

17. Dezember 2014

BMF-010222/0084-VI/7/2014

An

BMF-AV Nr. 186/2014

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

LStR 2002 - 2. Wartungserlass 2014

Im Rahmen der 2. laufenden Wartung 2014 werden gesetzliche Änderungen des Abgabenänderungsgesetzes 2014 ([BGBl. I Nr. 13/2014](#)), des Budgetbegleitgesetzes 2014 ([BGBl. I Nr. 40/2014](#)), die Änderung der [Sachbezugswerteverordnung](#) ([BGBl. II Nr. 29/2014](#)) und der [Pendlerverordnung](#) ([BGBl. II Nr. 154/2014](#)), sowie wesentliche Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts und höchstgerichtliche Entscheidungen in die LStR 2002 eingearbeitet.

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

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF des 2. Wartungserlasses 2014 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.

Rz 32a wird dahingehend ergänzt, dass Stipendien nach § 3 Abs. 1 Z 5 Kunstförderungsgesetz ebenfalls steuerfrei sind

32a

Bezüge und Beihilfen, die aufgrund [des Studienförderungsgesetzes 1992](#) geleistet werden, sind gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988](#) steuerfrei. [§ 1 Abs. 1 Studienförderungsgesetz 1992](#) regelt die Ansprüche von Studierenden, die ein Vollzeitstudium betreiben, auf Studienbeihilfen, Versicherungskostenbeiträge, Studienzuschüsse und Beihilfen für Auslandsstudien. Gemäß § 1 Abs. 2 leg. cit. können weiters auf Grund dieses Bundesgesetzes Fahrtkostenzuschüsse, Studienabschluss-Stipendien, Reisekostenzuschüsse, Sprachstipendien, Leistungsstipendien, Förderungsstipendien und Studienunterstützungen zuerkannt werden. Damit sind insbesondere auch Studienabschluss-Stipendien steuerfrei; die Höhe dieser Stipendien beträgt zwischen 500 Euro und 1.090 Euro monatlich ([§ 52b Studienförderungsgesetz 1992](#)).

Befreit sind auch Stipendien nach [§ 3 Abs. 1 Z 5 Kunstförderungsgesetz](#). Die Steuerbefreiung ist nicht auf Förderungen zur Abgeltung von Aufwendungen und Ausgaben beschränkt, sondern erstreckt sich auf das gesamte Stipendium (EStR 2000 Rz 101b).

In Rz 34 wird klargestellt, dass bei Bezug eines Stipendiums unterschiedliche Einkunftsarten vorliegen können

34

Stipendien, die nach Abschluss einer Ausbildung (Hochschulausbildung oder Universitätsausbildung) ausgezahlt werden (Postgraduate Stipendien, Forschungsstipendien und Habilitationsstipendien) sind grundsätzlich als Einkommensersatz anzusehen. Es ist daher immer von einem Erwerbseinkommen (Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. im Falle eines Dienstverhältnisses Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) auszugehen.

Wird das Stipendium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses bezogen, ist eine Einkommensermittlung nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften vorzunehmen.

In der Überschrift von Rz 51 wird ein Verweis gestrichen

3.3.8 Kaufkraftausgleichszulage, Auslandsverwendungszulage und Auslandsaufenthaltszulage ([§ 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#))

51

In einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechts stehende österreichische Staatsbürger, die ihren Dienort und ihren Wohnsitz nicht im Inland haben (Auslandsbeamte), sind in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ([§ 26 Abs. 3 BAO](#)).

Die Rz 70h wird im Hinblick auf Ersatzleistungen klargestellt

3.3.10a § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – unbefristete Rechtslage ab 2012

3.3.10a.1 Ausmaß der Begünstigung

70h

[§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2011 (AbgÄG 2011) regelt, dass ab dem Jahr 2012 60% der Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit steuerfrei sind.

Nicht steuerbare Ersätze gemäß [§ 26 EStG 1988](#) und Reiseaufwandsentschädigungen nach [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) sind nicht in die Bemessungsgrundlage der 60%-Grenze einzubeziehen.

Die Befreiung steht nur für jene Einkünfte zu, die für eine Leistungserbringung aufgrund der Auslandsentsendung bezogen werden und bezieht sich auf die steuerpflichtigen laufenden (monatlichen) Einkünfte.

Sonstige Bezüge gemäß [§ 67 EStG 1988](#) sind von der Befreiung nicht erfasst. Daher sind beispielsweise auch Zahlungen, die nach [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) zwar wie ein laufender Bezug zu versteuern sind, aber einen sonstigen Bezug darstellen, nicht von der Begünstigung des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) erfasst. **Auch Ersatzleistungen gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988](#) stellen trotz (teilweiser) Versteuerung wie ein laufender Arbeitslohn insgesamt einen sonstigen Bezug dar, weshalb die Steuerbefreiung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) darauf nicht anwendbar ist.**

Die Begünstigung ist mit dem Wert der jeweils maßgeblichen monatlichen Höchstbeitragsgrundlage nach dem [ASVG](#) gedeckelt. Diese Betragsbegrenzung ist auf den Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum ausgelegt. Sollte der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum nicht durchgehend ins Ausland entsendet worden sein, ist der Höchstbetrag aus der täglichen Höchstbeitragsgrundlage nach [§ 108 ASVG](#) abzuleiten, sodass nur ein anteiliger Höchstbetrag maßgeblich ist (siehe auch Rz 70s Beispiel 2).

Eine Hochrechnung nach [§ 3 Abs. 3 EStG 1988](#) hat nicht zu erfolgen.

Beispiel: Abrechnung Auslandsbezüge gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2011 (für Mai 2012)

<i>Laufende Bruttobezug Ausland</i>		<i>4.000,00</i>	
<i>SV</i>		<i>722,80</i>	
<i>LSt-Bmgl</i>		<i>3.277,20</i>	
<i>davon 60% steuerfrei</i>		<i>1.966,32</i>	
<i>davon 40% steuerpflichtig</i>		<i>1.310,88</i>	
<i>Einzubehaltende LSt</i>		<i>109,29</i>	<i>(1.310,88*0,365-369,18)</i>

Die Rz 102 zur Steuerfreiheit von Freitabak entfällt samt Überschrift aufgrund von Zeitablauf

Abschnitt 3.3.22: *entfällt*

Randzahl 102: *derzeit frei*

Die Rz 114 wird aufgrund eines Urteils des BFG ergänzt

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. **Ebenso sind** ganzjährig bezogene Pensionen **sowie ganzjährig** bezogene geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit **nicht bei der Hochrechnung zu berücksichtigen** (VwGH 20.07.1999, [94/13/0024](#), **BFG 05.03.2014, RV/6100112/2014**). Bei Bezug von Krankengeld anstelle des Arbeitslosengeldes oder der Notstandshilfe siehe Rz 671.

Erhöhung der Sachbezugswerte in Rz 154d ab 1.1.2015 aufgrund der Änderung gemäß [§ 5 Richtwertgesetz](#)

154d

Die anzusetzenden Sachbezugswerte betragen pro Quadratmeter des Wohnflächenausmaßes:

Bundesland	Richtwerte ab 1.1.2015	Richtwerte bis 31.12.2014	Richtwerte bis 31.12.2012	Richtwerte bis 31.12.2010
Burgenland	4,92 Euro	4,70 Euro	4,47 Euro	4,31 Euro
Kärnten	6,31 Euro	6,03 Euro	5,74 Euro	5,53 Euro
Niederösterreich	5,53 Euro	5,29 Euro	5,03 Euro	4,85 Euro
Oberösterreich	5,84 Euro	5,58 Euro	5,31 Euro	5,12 Euro
Salzburg	7,45 Euro	7,12 Euro	6,78 Euro	6,53 Euro
Steiermark	7,44 Euro	7,11 Euro	6,76 Euro	6,52 Euro
Tirol	6,58 Euro	6,29 Euro	5,99 Euro	5,77 Euro
Vorarlberg	8,28 Euro	7,92 Euro	7,53 Euro	7,26 Euro
Wien	5,39 Euro	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.

Die Rz 168, 169, 174a, 175, 175a, 177, 181, 183a, 186 und 187 werden aufgrund der Änderung der Sachbezugswerteverordnung geändert

4.2.4 Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz (§ 4 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ([Sachbezugswerteverordnung](#)), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 29/2014)

4.2.4.1 Verordnungstext

168

§ 4 (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und

Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal **720 Euro** monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. **Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.**

169

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 Kilometer, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal **360 Euro** monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

4.2.4.2 Definition des Begriffes „Kraftfahrzeug“ (Kfz) für den Anwendungsbereich des § 4 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ([Sachbezugswerteverordnung](#)), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 29/2014

174a

Kfz im Sinne des § 4 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge 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 **720 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.

Für Kalendermonate, für die das KFZ nicht zur Verfügung steht (auch nicht für dienstliche Fahrten), ist kein Sachbezugswert hinzuzurechnen. Ein Sachbezugswert ist dann zuzurechnen, wenn nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit, das arbeitgebereigene

Kraftfahrzeug privat zu verwenden, - wenn auch nur fallweise - nützt (VwGH 7.8.2001, [97/14/0175](#)).

Ein Sachbezugswert ist nicht anzusetzen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung praktisch ausschließen (zB ÖAMTC- oder ARBÖ-Fahrzeuge, Montagefahrzeuge mit eingebauter Werkbank), oder wenn Berufsschauffeure das Fahrzeug (PKW, Kombi, Fiskal-LKW), das privat nicht verwendet werden darf, nach der Dienstverrichtung mit nach Hause nehmen. Siehe auch Rz 744 und 745 **sowie Beispiel Rz 10175**.

Mit dem Sachbezugswert sind alle geldwerten Vorteile, die mit der Nutzung des arbeitgebereigenen KFZ üblicherweise verbunden sind, abgegolten. 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.

175a

Für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges wurde mit Wirksamkeit ab 1. **März 2014** der höchste zur Anwendung kommende Sachbezugswert von bisher **600** Euro auf **720** Euro erhöht. Die Anhebung des Sachbezugswertes ist auch für Fahrzeuge wirksam, die vom Arbeitgeber vor dem Jahr **2014** angeschafft und überlassen wurden, weil der geldwerte Vorteil des Arbeitnehmers im Zeitpunkt der Nutzung zu beurteilen ist und nicht vom Anschaffungszeitpunkt durch den Arbeitgeber abhängt.

Beispiel:

*Ein PKW wurde im Jahr **2013** um 50.000 Euro angeschafft. Der Sachbezugswert **beträgt im Jänner und Februar 2014 600 Euro** monatlich, **ab März 2014** beträgt er monatlich **720 Euro (1,5% von 50.000 Euro sind 750 Euro; da dies den Maximalbetrag von 720 Euro übersteigt, sind 720 Euro monatlich anzusetzen)**.*

177

Wird das firmeneigene KFZ nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten (einschließlich Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) nicht mehr als 500 Kilometer monatlich benützt, ist der Sachbezugswert im halben Betrag (maximal **360** Euro monatlich, bis **28. Februar 2014** maximal **300** Euro monatlich) anzusetzen. Außer dem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel zur Führung des in Rede stehenden Nachweises in Betracht (VwGH 18.12.2001, [2001/15/0191](#)). Beispielsweise ist es zulässig, dass die gesamte jährliche Kilometerleistung um jene für Dienstfahrten, die durch Reiserechnungen oder Reiseberichte nachgewiesen werden, vermindert wird; beträgt das Ergebnis höchstens 6.000 Kilometer, steht der halbe Sachbezugswert zu.

Verbietet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer, das firmeneigene KFZ über eine bestimmte Anzahl von Kilometern hinaus privat zu verwenden, dann hat der Arbeitgeber auch für die Wirksamkeit dieses Verbotes zu sorgen. Ein geeignetes Mittel dafür kann beispielsweise darin bestehen, dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmer zur Führung eines Fahrtenbuches verhält und dieses laufend kontrolliert (VwGH 27.2.2003, [99/15/0193](#)).

Ein niedrigerer Sachbezugswert als **360** Euro (bis Ende **Februar 2014 300** Euro) kann nur in den in § 4 Abs. 3 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge angeführten Fällen angesetzt werden. § 4 Abs. 3 dieser Verordnung verlangt weiters, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

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

Beispiel 1:

Ein Angestellter verwendet den Dienstwagen, Anschaffungskosten 22.000 Euro, regelmäßig für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die entsprechende Fahrtstrecke beträgt hin und zurück 10 Kilometer und wird im Monat an 20 Arbeitstagen zurückgelegt. Im Juli und August verwendet er das Fahrzeug für Urlaubsfahrten.

Variante 1:

Im Rahmen seines Urlaubs fährt er 2.000 Privatkilometer, Jahreskilometerleistung 4.000 Kilometer. Insgesamt fährt er also im Jahresdurchschnitt unter 500 Kilometer pro Monat, sodass während des ganzen Kalenderjahres (auch in den Monaten Juli und August) nur der halbe Betrag in Höhe von monatlich 165 Euro ($22.000 \times 1,5\% = 330$ Euro, davon die Hälfte = 165 Euro) zuzurechnen ist.

