

11. Dezember 2015

BMF-010222/0088-VI/7/2015

An

BMF-AV Nr. 191/2015

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

LStR 2002 - Wartungserlass 2015

Im Rahmen der laufenden Wartung 2015 werden gesetzliche Änderungen des Steuerreformgesetzes 2015/2016 ([BGBl. I Nr. 118/2015](#)), des 2. Abgabenänderungsgesetzes 2014 ([BGBl. I Nr. 105/2014](#)), Änderungen der Sachbezugswerteverordnung ([BGBl. II Nr. 243/2015](#)) sowie der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten ([BGBl. II Nr. 240/2015](#)) und wesentliche Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts sowie höchstgerichtliche Entscheidungen in die LStR 2002 eingearbeitet.

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

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF des Wartungserlasses 2015 sind bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, soweit nichts anderes geregelt ist bzw. soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß [§ 303 BAO](#) dar.

In Rz 30 werden die Ergänzungs- und Ausgleichszulagen gestrichen und in Rz 44a neu aufgenommen (2. AbgÄG 2014)

30

Der Begriff "Hilfsbedürftigkeit" ist so auszulegen, dass Unterstützungen an tatsächlich Hilfsbedürftige steuerfrei sind (VwGH 18.5.1960, [2318/59](#)). Eine Person ist hilfsbedürftig im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#), wenn weder ihr Einkommen noch ihr Vermögen, noch beides zusammen ausreichen, um den notwendigen Lebensunterhalt zu Gewähr leisten (VwGH 18.6.1979, [0095/78](#)). Die Frage, ob Hilfsbedürftigkeit vorliegt, ist als eine Frage des Steuerrechts von der Abgabenbehörde nach Art der Verhältnisse beim Empfänger zu beurteilen (VwGH 23.3.1970, [1859/69](#); VwGH 17.9.1997, [95/13/0034](#)). Bei Opfern von Naturkatastrophen (zB Überschwemmungen, Dürre) ist Hilfsbedürftigkeit unabhängig von der Einkommenssituation und Vermögenssituation auf Grund der Natur des Katastrophenereignisses anzunehmen. Leistungen aus dem Katastrophenfonds sind daher regelmäßig steuerfrei (VwGH 10.9.1998, [96/15/0272](#)).

Wenn ein Bundesland bei Leistung eines Sozialaufwandes an seine Bediensteten die Hilfsbedürftigkeit der Empfänger zur Voraussetzung macht, bestehen gegen die steuerfreie Behandlung keine Bedenken. Auch Blindenbeihilfen, Sonderunterstützungen nach dem [Sonderunterstützungsgesetz](#), BGBl. Nr. 642/1973, usw. auf Grund gesetzlicher Anordnung sowie sonstige außerordentliche Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln aus dem Titel der Hilflosigkeit erfüllen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung. Fahrtkostenzuschüsse einer Gebietskörperschaft, die an eine, an die Hilfsbedürftigkeit anknüpfende Einkunftsgrenze gebunden sind, stellen eine Sozialhilfeleistung dar und sind ebenfalls steuerbefreit.

44a

Unter die Steuerbefreiung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988](#) fallen Ausgleichszulagen oder Ergänzungszulagen, die auf Grund von sozialversicherungsrechtlichen oder pensionsgesetzlichen Vorschriften gewährt werden.

Die Rz 35 und 37 werden dahingehend ergänzt, dass das 7. Forschungs-Rahmenprogramm der EU (Horizon 2020) berücksichtigt wird

35

Stipendien, die im Rahmen des Mobilitätsprogrammes der EU (6.

Forschungsrahmenprogramm: HRM/Human Resources and Mobility, 7. FRP: People, **Horizon 2020: Marie Sklodowska-Curie Maßnahmen**) gewährt werden, stellen infolge der Weisungsgebundenheit, der organisatorischen Eingliederung sowie der Pflicht zur persönlichen Dienstleistung des Stipendiaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, sofern die Vergabe des Stipendiums an einen Ausbildungsauftrag an das gastgebende Institut anknüpft. Sofern die Vergaberichtlinien die Zuerkennung von pauschalen Kostenersätzen für Reisen (Travel Allowance) sowie für andere im Zusammenhang mit der Ortsveränderung verbundene Aufwendungen vorsehen (Mobility Allowance), sind diese als Kostenersätze im Sinne des [§ 26 EStG 1988](#) ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten anzuerkennen.

Werden an ausländische Studierende (inkl. postgraduate Studierende) in Österreich aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des [§ 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) Stipendien vergeben und sieht die Vergabe die Zuerkennung von pauschalen Kostenersätzen für Reisen (Travel Allowance) sowie für andere im Zusammenhang mit der Ortsveränderung verbundene Aufwendungen (Mobility Allowance) vor, sind diese ebenfalls als Kostenersätze im Sinne des [§ 26 EStG 1988](#) ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten anzuerkennen, soweit sie die Sätze des jeweiligen EU-Mobilitätsprogrammes nicht übersteigen. **Die sogenannte „Family Allowance“ ist jedoch kein Kostenersatz im Sinne des § 26 EStG 1988.**

Allfällige Werbungskosten stehen nur insoweit zu, als sie die diesbezüglichen Kostenersätze übersteigen.

37

Gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988](#) sind Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des [§ 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) für eine Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder der Forschung dient, von der

Einkommensteuer befreit. Die Steuerfreiheit trifft nur dann zu, wenn das Stipendium mit der Auflage verbunden ist, die Tätigkeit im Ausland auszuüben. Sind mit einer Forschungstätigkeit (für die ein Stipendium bezogen wird) lediglich Auslandsaufenthalte verbunden, sind zwar die diesbezüglichen Aufwendungen (zB Reisekosten oder Tagesgelder) abzugsfähig, das Stipendium selbst fällt aber nicht unter die Steuerbefreiung des [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988](#). Eine Trennung des Stipendiums in einen (steuerpflichtigen) Inlandsteil und einen (steuerfreien) Auslandsteil ist grundsätzlich nicht zulässig. Anders ist vorzugehen, wenn die Richtlinien der Körperschaften öffentlichen Rechts oder der EU vorschreiben, dass bei einem Mobilitäts-Stipendium ein bestimmter und überdies überwiegender Zeitabschnitt im Ausland zuzubringen ist. In diesem Fall ist der für den Auslandsaufenthalt bestimmte Teil des Stipendiums steuerfrei, der Anteil für den Inlandszeitraum jedoch steuerpflichtig (zB die Marie Curie **International** Outgoing Fellowships – OIF **sowie Marie Sklodowska Curie Global Fellowship – GF** - der EU, grundsätzlich 2/3 der Gesamtzeit im Ausland, 1/3 im Herkunftsland).

Zuschüsse zu einer Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder Forschung dienen, sind auch dann steuerfrei, wenn die Zuschüsse zur Bestreitung des Lebensunterhaltes des Zuschussempfängers am ausländischen Tätigkeitsort dienen (siehe auch VwGH 20.02.2008, [2006/15/0171](#)). Bei einer Forschungstätigkeit im Ausland kann - je nach Doppelbesteuerungsabkommen - dem anderen Staat ein Besteuerungsrecht zukommen.

In Rz 45 wird das Pflegekarenzgeld ergänzt (2. AbgÄG 2014)

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

45

Steuerfrei sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe nach dem [Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977](#), BGBl. Nr. 609/1977, oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen (zB Krankengeld während Arbeitslosigkeit, Weiterbildungsgeld bei Bildungskarenz und bei Freistellung gegen Entfall des Arbeitsentgelts; [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#)). Hinsichtlich der Hochrechnung dieser Bezüge bei der Veranlagung siehe

Rz 113 ff. Steuerfrei sind weiters die nach den Bundesgesetzen über die Gewährung von Karenzurlaub, Karenzurlaubshilfe und Überbrückungshilfe bzw. nach landesgesetzlichen Vorschriften gewährten Aushilfen ([§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. b und c EStG 1988](#)), sowie das Kinderbetreuungsgeld gemäß [Kinderbetreuungsgeldgesetz](#), BGBl. I Nr. 103/2001, **und das Pflegekarenzgeld gemäß § 21c Abs. 1 des Bundespflegegeldgesetzes**. Die Schlechtwetterentschädigung nach dem [Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigungsgesetz 1957](#), BGBl. Nr. 129/1957, stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Die Rz 77 samt Überschrift wird angepasst und Rz 77a um Gesundheitsförderungen, präventive Maßnahmen und Impfungen ergänzt (StRefG 2015/2016)

3.3.14 Benützung von Einrichtungen und Anlagen sowie Gesundheitsförderungen ([§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. a EStG 1988](#))

77

Begünstigt ist der geldwerte Vorteil aus der Benützung von arbeitgebereigenen oder angemieteten Einrichtungen und Anlagen **auch dann, wenn diese** von mehreren Arbeitgebern gemeinsam betrieben werden (zB mehrbetriebliche Kindergärten).

Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Geldbetrag, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, da sich diese Befreiungsbestimmung nur auf den Sachbezug bezieht (vgl. VwGH 29.05.1985, [83/13/0201](#)). **Nicht** unter den Begriff von Einrichtungen und Anlagen fallen **Sachbezüge, die in der [Sachbezugswerteverordnung](#) geregelt sind (zB Garagen- und Autoabstellplätze)**.

Siehe auch Beispiel Rz 10077.

77a

Der betriebsärztliche Dienst bzw. – in Ermangelung eines solchen – die Zurverfügungstellung einer ärztlichen Leistung im Betrieb, die üblicherweise durch den betriebsärztlichen Dienst erbracht wird, ist eine Einrichtung im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988](#).

Zielgerichtete, wirkungsorientierte Gesundheitsförderungen und präventive Maßnahmen sind nur dann steuerfreie Vorteile, soweit diese Maßnahmen vom Leistungsangebot der gesetzlichen Krankenversicherung umfasst sind.

Um zielgerichtet zu sein, haben alle Angebote ein im Vorfeld definiertes Ziel (zB Raucherstopp, Gewichtsnormalisierung usw.) zu verfolgen. Als wirkungsorientiert kann ein Angebot nur gelten, wenn seine Wirksamkeit wissenschaftlich belegt ist. Von einer Wirkungsorientierung ist zudem nur dann auszugehen, wenn der Anbieter zur konkreten Leistungserbringung qualifiziert und berechtigt ist. Die Zuwendungen sind vom Arbeitgeber direkt mit dem qualifizierten Anbieter abzurechnen.

Die Angebote können im Konkreten nur folgende Handlungsfelder umfassen:

- **Ernährung:** Die Angebote müssen auf die Vermeidung von Mangel- und Fehlernährung sowie die Vermeidung und Reduktion von Übergewicht abzielen. Die Durchführung erfolgt von Ernährungswissenschaftlern, Ärzten mit ÖÄK-Diplom Ernährung oder Diätologen. Nicht steuerfrei sind zB Kosten für Nahrungsergänzungsmittel, für Messungen von Stoffwechselfparametern, genetische Analysen oder Allergietests, reine Koch- und Backkurse.
- **Bewegung:** Die Angebote müssen auf die Umsetzung der nationalen Bewegungsempfehlungen (zB Stärkung der Rückenmuskulatur, Aufbau von Kondition usw.) sowie auf die Reduktion von Erkrankungsrisiken (zB Diabetes, Herz-Kreislauf-Erkrankungen, Stütz- und Bewegungsapparat usw.) abzielen. Die Durchführung erfolgt durch Sportwissenschaftler, Sport-Trainer, Instruktoren sowie Physiotherapeuten und Ärzte mit entsprechender Zusatzausbildung. Nicht steuerfrei sind Beiträge des Arbeitgebers für Fitnesscenter oder Mitgliedsbeiträge für Sportvereine (zB Jahrespauschale, Monatspauschale).
- **Sucht (Raucherentwöhnung):** Angebote zur Raucherentwöhnung müssen langfristig auf den Rauchstopp abzielen. Die Durchführung obliegt klinischen- und Gesundheitspsychologen und Ärzten mit entsprechender Zusatzausbildung nach dem Curriculum des Hauptverbandes der österreichischen Sozialversicherungsträger.

- **Psychische Gesundheit: Angebote müssen darauf abzielen, negative Folgen für die körperliche und psychische Gesundheit aufgrund von chronischen Stresserfahrungen zu vermeiden, indem individuelle Bewältigungskompetenzen gestärkt werden. Ziel ist es dabei, ein möglichst breites Bewältigungsrepertoire und eine möglichst hohe Flexibilität im Umgang mit Stressbelastungen zu erlernen. Die Durchführung erfolgt von klinischen- und Gesundheitspsychologen, Psychotherapeuten sowie Ärzten mit psychosozialer Weiterbildung.**

Impfungen sind jedenfalls steuerfrei.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist die Gewährung des Vorteils an alle Arbeitnehmer oder einer Gruppe von Arbeitnehmern. Siehe dazu Rz 75 f.

Kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis – und somit keine steuerbare Leistung – liegt vor, wenn der Arbeitgeber im weit überwiegend eigenen Interesse Untersuchungs- oder Impfkosten trägt. Dies ist beispielsweise bei vorgeschriebenen ärztlichen Untersuchungen (zB von Fluglotsen) oder bei Impfungen zur Vermeidung einer Berufskrankheit im Sinne des [§ 177 ASVG](#) der Fall. Als Berufskrankheit gelten demnach Krankheiten, die in der [Anlage 1 zu § 177 ASVG](#) genannt sind, wenn sie durch die Ausübung einer entsprechenden Beschäftigung in einem ebenfalls in der Anlage 1 bezeichneten Unternehmen verursacht sind.

Siehe auch Beispiel Rz 10077a.

Rz 78 samt Überschrift wird um Dienst- und Firmenjubiläen erweitert (StRefG 2015/2016)

3.3.15 Teilnahme an Betriebsveranstaltungen, Dienst- und Firmenjubiläen ([§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988](#))

78

Der Vorteil aus der Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung (zB Betriebsausflug) ist bis zu einem Betrag von höchstens 365 Euro jährlich steuerfrei. Für empfangene Sachzuwendungen können zusätzlich 186 Euro jährlich steuerfrei bleiben.

Siehe auch Beispiel Rz 10078.

Daneben können Sachzuwendungen anlässlich von Dienst- oder Firmenjubiläen bis zu einem Gesamtbetrag von 186 Euro jährlich steuerfrei behandelt werden. Der Höchstbetrag von 186 Euro gilt auch dann, wenn in einem Jahr Dienst- und Firmenjubiläum zusammenfallen. Diese Jubiläumsgeschenke müssen nicht im Rahmen einer Betriebsveranstaltung empfangen werden.

Für die Steuerfreiheit sind die zu [§ 49 Abs. 3 Z 10 ASVG](#) entwickelten Grundsätze maßgeblich (erweitert um 10-Jahresjubiläen). Demnach sind Jubiläumsgeschenke steuerfrei, die aus Anlass eines 10-, 20-, 25-, 30-, 35-, 40-, 45- oder 50-jährigen Dienstnehmerjubiläums bzw. aus Anlass eines 10-, 20-, 25-, 30-, 40-, 50-, 60-, 70-, 75-, 80-, 90-, 100-usw.-jährigen Firmenjubiläums gewährt werden.

Beispiele:

1. Anlässlich des zwanzigjährigen Firmenjubiläums im Mai erhalten alle Arbeitnehmer eine Uhr im Wert von 150 Euro. Im selben Jahr erhalten alle Arbeitnehmer im Rahmen der Weihnachtsfeier ein Weihnachtsgeschenk im Wert von 180 Euro. Beide Geschenke sind steuerfrei.

2. Anlässlich des vierzigjährigen Firmenjubiläums im Mai erhalten alle Arbeitnehmer eine Uhr im Wert von 150 Euro. Im selben Jahr erhält ein Arbeitnehmer im Oktober aufgrund seines zwanzigjährigen Dienstjubiläums ein Geschenk vom Arbeitgeber im Wert von 200 Euro. Die Uhr ist steuerfrei und von dem Geschenk im Wert von 200 Euro kann die Differenz auf die 186 Euro (also 36 Euro) steuerfrei behandelt werden, die restlichen 164 Euro stellen einen steuerpflichtigen Sachbezug dar.

In Rz 85 wird der Freibetrag für Mitarbeiterbeteiligungen aktualisiert (StRefG 2015/2016)

3.3.17 Mitarbeiterbeteiligungen ([§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988](#))

85

[§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988](#) sieht einen eigenen Freibetrag von **3.000 Euro (bis 2015 1.460 Euro)** für den Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Beteiligungen

- am Unternehmen des Arbeitgebers oder

- an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen (Muttergesellschaft, Tochtergesellschaft) oder
- an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind oder die sich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers in einem Haftungsverbund gemäß [§ 30 Abs. 2a Bankwesengesetz](#) (BWG) befinden,

vor.

Sektoren sind die Sektoren des Bankenbereiches (Sparkassen, Volksbanken, Raiffeisenbanken, Hypothekenbanken und Aktienbanken). Eine gesellschaftsrechtliche Verbindung ist gegeben, wenn die Beteiligung zwischen den Instituten des gleichen Sektors innerhalb der letzten fünf Jahren mindestens ein Prozent betragen hat (siehe [§ 31 Abs. 1 EStG 1988](#)).

Dieser Vorteil ist nur dann steuerfrei, wenn er vom Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewährt wird. Die Beteiligung am Unternehmen muss eine unmittelbare sein. Eine Mitarbeiterbeteiligung im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988](#) liegt nicht vor, wenn der Mitarbeiter an einem Fonds beteiligt ist und dieser Fonds (wenn auch ausschließlich) eine Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers hält.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist die Gewährung des Vorteils an alle Arbeitnehmer oder Gruppen von Arbeitnehmern (vgl. Rz 76). Innerhalb aller Arbeitnehmer oder einer Gruppe von Arbeitnehmern kann die Höhe des gewährten Vorteils nach objektiven Merkmalen unterschiedlich gestaffelt sein (zB im Ausmaß eines Prozentsatzes des Bruttobezuges). Anders als bei den Befreiungsbestimmungen im [§ 3 Abs. 1 Z 13 und 15 lit. a EStG 1988](#) ist die Steuerbefreiung für die Gewährung einer Mitarbeiterbeteiligung ([§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988](#)) nur bei einem aufrechten Dienstverhältnis zulässig (dies geht unter anderem daraus hervor, dass bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses die Meldeverpflichtung bzw. eine Nachversteuerung entfällt). Die Gewährung einer Mitarbeiterbeteiligung an ehemalige Arbeitnehmer ist daher nicht steuerbefreit.

Sofern die Voraussetzungen der Rz 1070 ff vorliegen, ist auch im Rahmen des [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988](#) von einer Beendigung des Dienstverhältnisses auszugehen. Ab diesem Zeitpunkt hat der Arbeitnehmer die Einhaltung der Behaltefrist nicht mehr nachzuweisen.

In Rz 93, 94, 95b und 97 wird die Voraussetzung der nahe gelegenen Gaststätte gestrichen und Rz 98 angepasst (StRefG 2015/2016)

3.3.19 Freie oder verbilligte Mahlzeiten ([§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988](#))

93

[§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988](#) sieht eine Steuerbefreiung für die unentgeltliche oder verbilligte Verköstigung von Arbeitnehmern am Arbeitsplatz vor. Dabei ist es grundsätzlich belanglos, ob die freien oder verbilligten Mahlzeiten im Betrieb des Arbeitgebers verabreicht werden (zB Werksküche, Kantine) **oder** ob sie von einem Betrieb außerhalb des Unternehmens (zB einer Großküche) zum Verbrauch im Betrieb geliefert werden.

Auch die Abgabe von Gutscheinen für Mahlzeiten (Essensbons, Essensmarken), die den Arbeitnehmer zur Einnahme von freien oder verbilligten Mahlzeiten im Betrieb oder außerhalb des Betriebes in Gaststätten berechtigen, fällt unter diese Befreiungsbestimmung. Es muss sich um freiwillige Sachzuwendungen des Arbeitgebers handeln; Barzuschüsse, die der Arbeitgeber leistet, um seinen Arbeitnehmern die Einnahme von Mahlzeiten zu erleichtern, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn. Hat der Arbeitnehmer auf die Verabreichung von freien oder verbilligten Mahlzeiten einen Rechtsanspruch (zB auf Grund eines Kollektivvertrages), dann gehört diese Sachzuwendung zum Arbeitslohn und ist als Sachbezug nach [§ 15 Abs. 2 EStG 1988](#) zu versteuern.

94

Gutscheine für Mahlzeiten bleiben bis zu einem Wert von 4,40 Euro pro Arbeitstag steuerfrei, wenn die Gutscheine nur am Arbeitsplatz oder in einer Gaststätte zur dortigen Konsumation eingelöst werden. Können die Gutscheine auch zur Bezahlung von Lebensmitteln verwendet werden, sind sie bis zu einem Betrag von 1,10 Euro pro Arbeitstag steuerfrei.

Da die Steuerbefreiung die tatsächliche Einlösung zur Konsumation einer Mahlzeit im Betrieb oder in einer Gaststätte voraussetzt, kann der erhöhte Betrag von 4,40 Euro pro Arbeitstag grundsätzlich erst nach tatsächlicher Einlösung des Gutscheines steuerfrei gestellt werden.

Bis zur tatsächlichen Einlösung kann nur der Betrag von 1,10 Euro pro Arbeitstag angesetzt werden.

Es bestehen jedoch keine Bedenken, bereits bei Ausgabe des Gutscheines den erhöhten Betrag von 4,40 Euro pro Arbeitstag steuerfrei zu behandeln, wenn sichergestellt ist, dass

- die Speisen nur in einer Kantine oder in einer Gaststätte abgegeben und
- die abgegebenen Speisen nicht nach Hause mitgenommen und
- die Essensbons an arbeitsfreien Tagen nicht eingelöst

werden können.

Übersteigt der Wert der abgegebenen Essensbons 4,40 Euro pro Arbeitstag, liegt hinsichtlich des übersteigenden Betrages ein steuerpflichtiger Sachbezug vor.

