz der im jeweiligen Kalenderjahr geleisteten Beiträge bemisst. Der Prozentsatz beträgt **2,75%** (**bis 2011 5,5%**) zuzüglich des jeweils gültigen Prozentsatzes für die Bausparprämie des betreffenden Kalenderjahres. Beiträge zu einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden ([§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#); siehe Rz 458).

In Rz 1345 werden die Voraussetzungen für die Überbrückungsrente näher erläutert und es erfolgt eine

Klarstellung in der Rz 1364 im Zusammenhang mit der Kapitalabfindung bei Pensionszusatzversicherungen

1345

Diese Leistungen sind:

- Eine frühestens mit Vollendung des 50. Lebensjahres beginnende Überbrückungsrente bis zum Anfall der Rente gemäß [§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) für den Fall der Einstellung oder Einschränkung der Erwerbstätigkeit ([§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#)).
Eine Einstellung oder Einschränkung der Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige bei der Antragstellung auf Auszahlung der Überbrückungsrente arbeitslos ist, Altersteilzeit in Anspruch genommen hat oder seine Erwerbseinkünfte um mindestens 25% reduziert hat. Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Einschränkung oder Einstellung der Erwerbstätigkeit hat der Steuerpflichtige durch eine schriftliche Erklärung gegenüber der Versicherung zu bestätigen. Diese Überbrückungsrente ist **in gleichbleibenden Beträgen** über einen Zeitraum von mindestens 36 Monaten (3 Jahre) zu zahlen. Dieser Zeitraum vermindert sich, wenn es vor Ablauf dieses Zeitraumes zum Anfall der Rente gemäß lit. a kommt (ab Bezug einer gesetzlichen Alterspension).
Durch die gesetzliche vorgesehene Mindestdauer des „Bridging“, kann das gesamte Deckungskapital zur Auszahlung gelangen.
- Eine Rente bis zum Anfall der Rente gemäß [§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) für den Fall der gänzlichen oder teilweisen Erwerbsunfähigkeit des Steuerpflichtigen ([§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988](#)).
- Eine mit dem Tod des Steuerpflichtigen beginnende, an den hinterbliebenen Ehegatten oder eine hinterbliebene Person, mit der der Versicherungsnehmer in einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft gelebt hat, auf dessen Lebensdauer zu zahlende Rente ([§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#)).
- Eine mit dem Tod des Steuerpflichtigen beginnende, an hinterbliebene Waisen längstens bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres zu zahlende Rente ([§ 108b Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#)).

40.15 Prämienrückforderungen bei Kapitalabfindung bei Pensionszusatzversicherungen, betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des [§ 18f Versicherungsaufsichtsgesetz](#) und Pensionskassen

1364

Bei Pensionszusatzversicherungen, bei betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des [§ 18f Versicherungsaufsichtsgesetz](#) und bei Pensionskassenbeiträgen ist eine Kapitalabfindung grundsätzlich ausgeschlossen, ausgenommen der Barwert übersteigt nicht den Betrag im Sinne des [§ 1 Abs. 2 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.

Die Rz 1404 wird aktualisiert

42.1 Kilometergelder

1404

Die besonderen Reisegebühren gemäß [§ 10 Abs. 3, 4 und 5 Reisegebührenvorschrift 1955](#) betragen:

	ab 01.07.2008	ab 01.01.2011
1. für Motorfahräder und Motorräder mit einem Hubraum	0,14 Euro	0,24 Euro

bis 250 cm ³ je Fahrkilometer		
2. für Motorräder mit einem Hubraum über 250 cm ³ je Fahrkilometer	0,24 Euro	
3. für Personen- und Kombinationskraftwagen je Fahrkilometer	0,42 Euro	0,42 Euro
3a. Zuschlag für jede Person, deren Mitbeförderung dienstlich notwendig ist	0,05 Euro	0,05 Euro ^{*)}
4. Fahrrad		0,38 Euro

^{*)} gilt ab 2011 nur für die Mitbeförderung in Personen- oder Kombinationskraftwagen

Zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen wird die Rz 10244 gestrichen, die Aufwendungen sollen in Zukunft nur als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Randzahl 10244: *entfällt*

In den Rz 39, 358a, 405, 575, 678, 813, 821, 839, 851, 902, 992c, 1088, 1109, 1171, 1205 und 1239 werden nicht mehr aktuelle Passagen bzw. Redaktionsversehen beseitigt und Werte aktualisiert

3.3.4 Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung ([§ 3 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#))

3.3.4.1 Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung

39

Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungseinrichtungen und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind generell steuerfrei. Derartige Leistungen liegen nur dann vor, wenn der Anspruch darauf durch Pflichtbeiträge (siehe Rz 243 ff und EStR 2000 Rz 1234 ff) begründet wird. Leistungen auf Grund einer freiwilligen Selbst- oder Höherversicherung in der Unfallversicherung (zB [§§ 19](#) und [20 ASVG](#)) sind nicht steuerfrei.