Variante 2:

Der Angestellte fährt während der Urlaubsmonate Juli, August insgesamt 5.200 Kilometer, Jahreskilometerleistung 7.200 Kilometer. In diesem Fall beträgt das durchschnittliche Ausmaß der Privatfahrten 600 Kilometer pro Monat, sodass während des gesamten Jahres der volle Sachbezugswert in Höhe von monatlich 330 Euro zuzurechnen ist. Wenn in den Kalendermonaten Jänner bis Juni nur der halbe Betrag zugerechnet wurde, ist die Lohnverrechnung entsprechend zu berichtigen.

Beispiel 2:

Ein Angestellter (Dienstwagen mit Anschaffungskosten 22.000 Euro) fährt während der Urlaubsmonate 5.200 Kilometer, benützt aber während des restlichen Jahres den Dienstwagen ausschließlich für berufliche Fahrten. In diesem Fall ist für das ganze Jahr der halbe Betrag in Höhe von monatlich 165 Euro zuzurechnen.

Siehe auch Beispiel Rz 10177.

181

Kosten für Sonderausstattungen (**zB integriertes Navigationsgerät**) zählen zu den Anschaffungskosten eines Fahrzeuges und sind daher für Zwecke der Sachbezugsermittlung zu berücksichtigen. Gegenstände, die eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen (**zB transportables Navigationsgerät**), sind unberücksichtigt zu lassen. Unberücksichtigt bleibt auch der Wert der Autobahnvignette.

183a

Hat ein Dienstnehmer den Vorteil der unentgeltlichen Nutzung mehrerer Kraftfahrzeuge für Privatfahrten (zB zwei oder mehrere PKW, PKW und Motorrad), ist ein Sachbezugswert für jedes einzelne Kraftfahrzeug anzusetzen. Bei entsprechend hohen Anschaffungskosten ist der Höchstbetrag von **720 Euro** (bis Ende **Februar 2014 600 Euro**) daher mehrmals (zB für jeden einzelnen PKW oder für PKW und Motorrad) anzusetzen.

Beispiel:

Dem Dienstnehmer stehen ein Van (Anschaffungskosten **34.000 Euro**) und ein Kleinwagen (Anschaffungskosten **16.500 Euro**) unentgeltlich zur Verfügung. Der monatliche Sachbezug beträgt daher **757,50 Euro** (1,5% von **34.000 Euro** zuzüglich 1,5% von **16.500 Euro**).

4.2.4.6 Kostenbeiträge des Arbeitnehmers

186

Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern grundsätzlich den Sachbezugswert. Dies gilt sowohl für laufende Kostenersätze (pauschal oder kilometerabhängig) als auch für einen einmaligen Kostenbeitrag bei der Anschaffung des Fahrzeuges durch den Arbeitgeber. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so kann der Sachbezugswert deshalb nicht gekürzt werden. Bei einmaligem Kostenbeitrag besteht das Wahlrecht, ob dieser auf acht Jahre verteilt bei der laufenden Sachbezugsbewertung abgezogen wird oder ob der Sachbezugswert von vornherein von den gekürzten Anschaffungskosten berechnet wird.

Beispiel 1:

<i>Anschaffungskosten</i>	<i>18.000,00 Euro</i>
<i>Kostenbeitrag</i>	<i>3.500,00 Euro</i>
<i>- Variante 1:</i>	
<i>Sachbezug 1,5% von 14.500 Euro</i>	<i>217,50 Euro</i>
<i>- Variante 2:</i>	
<i>Sachbezug 1,5% von 18.000 Euro</i>	<i>270,00 Euro</i>
<i>Abzüglich 12,5% von 3.500 Euro: 12</i>	<i>36,46 Euro</i>
<i>Sachbezug Variante 2</i>	<i>233,54 Euro</i>

Als Sachbezug **kann** der Wert nach der günstigeren Variante **angesetzt werden**.

Bei Überprüfung der Grenze von **720 Euro (360 Euro)** ist zunächst der Sachbezugswert mit 1,5% (0,75%) von den (maßgeblichen) Anschaffungskosten zu ermitteln und (bei Variante 2) eine allfällige Eigenleistung abzuziehen.

Beispiel 2:

<i>Anschaffungskosten</i>	<i>51.000,00 Euro</i>
<i>Kostenbeitrag</i>	<i>4.000,00 Euro</i>

- Variante 1:		
Sachbezug 1,5% von 47.000 Euro		705,00 Euro
- Variante 2:		
Anschaffungskosten	51.000,00 Euro	
Sachbezug 1,5% von	51.000,00 Euro	765,00 Euro
Abzüglich 12,5% von 4.000 Euro : 12		41,67 Euro
Zwischenergebnis		723,33 Euro
Sachbezug Variante 2 höchstens		720,00 Euro

Als Sachbezug **kann** der Wert nach der günstigeren Variante **angesetzt werden**.

Beispiel 3:

Anschaffungskosten	50.000,00 Euro
Kostenbeitrag laufend pro Monat	300,00 Euro
Sachbezug 1,5% von 50.000 Euro	750,00 Euro
Abzüglich Kostenbeitrag laufend	300,00 Euro
Sachbezug	450,00 Euro

4.2.4.7 Angemessenheitsprüfung

187

Die **betriebliche** Angemessenheitsprüfung ([§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#)) **für** Personen- und Kombinationskraftwagen **ist für den Bereich der Sachbezugsbewertung beim Arbeitnehmer unbeachtlich**. Laufende und einmalige Kostenbeiträge des Arbeitnehmers sind daher vor Wahrnehmung des Höchstbetrages von 720 Euro (bzw. 360 Euro) zu berücksichtigen (siehe Beispiele 2 und 3 in Rz 186).

In den Rz 197, 198, 199 und 200 wird die Voraussetzung einer flächendeckenden Parkraumbewirtschaftung sowie die taxative Aufzählung gestrichen

197

Der Sachbezugswert kommt nur zur Anwendung,

- wenn das Abstellen von KFZ auf öffentlichen Verkehrsflächen für einen bestimmten Zeitraum gebührenpflichtig ist und
- der vom Arbeitgeber bereitgestellte Parkplatz innerhalb des gebührenpflichtigen Bereichs liegt.

198

Eine Parkraumbewirtschaftung liegt vor, wenn sich diese nicht auf eine Straße oder einen Platz beschränkt, sondern für den Bereich von mehreren zusammenhängenden Straßenzügen gegeben ist. Befinden sich innerhalb der parkraumbewirtschafteten Zone einzelne Parkplätze, auf denen ein kostenloses Parken möglich ist, ändert dies nichts am Charakter der Parkraumbewirtschaftung.

Randzahlen 199 und 200: *derzeit frei*

Die Rz 222e zur unentgeltlichen Kontoführung bei Bankbediensteten wird samt Überschrift im Hinblick auf ein VwGH-Urteil eingefügt, die Rz 10221 wird gestrichen und Rz 221 angepasst

4.3.9 Unentgeltliche Kontoführung bei Bankbediensteten

222e

Wenn für Mitarbeiter oder ehemalige Mitarbeiter eines Bankinstitutes (alternativ) bei anderen Geldinstituten eine vergleichbare entgeltfreie Kontenführung wie im Arbeitgeberbetrieb ohne Weiteres möglich wäre, stellt die Unentgeltlichkeit der

Kontoführung keinen steuerbaren geldwerten Vorteil im Sinne des [§ 15 EStG 1988](#) dar (VwGH 21.05.2014, [2010/13/0196](#)).

4.3.4 Personalrabatte

221

Steuerpflichtige Einnahmen liegen auch dann vor, wenn dem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses Rabatte gewährt werden, die über die handelsüblich allen Endverbrauchern zugänglichen Rabatte hinausgehen. Zur Beurteilung, ob derartige steuerpflichtige Rabatte vorliegen, sind nicht die Vergleichspreise von Großhandelskunden heranzuziehen, sondern jene im Einzelhandel (vgl. VwGH 08.05.2003, [99/15/0101](#)). Gewährt ein Großimporteur für Personenkraftwagen seinen Arbeitnehmern Rabatte, die jenen an Wiederverkäufer entsprechen, liegt ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor. Ebenso liegen geldwerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis vor, wenn dem Arbeitnehmer Waren zu "Ausverkaufskonditionen" außerhalb der Ausverkaufszeiten überlassen werden. Der geldwerte Vorteil ergibt sich aus der Differenz zum handelsüblichen Preis unter Berücksichtigung der an Endverbraucher üblicherweise gewährten Rabatte (Mittelpreis des Verbrauchsortes).

Wird hingegen auch Einzelhandelskunden (zB bei Erreichen einer bestimmten Kaufsumme) ein höherer Rabatt gewährt und können die Arbeitnehmer diesen erhöhten Rabatt in Anspruch nehmen, dann stellt die Differenz zum "normalen" Rabatt dann keinen Sachbezug dar, wenn die Arbeitnehmer die gleichen Voraussetzungen erfüllen, wie sie dritte "Dauerkunden" erfüllen müssen, um den erhöhten Rabatt zu erhalten.

Beispiel:

Ein Einzelhandelsunternehmen gewährt den Kunden einen Rabatt in Höhe von 15%, wenn sie im Jahresdurchschnitt Waren von mehr als 2.000 Euro kaufen, andere Kunden bekommen einen 5-prozentigen Rabatt. Den eigenen Arbeitnehmern wird immer der erhöhte Rabatt von 15% eingeräumt. Bei Arbeitnehmern, die ebenfalls für mehr als 2.000 Euro einkaufen, liegt kein geldwerter Vorteil vor; bei allen anderen Arbeitnehmern liegen im Ausmaß der Differenz von 10 Prozentpunkten steuerpflichtige Einnahmen vor.

Randzahl 10221: entfällt

Die Rz 252b, 256, 258, 273 und 274 werden aufgrund der Novellierung der Pendlerverordnung adaptiert

5.4.1.3 Inkrafttreten der Pendlerverordnung

252b

Die [Pendlerverordnung](#) ist grundsätzlich ab der Veranlagung 2014 bzw. bei Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber ab 1. Jänner 2014 anwendbar. Ergeben sich durch die Anwendung der [Pendlerverordnung](#) für den Steuerpflichtigen steuerliche Nachteile, gilt die Pendlerverordnung erst ab 12. Februar 2014.

Das Formular L 34 EDV ist vom Arbeitnehmer bis spätestens 30. September 2014 beim Arbeitgeber abzugeben.

Wird vom Arbeitnehmer bis 30. September 2014 kein Formular L 34 EDV abgegeben, darf der Arbeitgeber ab 1. Oktober 2014 kein Pendlerpauschale und keinen Pendlereuro berücksichtigen.

Liegt dem Arbeitgeber ein Ausdruck des Pendlerrechners mit einem Abfragedatum vor dem 25. Juni 2014 vor, ist dieses Ergebnis im Rahmen der Lohnverrechnung nur bis 31. Dezember 2014 zu berücksichtigen. Für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen, sind ausschließlich Ausdrucke des Pendlerrechners mit einem Abfragedatum ab dem 25. Juni 2014 zu berücksichtigen.

Übergangsbestimmungen:

Liegt dem Arbeitgeber ein Ausdruck des Pendlerrechners mit einem Abfragedatum ab dem 25. Juni 2014 vor, gilt Folgendes:

Ergibt dieser Ausdruck gegenüber dem schon abgegebenen Ausdruck ein höheres Pendlerpauschale und/oder einen höheren Pendlereuro und liegt dieser Ausdruck bis 30. September 2014 beim Arbeitgeber vor, ist das höhere Pendlerpauschale und/oder der höhere Pendlereuro zu berücksichtigen. Der Arbeitgeber hatte bis spätestens 31. Oktober 2014 eine Aufrollung gemäß [§ 77 Abs. 3 EStG 1988](#) mit Wirkung ab 1. Jänner 2014 vorzunehmen ([§ 5 Abs. 2 Z 2 Pendlerverordnung](#)).

Ergibt dieser Ausdruck gegenüber dem schon abgegebenen Ausdruck ein geringeres Pendlerpauschale und/oder einen geringeren Pendlereuro, ist das geringere Pendlerpauschale und/oder der geringere Pendlereuro erstmalig für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen.

256

Ist die **Entfernung** bei der Hinfahrt oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere **Entfernung** ([§ 2 Abs. 3 Pendlerverordnung](#)).

258

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Streckenkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist die **schnellste** Straßenverbindung heranzuziehen. Beträgt die gesamte einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ohne Rundung zumindest 2 km (großes Pendlerpauschale) bzw. 20 km (kleines Pendlerpauschale), ist auf ganze Kilometer aufzurunden. Die so ermittelte Wegstrecke ist auch für Zwecke des Pendlereuro heranzuziehen.

5.4.9 Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber

273

Für die Berücksichtigung von Pendlerpauschale und Pendlereuro durch den Arbeitgeber hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber einen Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners (L 34 EDV) vorzulegen. Der Arbeitgeber hat diesen Ausdruck zum Lohnkonto zu nehmen ([§ 3 Abs. 6 Pendlerverordnung](#) iVm [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG 1988](#)) und ist gemäß [§ 62 EStG 1988](#) verpflichtet, das Pendlerpauschale und den Pendlereuro bei der Berechnung der Lohnsteuer zu berücksichtigen.

Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet zu prüfen, ob ein anderer Arbeitgeber dieses Arbeitnehmers gleichzeitig ebenfalls ein Pendlerpauschale berücksichtigt.

Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge und Absetzbeträge muss der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber innerhalb eines Monats mittels neuen Ausdrucks des Ergebnisses des Pendlerrechners (L 34 EDV) melden. **Die Richtigstellung einer fehlerhaften Programmierung bzw. die Beseitigung sonstiger Fehlersituationen (zB Fehlermeldung wegen Zeitüberschreitung) gelten ebenfalls als Änderung der Verhältnisse.** Die Pauschbeträge und Absetzbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet.

Das Erkenntnis des VwGH vom 16.2.2006, [2005/14/0108](#), wonach die Pauschbeträge nur für Zeiträume zu berücksichtigen sind, in denen typischerweise bloß kurzfristig die Fahrtaufwendungen ausfallen, führt zu keiner Änderung dieser Auslegung. Siehe auch Rz 263.

Ist die Verwendung des Pendlerrechners für den Arbeitnehmer nicht möglich (insbesondere weil die Wohnadresse im Ausland liegt), hat der Arbeitnehmer für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales und des Pendlereuro auf dem amtlichen Vordruck L 33 die Erklärung über das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen beim Arbeitgeber abzugeben. **Liefert der Pendlerrechner dauerhaft kein Ergebnis (insbesondere bei Fehlermeldung wegen Zeitüberschreitung), ist ebenfalls der amtliche Vordruck L 33 samt Nachweis der Fehlermeldung (Ausdruck des Pendlerrechners) beim Arbeitgeber abzugeben.**

274

Bei Zutreffen der Voraussetzungen können das Pendlerpauschale und der Pendlereuro innerhalb des Kalenderjahres auch für Zeiträume vor der Antragstellung vom Arbeitgeber berücksichtigt werden. Bei offensichtlich unrichtigen Angaben sind ein Pendlerpauschale und der Pendlereuro nicht zu berücksichtigen.

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt beispielsweise in folgenden Fällen vor:

- Ein Arbeitnehmer tätigt mit dem Pendlerrechner eine Abfrage für einen Sonntag, obwohl er von Montag bis Freitag beim Arbeitgeber arbeitet.

- Die verwendete Wohnadresse entspricht nicht den beim Arbeitgeber gespeicherten Stammdaten des Arbeitnehmers.
- Die verwendete Arbeitsstättenadresse entspricht nicht den tatsächlichen Verhältnissen.
- Das Pendlerpauschale wird für Strecken berücksichtigt, auf denen ein Werkverkehr eingerichtet ist (siehe Rz 750).
- Das Pendlerpauschale wird trotz Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte berücksichtigt.
- **Das Pendlerpauschale wird nach Behebung einer fehlerhaften Programmierung oder einer sonstigen Fehlersituation (zB Fehlermeldung wegen Zeitüberschreitung) berücksichtigt. Der Arbeitgeber haftet ab dem Zeitpunkt, in dem ihm die Behebung dieses Fehlers durch Mitteilung des Arbeitnehmers oder des Finanzamtes bekannt geworden ist.**

Keine offensichtliche Unrichtigkeit liegt beispielsweise in folgenden Fällen vor:

- Fahrplanänderungen des öffentlichen Verkehrsmittels
- Berücksichtigung des Pendlerpauschales bei Schichtdienst, Wechseldienst, Gleitzeit und sonstigen flexiblen Arbeitszeitmodellen bei grundsätzlich plausiblen Angaben des Arbeitnehmers (siehe Rz 257 und 262)

Das Zutreffen der Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro wird im Zuge der GPLA (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) überprüft. Stellt sich nachträglich heraus, dass nicht offensichtlich unrichtige Angaben des Arbeitnehmers zu einem falschen Ergebnis des Pendlerrechners geführt haben, wird der Arbeitnehmer im Rahmen einer Pflichtveranlagung gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) unmittelbar als Steuerschuldner in Anspruch genommen. Liegt dem Arbeitgeber für Zeiträume ab 1. Oktober 2014 kein L 34 EDV (L 33) vor, und berücksichtigt er dennoch weiterhin ein Pendlerpauschale, haftet der Arbeitgeber.

Siehe auch Beispiel Rz 10274.

In Rz 259a und Rz 352 wird klargestellt, dass Fahrtkosten jedenfalls mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt sind

5.4.2b Wochenpendler - Familienheimfahrten

259a

Wochenpendler, welche die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung erfüllen (Rz 341 ff), können für den Kalendermonat die tatsächlichen Kosten der Fahrten zum Familienwohnsitz berücksichtigen (Familienheimfahrten, Rz 354 ff).

Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, kann kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte berücksichtigt werden.

Gegebenenfalls steht ein Pendlerpauschale für die Entfernung von dem der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnsitz zur Arbeitsstätte zu.

Alternativ kann, bei Zurücklegen der entsprechenden Wegstrecke, anstatt der Familienheimfahrten ein aliquotes Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte berücksichtigt werden. Neben dem Pendlerpauschale können für die Wegstrecke, die über die 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden (vgl. Rz 352).

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer hat seinen Familienwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen mit eigenem Hausstand, Rz 343 f) im Ort A, der von seinem Beschäftigungsort B 150 km entfernt liegt; dort hat er einen weiteren Wohnsitz. Einmal wöchentlich fährt er an seinen Familienwohnsitz. Die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Familienheimfahrten liegen vor. Werden diese berücksichtigt, steht kein (aliquotes) Pendlerpauschale für diese Wegstrecke zu.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer hat seinen Familienwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen mit eigenem Hausstand, Rz 343 f) im Ort C, der von seinem Beschäftigungsort D 80 km entfernt liegt; dort hat er einen weiteren Wohnsitz. Einmal wöchentlich fährt er an seinen Familienwohnsitz. Die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Familienheimfahrten liegen nicht vor, weil eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz zumutbar ist. Da der Wohnsitz in C Familienwohnsitz ist, kann dieser Wohnsitz der Berechnung des Pendlerpauschales zu Grunde gelegt werden. In diesem

Fall steht dem Arbeitnehmer für vier Fahrten von seinem Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte ein Pendlerpauschale von einem Drittel zu.

Beispiel 3:

Ein Arbeitnehmer bewohnt ein Zimmer in der elterlichen Wohnung im Ort C (kein eigener Hausstand), der von seinem Beschäftigungsort D 80 km entfernt liegt; dort hat er einen Wohnsitz, der 1 km vom Beschäftigungsort entfernt ist. Einmal wöchentlich fährt er in die elterliche Wohnung. Die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Familienheimfahrten liegen nicht vor; die elterliche Wohnung stellt auch keinen Familienwohnsitz dar. Die Fahrtstrecke zur elterlichen Wohnung kann daher nicht für die Berechnung des Pendlerpauschales herangezogen werden. Maßgebend für die Berechnung des Pendlerpauschales ist daher die Wohnung am Beschäftigungsort. Für diese Fahrten steht im konkreten Fall kein Pendlerpauschale zu, weil die Mindestentfernungsvoraussetzung nicht vorliegt.

Beispiel 4:

Ein Arbeitnehmer hat seinen Familienwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen mit eigenem Hausstand, Rz 343 f) in Güssing (Entfernung zum Beschäftigungsort Wien 163 km). In Baden hat er einen weiteren Wohnsitz, von dem er zum Beschäftigungsort Wien pendelt (35 km). Einmal wöchentlich fährt er an seinen Familienwohnsitz in Güssing.

Macht der Arbeitnehmer für die Strecke Baden – Wien das Pendlerpauschale geltend, können für die wöchentlichen Fahrten zum Familienwohnsitz (bei Vorliegen der Voraussetzungen der Rz 355) in Güssing Familienheimfahrten steuerlich geltend gemacht werden.

Sind die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienheimfahrten) erfüllt und legt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung dennoch die Wegstrecke zum Familienwohnsitz zwischen vier und zehn Tagen im Kalendermonat zurück, können anstatt des aliquoten Pendlerpauschales für Wegstrecken über 60 km (ein Drittel bzw. zwei Drittel des Freibetrages) die tatsächlichen Kosten im Rahmen der Familienheimfahrten geltend gemacht werden. Neben dem Pendlerpauschale können für die Wegstrecke, die über die 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. **Der Gesamtbetrag (jeweiliges Pendlerpauschale und tatsächliche Fahrtkosten für die über 120 km hinausgehende Strecke) ist jedoch immer mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988](#) begrenzt (vgl. UFS 21.12.2005, RV/0321-I/05; UFS 08.04.2010, RV/1390-L/07; Rz 352).**

Sind die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienheimfahrten) erfüllt und legt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung dennoch die Wegstrecke zum Familienwohnsitz zumindest an elf Tagen im Kalendermonat zurück, steht das

Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km zu. Daneben können für die Wegstrecke, die über die 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden.

Maximal kann aber das höchste Pendlerpauschale gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988](#) berücksichtigt werden (vgl. Rz 352).

Siehe auch Beispiel Rz 10259.

352

Kehrt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung an mindestens elf Tagen im Kalendermonat zum Familienwohnsitz zurück, liegt kein Anwendungsfall für die Berücksichtigung von Familienheimfahrten vor, sondern es steht das Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km zu (vgl. Rz 259a).

Daneben können für die Wegstrecke, die über 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. **Der Gesamtbetrag (jeweiliges Pendlerpauschale und tatsächliche Fahrtkosten für die über 120 km hinausgehende Strecke) ist jedoch immer mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988](#) begrenzt** (vgl. UFS 21.12.2005, RV/0321-I/05; UFS 08.04.2010, RV/1390-L/07).

Allfällige Nächtigungskosten für jene Tage, an denen der Dienstnehmer nicht an seinen Familienwohnsitz zurückkehrt, sind gesondert absetzbar.

Insgesamt dürfen die genannten Aufwendungen (Pendlerpauschale, tatsächliche Fahrtkosten ab 120 km, (gelegentliche) Nächtigungskosten) aber nicht höher sein als die Kosten einer zweckentsprechenden Zweitwohnung und die mit dem Pendlerpauschale begrenzten Familienheimfahrten.

In Rz 272d werden Beispiel 2 und 3 gestrichen

5.4.8.3 Zusammentreffen von vollen und aliquoten Pendlerpauschalen

272d

Wird bei mehreren Dienstverhältnissen im Kalendermonat ein volles und ein aliquotes Pendlerpauschale von den Arbeitgebern berücksichtigt, sind die Wegstrecken im Zusammenhang mit dem aliquoten Pendlerpauschale im Rahmen der Veranlagung für das Ausmaß des Pendlerpauschales nur dann zu berücksichtigen, wenn dabei zusätzliche Wegstrecken für die Fahrten von der Wohnung zur weiteren Arbeitsstätte zurückgelegt werden, die noch nicht mit dem vollen Pendlerpauschale aus dem anderen Dienstverhältnis abpauschaliert sind.

Sind diese zusätzlichen Wegstrecken noch nicht abpauschaliert, kann grundsätzlich das aliquote Pendlerpauschale zusätzlich zum vollen Pendlerpauschale berücksichtigt werden, allerdings ist im Wege der Veranlagung zu beachten, dass der gesamte Pendlerpauschalefreibetrag mit dem vollem Pendlerpauschale für die gesamte (fiktive) Wegstrecke (aus beiden Dienstverhältnissen) begrenzt ist (Kontrollrechnung). Für diese Kontrollrechnung sind hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels jene Verhältnisse maßgebend, welche dem vollen Pauschale zugrunde liegen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer wird für den Arbeitgeber A jeweils von Montag bis Donnerstag tätig und fährt an diesen Tagen 55 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer wird zudem für den Arbeitgeber B jeweils am Freitag tätig und fährt 37 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale).

Arbeitgeber A berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 1.356 Euro

*Arbeitgeber B berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 232 Euro (696 * 1/3)*

Im Wege der Veranlagung ist das Pendlerpauschale auf 1.356 Euro zu kürzen, da das Pendlerpauschale, das beim Arbeitgeber A berücksichtigt wurde, bereits die Wegstrecke zum Arbeitgeber B abpauschaliert.

Die Rz 294 wird dahingehend konkretisiert, dass sie nur für Fahrten zwischen zwei oder mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit anzuwenden ist

294

Für Fahrten zwischen zwei oder mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit stehen Fahrtkosten (zB in Höhe des Kilometergeldes) zu (vgl. VwGH 09.11.1994, [92/13/0281](#)). Die Fahrten von der Wohnung zu jener Arbeitsstätte, an der der Arbeitnehmer langfristig (in der Regel im Kalenderjahr) im Durchschnitt am häufigsten tätig wird (Hauptarbeitsstätte) und die Fahrten von der Hauptarbeitsstätte zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale sowie dem Pendlereuro abgegolten. Ist die Hauptarbeitsstätte nicht eindeutig zu ermitteln, da der Arbeitnehmer gleich oft an mehreren Arbeitsstätten tätig wird, so gilt subsidiär jene Arbeitsstätte, die im Dienstvertrag als Hauptarbeitsstätte definiert ist.