95b

Zahlt der Arbeitgeber einen Zuschuss für die Konsumation einer Mahlzeit dem Arbeitnehmer im Nachhinein aus, liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger Bezug vor. Ausnahmsweise ist von einer unentgeltlichen oder verbilligten Verköstigung des Arbeitnehmers auszugehen, sofern alle folgenden Voraussetzungen erfüllt werden:

- Der Arbeitnehmer identifiziert sich bei der Einnahme der Mahlzeiten (beim Erwerb von Lebensmitteln) anhand einer elektronischen Karte (Chipkarte, digitaler Essensbons).
- Die elektronische Karte darf nur einmal pro Arbeitstag verwendet werden.
- Der Arbeitnehmer erwirbt mit der Verwendung der elektronischen Karte einen unwiderruflichen Anspruch auf einen (teilweisen) Zuschuss durch den Arbeitgeber.
- Die Zahlung des Arbeitnehmers für die Mahlzeit und der vom Arbeitgeber im Nachhinein geleistete Zuschuss müssen exakt zuordenbar sein.

Randzahl 97: entfällt

98

Werden an Arbeitnehmer, die sich auf Dienstreisen befinden, Essensmarken für die Verpflegung außer Haus ausgegeben, sind diese Essensbons wie Tagesgeld zu behandeln. Übersteigt die Summe aus ausgezahltem Tagesgeld und dem Wert des Essensbons **die**

nicht steuerbaren Ersätze gemäß [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) bzw. die steuerfreien Ersätze gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#), liegt insoweit ein steuerpflichtiger Bezug vor.

In Rz 101 samt Überschrift wird der Hastrunk gestrichen und Zuwendungen vom Arbeitgeber zu Begräbniskosten eingefügt (StRefG 2015/2016)

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

101

Sowohl Zuwendungen an den Arbeitnehmer zu den Begräbniskosten (zB Grabstein, Beerdigung, Totenmahl) für dessen (Ehe-)Partner oder dessen Kinder im Sinne des [§ 106 EStG 1988](#) als auch Zuwendungen an hinterbliebene (Ehe-)Partner oder Kinder im Sinne des [§ 106 EStG 1988](#) zu den Begräbniskosten des Arbeitnehmers sind ab 1.1.2016 steuerfrei.

Unerheblich ist, unter welchem Titel (zB Sterbekostenbeitrag, Sterbequartal, Todesfallbeitrag usw.) und ob darauf ein Anspruch besteht, die Zuwendung gewährt wird. Eine Sterbekostenversicherung fällt hingegen nicht unter die Begünstigung.

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

In Rz 102 samt Überschrift wird die Befreiung von unverzinslichen und zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehen geregelt sowie Rz 207c und 207d angepasst (StRefG 2015/2016) und aktualisiert

3.3.22 Unverzinsliche und zinsverbilligte Arbeitgeberdarlehen ([§ 3 Abs. 1 Z 20 EStG 1988](#))

102

Wenn unverzinsliche und zinsverbilligte Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen den Betrag von 7.300 Euro nicht übersteigen, ist ein Zinsvorteil daraus steuerfrei. Übersteigen Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen 7.300 Euro, ist ein Sachbezug gemäß [§ 5 Sachbezugswerteverordnung](#) vom übersteigenden Betrag zu ermitteln und anzusetzen (siehe Rz 207a ff).

207c

*(3) Die Höhe der Raten und die Rückzahlungsdauer haben keinen Einfluss auf das Ausmaß des Sachbezuges. Die Zinsenersparnis ist vom aushaftenden Kapital zu berechnen. Die Zinsenersparnis ist ein sonstiger Bezug gemäß [§ 67 Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes 1988](#), BGBl. Nr. 400. Übersteigen Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen **insgesamt** den **gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 20 Einkommensteuergesetz 1988](#) steuerfreien** Betrag von 7.300 Euro, ist ein Sachbezug nur vom übersteigenden Betrag zu ermitteln.*

207d

Der Prozentsatz gemäß [§ 5 Abs. 2 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge](#), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. **243/2015** beträgt:

Kalenderjahr	Prozentsatz
2013	2
2014	1,5
2015	1,5
2016	1

Die Rz 103 samt Überschrift, Rz 104 und Rz 925a werden aufgrund der Änderungen zu Mitarbeiterrabatten angepasst (StRefG 2015/2016)

3.3.23 Mitarbeiterrabatte ([§ 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988](#))

103

Unter Mitarbeiterrabatten versteht man geldwerte Vorteile ([§ 15 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988](#)) aus dem kostenlosen oder verbilligten Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber oder ein mit dem Arbeitgeber verbundenes Konzernunternehmen im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet ([§ 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988](#)).

Mitarbeiterrabatte sind in folgender Höhe steuerfrei:

- Mitarbeiterrabatte bis maximal 20% sind steuerfrei (Freigrenze) und führen zu keinem Sachbezug.
- Übersteigt der Mitarbeiterrabatt im Einzelfall 20%, steht insgesamt ein jährlicher Freibetrag in Höhe von 1.000 Euro zu, wobei der Arbeitgeber alle einem Mitarbeiter im Kalenderjahr gewährten Rabatte, die 20% übersteigen, aufzuzeichnen hat.

Ist ein Wert betreffend die geldwerten Vorteile von Waren und Dienstleistungen in der [Sachbezugswerteverordnung](#) festgelegt, kommt die Befreiung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988](#) nicht zur Anwendung.

Der Mitarbeiterrabatt ist von jenem Endpreis zu berechnen, zu welchem der Arbeitgeber die Ware oder Dienstleistung fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Endpreis ist daher jener Preis, von welchem übliche Kundenrabatte bereits abgezogen wurden (siehe Rz 138); dabei ist stets auf den Endpreis im Zeitpunkt des kostenlosen oder verbilligten Bezugs der konkreten Ware oder Dienstleistung abzustellen (vgl. Beispiel 3).

Preiszugeständnisse, die der Arbeitgeber im Einzelfall aufgrund gezielter Preisverhandlungen einräumt, sowie Sonderkonditionen für bevorzugte Kunden bleiben außer Betracht.

Die Begünstigung gilt auch, wenn der Rabatt nicht unmittelbar vom Arbeitgeber, sondern von einem mit dem Arbeitgeber verbundenen Konzernunternehmen gewährt wird. Für überlassene Arbeitskräfte siehe Rz 925a.

Der Freibetrag von 1.000 Euro kann von jedem Arbeitgeber in voller Höhe berücksichtigt werden, unabhängig von der Dauer des Dienstverhältnisses (zB unterjähriger Ein- und Austritt oder Karenzierung).

Beispiel 1:

Ein Unternehmer verkauft eine Ware an fremde Abnehmer im allgemeinen Geschäftsverkehr (üblicher Preis minus üblich gewährter Rabatte) zu einem Preis von 200 Euro. An seine Arbeitnehmer verkauft der Unternehmer die gleiche Ware

- a) zu einem Preis von 160 Euro. Es kommt die Befreiung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 21 lit. b EStG 1988](#) zur Anwendung, da die 20%-Grenze nicht überschritten wird (200 Euro minus 20% = 160 Euro). Ein Sachbezug ist nicht anzusetzen.*
- b) zu einem Preis von 140 Euro. Infolge des Überschreitens der 20%-Grenze kommt [§ 3 Abs. 1 Z 21 lit. c EStG 1988](#) zur Anwendung. Es liegt ein geldwerter Vorteil von 60 Euro vor. Dieser Betrag von 60 Euro ist jedoch nur dann zu versteuern, wenn es zu einer Überschreitung des jährlichen Freibetrages in Höhe von 1.000 Euro kommt ([§ 3 Abs. 1 Z 21 lit. c EStG 1988](#)).*

Beispiel 2:

Ein Unternehmer verkauft eine Ware an fremde Abnehmer um einen Preis von 15.000 Euro. Seinen Arbeitnehmern überlässt er die gleiche Ware um einen Preis von 11.250 Euro.

Der Mitarbeiterrabatt beträgt mehr als 20% (25% von 15.000 Euro = 3.750 Euro). Somit liegt ein geldwerter Vorteil von 3.750 Euro vor. Da auch der jährliche Freibetrag in Höhe von 1.000 Euro überschritten wird, sind 2.750 Euro (3.750 Euro abzüglich 1.000 Euro Freibetrag) als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu versteuern.

Beispiel 3:

Ein Textilhandelsunternehmen verkauft eine Hose an fremde Abnehmer zu einem Preis von 100 Euro. Am 1. Juli wird die Ware aufgrund des Sommerschlussverkaufs um 30% auf 70 Euro reduziert. Ein Arbeitnehmer des Textilhandelsunternehmens erwirbt die Hose

- a) am 28. Juni um 70 Euro. Da die 20%-Grenze überschritten wird (100 Euro minus 20% = 80 Euro), liegt ein geldwerter Vorteil von 30 Euro vor, der dann zu versteuern ist, wenn der jährliche Freibetrag von 1.000 Euro überschritten wird.*

b) am 1. Juli um 70 Euro: Es liegt kein Mitarbeiterrabatt vor, da auch fremde Abnehmer die Hose um 70 Euro erwerben können.

c) am 1. Juli um 60 Euro. Die 20%-Grenze wird nicht überschritten (70 Euro minus 20% = 56 Euro). Der Mitarbeiterrabatt ist steuerfrei.

d) am 1. Juli um 50 Euro. Da die 20%-Grenze überschritten wird (70 Euro minus 20% = 56 Euro), liegt ein geldwerter Vorteil von 20 Euro vor, der dann zu versteuern ist, wenn der jährliche Freibetrag von 1.000 Euro überschritten wird.

104

Voraussetzung für die Anerkennung der Steuerfreiheit ist, dass

- **der Mitarbeiterrabatt allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt wird (Pensionisten sind keine Arbeitnehmer iSd [§ 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988](#)) und**
- **die kostenlos oder verbilligt bezogenen Waren oder Dienstleistungen vom Arbeitnehmer weder verkauft noch zur Einkünfteerzielung verwendet werden und nur in einer solchen Menge gewährt werden, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung tatsächlich ausschließen. Dies ist vom Arbeitgeber - zB durch Regelungen im Dienstvertrag - sicherzustellen.**

Mitarbeiterrabatte sind bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nur dann steuerfrei, wenn der kostenlose oder verbilligte Bezug von Waren oder Dienstleistungen durch den Mitarbeiter (Arbeitnehmer) selbst erfolgt und dieser den Aufwand wirtschaftlich selbst trägt. Werden aufgrund des Dienstverhältnisses Rabatte auch Angehörigen des Mitarbeiters gewährt, stellt dies einen beim Arbeitnehmer zu erfassenden Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, auf welchen die Begünstigung für Mitarbeiterrabatte grundsätzlich nicht anwendbar ist.

Wird jedoch der Freibetrag von 1.000 Euro nicht überschritten, bestehen keine Bedenken davon auszugehen, dass der Mitarbeiter den Aufwand wirtschaftlich selbst trägt.

925a

Gewährt der Beschäftigte der überlassenen Arbeitskraft insbesondere geldwerte Vorteile (zB Sachbezüge gemäß SB-VO, steuerfreie Sachleistungen gemäß [§ 3 EStG 1988](#)), ist in der

Regel von einer Verkürzung des Zahlungsweges auszugehen, sofern der Überlasser von diesen Vorteilen Kenntnis hat. Die Versteuerung von steuerpflichtigen Leistungen hat in diesem Fall nicht im Wege der Veranlagung, sondern als steuerpflichtiger Arbeitslohn durch den Überlasser zu erfolgen (vgl. Rz 703 zu vom Beschäftigter gewährten Reisekostenersätzen).

Die Rz 112d samt Überschrift wird aufgrund des § 3 Abs. 1 Z 34 EStG 1988 eingefügt (StRefG 2015/2016)

3.3.35 SV-Rückerstattung ([§ 3 Abs. 1 Z 34 EStG 1988](#))

112d

Die Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen, die gemäß [§ 33 Abs. 8 EStG 1988](#) im Wege der Einkommensteuerveranlagung erfolgt, stellt keine steuerpflichtige Einnahme dar. Das gilt auch für die Beitragsgutschrift gemäß [§ 24d des Bauern-Sozialversicherungsgesetzes](#).

Die Rz 118a, 767, 813, 813a und 813b werden aufgrund der neuen Tarife und Tarifstufen geändert (StRefG 2015/2016)

118a

Beispiel (Rechtslage 2016):

Sachverhalt:

<i>Steuerpflichtige Bezüge</i>	<i>(1. Jänner – 21. November)</i>	<i>25.220,00 Euro</i>
<i>Arbeitslosengeld (40 Tage)</i>	<i>(22. November – 31. Dezember)</i>	<i>1.807,00 Euro</i>
<i>Steuer für sonstige Bezüge (6%)</i>		<i>217,29 Euro</i>
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>		<i>4.608,15 Euro</i>

1. Hochrechnung:

Berechnung des Durchschnittssteuersatzes:

<i>Steuerpflichtige Bezüge : Zeitraum des laufenden Bezuges in Tagen x Tage des Jahres = 25.220 Euro : 325 x 365 =</i>	<i>28.324 Euro</i>
<i>- Pauschbetrag für Werbungskosten</i>	<i>- 132 Euro</i>

- Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60 Euro
Hochgerechnetes Einkommen	28.132 Euro

$(28.132 - 18.000) \times 4.550$ <hr/> 13.000	+ 1.750	5.296,20 Euro
- Verkehrsabsetzbetrag		- 400,00 Euro
Jahressteuer		4.896,20 Euro
Durchschnittssteuersatz: Jahressteuer : Einkommen x 100 = 4.896,20 : 28.132 x 100		17,40%

Berechnung der Einkommensteuer:

Steuerpflichtige Bezüge	25.220 Euro
- Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132 Euro
- Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60 Euro
Einkommen	25.028 Euro

17,40% von 25.028 Euro	4.354,87 Euro
+ Steuer für sonstige Bezüge (6%)	217,29 Euro
Zwischensumme	4.572,16 Euro
- Anrechenbare Lohnsteuer	- 4.608,15 Euro
Gutschrift	35,99 Euro

2. Kontrollrechnung (= Behandlung des Arbeitslosengeldes als steuerpflichtig)

Steuerpflichtige Bezüge	25.220 Euro
+ Arbeitslosengeld	1.807 Euro
- Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132 Euro
- Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60 Euro
Einkommen	26.835 Euro

$(26.835 - 18.000) \times 4.550$		
<hr/>	+ 1.750	4.842,25 Euro
13.000		
- Verkehrsabsetzbetrag		- 400,00 Euro
		4.442,25 Euro
+ Steuer für sonstige Bezüge (6%)		217,29 Euro
Zwischensumme		4.659,54 Euro
- Anrechenbare Lohnsteuer		- 4.608,15 Euro
Nachzahlung		- 51,39 Euro

Nach dem Günstigkeitsvergleich gemäß § 3 Abs. 2, 2. Unterabsatz, 2. Halbsatz EStG 1988 ergibt die Einkommensteuerberechnung eine Gutschrift von **35,99 Euro**.

11. STEUERSÄTZE UND STEUERABSETZBETRÄGE ([§ 33 EStG 1988](#))

11.1 Steuersätze ([§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#))

767

Die Einkommensteuer beträgt **ab 2016** jährlich

für die ersten 11.000 Euro	0%
für Einkommensteile über 11.000 Euro bis 18.000 Euro	25%
für Einkommensteile über 18.000 Euro bis 31.000 Euro	35%
für Einkommensteile über 31.000 Euro bis 60.000 Euro	42%
für Einkommensteile über 60.000 Euro bis 90.000 Euro	48%
für Einkommensteile über 90.000 Euro	50%

Einkommensteile über 1 Million Euro werden in den Kalenderjahren 2016 bis 2020 mit 55% besteuert.

Bei einem Einkommen von mehr als 11.000 Euro ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

Einkommen	Einkommensteuer in Euro
über 11.000 Euro bis 18.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 11.000) \times \mathbf{1.750}$ 7.000
über 18.000 Euro bis 31.000 Euro	$(\text{Einkommen} - \mathbf{18.000}) \times \mathbf{4.550}$ 13.000 + 1.750
über 31.000 Euro bis 60.000 Euro	$(\text{Einkommen} - \mathbf{31.000}) \times \mathbf{12.180}$ 29.000 + 6.300
über 60.000 Euro bis 90.000 Euro	$(\text{Einkommen} - \mathbf{60.000}) \times \mathbf{14.400}$ 30.000 + 18.480
über 90.000 Euro bis 1.000.000 Euro	$(\text{Einkommen} - \mathbf{90.000}) \times \mathbf{455.000}$ 910.000 + 32.880
über 1 Mio. Euro	$(\text{Einkommen} - \mathbf{1.000.000}) \times 0,55 + \mathbf{487.880}$

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

813

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

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

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

Beispiel:

<i>Einkommen 2016</i>	<i>20.000</i>
<i>Ausländische Einkünfte</i>	<i>5.000</i>
<i>Bemessungsgrundlage Durchschnittssteuersatz</i>	<i>25.000</i>
<i>Steuer vor Absetzbeträge</i>	<i>4.200</i>
<i>Durchschnittssteuersatz</i>	<i>16,8%</i>
<i>20.000 x 16,8</i>	<i>3.360</i>
<i>- AVAB</i>	<i>- 494</i>
<i>Einkommensteuer</i>	<i>2.866</i>

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

11.14 Berechnung der Lohnsteuer

11.14.1 Schrittweise Berechnung nach [§ 33 EStG 1988](#)

813a

Der zum laufenden Tarif zu versteuernde Arbeitslohn (vor Abzug des Werbungskosten- und des Sonderausgabenpauschbetrages) ist auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden

und bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum mit dem Faktor 12 bzw. bei einem täglichen Lohnzahlungszeitraum mit dem Faktor 360 auf ein Jahreseinkommen hochzurechnen. Von diesem Betrag sind der Werbungskostenpauschbetrag (ausgenommen bei Pensionisten, siehe Rz 320) und der Sonderausgabenpauschbetrag abzuziehen. Auf das so errechnete Jahreseinkommen ist der Einkommensteuertarif ([§ 33 EStG 1988](#); siehe Rz 767) anzuwenden und der erhaltene Betrag um die im [§ 66 Abs. 1 EStG 1988](#) angeführten Absetzbeträge nach allfälliger Anwendung der Einschleifbestimmungen für den Pensionistenabsetzbetrag zu kürzen. Dabei sind die Rechnungen aus Gründen der genauen Ermittlung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) so auszuführen, dass die Zwischenbeträge mindestens drei Dezimalstellen ausweisen. Das errechnete Ergebnis ist durch den Hochrechnungsfaktor zu dividieren und auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden. Ergibt sich ein negativer Betrag, **kann dies im Zuge der (Arbeitnehmer)Veranlagung zu einer SV-Rückerstattung führen (siehe Rz 811).**

Beispiel:

Monatslohn einer Angestellten mit zwei Kindern (Alleinerzieherabsetzbetrag) abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: 1.714,37 Euro

Berechnung des Einkommens 2016:

<i>1.714,37 Euro x 12 =</i>	<i>20.572,44 Euro</i>
-----------------------------	-----------------------

abzüglich

<i>- Werbungskostenpauschale</i>	<i>- 132,00 Euro</i>
<i>- Sonderausgabenpauschale</i>	<i>- 60,00 Euro</i>
<i>Jährliche Bemessungsgrundlage</i>	<i>20.380,44 Euro</i>

Berechnung der Lohnsteuer:

$$(Einkommen - 18.000) \times 4.550$$

Formel: _____ **+ 1.750**

13.000

<i>Einkommen</i>	<i>20.380,44 Euro</i>		
<i>abzüglich</i>	<i>- 18.000,00 Euro</i>		
	<i>2.380,44</i>	x	4.550,00
	= 10.831.002	:	13.000,00

833,15 Euro	
+ 1.750,00 Euro	
= 2.583,15 Euro	

abzüglich

<i>- Verkehrsabsetzbetrag</i>	<i>- 400,00 Euro</i>
<i>- Alleinverdienerabsetzbetrag</i>	<i>- 669,00 Euro</i>
<i>Lohnsteuer jährlich</i>	1.514,15 Euro
<i>Lohnsteuer monatlich (gerundet)</i>	126,18 Euro

11.14.2 Berechnung mittels Effektiv-Tarif

813b

Die Lohnsteuer kann auch direkt unter Anwendung des so genannten Effektiv-Tarifs (siehe Rz 1406) berechnet werden. Der anteilige Werbungskostenpauschbetrag (monatlich 11 Euro, täglich 0,376 Euro) und der anteilige Sonderausgabenpauschbetrag (monatlich 5 Euro, täglich 0,167 Euro) ist in der Effektiv-Tabelle bereits berücksichtigt. Der Monatslohn ist mit dem Prozentsatz der entsprechenden Stufe zu multiplizieren und davon der entsprechende Abzugsbetrag abzuziehen. Die errechnete Lohnsteuer ist auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden.

Beispiel 1:

Monatslohn einer Angestellten mit zwei Kindern (Alleinerzieherabsetzbetrag) abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: 1.714,37 Euro

Berechnung der Lohnsteuer:

*Monatslohn **2016** 1.714,37 Euro*

*Anwendung des Prozentsatzes laut Monatslohnsteuertabelle **2016***

in Rz 1406

*1.714,37 x **35%** = **600,03***

*abzüglich Abzugsbetrag **- 473,85***

*Lohnsteuer monatlich (gerundet) **126,18 Euro***

Beispiel 2 (tägliche Berechnung):

Tageslohn eines Arbeiters ohne Alleinverdiener(-erzieher-)absetzbetrag abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: 77,53 Euro

Berechnung der Lohnsteuer:

Tageslohn *77,53 Euro*

Anwendung des Prozentsatzes laut Tageslohnsteuertabelle 2016

in Rz 1406

77,53 x 35% = ***27,136 Euro***

abzüglich Abzugsbetrag ***- 13,937 Euro***

Lohnsteuer täglich (gerundet) ***13,20 Euro***

Aufgrund der Änderung betreffend geldwerte Vorteile (StRefG 2015/2016) werden die Rz 138, 140, 141, 152, 156, 207, 218, 221, 222c und 666 ergänzt bzw. geändert, Rz 141a eingefügt sowie Rz 222 und 222e samt Überschrift gestrichen

4 SACHBEZÜGE ([§ 15 EStG 1988](#))

4.1 Begriff der Sachbezüge

138

Einnahmen im Sinne des [§ 15 EStG 1988](#) liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des [§ 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988](#) zufließen. Lediglich nicht mehr messbare Aufmerksamkeiten (zB Blumenstrauß zum Geburtstag des Arbeitnehmers) stellen keine geldwerten Vorteile dar (VwGH 19.9.1995, [91/14/0240](#); VwGH 29.4.2003, [99/14/0240](#), wonach die laufende Abgabe von verbilligtem Treibstoff keine "nicht messbare Aufmerksamkeit" ist). Ebenfalls keine Einnahmen im Sinne des [§ 15 EStG 1988](#) liegen vor, wenn dem Arbeitnehmer Hilfsmittel zur Ausübung seines Berufes zur Verfügung gestellt werden (zB Arbeitsschutzausrüstungen wie Sehhilfen bei Bildschirmarbeit auf Grund [des ArbeitnehmerInnenschutzgesetzes](#)).