Renten aus einer privaten Unfallversicherung sind steuerpflichtig (wenn der Leistungsempfänger auch die Versicherungsprämien gezahlt hat, liegt eine Gegenleistungsrente vor, bei Schadensrenten - bei denen vom Leistungsempfänger keine Versicherungsprämien gezahlt wurden - beginnt die Steuerpflicht ab dem ersten Rentenbezug - siehe auch EStR 2000 Rz 7011, Rz 7015 und Rz 7018).

358a

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen **sind** dann abzugsfähig, wenn sie

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

Beispiele für abzugsfähige Umschulungsmaßnahmen:

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

Der Begriff "Umschulung" setzt - ebenso wie Aus- und Fortbildung - voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt. Wurde bereits ein Beruf ausgeübt, hindert eine

eingetretene Arbeitslosigkeit, unabhängig davon, ob Arbeitslosengeld bezogen wurde oder nicht, die Abzugsfähigkeit von Umschulungskosten sowie von Aus- und Fortbildungskosten nicht (VwGH 19.10.2006, [2005/14/0117](#)). Als berufliche Tätigkeit gilt jede Tätigkeit, die zu Einkünften führt (dh. auch Hilfstätigkeiten oder fallweise Beschäftigungen). Auch wenn die berufliche Tätigkeit in einem Kalenderjahr erst nach Anfallen von Aufwendungen begonnen wird, können absetzbare Umschulungskosten vorliegen. Absetzbar sind in diesem Fall alle Umschulungskosten, die im Kalenderjahr des Beginns der beruflichen Tätigkeit anfallen.

Beispiel:

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

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Umschulungskosten sind aber auch dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn der andere Beruf, auf den die umfassende Umschulungsmaßnahme abzielt, nicht als Haupttätigkeit ausgeübt werden soll (vgl. VwGH 15.09.2011, [2008/15/0321](#)).

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10358a.

6.1.8 Heimarbeiter

405

10% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.

Als Heimarbeiter gelten ausschließlich Personen, die dem [Heimarbeitsgesetz 1960](#), (BGBl. Nr. 105/1961) unterliegen.

Andere Personen, die eine nichtselbständige Tätigkeit von zu Hause aus durchführen, gelten nicht als Heimarbeiter (zB ein Vertreter, der von zu Hause aus tätig wird, Sekretariatsarbeit in der eigenen Wohnung).

575

Leistet der Steuerpflichtige die Ausgaben für Personen des begünstigten Personenkreises, also für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner im Sinne des [§ 106 Abs. 3 EStG 1988](#) (Rz 1248) und für Kinder, für die ihm oder seinem (Ehe-)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag oder für die ihm mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht ([§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#); Rz 1246), kann er einen Sonderausgabenabzug nur bei folgenden Tatbeständen in Anspruch nehmen:

- Beiträge und Versicherungsprämien im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#).
- Aufwendungen zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#). Der Sonderausgabenabzug steht auch dann zu, wenn innerhalb des begünstigten Personenkreises Geldgeber oder Darlehensschuldner einerseits und Errichter (Eigentümer) bzw. Wohnungswerber (Nutzungsberechtigter, Bestandnehmer) andererseits nicht identisch sind ([§ 18 Abs. 3 Z 3 lit. b EStG 1988](#)).

Beispiel:

Die Ehegattin ist Wohnungseigentümerin; der Ehegatte hat ein Darlehen für die Errichtung aufgenommen. Dem Ehegatten steht nach Maßgabe der Darlehensrückzahlung der Sonderausgabenabzug zu.

- Kirchenbeiträge im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#).

9.3.2 Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung

678

Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind zwar als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit steuerbar, aber gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988](#) steuerbefreit.

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

813

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

- Progressionsvorbehalt bei Einkünften nach [§ 3 Abs. 1 Z 10](#) idF vor AbgÄG 2011, [11 und 32 EStG 1988](#),
- Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes gemäß [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) (zB bei Arbeitslosengeldbezug; VwGH 26.5.1998, [97/14/0067](#) ua.),
- Hälftesteuersatz nach [§ 37 EStG 1988](#),
- Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie von ausländischer Einkommensteuer.

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

Beispiel:

Einkommen	20.000
-----------	--------

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

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

12.3.2 Belastung des Einkommens

821

Eine "Belastung" im Sinne des [§ 34 EStG 1988](#) setzt grundsätzlich Geldausgaben des Steuerpflichtigen voraus, von denen nicht nur sein Vermögen, sondern sein laufendes Einkommen betroffen ist (vgl. VwGH 15.03.1988, [87/14/0071](#), betr. die Hingabe eines Sparbuches; VwGH 15.07.1998, [98/13/0083](#); VwGH 21.10.1999, [98/15/0201](#)). Eine unmittelbare Berücksichtigung von "abgeflossener" Zeit und Mühe als außergewöhnliche Belastung kommt daher nicht in Betracht (VwGH 15.09.1999, [99/13/0101](#), betr. Aufwendungen für die elterliche Pflege des behinderten Sohnes).