Für Fahrten von der Hauptarbeitsstätte zu einer weiteren Arbeitsstätte und zurück zur Hauptarbeitsstätte stehen grundsätzlich Fahrtkosten zu. Werden an einem Tag zwei oder mehrere Arbeitsstätten angefahren, so stehen Fahrtkosten nur für jene Strecke zu, die die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung übersteigt.

Wird auf der Fahrt zwischen den beiden Arbeitsstätten die Wohnung aufgesucht, stehen keine tatsächlichen Fahrtkosten zu.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz im 9. Bezirk in Wien arbeitet am Vormittag im Büro im 22. Bezirk (Hauptarbeitsstätte; Entfernung Wohnung-Hauptarbeitsstätte 19 km), am Nachmittag im 17. Bezirk (Entfernung zur Hauptarbeitsstätte 24 km; Entfernung zur Wohnung 8 km). Für die Fahrten zwischen den Arbeitsstätten wird der eigene PKW verwendet. Für diese Fahrten steht das Kilometergeld für 13 km zu.

Die zurückgelegte Gesamtstrecke beträgt 51 km (19 km + 24 km + 8 km = 51 km). Davon stellen 38 km (2 x Entfernung Wohnung-Hauptarbeitsstätte) Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte dar, die durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten sind. Für die verbleibenden 13 km können Werbungskosten (Fahrtkosten) berücksichtigt werden.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnort Kitzbühel arbeitet täglich in seiner Hauptarbeitsstätte in Kitzbühel. Fallweise arbeitet er am Nachmittag in der Zweigstelle in Lienz. Für die Fahrt von der Hauptarbeitsstätte (in Kitzbühel) zur zweiten Arbeitsstätte (in Lienz), stehen zusätzliche Fahrtkosten für die Fahrten zwischen den beiden Mittelpunkten der Tätigkeit zu.

Beispiel 3:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnort Kitzbühel arbeitet täglich in seiner Hauptarbeitsstätte in Wörgl. Fallweise arbeitet er am Nachmittag in der Zweigstelle in Kitzbühel. Da die Fahrtkosten von der Hauptarbeitsstätte (in Wörgl) zur zweiten Arbeitsstätte (in Kitzbühel = Wohnort) bereits mit dem Pendlerpauschale abgegolten sind, stehen zusätzliche Fahrtkosten für die Fahrten zwischen den beiden Mittelpunkten der Tätigkeit nicht zu.

Beispiel 4:

Ein Angestellter einer Bankfiliale holt am Morgen in der Zentrale Unterlagen ab und fährt anschließend in die Filiale. Die Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Filiale stellen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar. Das Abholen der Unterlagen in der Zentrale begründet keinen Mittelpunkt der Tätigkeit. Kilometergelder können daher lediglich für einen allfälligen Umweg als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Beispiel 5:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnort Wr. Neustadt arbeitet am Vormittag **im 23 km entfernten** Baden und am Nachmittag **im 28 km entfernten** Gloggnitz. Er fährt in der Früh von Wr. Neustadt nach Baden, zu Mittag von dort nach Hause und von zu Hause nach Gloggnitz, wo er am Nachmittag arbeitet. Bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen wird die zusätzliche Wegstrecke für das Ausmaß des Pendlerpauschales berücksichtigt. **Da keine unmittelbaren Fahrten zwischen mehreren Arbeitsstätten stattfinden, steht nur ein volles Pendlerpauschale für die Wegstrecke von 51 km zu (analog zu Rz 272b).**

Beispiel 6:

Die Fahrtstrecke von Wohnort zur Hauptarbeitsstätte beträgt 20 km. Die Strecke von der Hauptarbeitsstätte zur Arbeitsstätte B beträgt 30 km, die Strecke zurück zur Wohnung beträgt 45 km. Der Arbeitnehmer fährt an einem Tag von der Wohnung zur Hauptarbeitsstätte, anschließend zur Arbeitsstätte B und schließlich zurück zur Wohnung. Es stehen zusätzliche Fahrtkosten für 55 km zu.

Die zurückgelegte Gesamtstrecke beträgt 95 km ($20 \text{ km} + 30 \text{ km} + 45 \text{ km} = 95 \text{ km}$). Davon stellen 40 km (2 x Entfernung Wohnung-Hauptarbeitsstätte) Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte dar, die durch den Verkehrsabsatzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten sind. Für die verbleibenden 55 km können Werbungskosten (Fahrtkosten) berücksichtigt werden.

In der Rz 406 wird der Verweis auf die Behandlung von Pharma-Vertretern als Vertreter iSd VO gestrichen, da bei dieser Berufsgruppe das wesentliche Kriterium der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften nicht gegeben ist

6.1.9 Vertreter

406

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst, als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Vertreter sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit (zB Kontrolltätigkeit, Durchführung und Leitung eines Projektes oder Inkassotätigkeit, **Pharmareferenten und -vertreter iSd Arzneimittelgesetzes**).

Siehe auch Beispiel Rz 10406.

Die Rz 586 und Rz 834 werden betreffend Berücksichtigung von Progressionseinkünften klargestellt

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

586

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. **Der Gesamtbetrag der Einkünfte umfasst auch solche, für die Österreich nach einem DBA kein Besteuerungsrecht zusteht (VwGH 24.5.2007, [2004/15/0051](#); BFG 30.6.2014, RV/4100587/2013).**

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

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

Bemessungsgrundlage für den Maximalbetrag iZm der Absetzbarkeit der Spenden ist der Gesamtbetrag der Einkünfte. Dieser beträgt 15.000 Euro (30.000 – 15.000). Die Absetzbarkeit der Spenden ist mit 10% dieses Betrages (ds. 1.500 Euro) begrenzt. Die

beantragten Spenden können daher nur im Ausmaß von 1.500 Euro berücksichtigt werden.

834

Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes ist das Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst. Progressionsvorbehaltseinkünfte gemäß [§ 3 EStG 1988](#) sind nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (VwGH 12.9.2001, [96/13/0066](#)). **Einkünfte, für die Österreich nach einem DBA kein Besteuerungsrecht zusteht, sind hingegen zu berücksichtigen (VwGH 24.5.2007, [2004/15/0051](#); BFG 30.6.2014, RV/4100587/2013).** Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des [§ 67 EStG 1988](#) enthalten, so sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#), anzusetzen.

Die Rz 631b wird hinsichtlich verfahrensrechtlicher Bestimmungen aktualisiert

631b

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

Die Übermittlung eines (neuen) Lohnzettels für die Nachzahlung **führt zu einer Bescheidänderung gemäß [§ 295a BAO](#)** eines bereits ergangenen Einkommensteuerbescheides. Ist ein Einkommensteuerbescheid für das entsprechende Jahr noch nicht ergangen, ist bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Veranlagung gemäß [§ 41 Abs. 1 oder 2 EStG 1988](#) vorzunehmen. Zur rückwirkenden

Pensionszuerkennung im Zusammenhang mit dem Alleinverdienerabsetzbetrag siehe Rz 773b.

Die Rz 631e wird aufgrund eines VwGH-Urteils zur Klarstellung der zeitlichen Zuordnung von Auszahlungen durch den IEF ergänzt

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

631e

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 161/2005 wurde der [§ 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988](#) dahingehend geändert, dass Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren – wie bisher nur für Pensionsnachzahlungen – dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entstanden ist. Die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren werden daher im Fall von Konkursen, die nach dem 31.12.2005 eröffnet werden, dem Kalendermonat zugeordnet, in dem der Anspruch entstanden ist. Zur Ausstellung von Lohnzetteln im Insolvenzverfahren siehe Rz 1177a. **Zur zeitlichen Zuordnung von Kündigungsentschädigungen bzw. Urlaubersatzleistungen im Insolvenzverfahren siehe VwGH 19.09.2013, [2011/15/0185](#) bzw. BFG 26.03.2014, RV/6100510/2013.**

Die Rz 669c samt Überschrift wird neu eingefügt und die Rz 676, 909, 911c, 1171 (samt Überschrift), 1172 und 1371 werden aufgrund des ab 1.1.2014 neu eingeführten Rehabilitationsgeldes sowie aufgrund des AbgÄG 2014 angepasst

9.1.3.31 Rehabilitationsgeld

669c

Das Rehabilitationsgeld gemäß [§ 143a ASVG](#) stellt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Zum Lohnsteuerabzug nach [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#) siehe Rz 1171 f.

676

Liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, ist Lohnsteuer gemäß [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#) auch bei Auszahlung der Krankengelder **und bei Auszahlung von Rehabilitationsgeld gemäß [§ 143a ASVG](#)** durch den Krankenversicherungsträger einzubehalten. Seitens der auszahlenden Stelle ist dabei den Meldeverpflichtungen gemäß [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#) nachzukommen. Werden von einem Versicherungsträger aufgrund verschiedener Versicherungsfälle mehrere Bezüge an einen Bezugsberechtigten geleistet, dann ist eine gemeinsame Versteuerung nur dann vorzunehmen, wenn die Leistungen steuerlich gleich zu behandeln sind. Diese Voraussetzung liegt vor, wenn die Leistungen entweder einheitlich gemäß [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#) oder einheitlich gemäß [§ 66 EStG 1988](#) zu versteuern sind. Leistungen aus einer gesetzlichen Krankenversorgung, die Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen sind, gelten immer als vorübergehende Bezüge im Sinne des [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#). Der im [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#) vorgesehene Freibetrag von **30 Euro (bis zum 31.12.2013 20 Euro)** steht pro Tag zu. Erfolgt eine monatliche Abrechnung, so kann der Kalendermonat mit 30 Tagen angenommen werden; daraus ergibt sich ein monatlicher Freibetrag von **900 Euro (bis zum 31.12.2013 600 Euro)**. Werden vorübergehende Bezüge von mehreren Versicherungsträgern gezahlt, dann hat jeder dieser

Versicherungsträger diesen Freibetrag zu berücksichtigen (siehe dazu auch Rz 1171 f). Die endgültige Besteuerung erfolgt im Zuge einer Pflichtveranlagung.

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

909

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

- andere Einkünfte von mehr als 730 Euro (siehe Rz 910-910b),
- gleichzeitiger Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden (siehe Rz 911 – 911b),
- Zufluss von Bezügen gemäß [§ 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 EStG 1988](#) (siehe Rz 911c – 911d) (Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung **bzw. Rehabilitationsgeld**, Rz 1171 f, Bezüge nach dem [Heeresgebührengesetz 2001](#), Rz 1173 ff, Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, Rz 1177, Zahlungen aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds, Rz 1177a, Bezüge aus Dienstleistungsscheck, Rz 655b und Rz 1177b, Bezüge gemäß [§ 33f Abs. 1 BUAG](#), Rz 1177c, Rückzahlung von Pensionsbeiträgen Rz 688),
- wenn ein Freibetragsbescheid bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde (siehe Rz 911e),
- wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag, der Alleinerzieherabsetzbetrag, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag oder Freibeträge nach [§ 62 Z 10 EStG 1988](#) berücksichtigt wurden, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen (siehe Rz 911f),
- wenn aufgrund 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 aufgrund 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.

13.1.3 Zufluss von Bezügen gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5 oder 9 EStG 1988

911c

Eine Pflichtveranlagung hat auch bei Erhalt von

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

Die Pauschalbesteuerung in Höhe von **36,5% (bis zum 31.12.2013 22%)** sowie die **Berücksichtigung des Freibetrages von 30 Euro (bis zum 31.12.2013 20 Euro) täglich für Bezüge gemäß [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#)** bzw. die Pauschalbesteuerung in Höhe von 22% sowie die Berücksichtigung des Freibetrages von 20 Euro täglich **für** Bezüge gemäß [§ 69 Abs. 3 EStG 1988](#) sind nur eine vorläufige Maßnahme im Rahmen des Lohnsteuerabzuges.

21.3 Bezüge aus der gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung sowie Rehabilitationsgeld ([§ 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](#) und bei Auszahlung von Rehabilitationsgeld gemäß [§ 143a ASVG](#) ist eine vorläufige Besteuerung durch die Versicherungsträger in Form eines festen Steuersatzes in der Höhe von **36,5% (bis zum 31.12.2013 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 **30 Euro (bis zum 31.12.2013 20 Euro)** täglich, anzuwenden. Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum beträgt die Kürzung **900 Euro (bis zum 31.12.2013 600 Euro)**. Wird ein 13. bzw. 14. Bezug zusätzlich ausgezahlt, hat von diesen Bezügen ein vorläufiger Lohnsteuerabzug zu unterbleiben.

Die vorläufige Besteuerung ist auch für Rehabilitationsgeldbezieher anzuwenden, für welche die Übergangsbestimmung gemäß [§ 669 Abs. 6a ASVG](#) zur Anwendung kommt, weil diese den Anspruch auf Rehabilitationsgeld gemäß [§ 143a ASVG](#) voraussetzt.