Geldwerte Vorteile sind in Geld umzurechnen. Die Grundregel des [§ 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) lautet **ab 1.1.2016**, dass geldwerte Vorteile mit den **um übliche Preisnachlässe geminderten** üblichen **Endpreisen** des **Abgabeortes** anzusetzen sind.

Maßgebend für die Preisfeststellung ist der Ort (zB Gemeinde bzw. Bezirk), an dem der geldwerte Vorteil zufließt. Nicht maßgeblich sind Preise von Online-Angeboten fremder Anbieter.

Es ist stets auf den Endpreis im Zeitpunkt des kostenlosen oder verbilligten Bezugs der Ware oder Dienstleistung abzustellen.

Durch den Begriff „üblich“ wird auf eine Bewertung verwiesen, die sich an den objektiven, normalerweise am Markt bestehenden Gegebenheiten am Abgabeort orientiert. Es kommt nicht auf die subjektive Einschätzung des Steuerpflichtigen, dessen persönliche Verhältnisse oder den tatsächlichen persönlichen Nutzen an. Unter dem üblichen Endpreis am Abgabeort versteht man daher den Preis, den Letztverbraucher im normalen Geschäftsverkehr zu zahlen haben. Dabei ist der Preis für die konkrete – verbilligt oder unentgeltlich überlassene – Ware oder Dienstleistung des betreffenden Herstellers bzw. Dienstleisters maßgebend. Es darf nicht vom üblichen Endpreis für funktionsgleiche und qualitativ gleichwertige Waren oder Dienstleistungen anderer Hersteller bzw. Dienstleister ausgegangen werden.

Übliche Preisnachlässe (zB Mengenrabatte, Aktionen, Schlussverkauf) können in Abzug gebracht werden; dabei ist wiederum auf den Zeitpunkt des kostenlosen oder verbilligten Bezugs der Ware oder Dienstleistung abzustellen.

Siehe auch Beispiel Rz 10138.

140

Die Bewertung bestimmter Sachbezüge ist in der [Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge](#), BGBl. II Nr. 416/2001, geregelt ([§ 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#)).

Diese Verordnung ist für alle Bezüge aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis im Sinne des [§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) maßgeblich.

141

Soweit Sachbezüge in dieser [Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge](#), BGBl. II Nr. 416/2001, geregelt sind, gelten diese Werte als übliche **Endpreise am Abgabeort**.

141a

Wenn der Arbeitgeber die den Arbeitnehmern gewährten Sachbezüge auch fremden Letztverbrauchern anbietet, ist gemäß [§ 15 Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) jener Preis maßgeblich, zu dem der Arbeitgeber die Waren oder Dienstleistungen seinen Kunden verkauft (Endpreis für fremde Letztverbraucher). Übliche Preisnachlässe (zB Mengenrabatte, Aktionen, Schlussverkauf) können in Abzug gebracht werden; dabei ist wiederum auf den Zeitpunkt des kostenlosen oder verbilligten Bezugs der Ware oder Dienstleistung abzustellen. Es liegt somit ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, wenn dem Arbeitnehmer Waren zu "Ausverkaufskonditionen" außerhalb der Ausverkaufszeiten überlassen werden.

Sind die Abnehmer des Arbeitgebers keine Letztverbraucher (zB Großhandel) und gibt es daher keinen innerbetrieblichen Letztverbraucherpreis, ist der um übliche Preisnachlässe verminderte übliche Endpreis des Abgabeortes anzusetzen (siehe Rz 138).

152

*(4) Für Wohnraum, dessen um 25% vermindertes üblicher **Endpreis des Abgabeortes** um mehr als 50% niedriger oder um mehr als 100% höher ist als der sich aus Abs. 1 und 3 ergebende Wert, ist der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen.*

156

[§ 2 Abs. 4 VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge](#), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008, enthält eine Öffnungsklausel hinsichtlich jenes Wohnraumes, dessen nachgewiesene tatsächliche Werte (Marktpreise) gegenüber den festgesetzten Werten wesentlich abweichen. Mit der Öffnungsklausel sollen bei extremen Abweichungen die fremdüblichen Mietwerte abzüglich eines Abschlages von 25% zum Ansatz kommen.

Beispiel 1:

Der Sachbezugswert für eine 100 m² Wohnung in der Steiermark beträgt 652 Euro. Die Wohnung entspricht nicht dem Standard einer Normwohnung, sodass dieser Wert

gemäß [§ 2 Abs. 3 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002](#), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008) um 30% zu kürzen ist. Der pauschale Sachbezug errechnet sich daher in Höhe von 456,40 Euro.

*Variante 1: Die fremdübliche Miete am **Abgabeort** beträgt 400 Euro; gekürzt um 25% ergibt dies einen Vergleichsbetrag von 300 Euro. Eine Abweichung um mehr als 50% liegt vor, wenn der Wert von 228,20 Euro (456,40 Euro minus 50%) unterschritten wird. Da dies nicht der Fall ist, kommt der pauschale Wert laut Verordnung in Höhe von 456,40 Euro zum Ansatz.*

*Variante 2: Die fremdübliche Miete am **Abgabeort** beträgt 300 Euro, gekürzt um 25% ergibt dies einen Vergleichsbetrag von 225 Euro. In diesem Fall liegt eine Abweichung um mehr als 50% vor, sodass der Sachbezugswert in Höhe von 225 Euro zum Ansatz kommt.*

Beispiel 2:

Dem Arbeitnehmer wird eine Dachterrassenwohnung in der Wiener Innenstadt im Ausmaß von 150 m² zur Verfügung gestellt. Der pauschale Sachbezugswert ist wie folgt zu ermitteln: 150 m² zu 4,73 Euro = 709,50 Euro. Der fremdübliche Mietzins in dieser Lage und Ausstattung beträgt 2.200 Euro, gekürzt um 25% ergibt dies einen Vergleichsbetrag von 1.650 Euro. Die Abweichung beträgt mehr als 100% (dh. der Vergleichswert ist höher als 1.419 Euro), sodass der höhere Wert von 1.650 Euro anzusetzen ist.

207

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

218

Die Bewertung des geldwerten Vorteiles hat mit dem **üblichen Endpreis des Abgabeortes** zu erfolgen. Notieren Beteiligungen (Aktien, Partizipationsscheine) an einer Börse, entspricht der **übliche Endpreis des Abgabeortes** dem Börsenkurs am Tag der Übertragung der Beteiligung. Notieren Beteiligungen nicht an einer Börse, ist der **übliche Endpreis des Abgabeortes** analog zum gemeinen Wert zu ermitteln. Die Anwendung des Wiener Verfahrens stellt im Regelfall eine geeignete Ermittlungsform dar, allerdings sind dabei im Betriebsvermögen enthaltene Grundstücke mit dem Verkehrswert anzusetzen und nicht mit einem Vielfachen des Einheitswertes.

4.3.4 Personalrabatte

221

Siehe Rz 103 sowie Rz 138 ff.

Randzahl 222: entfällt

4.3.7 Überlassen von Jahreskarten bzw. Jahresnetzkarten für Privatfahrten

222c

Die Übergabe einer Jahresnetzkarte (zB ÖsterreichCard der ÖBB), die auch für Privatfahrten verwendet werden kann, stellt, insofern kein Jobticket im Sinne des [§ 26 Z 5 lit. b EStG 1988](#) vorliegt, einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, der mit dem üblichen **Endpreis am Abgabeort** ([§ 15 Abs. 2 EStG 1988](#)) anzusetzen ist. Das ist jener Wert, den jeder private Konsument für die Jahresnetzkarte zu zahlen hat. Kostenersätze des Arbeitnehmers mindern den Sachbezugswert. Kosten für allfällige berufliche Fahrten können als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei können je nach Dauer der Reise und der dafür zurückgelegten Fahrten die Kosten zum jeweils günstigsten Tarif (Einzelfahrscheine, Wochen-, Monatskarte), höchstens jedoch bis zur Höhe des steuerpflichtigen Sachbezuges berücksichtigt werden.

Verbietet der Arbeitgeber die private Verwendung der Jahresnetzkarte, dann liegt nur dann kein Sachbezugswert vor, wenn dieses Verbot entsprechend kontrolliert wird (siehe Rechtsprechung zur Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ, Rz 177). Eine derartige

Kontrolle ist gegeben, wenn die Jahresnetzkarte nur für dienstliche Fahrten ausgefolgt und anschließend wieder nachweislich hinterlegt wird.

Werden bei der Bereitstellung von Netzkarten für innerstädtische Verkehrsmittel, bei denen die Einzelfahrten immer den gleichen Preis ausmachen, zumindest 25 Dienstfahrten pro Kalendermonat im Jahresdurchschnitt nachgewiesen und dafür keine Kostenersätze gezahlt, so ist kein Sachbezugswert anzusetzen. Diese Vereinfachungsregelung kann auf die Bereitstellung einer Jahresnetzkarte (zB ÖsterreichCard der ÖBB) nicht angewendet werden, weil bei Netzkarten für innerstädtische Verkehrsmittel die Einzelfahrten immer den gleichen Preis ausmachen, die Summe der Dienstfahrten jeweils den Wert der Jahreskarte abdeckt und die private Nutzung von untergeordneter Bedeutung ist (siehe auch Rz 713).

Siehe auch Beispiel Rz 10222c.

Abschnitt 4.3.9 und Randzahl 222e: *entfallen*

9.1.3.25 Sachbezüge (Sachleistungen)

666

Sachbezüge (zB Dienstwohnung Rz 149 ff, Dienstwagen Rz 168 ff, Arbeitgeberdarlehen und Gehaltsvorschüsse Rz 204 ff) sind steuerpflichtiger Arbeitslohn, soweit nicht eine entsprechende Steuerbefreiung gemäß [§ 3 EStG 1988](#) (zB Verpflegung am Arbeitsplatz Rz 93 ff) vorgesehen ist. **Zur Bewertung von Sachbezügen** siehe Rz 138 ff.

Die Rz 155 wird dahingehend ergänzt, dass der berufsspezifische Abschlag für Hausbesorger/Hausbetreuer/Portiere auch für Schulwarte möglich ist

155

Für Wohnungen von Hausbesorgern, Hausbetreuern und Portieren ist ein berufsspezifischer Abschlag von 35% vorzunehmen.

Entspricht die Wohnung nicht dem Standard einer Normwohnung (Rz 154e), ist der Wert zunächst um 30% zu vermindern. Von dem sich ergebenden Wert ist ein weiterer Abschlag

von 35% vorzunehmen. Alternativ kann der Ausgangswert (Rz 154d) sofort um einen kumulierten Abschlag von 54,5%) gekürzt werden.

Der Abschlag von 35% kann nur in Abzug gebracht werden, wenn die Hausbesorger-, Hausbetreuer- bzw. Portiertätigkeit überwiegend ausgeübt wird.

Für Schulwarte, die überwiegend Hausbesorger-, Hausbetreuer- bzw. Portiertätigkeiten ausüben, kann aufgrund des ähnlichen Tätigkeitsbildes ebenfalls der berufsspezifische Abschlag vorgenommen werden. Die Dienstwohnung eines Hausbesorgers, Hausbetreuers oder Portiers außerhalb des zu betreuenden Gebäudes ist keine Hausbesorger- bzw. Hausbetreuerwohnung.

Die Rz 168 bis 171 samt Überschrift, Rz 174, 175, 175a, 177, 179, 183, 183a, 186 und 187 sowie 208 samt Überschrift werden aufgrund der Änderung der Sachbezugswerteverordnung angepasst und Rz 173a und 209a eingefügt

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. 243/2015)

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, **gilt Folgendes:***

- 1. Es ist ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich, anzusetzen.**
- 2. Abweichend von Z 1 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 130 Gramm pro Kilometer ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Dabei gilt:**

a) Für Kalenderjahre bis 2016 ist als CO₂-Emissionswert 130 Gramm pro Kilometer maßgeblich. Dieser Wert verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2017 bis zum Kalenderjahr 2020 um jährlich 3 Gramm. Ab dem Jahr 2021 ist der CO₂-Emissionswert des Jahres 2020 von 118 Gramm maßgeblich. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der Anschaffung des Kraftfahrzeuges oder seiner Erstzulassung (Abs. 4) maßgeblich.

b) Sofern für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vorliegt, ist Z 1 anzuwenden.

3. Abweichend von Z 1 und Z 2 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ab dem Kalenderjahr 2016 ein Sachbezugswert von Null anzusetzen.

4. Der maßgebliche CO₂-Emissionswert ergibt sich aus dem CO₂-Emissionswert des kombinierten Verbrauches laut Typen- bzw. Einzelgenehmigung gemäß [Kraftfahrzeuggesetz 1967](#) oder aus der EG-Typengenehmigung.

Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Sonderausstattungen, die **selbständige Wirtschaftsgüter darstellen**, 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 Sachbezug im **Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1** anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

170

(3) Ergibt sich **für ein Fahrzeug mit einem Sachbezug**

1. von 2% (Abs. 1 Z 1) bei Ansatz von 0,67 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,96 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur),

2. von 1,5% (Abs. 1 Z 2) bei Ansatz von 0,50 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,72 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur)

pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinne des Abs. 1 ein um mehr als 50% geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

171

(4) Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis **und die CO₂-Emissionswert-Grenze** im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. An Stelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zugrunde gelegt werden.

173a

(6a) Besteht für Arbeitnehmer die Möglichkeit abwechselnd verschiedene arbeitgebereigene Fahrzeuge zu benützen, ist der Durchschnittswert der Anschaffungskosten aller Fahrzeuge und der Durchschnittswert des auf die Fahrzeuge anzuwendenden Prozentsatzes maßgebend. Ist unter diesen Fahrzeugen ein Fahrzeug mit einem Sachbezug von 2% (Abs. 1 Z 1), ist ein Sachbezug von maximal 960 Euro anzusetzen. In allen anderen Fällen ist ein Sachbezug von maximal 720 Euro anzusetzen.

174

*(7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag **ist der** Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.*

Siehe auch Beispiel Rz 10174.

4.2.4.3 Ausmaß der Privatnutzung

175

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

Jahr der Anschaffung	Maximaler CO ₂ -Emissionswert
≤ 2016	130 Gramm pro Kilometer
2017	127 Gramm pro Kilometer
2018	124 Gramm pro Kilometer
2019	121 Gramm pro Kilometer
≥ 2020	118 Gramm pro Kilometer

Überschreitet das firmeneigene KFZ den maximalen CO₂-Emissionswert, ist ab 1.1.2016 ein monatlicher Sachbezug von 2% der tatsächlichen

Anschaffungskosten des KFZ (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro, anzusetzen.

Für die Einstufung ist der CO₂-Emissionswert im Jahr der Anschaffung des KFZ maßgeblich. Der Anschaffungszeitpunkt entspricht dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums. Das ist jener Zeitpunkt, zu dem die Möglichkeit, ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihm zu ziehen, übergeht (Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht); vgl. EStR 2000 Rz 2166.

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

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

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

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

Der maßgebliche CO₂-Emissionswert ergibt sich aus dem CO₂-Emissionswert des kombinierten Verbrauches laut Typen- bzw. Einzelgenehmigung gemäß [Kraftfahrzeuggesetz 1967](#) oder der EG-Typengenehmigung. Sofern für ein Kfz kein CO₂-Emissionswert vorliegt, ist der Sachbezug in Höhe von 2% der Anschaffungskosten anzusetzen.

Bei bivalenten Erdgasfahrzeugen, für welche zwei CO₂-Werte eingetragen sind, kann der niedrigere CO₂-Wert für die Berechnung des Sachbezugswertes herangezogen werden.

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 480 Euro monatlich bei 2% Sachbezugswert und 360 Euro monatlich bei 1,5% Sachbezugswert**) anzusetzen. Außer dem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel zur Führung des in Rede stehenden Nachweises in Betracht (VwGH 18.12.2001, [2001/15/0191](#), **VwGH 24.09.2014, [2011/13/0074](#)**). 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 **480 Euro bzw.** 360 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 (**Anschaffungsjahr 2013 und CO₂ Emissionswert 128 g/km, daher 1,5% Sachbezug**), 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 42.000 Euro, **Anschaffungsjahr 2015 und CO₂ Emissionswert von 132 g/km, daher 2% Sachbezug**) 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 **420 Euro** zuzurechnen.*

Siehe auch Beispiel Rz 10177.

179

Bei Gebrauchtfahrzeugen sind die Prozentsätze als Sachbezugswert auf den Neuwert anzuwenden (Neupreis der entsprechenden Modellvariante zum Zeitpunkt der Erstzulassung; VwGH 18.11.2003, [2003/14/0072](#); VwGH 22.03.2010, [2008/15/0078](#)). Allfällige Sonderausstattung sowie handelsübliche Rabatte bleiben dabei unberücksichtigt. Es kann aber wahlweise der Nachweis über die Höhe der seinerzeitigen tatsächlichen Anschaffungskosten des Erstbesitzers - diese umfassen auch allfällige Sonderausstattungen und Rabatte - erbracht werden.

Bei Gebrauchtfahrzeugen kommt jene CO₂-Emissionswert-Grenze zur Anwendung, die für das Jahr der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges gilt (zB bei Erstzulassung 2015 gilt die 130 Gramm-Grenze).

4.2.4.5 Mehrfachnutzung

183

Benützen Arbeitnehmer abwechselnd verschiedene arbeitgebereigene KFZ, ist bei Berechnung des Sachbezugswertes **der** Durchschnittswert der Anschaffungskosten aller Fahrzeuge **und der Durchschnittswert des auf die Fahrzeuge anzuwendenden Prozentsatzes anzusetzen**. In die Durchschnittsberechnung dürfen nur solche Fahrzeuge einbezogen werden, die vom Kreis der betroffenen Arbeitnehmer im Wesentlichen gleichmäßig benutzt werden. Dies gilt unter anderem auch für Autoverkäufer.

Beispiel:

<i>Pkw</i>	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>	<i>D</i>	<i>Summe</i>	<i>Durchschnitt</i>
<i>CO₂-Emission</i>	<i>109 g</i>	<i>118 g</i>	<i>136 g</i>	<i>Elektro</i>		
<i>Anschaffungskosten in Euro</i>	<i>13.000</i>	<i>16.000</i>	<i>50.000</i>	<i>40.000</i>	<i>119.000</i>	<i>119.000/4 = 29.750</i>
<i>Sachbezug</i>	<i>1,5%</i>	<i>1,5%</i>	<i>2%</i>	<i>0</i>	<i>5</i>	<i>5/4 = 1,25%</i>

Der monatliche Sachbezug beträgt 371,88 Euro (1,25% von 29.750).

Befindet sich kein KFZ im Fahrzeugpool, für das ein Sachbezug von 2% der Anschaffungskosten anzusetzen ist, sind maximal 720 Euro monatlich als Sachbezug anzusetzen. In allen anderen Fällen gilt der monatliche Höchstbetrag von 960 Euro.

183a

Hat ein Dienstnehmer den Vorteil der unentgeltlichen Nutzung mehrerer Kraftfahrzeuge für Privatfahrten (zB zwei oder mehrere PKW, PKW und Motorrad), ist ein Sachbezugswert **unter Berücksichtigung der CO₂-Emissionsgrenzen** für jedes einzelne Kraftfahrzeug anzusetzen. Bei entsprechend hohen Anschaffungskosten ist der Höchstbetrag von **960 Euro bzw. 720 Euro** daher mehrmals (zB für jeden einzelnen PKW oder für PKW und Motorrad) anzusetzen.

Beispiel:

*Dem Dienstnehmer stehen **im Jahr 2016** ein Van (Anschaffungskosten 34.000 Euro, **CO₂-Emissionswert 136 g/km**) und ein Kleinwagen (Anschaffungskosten 16.500 Euro, **CO₂-Emissionswert 110 g/km**) unentgeltlich zur Verfügung. Der monatliche Sachbezug beträgt daher **927,50 Euro (2% von 34.000 Euro und 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, kann der Sachbezugswert deshalb nicht gekürzt werden.

Beispiel 1:

Das KFZ (Anschaffungsjahr 2015) hat einen CO₂-Emissionswert von 130 g/km, daher ist ein Sachbezug von 1,5% der Anschaffungskosten anzusetzen.

<i>Anschaffungskosten</i>	<i>18.000,00 Euro</i>
<i>Kostenbeitrag</i>	<i>3.500,00 Euro</i>
<i>Sachbezug 1,5% von 14.500 Euro</i>	<i>217,50 Euro</i>

Beispiel 2:

Das KFZ hat einen CO₂-Emissionswert von 100g/km, daher ist ein Sachbezug von 1,5% der Anschaffungskosten anzusetzen.

Anschaffungskosten	55.000,00 Euro
Kostenbeitrag	4.000,00 Euro

Anschaffungskosten	51.000,00 Euro
Sachbezug 1,5% von 51.000 Euro	765,00 Euro
monatlicher Sachbezug	720,00 Euro

Es ist der maximale Sachbezug von monatlich 720 Euro anzusetzen.

Beispiel 3:

Das KFZ (Anschaffungsjahr 2015) hat einen CO₂-Emissionswert von 125 g/km, daher ist ein Sachbezug von 1,5% der Anschaffungskosten anzusetzen.

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

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) **oder 960 Euro (bzw. 480 Euro)** zu berücksichtigen (siehe Beispiele 2 und 3 in Rz 186).