Ausnahmsweise kommt auch der Abfluss geldwerter Wirtschaftsgüter in Betracht, zB beim Ausfall einer zwangsläufig begründeten Darlehensforderung durch Uneinbringlichkeit (VwGH

12.9.1989, [88/14/0163](#); siehe dazu auch Rz 824). Dem Verlust einer Forderung ist eine Vermehrung des Schuldenstandes nicht gleichzusetzen (VwGH 6.11.1990, [90/14/0134](#), 0135).

Wird ein laufendes Einkommen erzielt, ist davon auszugehen, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden aus diesem laufenden Einkommen bezahlt werden.

Wird zur Finanzierung der steuerlich abzugsfähigen Kosten ein Darlehen aufgenommen, sind die auf diese Kosten entfallenden Darlehensrückzahlungen - samt Zinsen - als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

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

12.5.1 Anspruchsvoraussetzungen bei Behinderung

839

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen)

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners ([§ 106 Abs. 3 EStG 1988](#)),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des Ehepartners oder des eingetragenen Partners gemäß [§ 106 Abs. 3 EStG 1988](#), wenn dieser Einkünfte im Sinne des [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) von höchstens 6.000 Euro erzielt (siehe Rz 774) oder
- bei eigenem Anspruch oder bei Anspruch des (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag durch eine Behinderung eines Kindes ([§ 106 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988](#)),

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

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Behinderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung

zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständig können gemäß [§ 35 Abs. 2 erster bis dritter Teilstrich EStG 1988](#) folgende Stellen sein:

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

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

Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen übermittelt die für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne des [§ 35 Abs. 1 bis 3 EStG 1988](#) erforderlichen Daten elektronisch an die zuständigen Finanzämter, sowie an Arbeitgeber, die Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des [§ 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 EStG 1988](#) auszahlen.

12.5.2.6 Heilbehandlung

851

Als Kosten der Heilbehandlung ([§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996, ab 1. Jänner 1998) gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes (ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen) bei Verwendung

des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar. Wird der Freibetrag gemäß [§ 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idgF, von **190** Euro für ein eigenes KFZ in Anspruch genommen, können für Fahrten mit diesem keine zusätzlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Verbandsmaterialien usw. Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten.

12.8.20 Krankheitskosten

902

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt (vgl. Rz 871). Die Aufwendungen erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21.09.1956, [0349/56](#)). Es ist dabei nicht zu prüfen, ob die Krankheit aus eigener Schuld verursacht worden ist (zB Alkoholismus, Rauschgiftsucht).

Krankheitskosten sind nur dann nicht als außergewöhnliche Belastung, sondern als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststeht (VwGH 15.11.1995, [94/13/0142](#)).

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit, weiters Verhütungsmittel, auch Kosten für eine Verjüngungskur (VwGH 13.01.1961, [1093/60](#)), für eine Frischzellenbehandlung (VwGH 21.06.1978, [0130/77](#)) sowie für Schönheitsoperationen, ferner Zahlungen zur Beseitigung einer finanziellen Belastungssituation, auch wenn diese sich positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können (VwGH 23.05.1996, [95/15/0018](#)), Aufwendungen für durch eine Behinderung des Steuerpflichtigen oder eines Angehörigen motivierte Bauweise eines Eigenheimes (einer Eigentumswohnung), wenn diesen ein Gegenwert gegenübersteht (VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#)).

Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal (zB Physiotherapeuten) sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden.

Im Falle einer Behandlung durch eine Person, die nach den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften nicht zur Heilbehandlung befugt ist, kann eine außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn durch ein ärztliches Gutachten nachgewiesen wird, dass die Behandlung aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit erforderlich ist.

Erfolgt die Behandlung durch einen (im Ausland) anerkannten Heilpraktiker, stellen die Behandlungskosten eine außergewöhnliche Belastung dar.

Liegt eine Krankheit vor, so sind abzugsfähig

- Arzt- und Krankenhaus honorare,
- Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen (einschließlich medizinisch verordnete homöopathische Präparate), Rezeptgebühren, Behandlungs-, Kostenbeiträge und Selbstbehalte (einschließlich Akupunktur und Psychotherapie), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.05.1975, [1532/73](#)),
- Aufwendungen für Heilbehelfe (Zahnersatz, Sehbehelfe, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe, Bruchbänder),
- Kosten für Fahrten zum Arzt bzw. ins Spital (VwGH 22.09.1976, [2271/75](#)), weiters Fahrtkosten der Angehörigen anlässlich des Besuchs der erkrankten Person (VwGH 13.05.1986, [85/14/0181](#); VwGH 10.11.1987, [85/14/0128](#)),
- Kosten für die im Spital untergebrachte Begleitperson bei Spitalsaufenthalt eines Kindes,
- Aufwendungen für Ferngespräche mit der Familie bei längerem Krankenhausaufenthalt, soweit sie das übliche Ausmaß überschreiten (VwGH 10.11.1987, [85/14/0128](#)),
- Behandlungsbeiträge ([§ 80 Abs. 2 BSVG](#)), Rezeptgebühren [§ 136 Abs. 3 ASVG](#)), Selbstbehalte bei Heilbehelfen und Heilmitteln ([§ 137 ASVG](#)), Zuzahlung zu Kur- und Rehabilitationsaufenthalten ([§ 155 Abs. 3 ASVG](#)), Kostenbeiträge nach den Landes-

Krankenanstaltengesetzen (zB § 45a NÖ Krankenanstaltengesetz 1974), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.05.1975, [1532/73](#)).