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 und bei Auszahlung von Rehabilitationsgeld gemäß [§ 143a ASVG](#) 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 **36,5% (bis zum 31.12.2013 22%)** einzubehalten, sondern die sich aufgrund der festen Steuersätze ergebende Steuer.

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

1172

Die Lohnsteuer nach [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#) ist ihrem Wesen nach als vorläufige Lohnsteuer und damit als eine Lohnsteuervorauszahlung anzusehen. Im Wege der Veranlagung ([§ 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#)) werden die erhaltenen Krankengelder und steuerpflichtigen Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversicherung **sowie die erhaltenen Rehabilitationsgelder** der vollen Tarifbesteuerung unterworfen. Zur Erfassung zu einer allfälligen Pflichtveranlagung haben die auszahlenden Stellen bis zum 31. Jänner (bei Übermittlung mittels Datenleitung oder Datenträger bis Ende Februar) des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel ([§ 84 EStG 1988](#)) auszustellen und an das FA der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist ein Siebentel des Krankengeldes bzw. der steuerpflichtigen Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversicherung (ausgenommen jene, die nach [§ 67 Abs. 4 EStG 1988](#) versteuert werden) **bzw. des Rehabilitationsgeldes** als sonstiger Bezug gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) auszuweisen.

Wurde neben den laufenden Bezügen zusätzlich ein 13. bzw. 14. Bezug ausgezahlt und davon keine Lohnsteuer einbehalten, ist bei der Ausstellung des Lohnzettels ungeachtet der Höhe des tatsächlich als Sonderzahlung ausgezahlten 13. bzw. 14. Bezuges ein Siebentel der Summe aus laufenden und sonstigen Bezügen als sonstiger Bezug gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) auszuweisen.

41.1.4 Gesetzliche Alterspension

1371

Unter gesetzliche Alterspension ist eine Pension zu verstehen, deren Anspruch aufgrund eigener Beitragsleistungen zu einer gesetzlichen Pensionsversicherung erworben wurde. Dazu zählen unter anderen Ruhegenüsse von öffentlich-rechtlichen Bediensteten, ausländische Pensionsansprüche bei Grenzgängern, Pensionsantritt aufgrund langer Versicherungsdauer, nicht hingegen Invaliditäts- und Berufsunfähigkeitspensionen **(Rehabilitationsgeld)** sowie Witwen- und Waisenpensionen.

Die Rz 700 wird hinsichtlich der Reisekostenersätze für Belegschaftsvertreter klargestellt

700

Eine Dienstreise nach [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) liegt dann vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt (1. Tatbestand) oder
- ein Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand).

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt eine Dienstreise jedoch nur bis zur Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit vor (siehe Rz 718 bis Rz 721).

Gehört es zum Aufgabenbereich des Arbeitnehmers eines Unternehmens, dass er an verschiedenen Standorten des Unternehmens tätig werden muss, und steht diesem Arbeitnehmer an den verschiedenen Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung, liegt bei Fahrten zu und zwischen diesen Standorten hinsichtlich Tages- und Nächtigungsgelder keine Dienstreise nach [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) vor. Die Fahrtkosten zwischen zwei Dienstorten können hingegen nicht steuerbar ersetzt werden. Ob an diesen weiteren Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist nicht von der konkreten Ausgestaltung des Arbeitsplatzes (zB eigenes Büro) abhängig, sondern aus funktionaler Sicht (organisatorische Eingliederung in dieser Arbeitsstätte) zu beurteilen. Tagesgelder sind ab dem ersten Tag steuerpflichtig.

Beispiel 1:

Der Mitarbeiter einer Lebensmittelkette ist Filialleiter an drei verschiedenen Standorten. Er verfügt nur in einer Filiale über ein eigenes Büro. Ausbezahlte Tagesgelder sind steuerpflichtig, unabhängig davon, wie oft er in den jeweiligen Filialen tätig wird.

Beispiel 2:

Ein Gebietsleiter, der einzelnen Filialleitern übergeordnet ist, aber in den einzelnen Filialen nicht unmittelbar organisatorisch eingegliedert ist, hat in den einzelnen Filialen keinen funktionalen Arbeitsplatz.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner ständigen Rechtsprechung (zB VwGH 20.02.2008, [2008/15/0015](#)) die Tätigkeit als Personalvertreter oder Betriebsratsmitglied als ein unbesoldetes Ehrenamt eingestuft und damit die Trennung von den Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis bekräftigt. Wenn ein Arbeitnehmer für diese Tätigkeit von der Arbeitsleistung (teilweise) freigestellt wurde, ist es daher schon aus begrifflicher Sicht denkunmöglich, dass dieser über Auftrag des Arbeitgebers Dienstreisen unternimmt. Gewährt der Arbeitgeber dennoch Vergütungen für Reisen als Belegschaftsvertreter, fallen diese nicht unter [§ 26 Z 4 EStG 1988](#). Da auch die Steuerbefreiung des [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) für bestimmte, vom Arbeitnehmer in Erfüllung der dienstlichen Pflichten zu verrichtende Arbeiten vorgesehen ist, kann bei einer (teilweisen) Freistellung von der Arbeitsleistung auch diese Bestimmung nicht zur Anwendung kommen.

Weil die vom Arbeitgeber in diesem Zusammenhang zu vergütenden Reisekosten steuerlich weder in [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) noch in [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) eingeordnet werden können, stellen sie steuerpflichtige Einnahmen aus der Tätigkeit als Belegschaftsvertreter dar. Bis zur Höhe dieser steuerpflichtigen Vergütungen können somit nach Maßgabe der einschlägigen Vorschriften für Tages- und Nächtigungsgelder sowie Fahrtkostenvergütungen Werbungskosten gemäß [§ 16 EStG 1988](#) vorliegen (vgl. Rz 225a).

Siehe auch Beispiel Rz 10700.

Die Rz 735c wird hinsichtlich der Höhe der steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen bei grenzüberschreitender Beschäftigung klargestellt

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 aufgrund 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 kollektivvertragsfähiger 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.

Grundsätzlich setzen alle als Begünstigungsvoraussetzung angeführten lohngestaltenden Vorschriften einen inländischen Arbeitgeber voraus (vgl. UFS 05.07.2013, RV/0286-F/11).

Gewährt ein ausländischer Arbeitgeber, bei dem die lohngestaltenden Vorschriften gemäß [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) nicht zur Anwendung gelangen, Reiseaufwandsentschädigungen aufgrund einer zwingend anzuwendenden, behördlich genehmigten, nicht einseitig abänderbaren ausländischen lohngestaltenden Vorschrift (zB Schweizer Spesenreglement, Deutscher Tarifvertrag), sind für diese bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen die Bestimmungen des [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) analog anzuwenden, wenn

- **dem Arbeitnehmer nach inländischer vergleichbarer lohngestaltender Vorschrift steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen zustehen würden und**
- **es zu keiner Besserstellung des Arbeitnehmers im Vergleich zu einer Beschäftigung in einem inländischen Betrieb kommt.**

Das bedeutet, dass die Steuerfreiheit der Höhe nach zweifach begrenzt ist, nämlich zum einen mit den fiktiv gebührenden Taggeldern laut inländischer lohngestaltender Vorschrift (zB Kollektivvertrag) und zum anderen mit den tatsächlich gewährten Spesen(ersätzen) laut der ausländischen lohngestaltenden Vorschrift (vgl. UFS 05.07.2013, RV/0286-F/11).

Ist ein ausländischer Arbeitgeber nicht aufgrund einer zwingenden ausländischen lohngestaltenden Vorschrift im Sinne der vorgenannten Ausführungen zur Zahlung von Reiseaufwandsentschädigungen verpflichtet, können grundsätzlich innerbetriebliche Vereinbarungen Basis für die steuerfreie Auszahlung sein, wobei auch in diesem Fall die Steuerfreiheit der Höhe nach mit den fiktiv gebührenden Taggeldern laut inländischer lohngestaltender Vorschrift (zB Kollektivvertrag) begrenzt ist.

Normiert ein inländisches (Bundes- oder Landes)Gesetz die Anwendung von lohngestaltenden Vorschriften iSd [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) auch für ausländische Arbeitgeber, können innerbetriebliche Vereinbarungen nicht Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein.

Beispiel:

Durch [BGBl. I Nr. 98/2012](#) wurde [§ 10a Abs. 3 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz](#) neu eingefügt: „Die für gewerblich überlassene Arbeitskräfte in Österreich geltenden Kollektivverträge sind auch auf aus dem Ausland nach Österreich überlassene Arbeitskräfte anzuwenden.“

Dadurch bleibt im Bereich der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich kein Platz mehr für eine innerbetriebliche Vereinbarung als Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tages- und Nächtigungsgeldern, da bereits eine lohngestaltende Vorschrift iSd [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) vorliegt, aufgrund derer der Arbeitgeber zur Zahlung von Reiseaufwandsentschädigungen verpflichtet ist.

Über das Ausmaß der kollektivvertraglichen Regelung gezahlte Tages- und Nächtigungsgelder sind ab 1.1.2013 (= Inkrafttretensdatum von [§ 10a AÜG](#)) steuerpflichtiger Arbeitslohn, sofern sie nicht nach [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) nicht steuerbar ausbezahlt werden können.

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 Rz 559, 795 und Rz 809 werden Redaktionsversehen berichtet

559

Gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften sind derzeit:

- Altkatholische Kirche (RGGI Nr. 99/1877)
- Armenisch-apostolische Kirche ([BGBl. Nr. 5/1973](#); vgl. auch [Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBl. I Nr. 20/2003](#))

- Evangelische Kirche Augsburgischen und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich ([BGBl. Nr. 182/1961](#)), bestehend aus den drei evangelischen Kirchen:
 - Evangelische Kirche Augsburgischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 [BGBl. Nr. 182/1961](#) und Einzelverlautbarungen)
 - Evangelische Kirche Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 [BGBl. Nr. 182/1961](#) und Einzelverlautbarungen)
 - Evangelische Kirche Augsburgischer und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 [BGBl. Nr. 182/1961](#) und Einzelverlautbarungen)
- Griechisch-orientalische Kirche (orthodoxe Kirche, [BGBl. Nr. 229/1967](#)), mit den nachfolgenden Kirchengemeinden:
 - Bulgarisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Iwan Rilski
 - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Dreifaltigkeit
 - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Georg
 - Rumänisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Auferstehung
 - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Nikolaus
 - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu Maria Schutz in Salzburg
 - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu Mariä Schutz in Graz
 - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu den hl. russischen Neumärtyrern und Bekennern in Linz
 - Serbisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Sava
- Evangelisch-methodistische Kirche in Österreich (EmK, [BGBl. Nr. 74/1951](#) idF [BGBl. II Nr. 190/2004](#))
- Freikirchen in Österreich ([BGBl. II Nr. 250/2013](#)):
 - Bund der Baptistengemeinden
 - Bund Evangelikaler Gemeinden

- ELAIA Christengemeinden
- Freie Christengemeinde – Pfingstgemeinde
- Mennonitische Freikirche
- Islamische Alevitische Glaubensgemeinschaft (ALEVI) in Österreich ([BGBl. II Nr. 133/2013](#))
- Islamische Glaubensgemeinschaft in Österreich (RGrBl. Nr. 159/1912 idF [BGBl. Nr. 466/1988](#))
- Israelitische Religionsgemeinschaft (RGrBl. Nr. 57/1890 idF [BGBl. Nr. 61/1984](#)) mit den Kultusgemeinden
 - Graz ([BGBl. Nr. 95/1956](#))
 - Innsbruck ([BGBl. Nr. 39/1952](#))
 - Linz ([BGBl. Nr. 123/1951](#))
 - Salzburg ([BGBl. Nr. 184/1952](#))
 - Wien ([BGBl. Nr. 60/1956](#))
- Jehovas Zeugen in Österreich ([BGBl. II Nr. 139/2009](#))
- Katholische Kirche (BGBl. II Nr. 2/1934):
 - Armenisch-katholische Kirche
 - Griechisch-katholische Kirche
 - Römisch-katholische Kirche
- Kirche Jesu Christi der Heiligen der letzten Tage, österreichischer Distrikt (Mormonen, [BGBl. Nr. 229/1955](#))
- Koptisch-orthodoxe Kirche in Österreich ([Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBl. I Nr. 20/2003](#))
- Neuapostolische Kirche in Österreich ([BGBl. Nr. 524/1975](#))
- Österreichische Buddhistische Religionsgesellschaft ([BGBl. Nr. 72/1983](#))

- Syrisch-Orthodoxe Kirche in Österreich ([BGBl. Nr. 129/1988](#), vgl. auch Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, [BGBl. I Nr. 20/2003](#))

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 29,20 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.

11.11 Pensionistenabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#))

809

Für Pensionisten tritt an die Stelle des Arbeitnehmerabsetzbetrages und des Verkehrsabsetzbetrages ein Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 Euro jährlich. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionseinkünften von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null. Maßgeblich für die Einschleifung **sind nicht die gesamten Jahreseinkünfte** (Pension zuzüglich anderer Einkünfte), sondern **nur die** Pensionseinkünfte.