4.2.7 Sonstige Sachbezugswerte in der Land- und Forstwirtschaft ([§ 6 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge](#) (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 243/2015)

208

§ 6. (1)

1. Holzdeputate (Brennholz), je Raummeter:

- a) Hartholz (ungeschnitten) 21,80 Euro*
- b) Weichholz (ungeschnitten) 14,53 Euro*
- c) Sägeabfallholz und Astholz 10,90 Euro*

Bei Übertragung von Holz am Stamm ist ein Abschlag von 10,90 Euro je Raummeter vorzunehmen.

2. Kartoffeln, je kg 0,21 Euro
3. Vollmilch, je Liter 0,65 Euro
4. Butter, je kg 5,23 Euro
5. Käse, je kg 5,88 Euro
6. Eier, je Stück 0,13 Euro
7. Fleisch, je kg gemischte Qualität ohne Knochen
 - a) Rindfleisch 5,45 Euro
 - b) Schweinefleisch 3,99 Euro
 - c) Kalbfleisch 8,72 Euro
 - d) Schweinehälfte im Ganzen 1,81 Euro

8. Ferkel, lebend 54,50 Euro
9. Getreide, je 100 kg
 - a) Roggen 13,80 Euro
 - b) Weizen - Futtergerste 15,20 Euro
 - c) Mais 15,98 Euro

10. Mahlprodukte, je kg
 - a) Roggenmehl 0,36 Euro
 - b) Weizenmehl 0,43 Euro
 - c) Weizen- und Maisgrieß 0,43 Euro

11. Kohle und Koks, je 100 kg
 - a) Steinkohle 22,67 Euro
 - b) Briketts 28,34 Euro
 - c) Hüttenkoks 23,98 Euro

Bei Bezug von mehr als 1.000 kg ist ein Abschlag von 15% vorzunehmen; bei Selbstabholung ist (zusätzlich) ein Abschlag von 20% vorzunehmen.

12. Strom

Unentgeltlich oder verbilligt abgegebener Strom ist mit dem jeweils günstigsten regionalen Tarif für private Haushalte zu bewerten.

13. Bereitstellung von landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten

Unentgeltlich oder verbilligt bereitgestellte landwirtschaftliche Maschinen und Geräte sind mit dem Richtwert für die Maschinenselbstkosten des österreichischen Kuratoriums für Landtechnik und Landentwicklung zu bewerten.

209a

Ab 1.1.2016 sind die sonstigen Sachbezugswerte laut [§ 6 der Sachbezugswerteverordnung](#) ausschließlich auf die Land- und Forstwirtschaft eingeschränkt. Sonstige Sachbezugswerte außerhalb der Land- und Forstwirtschaft sind nach den allgemeinen Bewertungsregeln gemäß [§ 15 Abs. 2 EStG 1988](#) betreffend geldwerte Vorteile bzw. Mitarbeiterrabatte zu beurteilen.

Rz 245b und 246a werden aufgrund des StRefG 2015/2016 adaptiert

245b

Eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nach dem Schweizer Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) ist jedenfalls bis zu einer maximalen Beitragsgrundlage in Höhe des koordinierten Jahresarbeitslohns gegeben. Gemäß Art. 50 des BVG erlassen die Vorsorgeeinrichtungen reglementarische Bestimmungen über die Leistungen, die Organisation, die Verwaltung und Finanzierung, die Kontrolle, das Verhältnis zu den Arbeitgebern, zu den Versicherten und zu den Anspruchsberechtigten. Sehen derartige Reglements höhere Beitragsleistungen für Arbeitgeber und Arbeitnehmer verpflichtend vor, ist aufgrund der gesetzlichen Regelung der Reglements (statutenmäßige Regelungen – siehe auch [§ 124b Z 53 EStG 1988](#)) von verpflichtenden Beiträgen gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988](#) auszugehen.

So genannte freiwillige Eintrittsleistungen in eine Schweizer Pensionskasse, mit denen der Unterschied zwischen dem vorhandenen und dem möglichen Altersguthaben ausgeglichen werden kann, um im Alter Leistungseinbußen zu vermeiden, stellen weder Werbungskosten noch Sonderausgaben auf Grund eines Nachkaufs von Versicherungszeiten iSd [§ 18 Abs. 1 Z 1a EStG 1988](#) dar und können daher nur im Rahmen des Sonderausgabenhöchstbetrages (Rz 580 ff; **VwGH 21.11.2013, [2010/15/0199](#)**) **bis 31.12.2020 abgesetzt werden, wenn der zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist.**

246a

Die Übertragung von Gutschriften bei Kindererziehungszeiten gemäß [§ 14 APG](#) führt zu keiner Änderung des Werbungskostenabzuges der Pflichtbeiträgen des Versicherten, weil Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten, die für den (Ehe)Partner geleistet werden, das steuerpflichtige Einkommen jedenfalls im vollen Umfang vermindern (siehe [§ 18 Abs. 1 Z 1a EStG 1988](#)).

Die Rz 248a, 811, 812, 812a und 812b werden aufgrund der SV-Rückerstattung geändert (StRefG 2015/2016)

5.4 Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte ([§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#))

248a

Für die steuerliche Berücksichtigung der Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte kommen folgende Möglichkeiten in Betracht:

	Freibetrag/ Absetzbetrag/ Gutschrift	Anspruchsvoraussetzung	LStR 2002
Verkehrsabsetzbetrag	Absetzbetrag	Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis	Rz 807
Pendlerpauschale	Freibetrag	Entfernung Wohnung-Arbeitsstätte zumindest 2 km bzw. 20 km und mind. vier Fahrten zur Arbeitsstätte im Kalendermonat	Rz 249 ff
Pendlereuro	Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale	Rz 808a ff
bis 2015 Pendlerausgleichsbetrag	Gutschrift/ Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommensteuer von 1 bis 290 Euro	Rz 812b
ab 2016 erhöhter Verkehrsabsetzbetrag	Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommen maximal 12.200 Euro (Einschleifregelung bei Einkommen zwischen 12.200 und 13.000 Euro)	Rz 807
bis 2015 Pendlerzuschlag	Gutschrift	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommensteuer von 0	Rz 812a
ab 2016 höhere SV- Rückerstattung	Gutschrift	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommensteuer von unter 0	Rz 811 und 812a

11.12 SV-Rückerstattung ([§ 33 Abs. 8 EStG 1988](#))

811

Rechtslage bis einschließlich für das Kalenderjahr 2015:

- **Ist die nach [§ 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) errechnete Einkommensteuer negativ, sind** der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag **insoweit gutzuschreiben.**
- **Ergibt sich** bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, **keine Einkommensteuer, sind** 10% **bzw. für das Kalenderjahr 2015 20%** der Werbungskosten im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#) (ausgenommen Betriebsratsumlagen) sowie der Werbungskosten im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988](#), höchstens aber 110 Euro jährlich **bzw. für das Kalenderjahr 2015 höchstens 220 Euro, gutzuschreiben.**

Die Gutschrift hat im Wege der Veranlagung zu erfolgen.

Der Kinderabsetzbetrag gemäß [§ 33 Abs. 3 EStG 1988](#) bleibt bei Berechnung der Steuer außer Ansatz.

Betreffend Pendlerzuschlag siehe Rz 812a.

Einkünfte, die auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfrei sind, werden für die Berechnung der Negativsteuer wie steuerpflichtige Einkünfte behandelt.

Siehe auch Beispiele Rz 10811.

Rechtslage ab dem Kalenderjahr 2016:

- **Für Steuerpflichtige, die Anspruch auf den Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag haben, gilt: Ergibt sich bei der Steuerberechnung nach [§ 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) ein Betrag unter null, ist der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag insoweit zu erstatten.**
- **SV-Rückerstattung für Steuerpflichtige, die Anspruch auf einen Verkehrsabsetzbetrag haben: Ergibt sich bei der Steuerberechnung nach [§ 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) ein Betrag unter null, sind 50% der Werbungskosten**

im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#) (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und des [§ 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988](#) - höchstens aber 400 Euro jährlich - zu erstatten. Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf ein Pendlerpauschale haben, erhöht sich der maximale Erstattungsbetrag auf 500 Euro.

- **SV-Rückerstattung für Steuerpflichtige, die Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag haben:** Ergibt sich bei der Steuerberechnung nach [§ 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) ein Betrag unter null, sind 50% der Werbungskosten im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) (das sind insbesondere Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung) - höchstens aber 110 Euro jährlich - zu erstatten. Die Rückerstattung vermindert sich um steuerfreie Ausgleichszulagen und Ergänzungszulagen, die aufgrund sozialversicherungs- oder pensionsrechtlicher Vorschriften gewährt werden ([§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988](#)).

Einkünfte, die auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfrei sind, werden für die Berechnung der SV-Rückerstattung und der Erstattung von Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag wie steuerpflichtige Einkünfte behandelt.

Der Kinderabsetzbetrag gemäß [§ 33 Abs. 3 EStG 1988](#) bleibt bei der Steuerberechnung außer Ansatz.

Die Erstattung erfolgt im Wege der Veranlagung und ist mit dem nach [§ 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) berechneten Betrag unter null begrenzt.

812

Pflichtbeiträge geringfügig Beschäftigter, die (bei Übersteigen der Geringfügigkeitsgrenze aus mehreren Beschäftigungsverhältnissen nach Vorschreibung durch die Gebietskrankenkasse) direkt vom Arbeitnehmer nach Jahresende an die Gebietskrankenkasse geleistet werden, stehen nicht im Lohnzettel, den der Arbeitgeber an das FA übermittelt. Zur Berücksichtigung dieser Beiträge sind sie im Jahr der Zahlung ([§ 19 EStG 1988](#)) im Formular L 1 einzutragen, sodass im Veranlagungsverfahren auch eine Berücksichtigung bei Berechnung der **SV-Rückerstattung** erfolgen kann.

Bei ausschließlichen Pensionseinkünften gilt:

- Bei ausschließlichen Pensionseinkünften steht der Arbeitnehmer- oder Grenzgängerabsetzbetrag nicht zu; daher kann sich **bis einschließlich für das Kalenderjahr 2014** auch keine diesbezügliche Negativsteuer ergeben.
- **Für das Jahr 2015 werden Pensionisten, wenn die Steuerberechnung im Rahmen der Veranlagung keine Einkommensteuer ergibt, 20% der Werbungskosten gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) – höchstens aber 55 Euro – rückerstattet. Die Rückerstattung vermindert sich um steuerfreie Ausgleichszulagen.**
- **Ab dem Kalenderjahr 2016 ist Rz 811 zu beachten.**

812a

Für Personen, deren Einkommen unter der Besteuerungsgrenze liegt und die mindestens in einem Kalendermonat Anspruch auf das Pendlerpauschale haben, steht ein Pendlerzuschlag zu.

- **Für die Jahre 2011 und 2012** steht ein Pendlerzuschlag in der Höhe von maximal 141 Euro zu. In diesem Fall wird die Negativsteuer von 110 Euro auf 251 Euro angehoben. Die Negativsteuer (inklusive Pendlerzuschlag) ist mit 15% der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung begrenzt.
- **Für die Jahre 2013 und 2014** steht ein Pendlerzuschlag in der Höhe von maximal 290 Euro zu. In diesem Fall erhöht sich die Negativsteuer von 110 Euro auf 400 Euro. Die Negativsteuer (inklusive Pendlerzuschlag) ist mit 18% der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung begrenzt.
- **Für das Jahr 2015 steht ein Pendlerzuschlag in der Höhe von maximal 230 Euro zu. In diesem Fall erhöht sich die Negativsteuer von 220 Euro auf 450 Euro. Die Negativsteuer (inklusive Pendlerzuschlag) ist mit 36% der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung begrenzt.**
- **Ab dem Kalenderjahr 2016 erhöht sich der Erstattungsbetrag im Rahmen der SV-Rückerstattung von 400 Euro auf maximal 500 Euro, wenn der Steuerpflichtige Anspruch auf ein Pendlerpauschale hat (siehe Rz 811).**

11.12a Pendlerausgleichsbetrag ([§ 33 Abs. 9a EStG 1988](#))

812b

Rechtslage bis einschließlich Kalenderjahr 2015:

Besteht mindestens in einem Kalendermonat Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) und ergibt die Berechnung der Einkommensteuer nach [§ 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) eine Steuer von einem Euro, steht zusätzlich ein Pendlerausgleichsbetrag in Höhe von 289 Euro zu, der auch zu einer Steuergutschrift führen kann.

Der Pendlerausgleichsbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen einer Einkommensteuer nach [§ 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) von einem Euro und 290 Euro auf Null.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A hat im Monat Mai Anspruch auf ein Pendlerpauschale. Bei der Berechnung der Einkommensteuer nach [§ 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) (vor Berücksichtigung des Pendlerausgleichsbetrages) ergibt sich eine Einkommensteuer von 5 Euro. Da zumindest während eines Monats Anspruch auf ein Pendlerpauschale bestanden hat, steht daher im Rahmen der Veranlagung ein Pendlerausgleichsbetrag von 285 Euro zu. Es kommt daher zu einer Gutschrift von 280 Euro.

Rechtslage ab dem Kalenderjahr 2016:

Ab 2016 steht gering verdienenden Pendlern anstelle des Pendlerausgleichsbetrages ein erhöhter Verkehrsabsetzbetrag zu (siehe Rz 807).

Die Rz 320, 768, 805 bis 809, 1179 und 1241I werden aufgrund der Zusammenführung von Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag und der geänderten Berücksichtigung von Absetzbeträgen bei der Steuerberechnung angepasst (StRefG 2015/2016)

5.8 Werbungskostenpauschbetrag ([§ 16 Abs. 3 EStG 1988](#))

320

Der allgemeine Werbungskostenpauschbetrag steht aktiven Arbeitnehmern im vollen Umfang von 132 Euro jährlich zu, auch wenn

- eine nichtselbständige Tätigkeit nicht ganzjährig ausgeübt wird oder
- die unbeschränkte Steuerpflicht nicht ganzjährig besteht oder
- neben Pensionseinkünften auch (geringfügige) Einkünfte als aktiver Arbeitnehmer oder nachträgliche Einkünfte aus aktiver nichtselbständiger Tätigkeit bezogen werden.

Siehe auch Beispiel Rz 10320.

11.2 Berücksichtigung der Absetzbeträge ([§ 33 Abs. 2 EStG 1988](#))

768

Von dem sich nach Anwendung der Steuersätze gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) ergebenden Betrag sind in folgender Reihenfolge abzuziehen:

- der Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag,
- der Unterhaltsabsetzbetrag,
- der **(erhöhte)** Verkehrsabsetzbetrag,
- der Arbeitnehmerabsetzbetrag **(bis 2015)**,
- der **(erhöhte)** Pensionistenabsetzbetrag (soweit **der** Verkehrsabsetzbetrag nicht zusteht),
- **der Pendlereuro.**

Ab dem Kalenderjahr 2016 können alle oben genannten Absetzbeträge bei der Berechnung der Einkommensteuer zu einem Betrag unter null führen.

11.10 Arbeitnehmerabsetzbetrag, Grenzgängerabsetzbetrag, Verkehrsabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 5 EStG 1988](#))

805

Bis einschließlich für das Kalenderjahr 2015 steht allen lohnsteuerpflichtigen Arbeitnehmern auf Grund eines bestehenden Dienstverhältnisses ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich zu ([§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 idF vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016](#)).

Siehe auch Beispiel Rz 10805.

806

Bis einschließlich für das Kalenderjahr 2015 steht Grenzgängern ein dem Arbeitnehmerabsetzbetrag entsprechender Grenzgängerabsetzbetrag von jährlich 54 Euro zu ([§ 33 Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#)). Grenzgänger sind im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben ([§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988](#)).

In Österreich ansässigen Personen, die im Ausland arbeiten, sich jedoch nicht in der Regel nach jedem Arbeitstag zum Wohnort in Österreich begeben, steht weder der Grenzgängerabsetzbetrag noch der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu, da die zwingenden Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

807

Ein Verkehrsabsetzbetrag von jährlich **400 Euro (bis 2015 291 Euro)** steht allen Arbeitnehmern zu, die Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis beziehen, und zwar auch dann, wenn sie nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Dieser Absetzbetrag deckt den normalen Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab. Über den Normalfall hinaus **werden** Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch **das Pendlerpauschale gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#)** berücksichtigt.

Siehe auch Beispiel Rz 10807.

Ab 1.1.2016 steht ein erhöhter Verkehrsabsetzbetrag von 690 Euro zu, wenn Anspruch auf ein Pendlerpauschale besteht und das Einkommen nicht höher ist als 12.200 Euro im Jahr. Bei Einkommen zwischen 12.200 und 13.000 Euro wird der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag gleichmäßig auf den Verkehrsabsetzbetrag von 400 Euro eingeschliffen ([§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988](#)).

807a

Bezüge und Vorteile aus Betrieblichen Vorsorgekassen (BV-Kassen) einschließlich der Bezüge und Vorteile im Rahmen der Selbständigenvorsorge nach dem 4. und 5. Teil des [BMSVG](#) sind zwar gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aber keine Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#). Werden derartige Leistungen aus einer BV-Kasse ausbezahlt, **steht der Verkehrsabsetzbetrag nicht zu.**

808

Der Verkehrsabsetzbetrag ist von jedem Arbeitgeber, der Bezüge auszahlt, zu berücksichtigen. **Der Verkehrsabsetzbetrag schließt** den Pensionistenabsetzbetrag aus. Bei Beurteilung der Frage, ob bei einem Steuerpflichtigen ein bestehendes oder früheres Dienstverhältnis anzunehmen ist, ist nicht von dienstrechtlichen Vorschriften, sondern vom Dienstverhältnisbegriff des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) auszugehen (VwGH 27.3.1996, [96/13/0012](#)). Tritt der Arbeitnehmer während eines Kalenderjahres in den Ruhestand oder hat die unbeschränkte Steuerpflicht nicht während des vollen Kalenderjahres bestanden, **ist der Verkehrsabsetzbetrag** im Zuge der laufenden Lohnverrechnung mit den entsprechenden monatlichen Teilbeträgen zu berücksichtigen. Bei Durchführung der Veranlagung steht vorrangig der Verkehrsabsetzbetrag zu. Dies gilt auch bei gleichzeitigen Aktiv- und Pensionsbezügen.

Siehe auch Beispiel Rz 10808.

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

809

Für Pensionisten tritt an die Stelle 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.

22.2 Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif ([§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#))

1179

In den Fällen des [§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) wird die Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif ([§ 66 EStG 1988](#)) vorgenommen. Ist der beschränkt Lohnsteuerpflichtige in einem aktiven Dienstverhältnis, steht ihm der Verkehrsabsetzbetrag zu. Pensionisten haben Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag. Der Alleinverdienerabsetzbetrag (Alleinerzieherabsetzbetrag) steht weder aktiven Dienstnehmern noch Pensionisten zu (vgl. VwGH 8.4.1986, [86/14/0009](#)).

Bei der Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif kommt es zu keiner Hinzurechnung des Betrages von 9.000 Euro (bis 2008 8.000 Euro) zum Einkommen. Zur Besteuerung im Falle einer Antragsveranlagung siehe Rz 1241l und Rz 1241m.

33a.6 Berechnung der Steuer

1241l

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

- **(erhöhter)** Verkehrsabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988](#), Rz 805 bis 808)
- **bis 2015** Arbeitnehmerabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 idF vor dem StRefG 2015/2016](#), Rz 805 bis 808)
- Pensionistenabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#), Rz 809 bis 810)

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

Rz 396, 399 samt Überschrift und Rz 413 werden an die Änderung der Werbungskostenpauschale-Verordnung angepasst

6 Durchschnittssätze ([§ 17 EStG 1988](#))

6.1 Berufsgruppen

396

Auf Grund der [Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten](#), BGBl. II Nr. 382/2001, können ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen Werbungskosten auf Grund von Erfahrungswerten geltend gemacht werden (Verordnungstext kursiv).

Liegen keine Aufwendungen vor, kommen keine Pauschbeträge nach dieser Verordnung in Betracht.

6.1.2 Bühnengehörige, die [§ 1 Abs. 1 Theaterarbeitsgesetz](#) unterliegen, andere auf Bühnen auftretende Personen, Filmschauspieler

399

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.

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

Unter "Bühnengehörige" fallen nicht nur Personen, die auf einer Bühne vor Publikum auftreten, sondern auch jene Personen, die im Rahmen eines Theaterbetriebes künstlerische Dienste leisten (VwGH 19.2.2002, [98/14/0148](#)). Dies kann insbesondere auf Regisseure, **Regieassistenten** und Choreographen zutreffen.

Nicht zu dieser Berufsgruppe gehören ua. Theaterdirektoren, Verwaltungspersonal von Theatern, technisches Bühnenpersonal, Mitglieder des Bedienungspersonals von Kabarett, Showbühnen und Nachtlokalen (zB Barkeeper, Bardamen), Tanzlehrer, Bedienstete von

Tanzschulen, Billeteure, sonstiges Hilfspersonal, weiters Tonmeister, Tontechniker, Filmgeschäftsführer.

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

6.5 Bemessungsgrundlage und Berücksichtigung im Veranlagungsverfahren

413

*§ 2. Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (**Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220 des amtlichen Lohnzettelvordruckes L 16**). Bei nicht ganzjähriger Tätigkeit sind die sich aus § 1 ergebenden Beträge anteilig zu berücksichtigen; hierbei gelten angefangene Monate als volle Monate. Die Berücksichtigung der Pauschbeträge erfolgt im Veranlagungsverfahren. **Im Rahmen der Lohnverrechnung können die Pauschbeträge nur im Wege eines Freibetragsbescheides gemäß [§ 63 EStG 1988](#) berücksichtigt werden; ausgenommen davon ist jener nach § 1 Z 11 (Expatriates).***

Aufgrund der Neuregelung der Besteuerung von Expatriates sind die Rz 1038a bis 1038h nur mehr bis 31.12.2015 anzuwenden, es wird die Rz 406b samt Überschrift neu eingefügt, Rz 423 und Rz 426 werden geändert und Rz 1185 angepasst (StRefG 2015/2016)

16.4 Steuerliche Behandlung von Kostenersätzen an Expatriates

Bis 31.12.2015 können zur vereinfachten steuerlichen Berücksichtigung bestimmter Werbungskosten und außergewöhnlicher Belastungen von Mitarbeitern von Konzernbetrieben, die nur vorübergehend in einem Dienstverhältnis zur österreichischen Konzerngesellschaft bzw. einer inländischen Betriebsstätte im Sinne des [§ 81 EStG 1988](#) (Expatriates) stehen, **die Rz 1038a bis 1038h angewendet werden.**

6.1.11 Expatriates

406b

20% der Bemessungsgrundlage, höchstens 10.000 Euro jährlich.