Werden Medikamente zur Heilung oder Linderung einer Krankheit sowie Heil- oder Pflegebehelfe ärztlich verschrieben, sind die Aufwendungen jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Fallen höhere Aufwendungen an als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, so sind sie nur als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen (zB erwartete medizinische Komplikationen, paradontale Gründe bei Zahnersatz) erwachsen (VwGH 04.03.1986, [85/14/0149](#); VwGH 13.05.1986, [85/14/0181](#); VwGH 19.02.1992, [87/14/0116](#); Rz 818).

Von den angefallenen Aufwendungen sind abzuziehen

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

Für die Berechnung der Haushaltsersparnis kann – analog zur Vorgangsweise bei der Erfassung von Sachbezügen - im Schätzungswege der Wert der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II. Nr. 416/2001, herangezogen werden. Da bei einem Krankenhausaufenthalt von einer Vollverpflegung auszugehen ist, sind vom Wert der vollen freien Station in Höhe von 196,20 Euro die Kostenanteile für Wohnung (ein Zehntel) sowie Beleuchtung und Strom (ein Zehntel) auszuscheiden. Die Haushaltsersparnis ist daher in Höhe von acht Zehntel des Wertes der vollen freien Station – somit in Höhe von 156,96 Euro – zu berücksichtigen.

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

- Krankheitskosten, die mit der Behinderung im Zusammenhang stehen (zB Aufwendungen für Bewegungstherapie eines Gehbehinderten), können mit Ausnahme der in [§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idgF, genannten Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung nicht neben den Freibeträgen gemäß [§ 35 EStG 1988](#) geltend gemacht werden. Sollen die tatsächlich

angefallenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, so müssen sämtliche Kosten nachgewiesen werden.

- Krankheitskosten, die mit der Behinderung nicht im Zusammenhang stehen (zB Zahnersatz eines Blinden), können nach Abzug des Selbstbehalts neben den Freibeträgen im Sinne des [§ 35 EStG 1988](#) abgezogen werden.

992c

Vortragende an einer Fachhochschule haben einen Nachweis über ihre wissenschaftlichen, berufspraktischen und pädagogischdidaktischen Qualifikationen gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 3 FHStG](#) zu erbringen. Personen gemäß [§ 7 FHStG](#) können somit nur natürliche Personen sein, da nur diese über derartige persönliche Qualifikationen und entsprechende Nachweise verfügen.

Selbst eine ausdrücklich vereinbarte Vertretungsbefugnis stünde dann im Verdacht, ein "Scheingeschäft" zu sein, wenn eine solche Vereinbarung mit den objektiven Anforderungen der Unternehmensorganisation nicht in Einklang zu bringen wäre (VwGH 21.04.2004, [2000/08/0113](#)). Personen gemäß [§ 7 Abs. 2 FHStG](#) (nebenberuflich Lehrende) können sich jedoch gemäß [§ 7 Abs. 3 FHStG](#) durch andere geeignete Personen vertreten lassen.

Infolge dieses gesetzlichen Vertretungsrechts ist bei derartigen Lehraufträgen von einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) auszugehen.

Siehe auch Beispiel Rz 10992c.

19.6.2 Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge

1088

Hat das Dienstverhältnis kürzer als zwölf Monate gedauert, dürfen für die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate grundsätzlich weder Bezüge aus einem anderen Dienstverhältnis herangezogen werden, noch darf eine Umrechnung der laufenden Bezüge auf zwölf fiktive Monatsbezüge erfolgen (VwGH 19.12.1990, [89/13/0083](#)). Eine Ausnahme bildet eine Konzernversetzung innerhalb des letzten Dienstjahres. Falls hier die Dienstjahre beim Konzernbetrieb A beim Konzernbetrieb B angerechnet werden, kann

unter Bedachtnahme auf die vorhergehende Konzernversetzung, die eine enge Verknüpfung bei der gesetzlichen Abfertigung zulässt (siehe Rz 1073), die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, unter Berücksichtigung der beim Konzernbetrieb A erhaltenen Monatsbezüge, vorgenommen werden. Hat das Dienstverhältnis länger als zwölf Monate gedauert und sind innerhalb der letzten zwölf Monate zB infolge Präsenzdienst, Ausbildungsdienst, Krankheit, Altersteilzeit, Mutterschutz oder Karenzurlaub geringere oder gar keine Bezüge ausbezahlt worden, ist die Beurteilung von dem Zeitraum zurückgehend vorzunehmen, für den letztmalig die vollen laufenden Bezüge angefallen sind.

Bei der Berechnung der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) können steuerfreie Bezüge gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) miteinbezogen werden, nicht hingegen Kostenersatzes gemäß [§ 26 Z 4 EStG 1988](#). Es bestehen keine Bedenken, wenn eine nachträgliche Aufteilung der Reiseaufwandsentschädigungen (Ersätze gemäß [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) und Reiseaufwandsentschädigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#)) in einer Näherungsrechnung vorgenommen wird.