Für die Einschleifung sind alle Pensionseinkünfte maßgeblich, die im Welteinkommen enthalten sind, unabhängig davon, ob ein Teil der Pensionseinkünfte als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der österreichischen Steuer freigestellt ist.

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

Siehe auch Beispiel Rz 10809.

In den Rz 839, 839b bis 839f, 839h und Rz 1198 wird die Kurzbezeichnung Sozialministeriumservice ergänzt und es werden Anpassungen an die neue Rechtslage durchgeführt

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 (**bis 31.03.2012**).
- Die Sozialversicherungsträger: Bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.

- Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (**Sozialministeriumservice**): 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 (**Sozialministeriumservice**) 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.

12.5.1.1 Antragstellung beim Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice)

839b

Behinderte Menschen, die in Österreich einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, haben zum Nachweis der Behinderung bei der örtlich zuständigen Landesstelle des Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (**Sozialministeriumservice**) einen Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses nach dem [Bundesbehindertengesetz](#) (BBG), BGBl. Nr. 283/1990, zu stellen.

Die Anträge auf Ausstellung eines Behindertenpasses sind bei der jeweiligen Landesstelle des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (**Sozialministeriumservice**; auch im Internet unter www.help.gv.at, HELP-Amtshelfer für Behinderung, Behindertenpass) sowie bei jedem Finanzamt erhältlich.

Dem Antrag sind vorhandene Unterlagen zur Behinderung (insbesondere ausführliche ärztliche Gutachten) und ein Lichtbild (Passbild, nicht älter als ein halbes Jahr) anzuschließen.

Alle Eingaben und die Ausstellung des Behindertenpasses sind gebührenfrei ([§ 51 BBG](#)).

839c

Der Grad der Behinderung wird durch ärztliche Sachverständige des Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (**Sozialministeriumservice**) festgestellt.

Für unbeschränkt Steuerpflichtige ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (zB bei Option nach [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#)) kann im Amtshilfeverfahren durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (**Sozialministeriumservice**) ein Gutachten betreffend den Grad der Behinderung für das Finanzamt erstellt werden.

Eine Bindungswirkung an ausländische Bescheide, **mit denen ein Grad der Behinderung festgestellt wird**, besteht nicht. Zur Erlangung einer Begünstigung nach dem [BEinstG](#) ist es erforderlich, in Österreich **die Zugehörigkeit zum Personenkreis der begünstigten Behinderten im Sinne des [BEinstG](#)** zu beantragen (OGH 05.04.2013, [8 Ob A 50/12d](#)).

12.5.1.2 Ausstellung des Behindertenpasses

839d

Ein Behindertenpass kann nur bei einem festgestellten Grad der Behinderung von mindestens 50% ausgestellt werden ([§ 40 BBG](#)). Der Behindertenpass hat neben den persönlichen Daten auch den festgestellten Grad der Behinderung oder die Minderung der Erwerbsfähigkeit zu enthalten ([§ 42 BBG](#)). Zusätzliche Eintragungen sind möglich und können vom behinderten Menschen beantragt werden. Diese zusätzlichen Eintragungen erleichtern die Beurteilung der Frage, ob Freibeträge nach der [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996, zustehen.

Beispiele für zusätzliche Eintragungen:

- Hinweise auf das Erfordernis einer Krankendiätverpflegung im Sinne des [§ 2 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996:
 - „Diät 1“ oder „D 1“: Gesundheitsschädigung gemäß § 2 Abs. 1 erster Teilstrich liegt vor (Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids)

- „Diät 2“ oder „D 2“: Gesundheitsschädigung gemäß § 2 Abs. 1 zweiter Teilstrich liegt vor (Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit)
- „Diät 3“ oder „D 3“: Diätverpflegung gemäß § 2 Abs. 1 dritter Teilstrich ist erforderlich (Magenkrankheit oder eine andere innere Krankheit)
- Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel **wegen dauernder Mobilitätseinschränkungen auf Grund einer Behinderung; Ausweis gemäß [§ 29b StVO 1960](#) (wenn bereits ausgestellt)**
- **Einschränkungen des Sehvermögens: hochgradig sehbehindert, blind oder taubblind**
- **Einschränkungen des Hörvermögens: schwer hörbehindert oder gehörlos**
- **benötigt einen Assistenzhund**

Im Verfahren auf Ausstellung eines Behindertenpasses ergeht ein ausführliches Gutachten, das dem Finanzamt über Aufforderung im Einzelfall vorgelegt werden kann.

Ein Behindertenpass kann vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (**Sozialministeriumservice**) auch befristet ausgestellt werden. Die neuerliche Untersuchung kann zur Verlängerung des Behindertenpasses oder auch zu seiner Einziehung führen.

Wird dem Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses nicht stattgegeben, weil der vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (**Sozialministeriumservice**) festgestellte Grad der Behinderung 50% nicht erreicht, ist ein Bescheid zu erlassen. Der Abweisungsbescheid enthält den vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (**Sozialministeriumservice**) festgestellten Grad der Behinderung, sofern dieser mindestens 25% beträgt.

12.5.1.3 Beschwerde gegen Bescheide des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice)

839e

Ein Bescheid, mit dem ein Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses abgewiesen wird, oder mit dem ein bereits ausgestellter Behindertenpass entzogen wird, ist mit **Beschwerde**

bekämpfbar ([§ 45 Abs. 2 BBG](#)). Da sich der Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses auch auf den festgestellten Grad der Behinderung richtet, kann auch gegen den festgestellten Grad der Behinderung **Beschwerde** erhoben werden, wenn dieser nach Auffassung des behinderten Menschen zu niedrig ist (zB 60% statt vermeintlich 80%). Das Recht, **Beschwerde** zu erheben, besteht auch bei Verweigerung der Eintragung eines zusätzlichen Vermerkes.

Über die **Beschwerde** entscheidet **das Bundesverwaltungsgericht**.

12.5.1.4 Wirkung der Feststellungen des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice)

839f

Die rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses ist nicht möglich.

Die im Laufe eines Kalenderjahres erfolgte Feststellung des Grades einer Behinderung gilt für Zwecke der Steuerermäßigung aus Vereinfachungsgründen immer für das ganze Kalenderjahr. Werden in einem Kalenderjahr vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (**Sozialministeriumservice**) aufgrund mehrerer Befunde (zB aufgrund eines Antrages auf Neufestsetzung oder einer Neuuntersuchung bei Befristung) unterschiedliche Grade der Behinderung festgesetzt, ist aus Vereinfachungsgründen für das ganze Kalenderjahr der höhere festgestellte Grad der Behinderung anzusetzen.

Ist die Behinderung die Folge eines Ereignisses (z.B. eines Unfalles, einer Operation oder Spitalsaufenthalt im Zuge einer schweren Erkrankung), gilt der festgestellte Grad der Behinderung aus Vereinfachungsgründen für Zwecke der Steuerermäßigung immer rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses (Unfall, Operation, Spitalsaufenthalt).

In anderen Fällen ist die rückwirkende Feststellung eines Grades der Behinderung grundsätzlich nicht möglich.

839h

Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des [§ 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idGF kann durch eine Bescheinigung eines Arztes oder

durch eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen **(Sozialministeriumservice)** erfolgen **(siehe Rz 839d)**.

Liegt bei einer Einstufung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen **(Sozialministeriumservice)** eine mindestens 25-prozentige Behinderung vor und beträgt davon der Anteil der Behinderung wegen des die Diät erfordernden Leidens mindestens 20% im Sinne **der Einschätzungsverordnung oder** der Richtsatzverordnung (Zusatzeintragung entsprechend Rz 839d), entfällt der Abzug des Selbstbehaltes im Sinne des [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#). In allen anderen Fällen ist ein Selbstbehalt im Sinne des [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) abzuziehen.

1198

Gemäß [§ 3 Abs. 1 des Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetzes](#) (IESG), BGBl. Nr. 324/1977 idgF, gebührt das Insolvenz-Entgelt in der Höhe des gesicherten Anspruches, vermindert um die gesetzlichen Abzüge, die von den öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Insolvenzverfahren geltend zu machen sind. Der Arbeitnehmer erhält daher seine Bezüge sowohl im Falle eines Ausgleiches als auch im Falle eines Konkurses "netto" ausbezahlt. Zahlungen aufgrund eines Konkursverfahrens und eines Ausgleichsverfahrens sind gleich zu behandeln.

In beiden Fällen ist gemäß [§ 69 Abs. 6 EStG 1988](#) vom Insolvenz-Entgelt-Fonds ein Lohnzettel auszustellen.

Im Insolvenzverfahren werden die gemäß [§ 3 Abs. 1 IESG](#) das Ausmaß des Insolvenz-Entgelts mindernden (fiktiv berechneten) Lohnsteuerbeträge zugleich als Konkurs- (Ausgleichs-)Forderung (bedingt) angemeldet. Sollte zum Zeitpunkt der Anmeldung die genaue Ermittlung dieser Lohnsteuerforderung (noch) nicht möglich sein, bestehen keine Bedenken, die entsprechenden Beträge zu schätzen.

Die Rz 847 wird im Hinblick auf ein VwGH-Urteil der Begriff „Kraftfahrzeug“ klargestellt

12.5.2.4 Körperbehinderung mit KFZ- oder Taxinutzung

847

Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel aufgrund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro (153 Euro bis einschließlich Kalenderjahr 2010) monatlich zu berücksichtigen ([§ 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idgF). Das Vorliegen einer Körperbehinderung ist durch

- einen Ausweis gemäß [§ 29b Straßenverkehrsordnung 1960](#),
- einen ("alten") Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß [§ 2 Abs. 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1952](#),
- eine vor dem 1. Jänner 2005 erfolgte Feststellung im Sinne des [§ 36 Abs. 2 Z 3 BBG](#) oder
- **die Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Mobilitätseinschränkung auf Grund einer Behinderung im Behindertenpass ([BGBl. II Nr. 495/2013](#)) bzw. die bis 31.12.2013 erfolgte Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass ([§ 42 Abs. 1 BBG](#))**

nachzuweisen.

Bereits bestehende Nachweise bleiben weiterhin gültig.

Besitzt ein Kraftfahrzeug aufgrund seiner Beschaffenheit eine im Wesentlichen nur eingeschränkte Verkehrsfähigkeit (zB führerschein- und zulassungsfreies Elektromobil), liegt kein Kraftfahrzeug iSd [§ 3 Abs. 1 der VO über außergewöhnliche Belastungen](#) vor. Bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen

kann es sich aber um ein Hilfsmittel iSd [§ 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen](#) handeln (VwGH 27.02.2014, [2011/15/0145](#)).

Die Rz 1013 wird im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH klargestellt

1013

- Musiklehrer: Die nach einem vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan im Sinne der Rz 992 unterrichten, beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#). Werden sie an anderen Lehrgängen oder an Einrichtungen tätig, die vorwiegend Erwachsenenbildung betreiben, ist nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988](#) (Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#)) vorliegt (siehe auch Rz 992 und 993). Hiefür ist die Rechtsprechung zu § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 maßgeblich (vgl. VwGH 24.06.2004, [2001/15/0113](#), VwGH 19.12.1990, [89/13/0131](#), UFS 06.08.2009, RV/0611-G/07).

Aufgrund des Entfalles der Befristung der Solidarabgabe mit AbgÄG 2014 wird die Rz 1054a gestrichen und Rz 1069a samt Überschrift geändert

19.2 Sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988

19.2.1 Voraussetzungen

Randzahl 1054a: *entfällt*

**19.2.5 Sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (Solidarabgabe) -
Rechtslage ab 1.1.2013**

1069a

Für Lohnzahlungszeiträume **ab** Jänner 2013 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>
<i>Brutto</i>	<i>4.000,00</i>	<i>4.000,00</i>
<i>Sozialversicherung (angenommen)</i>	<i>682,80</i>	<i>682,80</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>161,83</i>	<i>199,03</i>
<i>Netto</i>	<i>3.155,37</i>	<i>3.118,17</i>

Beispiel 2:

Monatsbezug 30.000 Euro

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

Beispiel 3:

Monatsbezug 45.000 Euro

<i>Arbeitnehmer</i>	<i>Urlaubsgeld</i>	<i>Weihnachtsgeld</i>
<i>Brutto</i>	<i>45.000,00</i>	<i>45.000,00</i>
<i>Sozialversicherung (angenommen)</i>	<i>1.444,12</i>	<i>0,00</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>6.472,89</i>	<i>16.267,90</i>
<i>Netto</i>	<i>37.082,99</i>	<i>28.732,10</i>

Die Rz 1076, 1085, 1085a, 1087a, 1087c, 1087e, 1087f, 1089 und 1089a, 1090, 1100, 1102a, 1102b, 1104b sowie 1114d werden aufgrund des AbgÄG 2014 und des Budgetbegleitgesetzes 2014 angepasst und Rz 1104 gestrichen

1076

Abfertigungen an Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft können nicht als gesetzliche Abfertigungen im Sinne des [§ 67 Abs. 3 EStG 1988](#) versteuert werden, weil Vorstandsmitglieder nicht dem [Angestelltengesetz](#) unterliegen (VwGH 27.9.2000, [2000/14/0087](#)). Eine auf Grund eines Vorstandsvertrages bezahlte Abfertigung ist daher gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) zu versteuern. War das Vorstandsmitglied aber vorher beim selben Arbeitgeber in einem Angestelltenverhältnis tätig und wurde dieser Zeitraum nicht

abgefertigt, ist hierfür der Abfertigungsanspruch auf der Basis des letzten Angestelltengehaltes als Nachzahlung einer Abfertigung gemäß [§ 67 Abs. 3 EStG 1988](#) zu versteuern. Dieser gesetzliche Abfertigungsanspruch kürzt in der Folge jedoch das nach [§ 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) ermittelte, steuerlich begünstigte Ausmaß.