Expatriates sind Arbeitnehmer,

- a) die im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Betriebsstätte im Sinne des [§ 81 EStG 1988](#)) für höchstens fünf Jahre beschäftigt werden,***
- b) die während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten,***
- c) die ihren bisherigen Wohnsitz im Ausland beibehalten und***
- d) für deren Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zukommt.***

Als Expatriates gelten Personen, die während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten, im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers vorübergehend in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Betriebsstätte im Sinne des [§ 81 EStG 1988](#)) beschäftigt werden und für deren Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zukommt.

Die Beschäftigung in Österreich darf nicht länger als fünf Jahre dauern und der Beschäftigte muss im Hinblick auf die nur vorübergehende Beschäftigung seinen bisherigen Wohnsitz im Ausland beibehalten.

Ist von vornherein eine längere Beschäftigungsdauer vorgesehen, liegt keine vorübergehende Beschäftigung in diesem Sinne vor. Eine längere Beschäftigungsdauer ist auch dann anzunehmen, wenn dem Beschäftigten im Falle eines befristeten Dienstverhältnisses die Möglichkeit eingeräumt wird, das Beschäftigungsverhältnis über fünf Jahre hinaus zu verlängern. Wird die Option auf Vertragsverlängerung nicht in Anspruch genommen, liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) vor, das zu einer Bescheidänderung zu Gunsten des Arbeitnehmers im Rahmen der Veranlagung führen kann.

Der Pauschbetrag für Expatriates kann anstelle des Werbungskostenpauschalbetrages gemäß [§ 16 Abs. 3 EStG 1988](#) entweder vom Arbeitgeber gemäß [§ 62 EStG 1988](#) bei der Lohnverrechnung berücksichtigt oder in der (Arbeitnehmer)Veranlagung beantragt werden.

6.8 Kostenersätze

423

§ 4 (1). Kostenersätze gemäß [§ 26 EStG 1988](#) kürzen die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter).

(2). Bei Expatriates gemäß § 1 Z 11 kürzen Kostenersätze gemäß [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) nicht den Pauschbetrag.

426

Vom Arbeitgeber gezahlte Tages- und Nächtigungsgelder sowie vom Arbeitgeber bereitgestellte Mahlzeiten bei Dienstreisen, weiters ausbezahltes Kilometergeld kürzen den Pauschbetrag, ausgenommen bei Vertretern **und Expatriates** (siehe Rz 406 **und Rz 406b**). Dies gilt weiters bei Kostenersätzen für Arbeitskleidung ([§ 26 Z 1 EStG 1988](#)), für Auslagenersätze ([§ 26 Z 2 EStG 1988](#)) und für Fortbildungskosten ([§ 26 Z 3 EStG 1988](#)).

Beispiel 1:

Ein Orchester geht auf Tournee. Vom Arbeitgeber werden alle Transportmittel (Bus, Flugzeug) sowie alle Unterkunftsmöglichkeiten bereitgestellt. Es liegen keine Kostenersätze im Sinne der Verordnung vor.

Beispiel 2:

Ein Journalist führt im Auftrag seines Arbeitgebers Recherchen im Ausland durch. Das Flugticket wird vom Arbeitgeber bereitgestellt. Es liegt kein Kostenersatz im Sinne der Verordnung vor.

Beispiel 3:

Einem Orchester wird im Rahmen einer Dienstreise die volle Verpflegung bereitgestellt. Es liegt Kostenersatz im Ausmaß der tatsächlichen Kosten des Arbeitgebers vor, maximal jedoch bis zur Höhe des zur Anwendung kommenden steuerfreien Tagesgeldes. Liegen die tatsächlichen Kosten über den steuerfreien Tagesgeldern, liegt insoweit steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Beispiel 4:

Einem Hausbesorger werden Putzmittel sowie eine Urlaubsvertretung bereitgestellt. Die anfallenden Kosten stellen einen Kostenersatz dar und kürzen daher das Pauschale.

Beispiel 5:

Ein Fernsehschaffender führt eine Dienstreise durch und erhält in diesem Zusammenhang Tages- und Nächtigungsgelder. Die Tages- und Nächtigungsgelder kürzen das Pauschale.

1185

Folgende Unterlagen sind im Original beim Lohnkonto aufzubewahren:

- Erklärung zur Berücksichtigung des Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrages bzw. des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages oder behinderungsbedingter Freibeträge für außergewöhnliche Belastungen ([§ 35 Abs. 1 dritter Teilstrich](#), [§ 129 EStG 1988](#), Formular E 30)
- Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro ([§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#), Formular L 34 EDV oder L 33)
- Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber ([§ 64 EStG 1988](#))
- Freiwillige Abfertigung (alt) - Bestätigung über Vordienstzeiten ([§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#))
- Mitarbeiterbeteiligung – Vorlage des Depotauszuges (Rz 90)
- Stock Options – Durchschrift der Vereinbarung (Rz 90h)
- Anzahl der geleisteten Überstunden (Rz 1161 iVm [§ 26 Arbeitszeitgesetz](#))
- Erklärung zur Berücksichtigung eines steuerfreien Zuschusses für Kinderbetreuungskosten ([§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988](#), Formular L 35, Rz 77g)
- Durchschrift der Bestätigung des Arbeitgebers zur Geltendmachung von Werbungskostenpauschbeträgen aufgrund der [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen](#), BGBl. II Nr. 382/2001 (Rz 416)

Die Aufbewahrung dieser Unterlagen kann entweder in Papierform oder durch Erfassung auf Datenträgern erfolgen, sofern die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist ([§ 132 Abs. 2 BAO](#)). Die urschriftgetreue Wiedergabe kann bspw. durch Erfassung auf einer optischen Speicherplatte, durch Mikroverfilmung oder durch Einscannen sichergestellt werden. Außerdem können diese Unterlagen an anderer Stelle (zB bei den Personalakten) körperlich oder auf Datenträgern abgelegt werden, sofern das jeweilige Lohnkonto einen eindeutigen Hinweis auf die Art der Unterlage und den Ablageort enthält.

Bei einem Arbeitgeberwechsel ist die Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber ([§ 64 EStG 1988](#)), die sich beim laufenden Lohnsteuerabzug auswirken kann, dem Arbeitnehmer auszuhändigen, damit sie dieser dem neuen Arbeitgeber vorlegen kann.

Die Rz 428 und 1242 werden angepasst sowie Rz 428a samt Überschriften und Rz 1037 gestrichen, da der Landarbeiterfreibetrag letztmalig für das Jahr 2015 anzuwenden ist (StRefG 2015/16)

428

Zusätzlich zum Pauschbetrag können keine anderen (auch keine außerordentlichen) Werbungskosten aus dieser Tätigkeit (zB Fortbildungskosten) geltend gemacht werden. Es bleibt dem Steuerpflichtigen aber stets unbenommen, seine gesamten tatsächlichen Kosten geltend zu machen.

Werbungskosten, die von der Pauschalierung nicht erfasst sind, weil sie in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen, können zusätzlich zum Pauschbetrag berücksichtigt werden.

Beispiel:

Ein Versicherungsvertreter besucht eine technisch orientierte Fachhochschule. Das dort erlernte Wissen kann für den ausgeübten Beruf als Vertreter nicht genutzt werden. Diese auf die Ausübung eines neuen Berufsbildes abzielende umfassende Umschulungsmaßnahme ist neben dem Vertreterpauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Pauschbeträge der [Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 382/2001](#), ersetzen frühere Pauschbeträge für Werbungskosten und pauschale Kostenersätze (zB für Förster und Revierjäger für die Haltung eines Hundes). Der Landarbeiterfreibetrag gemäß [§ 104 EStG 1988](#) (**letztmalig anzuwenden für das Jahr 2015**) bleibt von den Pauschbeträgen unberührt.

Siehe auch Beispiel Rz 10428.

Abschnitt 6.10 und Randzahl 428a: entfallen

Randzahl 1037: entfällt

34 LANDARBEITERFREIBETRAG ([§ 104 EStG 1988](#))

1242

Der Landarbeiterfreibetrag ist letztmalig auf Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. Jänner 2016 enden, anzuwenden.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich oder überwiegend in einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb oder in einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb im Sinne des [§ 21 EStG 1988](#) beschäftigt sein. Ist eine Kistenfabrik als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb im Sinne des [§ 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) zu werten, so steht auch den dort beschäftigten Arbeitnehmern der Landarbeiterfreibetrag zu (VwGH 7.6.1962, [2497/59](#)). Arbeitnehmer von Lagerhausgenossenschaften haben hingegen keinen Anspruch auf den Landarbeiterfreibetrag. Weitere Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrags ist, dass der Arbeitnehmer der Pensionsversicherung der Arbeiter unterliegt oder nach den Merkmalen seines Dienstverhältnisses unterliegen würde. Der Landarbeiterfreibetrag steht auch beschränkt steuerpflichtigen Land- und Forstarbeitern zu. Der Freibetrag darf nicht gewährt werden, wenn eine vorübergehende Beschäftigung im Sinne des [§ 69 Abs. 1 EStG 1988](#) gegeben ist.

Die Rz 434, 458 samt Überschrift, 494, 579 und 596 werden adaptiert, da Beiträge und Versicherungsprämien befristet bis 31.12.2020 nur abzugsfähig sind, wenn der Vertrag vor dem 1.1.2016 abgeschlossen worden ist (StRefG 2015/2016)

434

Werden Beiträge oder Versicherungsprämien in Form einer Einmalprämie bezahlt, können sie über Antrag auf zehn Jahre verteilt werden (siehe Rz 483 ff), **wenn der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist. Derartige Beiträge und Versicherungsprämien, außer Beiträge im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 1a EStG 1988](#), können im Jahr 2020 letztmalig geltend gemacht werden.**

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

7.5.1 Begriff der Beiträge und Versicherungsprämien

458

Als Sonderausgaben absetzbar sind Beiträge und Prämien für:

- freiwillige Krankenversicherung mit Ausnahme der als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähigen Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung einschließlich der Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht ([§ 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988](#) bzw. [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988](#)),
- freiwillige Unfallversicherung,
- freiwillige Pensionsversicherung, soweit nicht für die Beiträge zur freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung eine Prämie nach [§ 108a EStG 1988](#) in Anspruch genommen worden ist,
- Lebensversicherung auf Ableben,
- Kapitalversicherung auf Er- und Ableben, wenn der Versicherungsvertrag vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden ist,
- Rentenversicherung mit einer mindestens auf die Lebensdauer zahlbaren Rente,
- freiwillige Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekassen,
- Pensionskassen, soweit nicht für die Beiträge eine Prämie nach [§ 108a EStG 1988](#) in Anspruch genommen worden ist,
- betriebliche Kollektivversicherung im Sinne des [§ 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes](#) sowie
- ausländische Einrichtungen im Sinne des [§ 5 Z 4 PKG](#).

Siehe auch Beispiel Rz 10458.

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

7.5.3.7 Versicherungsbestätigungen

494

Versicherungsbestätigungen zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt dürfen nur hinsichtlich solcher Versicherungsverträge ausgestellt werden, die die gesetzlichen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug auf Grund der tatsächlichen Laufzeit, der Art der Versicherung, **Zeitpunkt des Vertragsabschlusses** und des Nichtvorhandenseins eindeutig steuerschädlicher Merkmale dem Grunde nach erfüllen. **Beiträge und Versicherungsprämien sind bis 31.12.2020 nur dann abzugsfähig, wenn der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist.** (Bei Beiträgen zur freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung darf keine Prämie nach [§ 108a EStG 1988](#) in Anspruch genommen werden sein.) Für Versicherungsverträge, bei denen ab dem 1. Juni 1996 eine Laufzeitverlängerung erfolgt ist, dürfen daher hinsichtlich der für den Verlängerungszeitraum geleisteten Prämien Versicherungsbestätigungen nicht ausgestellt werden. Gleiches gilt für vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossene Kapitalversicherungen, bei denen die Mindestbindungsfrist im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) nicht eingehalten wird. Auch ausländische Versicherungsunternehmen sind verpflichtet, Bestätigungen über Prämienleistungen bzw. Meldungen auszustellen. Werden solche Bestätigungen oder Meldungen nicht beigebracht, sind die entsprechenden Nachweise vom Steuerpflichtigen selbst vorzulegen (Versicherungsvertrag, Zahlungsbestätigungen). Haben Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland, liegt eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei vor ([§ 115 BAO](#); siehe auch EStR 2000 Rz 1119 ff).

7.12 Höhe des Sonderausgabenabzuges ([§ 18 Abs. 2 EStG 1988](#))

7.12.1 Uneingeschränkter Sonderausgabenabzug

579

Als Sonderausgaben anzuerkennende Renten und dauernde Lasten sowie Steuerberatungskosten sind betraglich unbegrenzt in vollem Umfang abzugsfähig.

Auch die Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten (zB Schulzeiten) in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der

selbständig Erwerbstätigen, sind **unbefristet und** betraglich unbegrenzt in vollem Umfang abzugsfähig. **Besteht der Beitrag in einer einmaligen Leistung, kann der Erbringer dieser Leistung auf Antrag ein Zehntel des als Einmalprämie geleisteten Betrages durch zehn aufeinanderfolgende Jahre als Sonderausgaben in Anspruch nehmen.** Ebenso sind Beträge für die freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung bei einer Geschäftsführertätigkeit unbegrenzt abzugsfähig (VwGH 22.11.2006, [2003/15/0046](#)).

Der besondere Pensionsbeitrag gemäß [§ 236b Abs. 3 Beamtendienstrechtsgesetz](#) (nachträglicher Erwerb von Beitragszeiten durch Beamte, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen) ist einem Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung gleichzustellen und somit ebenfalls betraglich unbegrenzt (sowie ohne Anrechnung auf das Sonderausgabenpauschale) als Sonderausgabe abzugsfähig. Die daraus resultierenden Pensionseinkünfte sind zur Gänze steuerlich zu erfassen.

Im Rahmen der gesetzlichen Sozialversicherung oder an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen verpflichtend zu leistende Pensionsbeiträge sind ebenfalls, soweit diese Beiträge auf eine als Liebhaberei anzusehende Tätigkeit zurückzuführen sind, als freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung anzusehen (VwGH 20.4.2006, [2004/15/0038](#), vgl. EStR 2000 Rz 1239 und Rz 1244).

7.13 Sonderausgabenpauschale

596

Für Sonderausgaben, die gemäß Rz 580 ff in den "Sonderausgabentopf" fallen, ist **bis 31.12.2020** ohne besonderen Nachweis ein Sonderausgabenpauschale von jährlich 60 Euro abzusetzen. Ein höherer Betrag wird nur berücksichtigt, wenn die Sonderausgaben Zahlungen mehr als 240 Euro betragen.

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

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

Die Rz 441, 495, 496 und 908 werden adaptiert, da Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung ab 1.1.2016 nur mehr eingeschränkt abzugsfähig sind (StRefG 2015/2016)

441

Darlehensrückzahlungen können **bis 31.12.2020** nur solange als Sonderausgaben abgesetzt werden, als tatsächlich ein begünstigter Wohnraum (siehe Rz 504) vorliegt **und mit der tatsächlichen Bauausführung (erster Spatenstich) oder Sanierung vor dem 1. Jänner 2016 begonnen worden ist oder der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag (Darlehensvertrag, Vertrag über achtjährig gebundene Beträge) vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist.**

7.6 Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung ([§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#))

7.6.1 Tatbestände der Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung

495

Folgende Beträge sind bis 31.12.2020 als Sonderausgaben abzugsfähig, soweit sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind und mit der tatsächlichen Bauausführung (erster Spatenstich) oder Sanierung vor dem 1. Jänner 2016 begonnen worden ist oder der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag (Darlehensvertrag, Vertrag über achtjährig gebundene Beträge) vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist:

- Mindestens achtjährig gebundene Beträge zur Schaffung von Wohnraum ([§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#)),
- Beträge zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen ([§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#)),
- Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum ([§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988](#)),

- Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung oder für die Sanierung von Wohnraum ([§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a bis lit. c EStG 1988](#)) aufgenommen wurden sowie Zinsen für solche Darlehen.

496

Zur Absetzbarkeit von Aufwendungen zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung im Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlich genutzten Gehöften siehe **EstR 2000 Rz 6633a**.

12.8.27 Wohnkosten

908

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

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

handelt.

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

Kosten der Schaffung (bzw. Sanierung) von Wohnraum stellen **bis zum 31.12.2020** allerdings Sonderausgaben dar (siehe dazu Rz 495 ff), **wenn mit der tatsächlichen Bauausführung oder Sanierung vor dem 1. Jänner 2016 begonnen worden ist oder der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag (Darlehensvertrag, Vertrag über achtjährig gebundene Beträge) vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist.**

Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung eines Eigenheimes (oder eines sonstigen Wohnraumes) stellen außergewöhnliche Belastungen dar, soweit es sich dabei um einen verlorenen Aufwand handelt. Abzugsfähig sind zB der Einbau einer Behindertentoilette, die rollstuhlgerechte Adaptierung einer Wohnung oder der Einbau eines Liftes in einem zweigeschossigen Haus zwecks behindertengerechter Ausstattung (VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#)) sowie sonstige durch die Behinderung unmittelbar veranlasste Einbauten.

Die unmittelbar aufgrund der behindertengerechten Ausstattung veranlassten Kosten für Ein- und Umbauten von Bad und WC stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Weitere dadurch erforderliche mittelbare Maßnahmen (zB Fliesenarbeiten vor und nach Einbau einer behindertengerechten Badewanne) ebenfalls, insbesondere die Abrisskosten der alten Einrichtung. Sofern zusätzlich Einrichtungsgegenstände (Möbel, Beleuchtungskörper usw.) neu angeschafft bzw. installiert werden, liegt eine außergewöhnliche Belastung im Ausmaß der Kosten einer Bad- und WC Standardeinrichtung vor. Eine weitere Berücksichtigung des (anteiligen) Wertes des Altbestandes hat nicht zu erfolgen.

Aufwendungen können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn zum Zeitpunkt des Umbaues bereits eine Beeinträchtigung bzw. Krankheit vorliegt.

Keine außergewöhnliche Belastung sind die Kosten für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen (zB VwGH 23.1.1970, [1782/68](#)), für einen Kanalanschluss (auch bei Anschlusszwang, VwGH 25.9.1985, [84/13/0113](#)), für einen Wasseranschluss (VwGH 10.11.1987, [85/14/0128](#)), für einen Hausbrunnen (VwGH 28.6.1988, [88/14/0059](#)) sowie für nachträglich erforderliche Bodenbefestigungen, Stützmauern und dgl. (VwGH 3.10.1990, [89/13/0152](#)).

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

Siehe auch Beispiel Rz 10908.

In Rz 575 wird ein Verweis angepasst (StRefG 2015/2016)

575

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

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

Beispiel:

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

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

Die Rz 580 und 581 werden adaptiert, da der Erhöhungsbetrag für Sonderausgaben bei mindestens 3 Kindern ab 1.1.2016 nicht mehr zusteht (StRefG 2015/2016)

7.12.2 Sonderausgaben mit Höchstbetragsbeschränkungen

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

580

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

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

Innerhalb dieses "Sonderausgabentopfes" kann der Steuerpflichtige frei disponieren.

581

Der Erhöhungsbetrag für mindestens drei Kinder steht **bis 31.12.2015** nur dann zu,

- wenn nicht der (Ehe-)Partner, dem ein Kinderabsetzbetrag bzw. ein Unterhaltsverpflichteter, dem ein Unterhaltsabsetzbetrag gewährt wurde, für eines von den drei anspruchsvermittelnden Kindern bereits einen Erhöhungsbetrag in Anspruch

genommen hat, weil ein Kind nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden kann und

- wenn keines der drei anspruchsvermittelnden Kinder selbst solche Sonderausgaben geltend gemacht hat. Dies gilt unabhängig von der Höhe der durch das Kind geltend gemachten Sonderausgaben und auch dann, wenn sich die Sonderausgaben des Kindes nicht in voller Höhe ausgewirkt haben. Wird jedoch bei eigenen Einkünften des Kindes nur das Sonderausgabenpauschale berücksichtigt, so schließt dies den Erhöhungsbetrag nicht aus.

Hat ein Ehepaar sechs oder mehr Kinder im obigen Sinne, steht der Erhöhungsbetrag **bis 31.12.2015** insgesamt nur einmal zu.

Rz 663 wird aufgrund eines VwGH-Erkenntnisses geändert

9.1.3.22 Prämien für Personenversicherungen

663

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

Es müssen ihm also die Ansprüche aus dem Versicherungsverhältnis zustehen (**vgl. VwGH 05.08.1993, [93/14/0046](#)**). **Davon kann gesprochen werden, wenn der Arbeitnehmer im Versicherungsvertrag eine solche Stellung hat, dass ihm die Ansprüche aus der Versicherung zuzurechnen sind.** Das ist dann der Fall, wenn er (oder ein Angehöriger des Arbeitnehmers) der unwiderruflich Begünstigte aus dem Versicherungsvertrag ist. Die Unwiderruflichkeit der Begünstigung muss ausdrücklich vereinbart werden. [§ 166 Abs. 1 Versicherungsvertragsgesetz 1958](#), BGBl. Nr. 2/1959, bestimmt, dass bei einer Kapitalversicherung im Zweifel (sofern nichts anderes vereinbart ist) dem Versicherungsnehmer vorbehalten bleibt, ohne Zustimmung des Versicherers jederzeit einen beliebigen Dritten als Bezugsberechtigten zu bezeichnen. Diese Befugnis steht dem Versicherungsnehmer im Zweifel auch dann zu, wenn die Bezeichnung des bezugsberechtigten Dritten im Vertrag erfolgt ist.