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

1109

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

Jahr	Höhe des Barwertes in Euro
2006	9.900
2007	9.900
2008	10.200
2009	10.500
2010	10.500
2011	10.800

2012	11.100
2013	11.400

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

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

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

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

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

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

21.3 Bezüge aus der gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung ([§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#))

1171

Bei Auszahlung von Bezügen aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung sowie aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. c und e EStG 1988](#) ist eine vorläufige Besteuerung durch die Versicherungsträger in Form eines festen Steuersatzes in der Höhe von 22% vorgesehen (nicht davon betroffen sind

beschränkt Steuerpflichtige und Fälle der gemeinsamen Versteuerung - siehe Rz 1022, 1023 und 1179). Dieser Steuersatz ist auf das jeweilige steuerpflichtige Tagesgeld gekürzt um den Freibetrag von 20 Euro täglich anzuwenden. Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum beträgt die Kürzung 600 Euro. Wird ein 13. bzw. 14. Bezug zusätzlich ausgezahlt, hat von diesen Bezügen ein vorläufiger Lohnsteuerabzug zu unterbleiben.

Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988](#) steuerbefreit; [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#) ist daher nur hinsichtlich der Krankenversorgung anzuwenden.

Von Bezügen, die mit einem festen Steuersatz gemäß [§ 67 Abs. 4 oder 8 lit. e EStG 1988](#) zu versteuern sind, ist nicht die vorläufige Steuer von 22% einzubehalten, sondern die sich auf Grund der festen Steuersätze ergebende Steuer.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Nachzahlungen von Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung siehe Rz 631a.

28 Betriebsstätte ([§ 81 EStG 1988](#))

1205

Ein Lohnsteuerabzug ist nur dann vorzunehmen, wenn eine inländische Betriebsstätte im Sinne des [§ 81 Abs. 1 EStG 1988](#) vorliegt. Zum Lohnsteuerabzug bei einer Betriebsstätte im Ausland siehe Rz 927 und Rz 927a.

1239

Die Träger der gesetzlichen Sozialversicherung haben ohne Aufforderung die Feststellungen und das Ergebnis aller Prüfungen ([§§ 41a](#) und [41 Abs. 1 ASVG](#)) dem Finanzamt zur Verfügung zu stellen.

Die **Abgabenbehörden** haben im Rahmen ihrer Tätigkeiten an der Erhebung von Abgaben und Beiträgen mitzuwirken. Insbesondere haben sie zu erheben, ob die lohnabhängigen

Abgaben ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt wurden und ob die versicherungs- und melderechtlichen Bestimmungen des ASVG eingehalten wurden.

Zur Vollziehung der gemeinsamen Prüfung und der damit verbundenen Prüfungsauswahl bzw. der Erstellung der Prüfungspläne haben die Finanzämter die für die Erhebung von lohnabhängigen Abgaben bedeutsamen Daten den Krankenversicherungsträgern und den Gemeinden zu übermitteln.

Die Beispielsammlung wird um Beispiele aus der Ergebnisunterlage Lohnsteuer 2012 ergänzt. Gibt es zu einer Randzahl mehrere Beispiele, dann werden die jüngsten Beispiele zuerst angeführt.

10078

§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 - Freiwillige Sachzuwendungen (Rz 78)

(2012)

Ein Versorgungsunternehmen gewährt allen Arbeitnehmern neben einem laufenden begünstigten Energiebezug jährlich einen Energiegutschein bis zu einem Gesamtwert von 186 Euro. Die Arbeitnehmer können damit aus verschiedenen Produkten des Arbeitgebers wählen (verbilligten Strom oder Gas).

Für den laufenden Energiebezug wurde ein Sachbezugswert gemäß § 15 EStG 1988 angesetzt.

Liegt hinsichtlich des Energiegutscheines eine steuerfreie Zuwendung gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 vor?

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 ist der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) bis zu einer Höhe von 365 Euro jährlich und dabei empfangene Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von 186 Euro jährlich steuerfrei.

In den LStR 2002 Rz 79 wird ausgeführt, dass es bereits genügt, wenn die Übergabe der Geschenke der eigentliche Anlass und Inhalt der Veranstaltung ist. In den LStR 2002 Rz 80 sind derartige Sachzuwendungen beispielhaft aufgezählt (zB Autobahnvignetten, Gutscheine, Geschenkmünzen).

Wenngleich die Verwaltungspraxis (vgl. LStR 2002 Rz 80) in Bezug auf derartige Warengutscheine eine großzügige Auslegung vorsieht, wird beim Herausschälen aus einer Gesamtleistung ein strenger Maßstab angelegt (vgl. Beispielsammlung zu den LStR 2002 Rz 10079). Es wäre daher verfehlt, aus einem laufenden Energiebezugsrecht eine Sachzuwendung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988](#) herauszuschälen.