1085

Das Gesetz nennt als Beispiele die freiwillige Abfertigung und Abfindung. Hinsichtlich Sterbegelder und Todfallsbeiträge siehe Rz 1085a.

Tantiemen, Pensionsabfindungen, Umsatzbeteiligungen, Gewinnbeteiligungen, Bilanzremunerationen, Leistungsprämien, eine auf den Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses vorverlegte Jubiläumsgabe, oder die Weiterbezahlung der Bezüge eines verstorbenen Arbeitnehmers bis Monatsende zählen nicht zu solchen Bezügen (VwGH 5.3.1969, [1866/67](#); VwGH 31.10.2000, [98/15/0122](#)). **Ebenso sind Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume nicht unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu subsumieren (vgl. VwGH vom 15.09.2011, [2007/15/0231](#) sowie die Klarstellung durch das Budgetbegleitgesetz 2014, [BGBl. I Nr. 40/2014](#)).**

1085a

Wird im Fall des Todes eines aktiven Arbeitnehmers Sterbegeld ausbezahlt und erhält der Rechtsnachfolger keine Bezüge (Aktiv- oder Pensionsbezüge) vom Arbeitgeber des Verstorbenen, ist das Sterbegeld gemäß [§ 32 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) beim Rechtsnachfolger nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen zu versteuern. **Ist § 67 Abs. 6 EStG 1988 auf Grund der Z 7 nicht mehr anwendbar, hat die Besteuerung des Sterbegeldes gemäß § 32 EStG 1988 in Verbindung mit § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen zu erfolgen.** Der Lohnzettel ist auf den verstorbenen Arbeitnehmer auszustellen, da gemäß [§ 32 Z 2 EStG 1988](#) solche Bezüge bei der Veranlagung der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen sind.

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

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

Erhält der Rechtsnachfolger nach einem verstorbenen Firmenpensionisten keine Firmenpension (Hinterbliebenenversorgung), sondern nur ein Sterbegeld, ist dieses gem. [§ 32 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) beim Rechtsnachfolger nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen zu versteuern. [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) kann nicht angewendet werden, weil der Bezug einer Firmenpension kein Dienstverhältnis gem. [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) begründet.

Als Rechtsnachfolger gilt jede Person, an die Sterbegeld ausgezahlt wird, wobei kein Unterschied besteht, ob das Sterbegeld nach den Bezügen des Verstorbenen bemessen wird, einen vereinbarten Absolutbetrag darstellt oder sich nach der Höhe der tatsächlichen Kosten des Begräbnisses orientiert.

1087a

Gemäß [§ 67 Abs. 6 Z 7 EStG 1988](#) gelten die Bestimmungen des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer Betrieblichen Vorsorgekasse bestehen. Die Begünstigung des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) kommt nicht zum Tragen, wenn für neue Dienstverhältnisse ab 1. Jänner 2003 laufende Beiträge nach dem neuen System in eine Betriebliche Vorsorgekasse gezahlt werden (dies bezieht sich auch auf die Bestimmung des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) im Zusammenhang mit einem Sozialplan).

Wird bei Dienstverhältnissen, die vor dem 1. Jänner 2003 begonnen wurden, eine freiwillige Abfertigung ausbezahlt, steht die Begünstigung des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) **nach Maßgabe der Rz 1087b ff** zu.

1087c

Wird das "alte" Abfertigungssystem für Anwartschaftszeiträume bis zu einem bestimmten Übertrittsstichtag weiter geführt, die gesamten Altabfertigungsansprüche eingefroren und lediglich für künftige Anwartschaftszeiträume das neue System gewählt, sind für die Anwendung des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) nur Zeiträume bis zum Übertrittsstichtag maßgeblich (hinsichtlich der Berücksichtigung der Vordienstzeiten siehe Rz 1087f).

Beispiel:

*Am 1. März 2003 erfolgt der Übertritt in das neue System. Das Dienstverhältnis hat am 1. Februar 1992 begonnen und wird am 15. **Februar 2014** beendet. Gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) sind nur Zeiten bis zum 1. März 2003 zu berücksichtigen (ohne Vordienstzeiten 11 Jahre, 1 Monat).*

Wird bei Beendigung des Dienstverhältnisses eine freiwillige Abfertigung gezahlt, ist davon gemäß [§ 67 Abs. 6 Z 1 und 2 EStG 1988](#) mit 6% zu versteuern:

Bei Auszahlung vor dem 01.03.2014:

- ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (siehe Rz 1087a)
- zuzüglich 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis vom 1. Februar 1992 bis 1. März 2003 = 11 Jahre)

Bei Auszahlung nach dem 28.02.2014:

- **ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; höchstens das Neunfache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß [§ 108 ASVG](#)**
- **zuzüglich 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis vom 1. Februar 1992 bis 1. März 2003 = 11 Jahre); höchstens 4 mal das Dreifache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß [§ 108 ASVG](#).**

1087e

Wird zur vollen Übertragung bestehender Anwartschaften an eine Betriebliche Vorsorgekasse nicht der gesamte zum Zeitpunkt der Übertragung bestehende (fiktive) kollektivvertragliche oder gesetzliche Abfertigungsanspruch übertragen, steht die Begünstigung des [§ 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) auch dann zu, wenn an Stelle des vertraglich vereinbarten "nachzuschießenden" Betrages eine freiwillige Abfertigung gezahlt wird. Der Übertragungsbetrag (einschließlich Verzugszinsen) vermindert den gemäß [§ 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) begünstigt zu versteuernden Betrag (hinsichtlich der Berücksichtigung der Vordienstzeiten siehe Rz 1087f).

Beispiel:

Der Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Übertragen werden 60% dieses fiktiven Anspruches. Der Arbeitgeber ist vertraglich verpflichtet 40% dieses fiktiven Anspruches als freiwillige Abfertigung zu leisten, wenn der Arbeitnehmer innerhalb von 5 Jahren nach der Übertragung gekündigt wird.

Gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) sind bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit 6% zu versteuern:

Bei Auszahlung vor dem 01.03.2014:

- ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (siehe Rz 1087a)
- zuzüglich 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis elf Jahre); abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die Betriebliche Vorsorgekasse geleistet wurde.

Bei Auszahlung nach dem 28.02.2014:

- **ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; höchstens das Neunfache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß [§ 108 ASVG](#)**
- **zuzüglich 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; höchstens 4 mal das Dreifache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß [§ 108 ASVG](#); abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die Betriebliche Vorsorgekasse geleistet wurde.**

1087f

Wird ein Teil der Altabfertigungsanswartschaften an eine Betriebliche Vorsorgekasse übertragen und ein Teil eingefroren, kann analog zur Regelung gemäß [§ 26 Z 7 lit. d EStG 1988](#) (Rz 766f) die Begünstigung des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) nur hinsichtlich des nicht übertragenen (eingefrorenen) Teiles angewendet werden. Dabei vermindert der Übertragungsbetrag (einschließlich Verzugszinsen) den gemäß [§ 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) begünstigt zu versteuernden Betrag.

Beispiel:

Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbaren mit 1. März 2003 den Übertritt in das neue System. Der gesetzliche Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt des Übertritts beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Zur Anwartschaftsabfindung (für die Dauer des bisherigen Dienstverhältnisses) werden für einen Zeitraum von fünf Jahren drei Monatsentgelte in eine Betriebliche Vorsorgekasse übertragen. Bei Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis wird eine freiwillige Abfertigung im Ausmaß von 6 Monatsentgelten gewährt, die dem Arbeitnehmer als Anrechnung von Vordienstzeiten zugesichert wurde. Der

Arbeitnehmer weist Dienstzeiten im Ausmaß von 8 Jahren nach – für diesen Zeitraum wurde bisher keine Abfertigungszahlung geleistet.

Gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) sind bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit 6% zu versteuern:

Bei Auszahlung vor dem 01.03.2014:

- ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (siehe Rz 1087a)
- zuzüglich 6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis 11 Jahre, Vordienstzeiten 8 Jahre, zusammen 19 Jahre); abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die Betriebliche Vorsorgekasse geleistet wurde.

Bei Auszahlung nach dem 28.02.2014:

- ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; höchstens das Neunfache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß [§ 108 ASVG](#)
- zuzüglich 6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate (Dienstverhältnis 11 Jahre, Vordienstzeiten 8 Jahre, zusammen 19 Jahre); höchstens 6 mal das Dreifache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß [§ 108 ASVG](#); abzüglich des Betrages, der zur Übertragung von Altabfertigungsansprüchen in die Betriebliche Vorsorgekasse geleistet wurde.

19.6.3 Zusätzliche Begünstigung für freiwillige Abfertigungen

1089

Die Begünstigung des [§ 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) kommt nur bei Gewährung einer freiwilligen Abfertigung zur Anwendung. Sie hängt ausschließlich davon ab, ob und inwieweit der Arbeitnehmer seine Dienstzeit nachweist. Da das Gesetz nur von Dienstzeit spricht, ist es gleichgültig, ob diese Dienstzeit bei ein und demselben Arbeitgeber bzw. bei verschiedenen Arbeitgebern verbracht worden ist. Sofern ein geeigneter Nachweis über die geleistete Dienstzeit und die ausbezahlten bzw. nicht bezahlten Abfertigungen erbracht wird, können selbst Dienstzeiten bei ausländischen Arbeitgebern berücksichtigt werden. Auch Dienstzeiten bei einem früheren Arbeitgeber für ein durch Karenzierung unterbrochenes Dienstverhältnis dürfen bei der Begünstigung des [§ 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) nicht unberücksichtigt bleiben (VwGH 2.8.2000, [99/13/0106](#)).

1089a

Aus dem Wortlaut des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) ergeben sich in Bezug auf die Abfertigungsansprüche zwei Kürzungskomponenten:

- Die während der **in** [§ 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) genannten nachgewiesenen Dienstzeit bereits erhaltenen Abfertigungen im Sinne des [§ 67 Abs. 3 EStG 1988](#) oder gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#), sowie
- die bestehenden Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des [§ 67 Abs. 3 EStG 1988](#) (vgl. VwGH 13.9.1988, [87/14/0146](#); VwGH 2.8.2000, [99/13/0106](#)).
- Die Begünstigung für ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Kalendermonate ([§ 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#)) bleibt auch bei Anwendung der Kürzungskomponenten bestehen.

19.6.4 Überschreiten der Begünstigungsgrenzen

1090

Überschreiten Abfindungen bzw. freiwillige Abfertigungen die Grenzen des [§ 67 Abs. 6 Z 1 und 2 EStG 1988](#), sind sie wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

Wird das Dienstverhältnis während des Kalendermonats beendet und werden im Zuge der Beendigung Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#), die zum Tarif zu versteuern sind, ausgezahlt, sind diese Bezüge den laufenden Bezügen des Kalendermonats zuzurechnen und gemeinsam nach dem Monatstarif (unter Berücksichtigung eines monatlichen Lohnzahlungszeitraumes) zu versteuern. In diesem Fall ist am Lohnzettel als Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses der Tag der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses (arbeitsrechtliches Ende) anzuführen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer beendet nach 10-jähriger Tätigkeit am 3. Februar 2002 das Dienstverhältnis. Der laufende Bezug für den Monat Februar 2002 beträgt 300 Euro (Lohnsteuerbemessungsgrundlage), der nach dem Tarif zu versteuernde Teil der freiwilligen Abfertigung beträgt 1.500 Euro. Auf den Betrag von 1.800 Euro ist die Monatstabelle anzuwenden. Der Lohnzettel ist für den Zeitraum vom 1. Jänner 2002 bis 3. Februar 2002 auszustellen.

19.8 Besteuerung von Vergleichssummen, Kündigungsentschädigungen und Nachzahlungen

19.8.1 Allgemeines

1100

- Vergleichssummen ([§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988](#), Rz 1103),
- Kündigungsentschädigungen ([§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988](#), Rz 1104a),
- **bei Auszahlung bis 28.2.2014 auch andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume ([§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988](#), Rz 1104b),**
- Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen ([§ 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988](#), Rz 1105 ff) und
- Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren ([§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988](#), Rz 1107 ff), sind nach Abzug
- der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und weiters
- des steuerfreien Teiles von einem Fünftel des Differenzbetrages

gemäß [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#), bei Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren mit 15%, zu versteuern.