Eine schlichte, jederzeit widerrufliche Begünstigung des versicherten Arbeitnehmers hat im Allgemeinen noch nicht die Übertragung der Ansprüche auf den Arbeitnehmer zur Folge (VwGH 30.4.2003, [99/13/0224](#)).

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

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

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

Ist der Arbeitgeber aus dem Versicherungsvertrag begünstigt (zB im Falle von Rückdeckungsversicherungen) oder ist noch kein Zufluss eines Vorteiles erfolgt, zählen die bezahlten Prämien noch nicht als Arbeitslohn. Diesfalls führen erst die Leistungen im Versicherungsfall an den Arbeitnehmer zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis.

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

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

Siehe auch Beispiele Rz 10663.

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

Rz 700 wird aufgrund der Steuerbefreiung für Reiseaufwandsentschädigungen von Betriebsräten und Personalvertretern geändert (StRefG 2015/2016)

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](#). **[§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) sieht jedoch eine Steuerbefreiung für Reiseaufwandsentschädigungen (Tages- und Nächtigungsgelder sowie Fahrtkostenersätze) vor, die Mitgliedern des Betriebsrates oder Organen der Personalvertretung im Sinne [des Bundes-Personalvertretungsgesetzes](#) oder ähnlicher bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften (zB Postbetriebsverfassungsgesetz) für ihre Tätigkeit gewährt werden, soweit sie die betraglichen Grenzen gemäß [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) nicht übersteigen.**

Siehe auch Beispiel Rz 10700.

Die Rz 749 wird betreffend Werkverkehr klargestellt

749

Wenn auf einer Wegstrecke ein Werkverkehr eingerichtet ist, den der Arbeitnehmer trotz Zumutbarkeit der Benützung nicht benützt, steht für die Wegstrecke, auf der Werkverkehr eingerichtet ist, weder das große noch das kleine Pendlerpauschale zu.

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

Die Rz 792c samt Überschrift sowie die Überschrift zu Rz 792b werden aufgrund der Abschaffung der Selbstträgerschaft in § 46 FLAG 1967 gestrichen

792b

Auf Grund [§ 33 Abs. 3 EStG 1988](#) ist in jenen Fällen, in denen Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen wurden, [§ 26 FLAG 1967](#) anzuwenden. Zu Unrecht bezogene Kinderabsetzbeträge sind daher unter denselben Voraussetzungen rückzufordern, unter denen zu Unrecht bezogene Familienbeihilfe rückzufordern ist. Eine Kompensation von Kinderabsetzbeträgen mit zukünftig zustehender Familienbeihilfe darf nicht vorgenommen werden.

Abschnitt 11.7.3.2 und Randzahl 792c: *entfallen*

In Rz 838 wird ein Rechtschreibfehler korrigiert

838

Der Gesetzesbegriff "Katastrophenschaden" im [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) umfasst dem Grunde nach außergewöhnliche Schadensereignisse, die nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfallen, in der Regel verheerende Folgen nach sich ziehen und von der Allgemeinheit als schweres Unglück angesehen werden (VwGH 19.02.1992, [87/14/0116](#)).

In diesem Sinn stellen unvorhersehbare Schadensereignisse größeren Umfangs, die für den Steuerpflichtigen eine unabwendbare Vermögenseinbuße nach sich ziehen, eine außergewöhnliche Belastung dar. Ereignisse, die sich als - wenn auch außergewöhnliche - Folge eines potentiellen Risikos oder einer potentiellen Betriebsgefahr darstellen, das der Steuerpflichtige durch seine freie Willensentscheidung in Kauf nimmt, sind vom Begriff des "Katastrophenschadens" jedenfalls nicht umfasst.

Die Anerkennung von Kosten zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung kommt daher nur nach Naturkatastrophen, insbesondere bei Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs-, Lawinenkatastrophen und Sturmschäden sowie bei Schäden durch Flächenbrand, Strahleneinwirkung, Erdbeben, Felssturz oder Steinschlag, in Betracht. Ein bloßer Vermögensschaden stellt noch keine außergewöhnliche Belastung dar.

Erst die Kosten zur Beseitigung des Vermögensschadens können steuerlich abgesetzt werden. Dabei sind die Kosten der Beseitigung von unmittelbaren Katastrophenfolgen (Rz 838b), die Kosten für Reparatur und Sanierung beschädigter Gegenstände (Rz 838c) und Kosten für die Ersatzbeschaffung zerstörter Gegenstände (Rz 838d und Rz 838e) ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes im Sinne des [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) absetzbar. Die Erbringung eigener Arbeitsleistung ist mangels eines Kostenaufwandes steuerlich nicht zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn aus öffentlichen Mitteln (insbesondere aus dem Katastrophenfonds) "Zuschüsse" dafür bezahlt werden.

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

Die Rz 839f wird hinsichtlich der Rückwirkung klargestellt

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 (zB eines Unfalles, einer Operation oder Spitalsaufenthalt im Zuge einer schweren Erkrankung) **und wird die Behinderung vom Sozialministeriumservice rückwirkend festgestellt**, gilt der festgestellte Grad der Behinderung **auch** 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 nicht möglich.

Die Rz 839h und 846 werden in Bezug auf den Selbstbehalt bei Mehrfachbehinderungen klargestellt

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](#). **Bei anderen Mehrfachbehinderungen ist eine Berücksichtigung von Freibeträgen bzw. Aufwendungen ohne Abzug eines Selbstbehalts nur dann möglich, wenn der Anteil des jeweiligen Leidens zumindest 25% beträgt.** In allen anderen Fällen ist ein Selbstbehalt im Sinne des [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) abzuziehen.

846

Beträgt der **Gesamtgrad** der Behinderung weniger als 25%, so sind Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sowohl bei Geltendmachung der Pauschalbeträge als auch bei Nachweis der tatsächlichen Kosten unter Berücksichtigung des Selbstbehalts abzuziehen. **Betreffend Mehrfachbehinderung mit Bedarf an Krankendiät siehe Rz 839h.**

In Rz 851 wird klargestellt, dass auf Grund der Formulierung in § 1 Abs. 3 der VO über agB auch

Aufwendungen für pflegebedingtes Material um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen sind

12.5.2.6 Heilbehandlung

851

Als Kosten der Heilbehandlung ([§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996, ab 1. Jänner 1998) gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes (ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen) bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar. Wird der Freibetrag gemäß [§ 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idGF, von 190 Euro für ein eigenes KFZ in Anspruch genommen, können für Fahrten mit diesem im Zusammenhang mit Heilbehandlungen zusätzlich Fahrtkosten (zB in Form des Kilometergeldes) geltend gemacht werden (VwGH 23.01.2013, [2009/15/0094](#)). Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, **Hygieneartikel** usw. (vgl. **UFS 30.06.2010, RV/0746-W/10**). Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten. **Fallen sowohl Kosten für Pflegepersonal als auch für pflegebedingtes Material an, sind die Gesamtkosten zu ermitteln und diese mit Ausnahme von Kosten für Heilbehandlung und nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel (Rz 850) um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen.**

Die Rz 881 und 883 werden betreffend „Verordnungsgemeinden“ iZm Gemeindezusammenlegungen in der Steiermark und andere Erweiterungen ergänzt

881

Gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung des BM für Finanzen zur [Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#), BGBl. Nr. 624/1995 idF, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß [§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992](#), BGBl. Nr. 305/1993, zeitlich noch zumutbar ist ([BGBl. Nr. 604/1993](#) idF [BGBl. II Nr. 296/2004](#); [BGBl. Nr. 605/1993](#) idF [BGBl. II Nr. 45/2015](#); [BGBl. Nr. 608/1993](#) idF [BGBl. II Nr. 296/2001](#) und [BGBl. Nr. 609/1993](#) idF [BGBl. II Nr. 26/1998](#); die Verordnungstexte sind abrufbar unter <http://www.ris.bka.gv.at> unter „Bundesgesetzblätter“). Diese Regelung ist im Übrigen nicht nur auf Studenten bzw. universitäre Einrichtungen beschränkt, sondern gilt in gleicher Weise auch für Schüler und Lehrlinge.

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

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

883

Bei Berechnung der Fahrzeit sind Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts nicht zu berücksichtigen. Dies geht unter anderem aus [§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992](#) hervor, wonach für bestimmte Orte die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt festgelegt wird. Es wird dabei auf individuelle Unterrichtszeiten nicht Rücksicht genommen. Sofern Orte nicht in den Verordnungen enthalten sind, kann daher nicht anders vorgegangen werden. Da die Verordnung des BMF zur [Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#), BGBl. Nr. 624/1995 idGF, auf das Studienförderungsgesetz Bezug nimmt, ist hinsichtlich der Zumutbarkeit auch die Rechtsprechung zu [§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992](#) anzuwenden. Die Zumutbarkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit von einer Stunde nicht überschritten wird. Für das günstigste Verkehrsmittel ist ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiert, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Das muss nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein (VfGH 11.12.1986, [B 437/86](#)). Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen ist nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen sind daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (VwGH 16.6.1986, [85/12/0247](#)). **Für Gemeinden im Bundesland Steiermark gelten gemäß [§ 36 der Verordnung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992](#) (BGBl. II Nr. 45/2015) die Gemeindegrenzen, die vor Inkrafttreten des Steiermärkischen Gemeindestrukturreformgesetzes - [StGsrG](#), LGBl. Nr. 31/2014 (Stichtag: 31.12.2014) gegolten haben (dies gilt für Anträge auf Studienbeihilfe im Sommersemester 2015 und im Studienjahr 2015/16).** Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes sind hingegen zu berücksichtigen.

In Rz 890 werden Kostenersätze des Arbeitgebers ergänzt

12.8.8 Begräbniskosten

890

Gemäß [§ 549 ABGB](#) gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen

Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Ist kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so haften hierfür die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten. Finden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, kommt die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht. Insoweit fehlt es an der Zwangsläufigkeit.

Wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, [98/15/0201](#)). Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals, sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, [84/14/0040](#)). Soweit sie nicht gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie eine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH 4.2.1963, [0359/62](#)).

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

Beispiel:

Nachlassaktiva 110.000 Euro

*Nachlasspassiva (inklusive
4.713 Euro Begräbniskosten)* 150.000 Euro

Reinnachlass - 40.000 Euro

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

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

Beispiel:

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

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

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

Die Kosten für Blumen und Kränze, für ein schlichtes, dem Ortsgebrauch entsprechendes Totenmahl sowie von Beileiddanksagungen sind Teil der Begräbniskosten (vgl. VwGH 31.05.2011, [2008/15/0009](#)); nicht absetzbar sind hingegen Kosten der Trauerkleidung und der Grabpflege.

Die Rz 902 wird betreffend die Absetzbarkeit von Kosten für Laserbehandlungen zur Verbesserung der Sehfähigkeit ergänzt

12.8.20 Krankheitskosten

902

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

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

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

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

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

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

Liegt eine Krankheit vor, so sind abzugsfähig

- Arzt- und Krankenhaushonorare,
- Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen (einschließlich medizinisch verordnete homöopathische Präparate), Rezeptgebühren, Behandlungs-, Kostenbeiträge und Selbstbehalte (einschließlich Akupunktur und Psychotherapie), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.05.1975, [1532/73](#)),
- Aufwendungen für Heilbehelfe (Zahnersatz, Sehbehelfe **einschließlich Laserbehandlung zur Verbesserung der Sehfähigkeit**, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe, Bruchbänder),

- Kosten für Fahrten zum Arzt bzw. ins Spital (VwGH 22.09.1976, [2271/75](#)), weiters Fahrtkosten der Angehörigen anlässlich des Besuchs der erkrankten Person (VwGH 13.05.1986, [85/14/0181](#); VwGH 10.11.1987, [85/14/0128](#)),
- Kosten für die im Spital untergebrachte Begleitperson bei Spitalsaufenthalt eines Kindes,
- Aufwendungen für Ferngespräche mit der Familie bei längerem Krankenhausaufenthalt, soweit sie das übliche Ausmaß überschreiten (VwGH 10.11.1987, [85/14/0128](#)),
- Behandlungsbeiträge ([§ 80 Abs. 2 BSVG](#)), Rezeptgebühren [§ 136 Abs. 3 ASVG](#)), Selbstbehalte bei Heilbehelfen und Heilmitteln ([§ 137 ASVG](#)), Zuzahlung zu Kur- und Rehabilitationsaufenthalten ([§ 155 Abs. 3 ASVG](#)), Kostenbeiträge nach den Landes-Krankenanstaltengesetzen (zB [§ 45a NÖ Krankenanstaltengesetz](#) 1974), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.05.1975, [1532/73](#)).

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

Von den angefallenen Aufwendungen sind abzuziehen

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

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

Zehntel) auszuscheiden. Die Haushaltsersparnis ist daher in Höhe von acht Zehntel des Wertes der vollen freien Station – somit in Höhe von 156,96 Euro – zu berücksichtigen.

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

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

Die Rz 910b wird auf Grund der Änderungen in § 78 Abs. 1 EStG 1988 angepasst

910b

Als "andere Einkünfte" gelten alle Einkünfte, die dem Grunde nach nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Andere Einkünfte sind daher Einkünfte aus anderen Einkunftsarten sowie nichtselbstständige Einkünfte, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, wie zB Arbeitslohn von dritter Seite **ohne Lohnsteuerabzug gemäß [§ 78 Abs. 1 EStG 1988](#)**, inländische Einkünfte von Arbeitgebern ohne inländischer Betriebsstätte oder von Arbeitgebern, die nicht zum Lohnsteuerabzug verhalten werden können (zB sur-place-Personal bei Botschaften), ausländische Einkünfte für die Österreich das Besteuerungsrecht zukommt oder die im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu erfassen sind. Zur Behandlung endbesteuerungsfähiger Kapitalerträge siehe Rz 912f, zur Behandlung steuersatzbegünstigter Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen siehe Rz 912g.

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

Die Rz 911c, 1171 und 1173 werden aufgrund des StRefG 2015/2016 angepasst

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 Krankenversorgung bzw. Rehabilitationsgeld
- Bezügen nach dem Heeresgebührengesetz oder
- für rückgezahlte Pflichtbeiträge zu erfolgen.

Die Pauschalbesteuerung in Höhe von **25% (bis zum 31.12.2015 36,5%)** sowie die Berücksichtigung des Freibetrages von 30 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 **25% (bis zum 31.12.2015 36,5%)** 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 täglich, anzuwenden. Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum beträgt die Kürzung 900 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 **25% (bis zum 31.12.2015 36,5%)** einzubehalten, sondern die sich aufgrund der festen Steuersätze ergebende Steuer.

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

21.4 Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz ([§ 69 Abs. 3 EStG 1988](#))

1173

Bezüge gemäß dem 6. Hauptstück [des Heeresgebührengesetzes 2001](#), BGBl. I Nr. 31/2001, sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Gänze steuerpflichtig, unabhängig davon, ob eine Pauschalentschädigung oder ob eine Entschädigung in Höhe des tatsächlichen Verdienstentganges erfolgt. Die Ausführungen in Rz 1171 und 1172 gelten sinngemäß, **wobei bei Auszahlung von Bezügen nach dem Heeresgebührengesetz 22% Lohnsteuer einzubehalten sind, soweit diese Bezüge 20 Euro täglich übersteigen.**

Die Rz 912 samt Überschrift wird hinsichtlich der automatischen Arbeitnehmerveranlagung ergänzt (StRefG 2015/2016)

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

912

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

Wird bis zum 30. Juni keine Abgabenerklärung für das Vorjahr eingereicht, wird unter folgenden Voraussetzungen vom Finanzamt eine antragslose Veranlagung durchgeführt (automatische Arbeitnehmerveranlagung):

- **der Gesamtbetrag der Einkünfte besteht ausschließlich aus lohnsteuerpflichtigen Einkünften,**
- **aus der Veranlagung resultiert eine Gutschrift und**
- **aufgrund der Aktenlage werden vermutlich keine Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Freibeträge oder Absetzbeträge geltend gemacht.**

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor und wird bis zum Ablauf des zweitfolgenden Kalenderjahres keine Abgabenerklärung abgegeben, wird jedenfalls eine antragslose Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt, wenn sich aus der Aktenlage eine Gutschrift ergibt.

Die antragslose Arbeitnehmerveranlagung kommt erstmalig für das Veranlagungsjahr 2016 zur Anwendung.

In Rz 964 bis 966, 1194a, 1208 und 1406a wird die Berücksichtigung von Zahlungen von dritter Seite eingefügt (2. AbgÄG 2014)

964

Die Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer von diesen Bezügen ist dann gegeben, wenn sich die Leistung des Dritten als Verkürzung des Zahlungsweges darstellt, wenn also die Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt (VwGH 28.5.1998, [96/15/0215](#)).

Ab dem Kalenderjahr 2015 ist Rz 1208 anzuwenden.

965

Von einer Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer (und damit von Lohnsteuerpflicht) ist auszugehen, wenn

- die Tätigkeit im Auftrag oder im unmittelbaren Interesse (zB zur Erweiterung der Angebotspalette des Arbeitgebers) des Arbeitgebers erfolgt,
- die Tätigkeit (teilweise) in der Dienstzeit und im Zusammenhang mit der Haupttätigkeit ausgeübt wird,
- der Arbeitgeber auf Grund der Tätigkeit seines Arbeitnehmers für das andere Unternehmen Zahlungen von diesem anderen Unternehmen zu erhalten hat (zB Anteil an der Provision oder pauschale Provision oder Ersatz der vom Arbeitnehmer verursachten Aufwendungen) und
- dem Arbeitgeber die Höhe der Zahlungen des anderen Unternehmens an den Arbeitnehmer bekannt ist.

Beispiel:

Ein Schalterbediensteter einer Bank vermittelt im Rahmen seiner Tätigkeit am Schalter Bausparverträge. Es besteht eine Vereinbarung mit der Bausparkasse, wonach 50% der Vermittlungsprovision direkt von der Bausparkasse an den Schalterbediensteten überwiesen werden, 50% erhält die Bank. Die Zahlung der Bausparkasse tilgt eine Schuld der Bank als Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber hat daher von den Provisionen Lohnsteuer einzubehalten.

Siehe auch Beispiel Rz 10965.

Ab dem Kalenderjahr 2015 ist Rz 1194a anzuwenden.

966

Ist der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Tätigkeit verhalten, Geschäftsabschlüsse für ein anderes Unternehmen zu vermitteln bzw. vorzubereiten, nimmt aber der Arbeitgeber auf die daraus resultierende Entlohnung, die direkt vom anderen Unternehmen an den Arbeitnehmer erfolgt, keinen Einfluss und sind ihm die daraus erhaltenen Provisionen auch nicht bekannt, dann sind diese nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers geleisteten Provisionen - je nach Art der Tätigkeit für das andere Unternehmen als Arbeitslohn von dritter Seite oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb - im Wege der Veranlagung zu erfassen (VwGH 28.5.1998, [96/15/0215](#)). Dabei ist der Freibetrag gemäß [§ 41 Abs. 3 EStG 1988](#) zu berücksichtigen.

Ab dem Kalenderjahr 2015 ist Rz 1194a anzuwenden.

1194a

Wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass seinem Arbeitnehmer für eine Tätigkeit im Rahmen seines Dienstverhältnisses von Seiten eines Dritten Zahlungen gewährt wurden (zB bei Provisionen an Bankmitarbeiter, die Bausparkassengeschäfte für eine Bausparkasse vermitteln), hat er diese Zahlungen in der Lohnverrechnung zu berücksichtigen.

Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn

- **die Tätigkeit im Auftrag oder im Interesse (zB zur Erweiterung der Angebotspalette des Arbeitgebers) des Arbeitgebers erfolgt,**
- **die Tätigkeit (teilweise) in der Dienstzeit und im Zusammenhang mit der Haupttätigkeit ausgeübt wird, oder**
- **der Arbeitgeber und der Dritte im Rahmen eines Konzerns verbundene Unternehmen sind oder enge vertragliche, gesellschaftliche oder personelle Verflechtungen zwischen den Unternehmen gegeben sind.**

Dies gilt ebenso für Zahlungen an öffentlich Bedienstete, die in Twinning- (und ähnlichen) Projekten tätig sind (siehe Rz 1406a).

Solche Zahlungen von dritter Seite erhöhen jedoch nicht das Jahressechstel.

Im Rahmen von Vielfliegerprogrammen gewährte Bonusmeilen sind nicht von dieser Regelung umfasst, da der Arbeitgeber im Regelfall keine Kenntnis hat, ob und in welcher Höhe die Bonusmeilen durch den Arbeitnehmer eingelöst werden (siehe auch Rz 222d). Auch Trinkgelder iSd [§ 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988](#) sind von dieser Regelung nicht umfasst.

Diese Regelung gilt ab dem Kalenderjahr 2015; davor sind die Rz 964 ff maßgeblich.

29 HAFTUNG ([§ 82 EStG 1988](#))

1208

Die Haftung des Arbeitgebers erstreckt sich auf sämtliche durch Lohnsteuerabzug zu erhebende Beträge, also sowohl auf die Lohnsteuer von laufenden Bezügen als auch auf die Lohnsteuer von sonstigen Bezügen. Hat der Arbeitgeber Abfertigungsverpflichtungen (Jubiläumsgeldverpflichtungen) ausgegliedert, haftet er dennoch für die Lohnsteuerabfuhr (Rz 1183). Die Haftung betrifft **auch jene Vergütungen, die im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten geleistet werden, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden ([§ 78 Abs. 1 EStG 1988](#)).**

42.3a Steuerliche Behandlung von Zahlungen an öffentlich Bedienstete, die in Twinning- (und ähnlichen) Projekten tätig sind

1406a

Die an einem Twinning-Projekt beteiligten Mitgliedstaaten (MS) müssen sich vertraglich verpflichten, die verbindlichen Ergebnisse zu erzielen. Erst nachdem der Mitgliedstaat diese Verpflichtung eingegangen ist, stellt die Kommission Mittel für die Deckung der Kosten des MS bereit.