Werden zusätzlich zum verbilligten Energiebezugsrecht abgrenzbare Energiegutscheine an die Arbeitnehmer übergeben, die mengenmäßig auf kWh Strom oder Gas oder auf Frei-Strom- oder Frei-Gas-Tage lauten und den Betrag von 186 Euro nicht überschreiten, steht die Steuerbefreiung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988](#) zu.

Werden einem Arbeitnehmer Rabatte (zB Frei-Energie-Tage bei Abbucherbonus) gewährt, die das Unternehmen unter den gleichen Voraussetzungen auch Endverbrauchern einräumt, so liegt insoweit kein Sachbezug vor.

10289

[§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) bzw. [§ 15 EStG 1988](#), [§ 4 der Sachbezugswerteverordnung](#) - Werbungskosten (Fahrtkosten) im Zusammenhang mit einer beruflichen Fortbildung bei Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ (Rz 289 und 365)

(2012)

Einem Arbeitnehmer wird ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt, das er auch privat nutzen kann. Der Arbeitgeber trägt sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Firmenfahrzeug. Für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges (AK = 40.000 Euro) wird ihm ein Sachbezug von 600 Euro pro Monat zugerechnet (somit 7.200 Euro im Jahr).

Fall 1)

Der Arbeitnehmer absolviert am Wochenende eine Fortbildung (Masterstudium), die im Zusammenhang mit seiner ausgeübten Tätigkeit steht. Er fährt jeweils am Wochenende mit dem Firmenfahrzeug zur Fachhochschule nach Wien. Weiters nutzt er das Firmenfahrzeug für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendlerpauschale steht für 20-40 km zu) sowie für weitere Privatfahrten.

Auf Grund des vom Arbeitnehmer vorgelegten Fahrtenbuches beträgt das Ausmaß der mit dem Firmenfahrzeug privat zurückgelegten Kilometer (keine Dienstfahrten) 30.000 km; dabei entfallen auf die Fahrten zur Fortbildungsstätte nach Wien 12.000 km und auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 10.000 km.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung macht der Arbeitnehmer für die Fahrten zur Fachhochschule nach Wien Fahrtkosten in Höhe von 5.040 Euro (=12.000 km x 0,42 Euro) als Werbungskosten geltend.

Fall 2)

Der Arbeitnehmer absolviert eine berufliche Fortbildung, die acht Wochen dauert. Er fährt jeweils am Wochenende mit dem Firmenfahrzeug zur Fortbildungsstätte. Auf Grund des vom Arbeitnehmer vorgelegten Fahrtenbuches beträgt das Ausmaß der mit dem Firmenfahrzeug privat zurückgelegten Kilometer (keine Dienstfahrten) 7.500 km; dabei entfallen auf die Fahrten zur Fortbildungsstätte 1.600 km.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung macht der Arbeitnehmer für die Fahrten zur Fachhochschule nach Wien Fahrtkosten in Höhe von 672 Euro (=1.600 km x 0,42 Euro) als Werbungskosten geltend.

In welcher Höhe können Aufwendungen für Fahrten zur Fortbildungsstätte als Werbungskosten anerkannt werden, wenn dafür ein arbeitgebereigenes Fahrzeug verwendet wird und der Arbeitnehmer den Sachbezugswert versteuert?

Ist für die Beurteilung der Höhe des Aufwandes die Führung eines Fahrtenbuches notwendig?

Gemäß [§ 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung](#) ist beim Arbeitnehmer, der die Möglichkeit hat, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 leg. cit. im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist gemäß [§ 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung](#) ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit als Werbungskosten abzugsfähig. Im konkreten Fall wurden die Voraussetzungen für die berufliche Fortbildung nach [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) erfüllt.

Auf Grund des Fahrtenbuchs ist zu prüfen, in welchem Ausmaß private Fahrten im Sinne des [§ 4 der Sachbezugswerteverordnung](#) vorliegen.

Aus Sicht des Arbeitgebers sind die vom Arbeitnehmer am Wochenende unternommenen Fahrten iZm Bildungsmaßnahmen mit dem arbeitgebereigenen Fahrzeug als sachbezugsrelevante „Privatfahrten“ zu berücksichtigen. Aus Sicht des Arbeitnehmers können die Fahrten mit dem arbeitgebereigenen Fahrzeug zur Fortbildungsstätte als Werbungskosten berücksichtigt werden. Die Beurteilung, ob im konkreten Fall eine nach [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) steuerlich anzuerkennende Aus- oder Fortbildung und somit beruflich veranlasste Fahrten zur Fortbildungsstätte vorliegen, kann erst im Rahmen der Veranlagung erfolgen. Eine Berücksichtigung dieser Fahrten als Werbungskosten kann nur dann erfolgen, wenn der Arbeitnehmer dafür einen Aufwand trägt.

Fall 1)

Laut Sachverhalt trägt der Arbeitgeber sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Firmenfahrzeug; der Arbeitnehmer versteuert für die „Privatfahrten“ den Sachbezug.