Die Steuerfreiheit von einem Fünftel (**bei Auszahlungen nach dem 28.02.2014 gegebenenfalls begrenzt mit einem Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß [§ 108 ASVG](#)**) als pauschale Berücksichtigung für allfällige steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen bleibt auch bei einer allfälligen Veranlagung erhalten.

1102a

Im Folgenden wird die Lohnsteuerberechnung schematisch anhand **von** Beispielen dargestellt:

Beispiel 1:

Am 3. Mai 2002 (das Dienstverhältnis wurde im Jänner 2002 beendet) wird eine Vergleichszahlung in Höhe von 22.000 Euro für die Kalenderjahre 2000, 2001 und 2002 geleistet. Davon entfallen 1.000 Euro auf Reisekostenersätze im Sinne des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) für den Monat Jänner 2002 und 4.000 Euro auf eine Abfertigung im Sinne des [§ 67 Abs. 3 EStG 1988](#). Die Sozialversicherungsbeiträge für die restlichen Bezüge betragen 2.000 Euro.

Bruttobetrag	22.000,00 Euro
- steuerfreie Ersätze nach § 26 EStG 1988	-1.000,00 Euro
- steuerfreie Bezüge nach § 3 EStG 1988 , nicht hingegen solche nach §68 EStG 1988	-0,00 Euro
- gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG 1988	-4.000,00 Euro
- Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 , soweit mit 6% versteuert	0,00 Euro

Zwischensumme	17.000,00 Euro
- einbehaltene Sozialversicherung von 17.000 Euro	-2.000,00 Euro

Zwischensumme	15.000,00 Euro
- 20% (1/5) Abschlag	-3.000,00 Euro

Wie ein laufender Bezug (bzw. im Insolvenzfall mit 15%) zu versteuern (keine Erhöhung des Jahressechstels)	12.000,00 Euro

Die Darstellung im Lohnzettel ist wie folgt vorzunehmen:

Kennzahl (210)		21.000,00 Euro
Insgesamt einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge	2.000,00 Euro	
Kennzahl (226) Sozialversicherungsbeiträge für Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 , soweit steuerfrei bzw. mit festem Steuersatz versteuert (1/5 von 2.000 Euro)	400,00 Euro	
Kennzahl (230)		1.600,00 Euro

Steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 , vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge	7.400,00 Euro	
Kennzahl (243)		7.400,00 Euro
Kennzahl (245)		12.000,00 Euro
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer	5.515,78 Euro	
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 (6% von 4.000 Euro)	240,00 Euro	
Kennzahl (260)		5.275,78 Euro
Steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG 1988		1.000,00 Euro

Die auf die Vergleichssumme entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind für die Darstellung im Lohnzettel zu einem Fünftel dem gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988](#) steuerfreien Teil der Vergleichssumme (siehe Kennzahl 226 400 Euro) und zu vier Fünftel dem steuerpflichtigen Teil der Vergleichssumme (siehe Kennzahl 230 1.600 Euro) zuzurechnen. Die auf den steuerfreien Teil entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind nicht abzugsfähig. In der Vorkolonne zu Kennzahl 243 sind die steuerfreien bzw. mit festen Steuersätzen versteuerte Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988](#), vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge (gesetzliche Abfertigung 4.000 Euro, steuerfreier Teil der Vergleichssumme 3.000 Euro zuzüglich der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 400 Euro, somit zusammen 7.400 Euro) anzuführen.

Der Lohnzettel ist für den Zeitraum vom 1. Mai bis 31. Mai 2002 auszustellen.

Beispiel 2:

Am 3. Mai 2014 (das Dienstverhältnis wurde im Jänner 2014 beendet) wird eine Vergleichszahlung in Höhe von 52.000 Euro für die Kalenderjahre 2012, 2013 und 2014 geleistet. Davon entfallen 1.000 Euro auf Reisekostenersätze im Sinne des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) für den Monat Jänner 2014 und 4.000 Euro auf eine Abfertigung im Sinne des [§ 67 Abs. 3 EStG 1988](#). Die Sozialversicherungsbeiträge für die restlichen Bezüge betragen (angenommen) 2.000 Euro.

Bruttobetrag	52.000,00 Euro
- steuerfreie Ersätze nach § 26 EStG 1988	-1.000,00 Euro
- steuerfreie Bezüge nach § 3 EStG 1988, nicht hingegen solche nach § 68 EStG 1988	-0,00 Euro
- gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG 1988	-4.000,00 Euro

- Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 , soweit mit 6% versteuert	0,00 Euro

Zwischensumme	47.000,00 Euro
- einbehaltene Sozialversicherung (angenommen)	-2.000,00 Euro

Zwischensumme	45.000,00 Euro
- 20% (1/5) Abschlag = 9.000; maximal 20% vom 9-fachen der mtl. HBGL (für 2014 = 4.530 x 9 x 20% = 8.154)	-8.154,00 Euro

Wie ein laufender Bezug (bzw. im Insolvenzfall mit 15%) zu versteuern (keine Erhöhung des Jahressechstels)	36.846,00 Euro

Die Darstellung im Lohnzettel ist wie folgt vorzunehmen:

Kennzahl (210)		51.000,00 Euro
Insgesamt einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge	2.000,00 Euro	
Kennzahl (226) Sozialversicherungsbeiträge für Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988, soweit steuerfrei bzw. mit festem Steuersatz versteuert (1/5 von 2.000 Euro)	400,00 Euro	
Kennzahl (230)		1.600,00 Euro
Steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988, vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge	12.554,00 Euro	
Kennzahl (243)		12.554,00 Euro

Kennzahl (245)		36.846,00 Euro
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer	17.812,50 Euro	
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 (6% von 4.000 Euro)	240,00 Euro	
Kennzahl (260)		17.572,50 Euro
Steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG 1988		1.000,00 Euro

Der Lohnzettel ist für den Zeitraum vom 1. Mai bis 31. Mai 2014 auszustellen.

1102b

Fallen Vergleichssummen gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988](#) bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer Betrieblichen Vorsorgekasse besteht, sind sie bis zu einem Betrag von 7.500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern. Dieser Betrag berührt nicht die Sechstelregelung gemäß [§ 67 Abs. 2 EStG 1988](#).

Vergleichszahlungen, die den Betrag von 7.500 Euro übersteigen, bleiben im Ausmaß eines Fünftels des 7.500 Euro übersteigenden Betrages (**ab 01.03.2014 höchstens im Ausmaß eines Fünftels des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß [§ 108 ASVG](#)**) steuerfrei.

Die einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge sind den jeweiligen Teilbeträgen anteilmäßig zuzuordnen.

Verbleibt der Arbeitnehmer zur Gänze im "alten" Abfertigungssystem bzw. bezieht sich der Vergleichsbetrag bei einem Teilübertritt auf "eingefrorene" Zeiträume, kommt die begünstigte Besteuerung mit 6% nicht zur Anwendung. Die "Fünftelregelung" ist in diesem Fall für die gesamte Vergleichszahlung anzuwenden. Diese Begünstigung besteht unabhängig davon, ob dem Arbeitnehmer eine freiwillige Abfertigung gemäß [§ 67 Abs. 6 Z 1 und 2 EStG 1988](#) (Rz 1087b) zusteht.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist zum 1.1.2003 in das neue System übergetreten (Vollübertragung). Bei Beendigung des Dienstverhältnisses (Oktober 2006) wird eine Vergleichssumme von 16.000 Euro geleistet. Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 2.000 Euro werden einbehalten.

Vom Vergleichsbetrag von 16.000 Euro sind 7.500 Euro (= 46,875 % der gesamten Vergleichssumme) mit dem festen Steuersatz zu versteuern. Der übersteigende Betrag von 8.500 Euro (= 53,125 %) ist unter Anwendung der „Fünftelregelung“ nach dem Tarif zu versteuern. Die Sozialversicherungsbeiträge sind dem jeweiligen Teilbetrag quotenmäßig zuzuordnen.

a) Versteuerung mit dem festen Steuersatz:

	7.500,00 Euro	
Abzüglich darauf entfallende Sozialversicherung (46,875% von 2.000)	- 937,50 Euro	
Bemessungsgrundlage	6.562,50 Euro	
Davon 6% Lohnsteuer		393,75 Euro

b) Versteuerung laut Tarif:

	8.500,00 Euro	
Abzüglich darauf entfallende Sozialversicherung (53,125% von 2.000)	1.062,50 Euro	
Zwischensumme	7.437,50 Euro	
Abzüglich 1/5	1.487,50 Euro	
Bemessungsgrundlage	5.950,00 Euro	
Lohnsteuer laut Monatstarif		2.237,00 Euro
Gesamte Lohnsteuer		2.630,75 Euro

c) Darstellung im Lohnzettel:

Kennzahl (210)		16.000,00 Euro
Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge	2.000,00 Euro	
Kennzahl (226) SV-Beiträge für Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988 , soweit steuerfrei bzw. mit festem Steuersatz versteuert: 937,50 Euro (SV von 7.500) + 212,50 Euro (= 1/5 von 1.062,50)	1.150,00 Euro	

<i>Kennzahl (230)</i>	<i>850,00 Euro</i>
<i>Steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988, vor Abzug der SV-Beiträge</i>	
<i>7.500,00 Euro + 1.700,00 Euro (= 1/5 von 8.500,00)</i>	<i>9.200,00 Euro</i>
<i>Kennzahl (243)</i>	<i>9.200,00 Euro</i>
<i>Kennzahl (245)</i>	<i>5.950,00 Euro</i>
<i>Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer</i>	<i>2.630,75 Euro</i>
<i>Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis Abs. 8 EStG 1988</i>	<i>393,75 Euro</i>
<i>Kennzahl (260)</i>	<i>2.237,00 Euro</i>

19.8.3 Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume ([§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988](#))

Randzahl 1104: *derzeit frei*

19.8.3.2 Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume

1104b

Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 28.02.2014 erfolgen, sind steuerlich weder nach [§ 67 Abs. 8](#) noch nach [Abs. 6 EStG 1988](#) begünstigt, sondern gemäß [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats zu besteuern.

Für Zahlungen, die vor dem 01.03.2014 erfolgten, gilt:

Eine Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume liegt vor,

- wenn der Arbeitnehmer durch die Zahlung zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses bewegt werden soll, oder
- wenn er gekündigt, während des Laufes der Kündigungsfrist aber "dienstfrei" gestellt wird (VwGH 29.10.2003, [2000/13/0028](#); VwGH 18.03.1991, [90/14/0053](#); UFS vom 26.04.2010, RV/0925-W/09).

Die Zahlungen dürfen betragsmäßig höchstens jenen Bezügen gleichen, die dem bisherigen tatsächlichen Entgelt für in der Vergangenheit erbrachte Dienstleistungen entsprechen. Wird der Arbeitnehmer gekündigt und "dienstfrei" gestellt, so kann die Begünstigung nach [§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988](#) (ein Fünftel steuerfrei) nur berücksichtigt werden, wenn gleichzeitig mit der Dienstfreistellung, die dem Arbeitnehmer bis zum Ende der Kündigungsfrist zustehenden Entgelte in einer Summe ausbezahlt werden. Bei einer monatlichen Auszahlung der Entgelte steht die Begünstigung nach [§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988](#) nicht zu.

Siehe auch Beispiele Rz 11104b.

1114d

Der Betrag von 22.000 Euro steht neben einem allenfalls gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) begünstigten Betrag zu. Die (vorrangige) Besteuerung gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) erstreckt sich sowohl auf [§ 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) als auch - soweit es sich auf Grund des Zusammenhanges mit der nachgewiesenen Dienstzeit um freiwillige Abfertigungen handelt – auf [§ 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#). Fallen neben den Bezügen im Rahmen eines Sozialplanes noch freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen an, die nach [§ 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) zu versteuern sind, so ist bei der Ausschöpfung des begünstigten Ausmaßes folgende Reihenfolge einzuhalten ("Günstigkeitsklausel"):

- Abfindungen und freiwillige Abfertigungen,
- Bezüge im Rahmen von Sozialplänen.

In Rz 1109 werden die Werte aktualisiert

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
2010	10.500
2011	10.800
2012	11.100
2013	11.400
2014	11.400
2015	11.700

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.

Rz 1219 wird aufgrund des AbgÄG 2012 angepasst

1219

Eine Nachforderung im Bereich der Nachversteuerungstatbestände des [§ 83 Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) (Sonderausgabennachversteuerung) ist jedenfalls unabhängig von der Durchführung einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung vorzunehmen. Der Nachforderungsbescheid ist ein Abgabenbescheid im Sinne des [§ 198 BAO](#). **Wirken der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer vorsätzlich zusammen, um sich einen gesetzeswidrigen Vorteil zu verschaffen, der eine Verkürzung der vorschriftsmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer bewirkt ([§ 83 Abs. 3 EStG 1988](#)), liegt ein Pflichtveranlagungstatbestand gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 11 EStG 1988](#) vor.**

Bundesministerium für Finanzen, 17. Dezember 2014