Jeder Mitgliedstaat benennt eine nationale Kontaktstelle für Twinning (National Contact Point for Twinning - NCP), über die die gesamte Kommunikation zwischen Europäischer Kommission und Mitgliedstaat läuft und die auch als zentrale Anlaufstelle für andere nationale Kontaktstellen sowohl der begünstigten Länder als auch der EU-Mitgliedstaaten fungiert. Als Koordinierungsstelle für österreichische Twinning-Aktivitäten ist sie auch die

Verbindungsstelle zu den Institutionen der österreichischen Verwaltung. In Österreich ist die nationale Kontaktstelle im BMeiA angesiedelt.

Die Auszahlung der Entgelte erfolgt grundsätzlich durch die jeweils mandatierte Stelle.

Die Liste der österreichischen, von der EU zur Teilnahme an Twinning mandatierten Stellen, ist auf der Website des BMeiA (unter www.bmeia.gv.at und dem Pfad *Außenpolitik & Europa > EU-Twinning > Mandatierte-Stellen-in-Österreich*, Links abrufbar).

In der Regel handelt es sich bei den Experten aus Mitgliedstaaten um nach dem Beamtenrecht beschäftigte öffentliche Bedienstete. Dabei ist zwischen Kurzzeitexperten (Einsätze kurzer und mittlerer Dauer) und Langzeitexperten (Resident Twinning Adviser) zu unterscheiden.

Experten im Kurzeiteinsatz

Der Experte erhält während seiner/ihrer Entsendung weiterhin die normalen Bezüge des betreffenden Mitgliedstaates.

Der finanzielle Beitrag des EU-Programms zu den Personalkosten für Einsätze kurzer und mittlerer Dauer von öffentlichen Bediensteten bzw. Bediensteten mandatierten Stellen setzt sich aus einem Expertenonorar und einem Tagegeld zur Deckung der Kosten für Hotel, Verpflegung und Beförderungsleistungen vor Ort (innerstädtisch und vom/zum Flughafen) zusammen. Die Höhe der Expertenonorare richtet sich nach den geltenden EU-Twinning Richtlinien, die der Tagegelder nach der zum Zeitpunkt des Einsatzes auf der Website des Amtes für Zusammenarbeit EuropeAid angegebenen Tagegeldsätze unter <http://ec.europa.eu/europeaid> abrufbar.

Ständige Twinning-Berater - Resident Twinning Advisers (RTA)

Der RTA erhält während seiner/ihrer Entsendung weiterhin seine normalen Bezüge des betreffenden Mitgliedstaats.

Die RTA erhalten während der gesamten Dauer ihrer Entsendung eine Zulage in Höhe von 50% der vorstehend genannten Tagegeldsätze.

Zusätzlich zu seinen normalen Bezügen erhält der RTA:

- Eine Haushaltszulage, die von der Kommission für die gesamte Dauer der Entsendung ohne Anpassung festgelegt wird.

Außerdem werden folgende Posten (gegen Zahlungsnachweis) auf der Grundlage einer für alle MS geltenden Skala erstattet:

- Mietkosten für die Unterkunft,
- Schulgeld, wenn der RTA von seinen/ihren Kindern begleitet wird;
- An- und Abreisekosten zu Beginn und am Ende der Entsendung;
- Umzugskosten (bei Familien für den gesamten Haushalt, bei Einzelpersonen begrenzt);
- Ab dem zweiten Monat der Projektdurchführung monatliche Zulage für Heimreisen in den betreffenden MS, sofern dem Projekt keine Kosten für begleitende Familienmitglieder in Rechnung gestellt wurden.
- Kranken- und Unfallversicherung

Entgelte an öffentlich Bedienstete, die im Auftrag ihrer Dienststelle für die mandatierte Stelle tätig werden

Zuordnung und steuerliche Erfassung

- Derartige Entgelte sind als solche anzusehen, die im **Rahmen des Dienstverhältnisses** zufließen (entweder unmittelbar gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) oder auf Grund der Spezialbestimmung des [§ 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988](#)) und stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Dabei ist es unmaßgeblich, wo der Bedienstete seine Tätigkeit verrichtet. Auch im Falle einer Entsendung ins Ausland liegen in Österreich steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.
- Soweit **die mandatierte Stelle zugleich Arbeitgeber des Bediensteten ist**, unterliegen **die Entgelte** dem Lohnsteuerabzug.
- Soweit die Entgelte von der **mandatierten Stelle** ausgezahlt werden **unterliegen diese Vergütungen als Arbeitslohn von Dritter Seite** dem Lohnsteuerabzug durch die Dienststelle als Arbeitgeber, **weil die Tätigkeit im Einverständnis mit der Dienststelle ausgeübt wird. Für diese Zwecke hat die mandatierte Stelle die Höhe der Entgelte der Dienststelle mitzuteilen (siehe Rz 1194a).**

Umfang der steuerpflichtigen Einnahmen, Werbungskostenabzug

- Alle empfangenen Entgelte, ausgenommen jene, die der Arbeitgeber nach [§ 26 EStG 1988](#) auszahlt, sind grundsätzlich steuerpflichtig, und zwar unabhängig davon, unter welchem Titel sie geleistet werden. Auch so genanntes Tagesgeld oder nach EU-Bestimmungen ausgezahlte pauschalisierte Reisekostenersätze unterliegen der Besteuerung. Mit diesen Einkünften im Zusammenhang stehende Aufwendungen können als Werbungskosten nach den Bestimmungen des [§ 16 EStG 1988](#) geltend gemacht werden.

Wird zB vom Verein ein pauschales Tagesgeld (auch auf Grund von EU-Bestimmungen) ausgezahlt, dann liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger Bezug vor, als Werbungskosten können zB die tatsächlichen Kosten der Nächtigung und des Frühstücks sowie allenfalls ein Tagesgeld gemäß den Bestimmungen des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) abgezogen werden.

- Kostenersätze im Sinne des [§ 26 EStG 1988](#) können nur vom Arbeitgeber berücksichtigt werden. Die Bestimmungen des § 26 EStG 1988 sind auf Arbeitslohn von dritter Seite **grundsätzlich** nicht anwendbar, **außer der Arbeitgeber erteilt den Dienstreiseauftrag.**

Entgelte der mandatierten Stelle an andere Personen, die für die mandatierte Stelle tätig werden

Bei Entgelten an andere Personen als öffentlich Bedienstete, die im Auftrag ihrer Dienststelle für die **mandatierte Stelle** tätig werden ist die Zuordnung zu den Einkünften nach allgemeinen Kriterien vorzunehmen. Sofern keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vorliegen (Dienstverhältnis), liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (freier Dienstvertrag, Werkvertrag). Steht die leistende Person in einem Dienstverhältnis zur **mandatierten Stelle** können von **dieser** als Arbeitgeber steuerfreie Kostenersätze (zB Tagesgelder für Auslandsdienstreisen) nach den Bestimmungen des [§ 26 EStG 1988](#) geleistet werden. Alle anderen Entgelte sind unabhängig von der jeweiligen Bezeichnung (Kostenersatz, Taggeld, Reiseentschädigung usw.) steuerpflichtig. Der Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug richtet sich nach den allgemeinen Bestimmungen der [§§ 4](#) oder [16 EStG 1988](#).

DBA-rechtliche Beurteilung

Auf Basis der oben stehenden Ausführungen ergibt sich für Zwecke der Anwendung eines DBA folgendes Grundschemata, wobei je nach konkret anzuwendendem DBA im Einzelfall Abweichungen möglich sind:

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit öffentlich Bediensteter (DBA-rechtlich öffentlicher Dienst): Nach dem regelmäßig in den DBA dafür vorgesehenen Kassenstaatprinzip bleibt das Besteuerungsrecht Österreichs uneingeschränkt bestehen (Art. 19 Abs. 1 OECD-MA).
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anderer als öffentlich Bediensteter (DBA-rechtlich Einkünfte aus unselbständiger Arbeit): Nach Maßgabe der in den einzelnen DBA zT unterschiedlich gefassten „183-Tage-Klausel“ erhält der Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht (Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA).
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, allenfalls aus selbständiger Arbeit (DBA-rechtlich Unternehmensgewinne bzw. selbständige Arbeit): Nach der regelmäßig in den DBA vorgesehenen Betriebsstättenregel erhält der Tätigkeitsstaat insoweit ein Besteuerungsrecht, als für diese Tätigkeit eine Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung besteht (Art. 7 bzw. Art. 14 alt iVm Art. 5 OECD-MA).

In Rz 992, 992a und 992b erfolgt eine Klarstellung hinsichtlich von Vortragenden

15.4.5.21 Lehrbeauftragte

992

[§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) kommt nur dann zum Tragen, wenn nicht bereits ein Dienstverhältnis nach den allgemeinen Kriterien gemäß [§ 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988](#) vorliegt. Es ist daher vorrangig zu prüfen, ob **Bezüge oder Vorteile** im Sinne des [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) gegeben **sind**.

Für die Annahme eines Dienstverhältnisses gemäß [§ 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988](#) spricht, **wenn eine lehrende (unterrichtende) Tätigkeit in gleicher Weise wie von angestellten Lehrern oder Lehrbeauftragten entfaltet wird (persönliche Arbeitspflicht, kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko, Weisungsgebundenheit**, Eingliederung in einen Schulbetrieb nach Maßgabe von Lehr- und

Stundenplänen und einer entsprechenden Lehrverpflichtung; (vgl. VwGH 10.2.1987, [86/14/0119](#)).

Ein Dienstverhältnis besteht jedenfalls bei einer Lehrverpflichtung von zumindest 15 Wochenstunden über ein Semester hin.

Richtet sich die Höhe der Einkünfte ausschließlich nach der Anzahl abgehaltener Unterrichtsstunden (**bzw.** Kursstunden), muss der Arbeitnehmer für alle Aufwendungen selbst aufkommen, ist er weiters hinsichtlich der Unterrichtszeit und des Unterrichtsortes lediglich zum Herstellen des Einvernehmens mit dem Auftraggeber verhalten **und** ist er schließlich hinsichtlich **der Art seines Unterrichtes und der detaillierten Unterrichtsinhalte** nicht an Weisungen gebunden, so ist kein Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988](#) anzunehmen, zB Fremdsprachenkurs bzw. anderer Unterricht während der Ferien (vgl. VwGH 19.12.1990, [89/13/0131](#)).

Diese Merkmale liegen, wenn entsprechende vertragliche Rahmenbedingungen bestehen, typischerweise auch bei Lehrenden und Vortragenden an Einrichtungen der Erwachsenenbildung vor.

Siehe auch Beispiele Rz 10992.

992a

Gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) gehören Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, sofern nicht bereits ein Dienstverhältnis gemäß [§ 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988](#) vorliegt und sofern sie diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes (siehe dazu Rz 992b) ausüben, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Als Vortragende, Lehrende und Unterrichtende gelten auch Demonstratoren, Tutoren und Studienassistenten.

Liegen nur Einkünfte gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) vor, ist gemäß [§ 47 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988](#) ein Dienstverhältnis anzunehmen. Derartige Bezüge gehören beim auszahlenden Arbeitgeber nicht zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag ([§ 41 Abs. 3 FLAG 1967](#)), den Zuschlag für den Dienstgeberbeitrag ([§ 122 Abs. 7 WKG](#)) und die Kommunalsteuer ([§ 5 Abs. 1 KommStG 1993](#)).

Die Bestimmung des [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) geht davon aus, dass bei einem vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan für den Vortragenden in typisierender

Betrachtungsweise ein Mindestmaß an Einbindung in die Organisation der Bildungseinrichtung notwendig ist. Damit ein solches Mindestmaß an Einbindung vorliegt, ist ein regelmäßiges Tätigwerden im Ausmaß von durchschnittlich mindestens einer Semesterwochenstunde im Rahmen eines Studien-, Lehr- oder Stundenplanes erforderlich. Wird diese Lehrverpflichtung geblockt, liegen ebenfalls Einkünfte im Sinne des [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) vor.

Bezüge für fallweise Vorträge oder fallweise Vertretungen fallen hingegen auch bei Vorliegen eines vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes (Rz 992**b**) nicht unter die Regelung des [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#). Ebenso liegt keine Tätigkeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor, wenn Dozenten oder emeritierte Professoren im Rahmen ihrer Lehrbefugnis (venia docendi) eine Lehrveranstaltung von sich aus anbieten und abhalten, ohne dafür einen Lehrauftrag erhalten zu haben.

992b

Als vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne **im Sinne des [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#)** gelten:

- Gesetzlich geregelte, auf Grund einer gesetzlichen Ermächtigung erlassene oder auf Grund einer gesetzlichen Regelung beschlossene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne, wenn die zu unterrichtenden Gegenstände sowohl vom Inhalt als auch vom zeitlichen Umfang her geregelt sind (zB Lehrpläne auf Basis des [§ 6 Schulorganisationsgesetz](#), bestimmte Befähigungsnachweise gemäß [§ 94 GewO 1994](#), usw.).
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne eines akkreditierten Lehrganges oder Studiums.
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne von Bildungsmaßnahmen, die im Auftrag des Arbeitsmarktservice ([§ 32 Abs. 3 AMSG](#)) durchgeführt werden.
- **Das Curriculum von Deutsch-Integrationskursen gemäß [Integrationsvereinbarungs-Verordnung](#).**
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne sonstiger Lehrgänge, die länger als vier Semester dauern.

Den genannten Studien-, Lehr- oder Stundenplänen liegt ein bestimmtes Ausbildungsziel zu Grunde. Der Vortragende hat sich an diesem Ausbildungsziel zu orientieren und seinen

Vortrag darauf abzustimmen. Er ist insoweit an die Vorgaben des jeweiligen Lehrplanes gebunden.

Die Rz 1038j wird aufgrund der Änderung des § 62a EStG 1988 durch das 2. AbgÄG 2014 ergänzt

16.5 Gesetzliche Vermutung einer Nettolohnvereinbarung ([§ 62a EStG 1988](#))

1038j

Bei Beschäftigungsverhältnissen gilt ein Nettoarbeitsentgelt als vereinbart, wenn der Arbeitgeber die Anmeldeverpflichtung des [§ 33 ASVG](#) nicht erfüllt und die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten und abgeführt hat. Für den Zeitraum der illegalen Beschäftigung ist das ausbezahlte Arbeitsentgelt auf einen Bruttolohn hochzurechnen (siehe Rz 1200).

Wird der Steuerpflichtige im Rahmen eines Werkvertrages tätig und weist dem Auftraggeber die Erfüllung der Meldepflichten gemäß [§§ 119 ff BAO](#) oder [§ 18 GSVG](#) nach (zB mit einer Bestätigung der Sozialversicherungsanstalt), so ist nicht zwingend von einer Nettolohnvereinbarung auszugehen, selbst wenn in weiterer Folge eine Umqualifizierung des Werkvertrages in ein Dienstverhältnis erfolgt.

Die Regelung gilt für alle ab dem 01.01.2011 festgestellten illegalen Beschäftigungsverhältnisse.

Wird der Arbeitnehmer gemäß [§ 83 Abs. 3 EStG 1988](#) für die von ihm geschuldete Lohnsteuer unmittelbar in Anspruch genommen, weil er mit dem Arbeitgeber vorsätzlich zusammenwirkt und es dadurch zu einer Verkürzung der Lohnsteuer kommt, gilt auch in diesen Fällen ein Nettoarbeitsentgelt als vereinbart. Dementsprechend ist das ausbezahlte Arbeitsentgelt auf einen Bruttolohn hochzurechnen. Dies gilt für alle ab 1. Jänner 2015 festgestellten Sachverhalte.

In Rz 1083, 1083a und 1176a samt Überschriften wird die Urlaubersatzleistung ergänzt (2. AbgÄG 2014)

19.5 Bauarbeiterurlausentgelt, -ersatzleistung und -abfindung und Jahreszwölftel ([§ 67 Abs. 5 EStG 1988](#))

1083

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

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

- Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil des Urlaubsentgeltes ist immer mit 6% zu versteuern (der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.100 Euro sind nicht anzuwenden); die Sechstelbegrenzung gilt nicht für diese Bezüge.
- **Bei Direktauszahlung des Urlaubsentgeltes gemäß [§ 8 Abs. 8 BUAG](#) an den Arbeitnehmer hat die BUAK für** jenen Teil, der als laufender Bezug zu behandeln ist, gemäß [§ 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) die Lohnsteuer tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des [§ 66 EStG 1988](#) zu berechnen, da auch die Ansprüche durch die BUAK tageweise berechnet werden; individuelle Absetzbeträge des [§ 33 EStG 1988](#) sind nicht zu berücksichtigen.

Bei **Auszahlung des Urlaubsentgeltes durch den** Arbeitgeber sind die **als laufende Bezüge zu behandelnden Teile** gemeinsam mit dem **übrigen** laufenden Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen (monatlicher Lohnabrechnungszeitraum; ausgenommen bei „gebrochener Abrechnungsperiode“).

- Zur Lohnzettelausstellung siehe Rz 1233b.

Für von der BUAK ausbezahlte Urlaubersatzleistungen gemäß [§ 9 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) gilt Folgendes:

- **Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil ist mit 6% zu versteuern (der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.100 Euro sind nicht anzuwenden); die Sechstelbegrenzung gilt nicht für diese Bezüge.**
- **Für den laufenden Teil der Urlaubersatzleistung hat die BUAK gemäß [§ 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) die Lohnsteuer tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des [§ 66 EStG 1988](#) zu berechnen.**
- **Die Urlaubs- und Abfertigungskasse hat die auf die Urlaubersatzleistung entfallenden lohnabhängigen gesetzlichen Abgaben zu entrichten, wobei die Lohnsteuer an das für die Urlaubs- und Abfertigungskasse zuständige Finanzamt abzuführen ist.**
- **Von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ist ein Lohnzettel auszustellen, wobei jener Zeitraum anzugeben ist, für den eine Urlaubersatzleistung zur Auszahlung gelangt.**

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

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

1083a

Gemäß [§ 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) sind weitere sonstige Bezüge (zB Weihnachtsgeld) für Arbeitnehmer, die dem [Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) unterliegen, insoweit nach [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) zu besteuern, als diese vor Abzug der in [§ 67 Abs. 12 EStG 1988](#) genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein

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

Beispiel 1: Berechnung Sonderzahlung - Auszahlung durch BUAK

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

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

Beispiel 2: Weihnachtsgeld – Auszahlung durch Arbeitgeber im November 2012

Abrechnung Arbeitgeber (Weihnachtsgeld)

<i>Stundenlohn</i>	<i>11,94 Euro</i>
<i>Laufender Bezug</i>	<i>1.994,00 Euro</i>
<i><u>Weihnachtsgeld (lt. Bau-KV):</u></i>	
<i>Geleistete Gesamtstunden</i>	<i>1.936 Stunden</i>

Das Weihnachtsgeld beträgt auf Grund der Berechnung
nach dem Bau-KV

2.494,65 Euro

<i>Berechnung sonstiger Bezug- Jahreszwölfstel:</i>		
<i>Laufende Bezüge 01.01.-31.10.</i>		<i>20.256,00 Euro</i>
<i>+ Zahlung der BUAK - lfd. Bezug</i>		<i>1.153,93 Euro</i>
<i>+ Novemberlohn</i>		<i>1.994,00 Euro</i>
<i>Laufende Bezüge 01.01. – 30.11.</i>		<i>23.403,93 Euro</i>
<i>Jahreszwölfstel</i>	<i>23.403,93 Euro : 11</i>	<i>2.127,63 Euro</i>
<i>Weihnachtsgeld</i>		<i>2.494,65 Euro</i>
<i>- Sozialversicherung</i>	<i>2.494,65 Euro x 17,9%</i>	<i>- 446,54 Euro</i>
<i>Sonstige Bezüge innerhalb Jahreszwölfstel:</i>		<i>2.127,63 Euro</i>
<i>- Sozialversicherung</i>	<i>Anteil für 2.127,63 Euro</i>	<i>- 380,85 Euro</i>
<i>- Freibetrag</i>		<i>- 620,00 Euro</i>
<i>Lohnsteuerbemessungsgrundlage</i>		<i>1.126,78 Euro</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>1.126,78 Euro x 6%</i>	<i>67,61 Euro</i>
<i>Weihnachtsgeld – netto</i>		<i>1.980,50 Euro</i>
<i>Jahreszwölfstelüberhang</i>		<i>367,02 Euro</i>
<i>SV-Jahreszwölfstelüberhang</i>		<i>65,69 Euro</i>

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

21.5 Winterfeiertagsvergütung, Urlaubsentgelt und Urlaubersatzleistung ([§ 69 Abs. 4 EStG 1988](#))

1176

Winterfeiertagsvergütungen gemäß [§ 13j Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#), BGBl. Nr. 414/1972, die direkt von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK) ausgezahlt werden, unterliegen ebenfalls einer (vorläufigen) pauschalierten Besteuerung von 22%. Betreffend die Verpflichtung zur Ausstellung und Übermittlung von Lohnzetteln ([§ 84 EStG 1988](#)) gelten die Ausführungen in Rz 1171 und 1172 sinngemäß, jedoch sind hierbei keine sonstigen Bezüge herauszurechnen.

Die Auszahlung der Winterfeiertagsvergütungen durch die BUAK löst keine Pflichtveranlagung gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) aus, jedoch wird im Regelfall eine Pflichtveranlagung gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) (zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte) vorliegen.

1176a

Sofern das Urlaubsentgelt nicht durch den Arbeitgeber, sondern von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK) direkt an die Arbeitnehmer gemäß [§ 8 Abs. 8 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz](#) ausgezahlt wird, **sowie bei Auszahlung der Urlaubersatzleistung** übernimmt die BUAK die Pflichten des Arbeitgebers. Die BUAK hat die Lohnsteuer unter Berücksichtigung des [§ 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988](#) einzubehalten. Das heißt, das Urlaubsentgelt und **die Urlaubersatzleistung sind** zur Hälfte als laufender und zur Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln. Näheres siehe Rz 1083.

Die Auszahlung des Urlaubsentgelts durch die BUAK löst keine Pflichtveranlagung gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) aus, jedoch wird im Regelfall eine Pflichtveranlagung gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) (zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte) vorliegen.