Der Arbeitnehmer legt laut Fahrtenbuch mehr als 6.000 km für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte zurück, sodass auf Grund der privat zurückgelegten Kilometeranzahl keine Änderung bei der Versteuerung des vollen Sachbezugs nach [§ 4 der Sachbezugswertverordnung](#) bei der Veranlagung erfolgt. Da dem Arbeitnehmer kein Aufwand für die beruflich veranlassten Fahrten zur Fortbildungsstätte entsteht, können für diese Fahrten keine Werbungskosten berücksichtigt werden.

Fall 2)

Laut Sachverhalt trägt der Arbeitgeber sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Firmenfahrzeug; der Arbeitnehmer versteuert für die „Privatfahrten“ den Sachbezug.

Der Arbeitnehmer legt nachweislich 1.600 km für beruflich veranlasste Fahrten zur Fortbildungsstätte zurück, sodass er insgesamt nicht mehr als 6000 km im Jahr an „Privatfahrten“ (einschließlich Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) zurücklegt. Aus Sicht des Arbeitgebers erfolgt die Berücksichtigung des vollen Sachbezugs zu Recht, da die Fahrten des Arbeitnehmers zur Fortbildung am Wochenende als „Privatfahrten“ sachbezugsrelevant sind.

Eine Berücksichtigung der Werbungskosten des Arbeitnehmers im Zusammenhang mit der Fortbildung kann erst im Rahmen der Veranlagung erfolgen. Im Rahmen der Veranlagung sind dann die Aufwendungen für Fahrten zur Fortbildungsstätte im Ausmaß des halben Sachbezugs als Werbungskosten anzusetzen; eine Korrektur des Lohnzettels darf in diesen Fällen nicht erfolgen. Im Ergebnis wird durch die Berücksichtigung der Fahrten zur Fortbildungsstätte als Werbungskosten für die „rein privat veranlassten Fahrten“ (das sind 5.900 km) nur der halbe Sachbezug versteuert.

Legt der Arbeitnehmer kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch oder andere geeignete Nachweise vor, ist die Aufteilung der zurückgelegten Kilometeranzahl auf den beruflich und den privat veranlassten Teil zu schätzen.

10857

§ 34 EStG 1988, § 33 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 - Erhöhte Unterhaltspflicht aufgrund der Behinderung des Kindes (Rz 857)

(2012)

Ein Steuerpflichtiger hat Anspruch auf den Unterhaltsabsetzbetrag. Das Kind, für das Unterhalt geleistet wird, hat aufgrund einer Stoffwechselerkrankung eine Minderung der Erwerbstätigkeit von 50%. Die Mutter, bei der das Kind lebt, bezieht erhöhte Familienbeihilfe.

Da dieses Kind eine spezielle Ernährung benötigt, hat die Mutter (unter Vorlage einer Liste der gekauften hochpreisigen Spezialnahrungsmittel) bei Gericht erwirkt, dass der unterhaltsverpflichtete Vater zusätzlich zum gesetzlichen Unterhalt laufend monatlich einen Sonderbedarf für diese Nahrungsmittel zu zahlen hat. Diese Mehrkosten iZm der Spezialnahrung werden auch tatsächlich vom Vater bezahlt. Behinderungsbedingte Mehraufwendungen für das Kind sind nur die Kosten für die Spezialnahrungsmittel, es fallen keine weiteren behinderungsbedingten Mehraufwendungen an.

Eine steuerliche Berücksichtigung erfolgt jedoch ausschließlich bei der Mutter (erhöhte Familienbeihilfe und pauschaler Freibetrag gemäß § 5 VO über außergewöhnliche Belastungen). Die Gewährung eines pauschalen Freibetrages für Diätverpflegung ist bei behinderten Kindern mit erhöhter Familienbeihilfe lt. LStR 2002 Rz 864 ausgeschlossen.

In welcher Form kommt beim unterhaltsverpflichteten Vater eine steuerliche Berücksichtigung der von ihm tatsächlich iZm der Krankendiätverpflegung getragenen Mehraufwendungen, die grundsätzlich die Kriterien einer außergewöhnlichen Belastung erfüllen, in Betracht?

Grundsätzlich können behinderungsbedingte Aufwendungen im tatsächlichen Ausmaß oder als Pauschbetrag beantragt werden.

Gemäß [§ 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#) ist für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ein Pauschbetrag zu berücksichtigen. Bei behinderten Kindern, die eine erhöhte Familienbeihilfe beziehen, kann neben dem Freibetrag gemäß [§ 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#) kein Freibetrag für Diätverpflegung beantragt werden. Es können neben dem Freibetrag von 262 Euro nur Aufwendungen für nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel, Kosten der Heilbehandlung und das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte berücksichtigt werden.

Der Freibetrag gemäß [§ 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#) in der Höhe von 262 Euro darf der Mutter nicht in voller Höhe gewährt werden, da mit diesem Freibetrag alle Mehraufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderung abgegolten sind. Der Freibetrag ist in der Regel zwischen Mutter und Vater im Verhältnis der Kostentragung der behinderungsbedingten Mehraufwendungen aufzuteilen. Im vorliegenden Fall trägt der Vater die Kosten der Spezialnahrung zur Gänze, es fallen keine behinderungsbedingten Mehraufwendungen bei der Mutter an. Es ist daher der Freibetrag gemäß § 5 der Verordnung zu 100% dem Vater zu gewähren.

10850

[§ 34 EStG 1988, § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#) - Kosten eines Treppenliftes einer mittlerweile verstorbenen Person (Rz 850, Rz 871 und Rz 872)

(2012)

Für den mittlerweile verstorbenen und gehbehinderten Abgabepflichtigen bestellt und bezahlt die Ehegattin (Rechtsnachfolge im Erbwege nachgewiesen) einen ersten Treppenlift für das gemeinsam bewohnte zweigeschossige Eigenheim,

wobei sich der Schlafraum im Obergeschoß des Eigenheimes befindet. Ein zweiter Treppenlift wird (für den Niveauunterschied zwischen Straße/Garten und Erdgeschoß) wegen Verschlechterung der Gehbehinderung noch zu Lebzeiten bestellt; die Bezahlung erfolgt aber erst nach dem Tod des behinderten Abgabepflichtigen (eine Stornierung des Auftrages war laut Ehegattin des Abgabepflichtigen nicht mehr möglich). Beide Ehegatten verfügen über ein Einkommen, das jeweils mehr als 20.000 Euro im Jahr beträgt. Im Todesjahr beträgt das Einkommen des Verstorbenen weniger als 10.000 Euro.

Sind die Kosten eines Treppenliftes (im Eigenheim) einer mittlerweile verstorbenen Person als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig? Wie erfolgt die steuerliche Beurteilung der Aufwendungen, die vor dem Todeszeitpunkt durch die gehbehinderte Person selbst bezahlt wurden, und jener Beträge, die erst nach dem Tod der gehbehinderten Person von den Erben geleistet wurden?

Eine außergewöhnliche Belastung muss folgende Merkmale erfüllen: Sie muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Aus dem Begriff „Belastung“ ist abzuleiten, dass nur eine endgültige Vermögensminderung abzugsfähig ist. Eine Belastung liegt nur vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung führen. Eine bloße Vermögensumschichtung führt nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. Keine bloße Vermögensumschichtung liegt vor, wenn Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit oder individuellen Gebrauchsfähigkeit keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben. Darunter fallen uA Prothesen, Rollstühle, Sehbehelfe. Dies gilt auch für Herstellungsaufwendungen (vgl. VfGH 17.12.1982, [B 220/81](#); VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#), Einbau eines Behindertenaufzuges in einem Einfamilienhaus). Bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen sind die Anschaffungskosten eines

Treppenlifts für einen Gehbehinderten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Vom Ehemann getragene Kosten:

Der gehbehinderte Ehemann hat noch zu seinen Lebzeiten einen Treppenlift bestellt und eine Anzahlung geleistet. Als Gehbehinderter sind diese Aufwendungen für ihn als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt abzugsfähig. Er ist im Frühjahr verstorben. Das steuerpflichtige Jahreseinkommen hat im Todesjahr den Betrag von 11.000 Euro nicht überstiegen und somit ergibt sich für ihn keine steuerliche Auswirkung.

Von der Ehefrau (Erbin) getragene Kosten:

Die Voraussetzungen des [§ 35 Abs. 1 zweiter oder dritter Teilstrich EStG 1988](#) liegen wegen Überschreitens der Einkunftsgrenze nicht vor, sodass eine Absetzung aus dem Titel der Behinderung ohne Selbstbehalt nicht in Betracht kommt. Zur Frage, ob die Ehefrau diese Kosten als allgemeine außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt geltend machen könnte, ist LStR 2002 Rz 870 heranzuziehen. Grundsätzlich sind Krankheitskosten vom erkrankten (Ehe-)Partner selbst zu tragen. Für das Tragen von Krankheitskosten des (Ehe-)Partners kann sich aus der Unterhaltungspflicht eine rechtliche Verpflichtung ergeben. Eine solche hängt aber von den finanziellen Rahmenbedingungen beider Ehepartner und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten ab.

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 werden würde. Im konkreten Fall lag keine gegenseitige Unterhaltsverpflichtung vor, da beide Ehepartner ein gleich hohes Einkommen hatten.

Die LStR 2002 Rz 870 kommt hier nicht zur Anwendung. Für die Ehefrau ist die Anzahlung des Treppenliftes somit nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Nach dem Ableben des Ehemannes wurde der Treppenlift geliefert und die Ehefrau hat die Restzahlung geleistet. Da sie selbst nicht gehbehindert ist, handelt es sich bei ihr nicht um Kosten einer außergewöhnlichen Belastung. Somit stellt sich auch nicht die Frage einer Vermögensumschichtung.

Bei der Restzahlung des Treppenliftes nach dem Tod des Gatten handelt es sich um eine Nachlassverbindlichkeit des Erblassers. Gemäß [§ 548 ABGB](#) übernimmt der Erbe die Verbindlichkeiten, die der Erblasser aus seinem Vermögen zu leisten gehabt hätte. Die Gattin war somit als Erbin verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu übernehmen. Diese sind bei der Ermittlung des Nachlasses anzusetzen und sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Bundesministerium für Finanzen, 20. Dezember 2012