Die Rz 1087d wird aufgrund des AbgÄG 2014 und des Budgetbegleitgesetzes 2014 angepasst und klargestellt

1087d

Wurden (gesetzliche) Altabfertigungsanwartschaften für das bisherige Dienstverhältnis im höchstmöglichen Ausmaß übertragen ([§ 26 Z 7 EStG 1988](#)), steht demnach die Begünstigung gemäß [§ 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) (ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate) für freiwillige Abfertigungen zu. (Es kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass ein bestimmter Zeitraum, wenn auch ein sehr kurzer, nicht berücksichtigt wird - hinsichtlich der Berücksichtigung der Vordienstzeiten siehe Rz 1087f). **Eine Begünstigung gemäß [§ 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) ist nicht möglich.**

Beispiel:

Der Abfertigungsanspruch des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt 4 Monatsentgelte (die bisherige Dauer des Dienstverhältnisses beträgt 11 Jahre). Es wird der gesamte gesetzliche Abfertigungsanspruch im Ausmaß von 4 Monatsentgelten in eine Betriebliche Vorsorgekasse übertragen.

Wird bei Beendigung des Dienstverhältnisses eine freiwillige Abfertigung gezahlt, ist davon gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate, höchstens das Neunfache der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß [§ 108 ASVG](#) mit 6% zu versteuern (siehe Rz 1087a).

In Rz 1087h erfolgt eine Klarstellung aufgrund des StRefG 2015/2016

1087h

Fällt der Beginn eines Dienstverhältnisses bereits in das neue System, ist **die Begünstigung des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#)** zur Gänze nicht mehr anzuwenden. **Dennoch handelt es sich um sonstige Bezüge iSd [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#).** Es können daher auch keine Vordienstzeiten berücksichtigt werden. Keine Möglichkeit [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) anzuwenden besteht daher für jene Fälle, die nach dem altem System auf Grund einer Selbstkündigung den Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung verloren haben und durch die Aufnahme einer Tätigkeit bereits in das neue System zwingend wechseln und vom nachfolgenden

Arbeitgeber eine freiwillige Abfertigung zur Abdeckung der "verlorenen" gesetzlichen Abfertigungsansprüche erhalten.

Die Rz 1091 wird angepasst, da § 67 Abs. 7 EStG 1988 entfällt (StRefG 2015/2016)

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

19.7.1 Allgemeines

1091

Die Steuerbegünstigung gemäß [§ 67 Abs. 7 EStG 1988](#) gilt letztmalig für das Jahr 2015, die Rz 1091 bis 1099 sind daher nur bis zum Veranlagungsjahr 2015 anzuwenden.

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

In Rz 1109 wird für die Besteuerung von Pensionsabfindungen der Wert 2016 ergänzt

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
2016	12.000

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.

Die Rz 1110a wird im Hinblick auf die Drittelbegünstigung des § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 klargestellt

1110a

Übersteigt der Barwert der abzufindenden Pension den Betrag im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz](#) (Werte siehe Rz 1109), hat die Versteuerung der gesamten Abfindung gemäß [§ 124b Z 53 EStG 1988](#) zu erfolgen (Versteuerung gemäß [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) im Kalendermonat der Zahlung - nicht sechstelerhöhend).

Gemäß [§ 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988](#) sind Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen. Bei dieser Begünstigung wird darauf abgestellt, dass (insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige gesetzliche Situation) den Anspruchsberechtigten keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung eingeräumt ist. In einer solchen Situation wäre es unbillig, Pensionsabfindungen zur Gänze tarifmäßig zu versteuern.

Wenn kein Zwang zur Pensionsabfindung besteht, sondern der Anwartschaftsberechtigte seine freie Wahl zwischen mehreren Ansprüchen (unter anderem dem Anspruch auf Einmalzahlung) trifft, diesem also im Rahmen einer obligatio alternativa (Wahlschuld iSd [§ 906 ABGB](#); zB Schweizer Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge oder Liechtensteiner Gesetz über die betriebliche Personalvorsorge) ein Wahlrecht eingeräumt wird, liegt keine "Abfindung" vor (vgl. VwGH 24.05.2012, [2009/15/0188](#)).

Die Rz 1110e wird aufgrund VwGH vom 25.04.2013, 2010/15/0158 neu eingefügt

1110e

Unter folgenden Voraussetzungen ist eine Dreijahresverteilung der Pensionsabfindung gemäß [§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) als Entschädigung im Sinne des [§ 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) im Rahmen einer Veranlagung möglich (vgl. VwGH 25.04.2013, [2010/15/0158](#)):

- Vorliegen einer Entschädigung im Sinne des [§ 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#), die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt wird
- der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt wird, beträgt mindestens sieben Jahre ([§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#))
- Antrag des Abgabepflichtigen
- die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung darf nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein

Sämtliche Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die Pensionsabfindung ist, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen. Dabei wird für die Ermittlung der Einkommensteuerschuld in den drei Jahren jeweils nur ein Drittel der Pensionsabfindung herangezogen und nur jeweils ein Drittel der auf die Pensionsabfindung entfallenden einbehaltenen Lohnsteuer angerechnet. Bei der bezugsauszahlenden Stelle bleibt es bei der Besteuerung gemäß [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) im Kalendermonat der Zahlung ([§ 124b Z 53 EStG 1988](#)). Eine Erstattung der auf die Folgejahre entfallenden Lohnsteuer im ersten Jahr der Dreijahresverteilung findet nicht statt.

Wird eine Dreijahresverteilung der Pensionsabfindung beantragt und sind die erforderlichen Voraussetzungen dafür gegeben, liegt in den Jahren zwei und drei der Verteilung ein Pflichtveranlagungstatbestand gemäß [§ 41 Abs. 1 EStG 1988](#) vor.

Die Rz 1231 samt Überschrift wird gestrichen, da während eines Karenzurlaubes kein Anspruch auf das Pendlerpauschale besteht

Abschnitt 31.6 und Randzahl 1231: *entfallen*

Die Rz 1235a wird aufgrund der Änderung des [§ 86 EStG 1988](#) durch das 2. AbgÄG 2014 angepasst

1235a

Die Lohnsteuerprüfung umfasst **neben der Überprüfung der Einhaltung der ordnungsgemäßen Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer** auch die Prüfung der Einhaltung aller für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages ([§ 41 FLAG 1967](#)), des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ([§ 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998](#)) **und der Abzugsteuer gemäß [§ 99 EStG 1988](#) (für Prüfungen, die ab dem 1.1.2016 beginnen)** maßgebenden Verhältnisse.

Gemeinsam mit der Lohnsteuerprüfung ist die Sozialversicherungsprüfung (siehe [§ 41a ASVG](#); siehe auch Rz 1220) und die Kommunalsteuerprüfung (siehe [§ 14 KommStG 1993](#)) durchzuführen.

Der Prüfungsauftrag ist von jener Institution zu erteilen, die die Prüfung durchführt, und zwar auch für die anderen erhebungsberechtigten Institutionen. Prüft das Finanzamt, dann hat dieses auch den Prüfungsauftrag für die Sozialversicherungsprüfung und die Kommunalsteuerprüfung auszustellen. In diesem Fall wird der Prüfer des Finanzamtes gleichzeitig als Organ der zuständigen Krankenversicherungsträger und der betroffenen Gemeinden tätig.

Über das Ergebnis der Prüfung sind die anderen Institutionen zu informieren. Die betroffenen Institutionen sind an den Prüfungsbericht des Prüfers nicht gebunden, sondern können in allenfalls zu erlassenden Bescheiden von den Feststellungen des Prüfers abweichen.

In Rz 1249a bis 1249f werden die Beträge des Kinderfreibetrages angepasst (StRefG 2015/16)

36.1 Kinderfreibetrag ([§ 106a EStG 1988](#))

1249a

Der im Zuge der Veranlagung zu berücksichtigende Kinderfreibetrag steht folgendem begünstigten Personenkreis und in folgender Höhe zu:

Der Kinderfreibetrag (**440 Euro, bis 2015:** 220 Euro) kann von jener Person, der der Kinderabsetzbetrag für dieses Kind (Kind iSd [§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#)) für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zusteht, und/oder dessen (Ehe)Partner beantragt werden. Wird er von beiden beantragt, steht dieser im Ausmaß von je **300 Euro (bis 2015:** 132 Euro) zu.

Als (Ehe)Partner ist jene Person anzusehen, mit der die Person, die den Kinderabsetzbetrag bezieht, mehr als sechs Monate verheiratet ist oder in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebt.

Steht allerdings für dieses Kind einer unterhaltsverpflichteten Person ein Unterhaltsabsetzbetrag für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zu, so steht der Kinderfreibetrag nur diesem und der Person, die für dieses Kind den Kinderabsetzbetrag hat (und nicht auch dessen [(Ehe)Partner]), in Höhe von je **300 Euro (bis 2015:** 132 Euro) zu.

1249b

Für das Kind steht keinem Steuerpflichtigen ein Unterhaltsabsetzbetrag zu, daher ergeben sich **ab 1.1.2016** die folgenden Möglichkeiten der Inanspruchnahme des Kinderfreibetrages. Welche Variante von den (Ehe)Partnern gewählt wird, obliegt der Entscheidung der (Ehe)Partner.

(Ehe)Partnerschaft mit Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988	Steuerpflichtiger	(Ehe)Partner
Alleinverdiener	€ 440	-
Beidverdiener	€ 440	-
Beidverdiener	€ 300	€ 300
Beidverdiener	-	€ 440
Alleinverdiener	-	€ 440

1249c

Für das Kind ist von einem nicht haushaltszugehörigen Elternteil Unterhalt (Alimente) zu zahlen. Wenn der Unterhaltsabsetzbetrag für mehr als sechs Monate zusteht, dann steht der Kinderfreibetrag zwingend im Ausmaß von je **300 Euro (bis 2015: 132 Euro)** dem Unterhaltsleistenden und dem Bezieher von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag zu. Damit ist einerseits ausgeschlossen, dass einem Steuerpflichtigen für das bei ihm haushaltszugehörige Kind ein Kinderfreibetrag von **440 Euro (bis 2015: 220 Euro)** zusteht, andererseits wird auch der nicht den Kinderabsetzbetrag beziehende (Ehe)Partner vom Kinderfreibetrag ausgeschlossen. Steht dem Unterhaltsverpflichteten der Unterhaltsabsetzbetrag nicht für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zu, dann besteht ein Wahlrecht für den Bezieher von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag und dessen (Ehe)Partner (siehe Rz 1249b).

Werte ab 1.1.2016:

	Unterhaltsverpflichteter	Anderer Elternteil oder anderer Bezieher von Familienbeihilfe mit Kinderabsetzbetrag	(Ehe)Partner des Beziehers von Familienbeihilfe mit Kinderabsetzbetrag
Unterhaltsverpflichteter zahlt Unterhalt, der Unterhaltsabsetzbetrag steht für mehr als 6 Monate im Kalenderjahr zu	€ 300	€ 300	-
Unterhaltsverpflichteter zahlt Unterhalt nicht in vorgesehener Höhe, der Unterhaltsabsetzbetrag steht nicht für mehr als 6 Monate im Kalenderjahr zu	-	€ 440	-
Unterhaltsverpflichteter zahlt Unterhalt nicht in vorgesehener Höhe, der Unterhaltsabsetzbetrag steht nicht für mehr als 6 Monate im Kalenderjahr zu		€ 300	€ 300

Unterhaltsverpflichteter zahlt Unterhalt nicht in vorgesehener Höhe, der Unterhaltsabsetzbetrag steht nicht für mehr als 6 Monate im Kalenderjahr zu	-	-	€ 440
--	---	---	--------------

36.1.3 Anspruchskonkurrenz

1249f

Wurde ein Kinderfreibetrag für ein Kind nach [§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#) gewährt und macht ein weiterer Anspruchsberechtigter einen Kinderfreibetrag geltend, so gilt Folgendes:

- Die Geltendmachung des Kinderfreibetrages (von **300 Euro, bis 2015:** 132 Euro) durch eine unterhaltsverpflichtete Person hat zur Folge, dass nur ein weiterer Kinderfreibetrag von **300 Euro (bis 2015:** 132 Euro) zusteht und zwar nur dem Bezieher des Kinderabsetzbetrages. Entgegenstehende Bescheide (Gewährung von **440 Euro (bis 2015:** 220 Euro) an den Bezieher des Kinderabsetzbetrages, Gewährung eines Kinderfreibetrages an dessen [Ehe]Partner) sind nach den verfahrensrechtlichen Bestimmungen ([§ 295a BAO](#)) zu ändern.
- Die Geltendmachung des Kinderfreibetrages durch den (Ehe)Partner eines Steuerpflichtigen, dem für dieses Kind bereits ein Kinderfreibetrag von **440 Euro (bis 2015:** 220 Euro) zuerkannt worden ist, hat zur Folge, dass dieser bei dem bereits veranlagten (Ehe)Partner nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten ([§ 295a BAO](#)) auf **300 Euro (bis 2015:** 132 Euro) zu reduzieren ist.

Die Rz 1250 bis 1291 werden auf Grund des Entfalls der Mietzinsbeihilfen gestrichen (StRefG 2015/2016)

37 MIETZINSBEIHILFEN ([§ 107 EStG 1988](#))

Randzahlen 1250 bis 1291: *entfallen*

In Rz 1304 werden die Daten der Bausparprämie aktualisiert

39.2.4 Ermittlung der Prämie

1304

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

Die Berechnung erfolgt folgendermaßen:

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

Im Hinblick darauf, dass die Bausparprämie keiner Einkommensteuerpflicht, auch nicht der Kapitalertragsteuer bzw. Endbesteuerung unterliegt, wird an eine um 25% verminderte Sekundärmarktrendite also um die nach rechnerischem Abzug der Kapitalertragsteuer verbleibende Rendite angeknüpft. Nach Ermittlung des Nettodurchschnittswertes wird ein Faktor von 0,8 zugeschlagen. Der errechnete Prozentsatz wird halbiert und schließlich wird eine Auf- oder Abrundung auf einen halben Prozentpunkt nach kaufmännischen Rundungsgrundsätzen vorgenommen.

Höhe der Bausparprämie:

Jahr	Prozentsatz	Höchstbetrag	Höchstprämie	AÖF/ BMF-AV
2009	4%	1.200 Euro	48 Euro	Nr. 273/2008
2010	3,5%	1.200 Euro	42 Euro	Nr. 252/2009
2011	3%	1.200 Euro	36 Euro	Nr. 202/2010
2012	1,875%	1.200 Euro	22,50 Euro	BGBl. I Nr. 22/2012
2013	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 238/2012

2014	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 284/2013
2015	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 146/2014
2016	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 166/2015

In Rz 1315 wird ein Verweis bei Auflösung des Bausparvertrags angepasst (StRefG 2015/2016)

39.7 Rückforderung zu Unrecht erstatteter Prämien ([§ 108 Abs. 7 EStG 1988](#))

39.7.1 Vorzeitige Auflösung des Bausparvertrages

1315

Eine Rückforderung der Bausparprämie bei vorzeitiger Auflösung des Vertrages oder Verwendung der Ansprüche aus dem Bausparvertrag als Sicherstellung hat zu unterbleiben, wenn

- der zurückzufordernde Betrag für Maßnahmen im Sinne des [§ 1 Abs. 3 Z 1 des Bausparkassengesetzes](#) (**Errichtung, Beschaffung, Erhaltung und Verbesserung von überwiegend zu Wohnzwecken bestimmten Gebäuden und Wohnungen**) verwendet wird und die Maßnahmen in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Rückzahlung stehen (**darunter sind zu verstehen: Eigenheime, Eigentumswohnungen, Miet- und Genossenschaftswohnungen, Dienstwohnungen, Wohnungen in Alten-, Pflege-, Studenten-, Schwestern- und Lehrlingsheimen sowie der Erwerb von Rechten zur dauernden Nutzung von Wohnraum**).
- oder für
- Maßnahmen der Bildung ([§ 1 Abs. 4 Bausparkassengesetz](#)) oder für
- Maßnahmen der Pflege ([§ 1 Abs. 5 Bausparkassengesetz](#)) verwendet werden oder
- bei Übertragung des Bausparvertrages an den (Ehe-)Partner bei Aufteilung ehelicher Ersparnisse im Wege der Scheidung/Auflösung der eingetragenen Partnerschaft oder
- bei Tod des Steuerpflichtigen.

Soweit für Beträge die Rückforderung der Bausparprämie (erstatteter Einkommensteuer) unterblieben ist, hat dies folgende Auswirkungen auf andere steuerliche Begünstigungen:

- Die Berücksichtigung als Sonderausgabe nach [§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) (Schaffung oder Sanierung von Wohnraum) ist ausgeschlossen ([§ 18 Abs. 3 Z 3 lit. a EStG 1988](#)).
- Bei einer Verwendung für eine Bildungsmaßnahme im Sinne des [§ 1 Abs. 4 Bausparkassengesetz](#) bleibt die Absetzbarkeit im Rahmen der Werbungskosten (Aus-, Fortbildungs- und Umschulungsmaßnahmen) erhalten.
- Bei einer Verwendung für Maßnahmen der Pflege im Sinne des [§ 1 Abs. 5 Bausparkassengesetz](#) ist eine Berücksichtigung dieser Beträge als außergewöhnliche Belastung ([§§ 34](#) und [§ 35 EStG 1988](#)) ausgeschlossen, weil derartige Aufwendungen aus dem eigenen (laufenden) Einkommen getragen werden müssen.

In Rz 1397 wird die Betriebliche Kollektivversicherung ergänzt (2. AbgÄG 2014)

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

1397

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

- Die Auszahlung der Ansprüche. In diesem Fall gelten die Prämien allerdings als zu Unrecht erstattet und es treten die unter Rz 1391 genannten Rechtsfolgen ein.
- Die Übertragung der Ansprüche auf eine andere Zukunftsvorsorgeeinrichtung.
- Die Überweisung der Ansprüche an ein Versicherungsunternehmen als Einmalprämie für eine nachweislich bereits bestehende Pensionszusatzversicherung im Sinne des [§ 108b EStG 1988](#). In diesem Fall ist die Vereinbarung zulässig, dass die Zusatzpension bereits mit Vollendung des 40. Lebensjahres ausgezahlt wird.
- Die Überweisung an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Zweck des Erwerbes von Anteilen an einem Pensionsinvestmentfonds. Dazu muss ein unwiderruflicher Auszahlungsplan gemäß [§ 23 Abs. 2 Z 2 InvFG 1993](#) abgeschlossen werden.

- Die Überweisung an eine Pensionskasse, bei der der Steuerpflichtige bereits Anwartschaftsberechtigter im Sinne [des Pensionskassengesetzes](#) ist. Der Überweisungsbetrag gilt als Beitrag gemäß [§ 15 Abs. 3 Z 10 Pensionskassengesetz](#).
- **Die Überweisung an eine Betriebliche Kollektivversicherung gemäß [§ 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes](#), bei der der Steuerpflichtige bereits Anwartschaftsberechtigter ist.**

In Rz 1406 werden die Effektivtabellen des Tarifs 2016 eingefügt (StRefG 2015/16)

42.3 Effektiv-Tarif

1406

Bis 31.12.2015

LSt-Tabelle 2012 für unselbständig Beschäftigte

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

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

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
keine oder Negativsteuer bis		33,72	37,48	38,81	40,49	42,16	43,84
33,72	0%						
69,98	36,5%	12,306	13,678	14,164	14,775	15,386	15,997
167,20	43,21429%	17,004	18,377	18,863	19,474	20,085	20,696
darüber	50%	28,350	29,722	30,208	30,819	31,431	32,042

Tageslohn = siehe Monatslohn

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

LSt-Tabelle 2012 für Pensionisten

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

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

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

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

Ab 1.1.2016

LSt-Tabelle 2016 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenz- steuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
SV-Rückerstattung oder Steuer		1.066,01	1.230,67	1.289,00	1.362,33	1.435,67	1.509,00
1.066,00	0,00%						
1.516,00	25,00%	266,50	307,67	322,25	340,58	358,92	377,25
2.599,33	35,00%	418,10	459,27	473,85	492,18	510,52	528,85
5.016,00	42,00%	600,05	641,22	655,80	674,14	692,48	710,81
7.516,00	48,00%	901,01	942,18	956,76	975,10	993,434	1.011,77
83.349,33	50,00%	1.051,33	1.092,50	1.107,08	1.125,42	1.143,76	1.162,09
darüber	55,00%	5.218,80	5.259,97	5.274,55	5.292,88	5.311,22	5.329,55

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

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
SV-Rückerstattung oder Steuer		35,54	41,03	42,97	45,42	47,86	50,30
35,53	0,00%						
50,53	25,00%	8,883	10,256	10,742	11,353	11,964	12,575
86,64	35,00%	13,937	15,309	15,795	16,406	17,017	17,628
167,20	42,00%	20,002	21,374	21,860	22,472	23,083	23,694
250,53	48,00%	30,034	31,406	31,892	32,503	33,114	33,726
2.778,31	50,00%	35,044	36,417	36,903	37,514	38,125	38,736
darüber	55,00%	173,960	175,332	175,818	176,429	177,041	177,652

Tageslohn = siehe Monatslohn

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

LSt-Tabelle 2016 für Pensionisten

Monatspension bis	Grenzsteuersatz	Abzug ohne AVAB	Abzug mit AVAB/AEAB				
			mit 1 Kind	mit 2 Kindern	mit 3 Kindern	mit 4 Kindern	mit 5 Kindern
SV-Rückerstattung oder Steuer							
1.055,00	0,00%						
1.416,67	25,00%	263,75	304,92	319,50	337,83	356,17	374,50
1.505,00	30,00%	334,58	375,75	390,33	408,67	427,01	445,34
2.083,33	40,00%	485,08	526,25	540,83	559,17	577,51	595,84
2.588,33	35,00%	380,92	422,08	436,67	455,00	473,34	491,67
5.005,00	42,00%	562,10	603,27	617,85	636,18	654,52	672,85
7.505,00	48,00%	862,40	903,57	918,15	936,48	954,82	973,15
83.338,33	50,00%	1.012,50	1.053,67	1.068,25	1.086,58	1.104,92	1.123,25
darüber	55,00%	5.179,42	5.220,58	5.235,17	5.253,50	5.271,84	5.290,17

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

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

Bundesministerium für Finanzen, 11. Dezember 2015