

Begutachtungsentwurf

LStR-Wartungserlass 2013

Im Rahmen der laufenden Wartung 2013 werden gesetzliche Änderungen aufgrund der Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 (BGBl. I Nr. 53/2013), die Änderung der Lohnkontenverordnung 2006 (BGBl. II Nr. 84/2013) und wesentliche 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 2013 sind bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 BAO dar.

- 1. In der Rz 373 wird auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 19.12.2012, ZI. 2009/13/0015, klargestellt, dass es für die Berücksichtigung von Schäden auf Grund höherer Gewalt nicht auf die Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ankommt** 3
- 2. Die Rz 162e wird hinsichtlich der gemeinsamen Nutzung von Wohnraum adaptiert.....** 3
- 3. Die Rz 248a, 259a, 267a, 270a, 272 b-d, 275a, 808a-c, 812b und 1406b werden neu eingefügt; die Rz 249, 250, 250a, 258, 259, 261, 262, 263, 263a, 264, 266, 267, 268, 269, 270, 272, 272a, 273, 274, 275, 276, 291, 292, 294, 352, 354, 356, 705, 706b, 706c, 742, 747, 747a, 747b, 748 und 812a werden aktualisiert (Änderung des EStG 1988, BGBl. I Nr. 53/2013)** 6
- 4. Die Rz 386 wird aufgrund der geänderten Aussage in den EStR 2000 Rz 4746 zu Sportgeräten adaptiert** 41

5. In der Rz 497 wird klargestellt, dass dem Erstkäufer jedenfalls ein Sonderausgabenabzug zusteht.....	42
6. Die Rz 809a wird aktualisiert (Änderung des EStG 1988, BGBl. I Nr. 53/2013)	43
7. In der Rz 851 wird auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 23.01.2013, Zl. 2009/15/0094, klargestellt, dass neben dem pauschalen Freibetrag gem. § 3 Abs. 1 der VO über agB auch die Kosten für Fahrten iZm Heilbehandlungen absetzbar sind.....	43
8. Die Rz 1152 wird aktualisiert; die Rz 1153 entfällt (Änderung des EStG 1988, BGBl. I Nr. 53/2013).....	44
9. Die Rz 1405a wird klargestellt.....	45
10. Die Rz 1406a wird aktualisiert.....	45
11. Die Rz 1151a wird hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Überstundenzuschlägen im Rahmen von Altersteilzeitvereinbarungen neu eingefügt	50

1. In der Rz 373 wird auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 19.12.2012, Zl. 2009/13/0015, klargestellt, dass es für die Berücksichtigung von Schäden auf Grund höherer Gewalt nicht auf die Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ankommt

5.9.18.3a Schäden auf Grund höherer Gewalt

373

Zusätzlich zu den Sätzen des § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 können Schäden auf Grund höherer Gewalt (insbesondere Reparaturaufwand nach Unfall oder Steinschlag), die sich im Rahmen der beruflichen Verwendung des Fahrzeuges ereignen, als Werbungskosten geltend gemacht werden, soweit der Schaden nicht durch eine Versicherung (Haftplichtversicherung des Unfallgegners, eigene Kaskoversicherung) gedeckt ist. Eine berufliche Verwendung ist auch bei Unfällen im Rahmen von Familienheimfahrten (siehe Rz 354 ff) ~~gegeben~~ **sowie** auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ~~nur im Falle der Unzumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels (siehe Rz 253 ff)~~ **gegeben**. Dabei ist auf die Verhältnisse des jeweiligen Tages abzustellen.

2. Die Rz 162e wird hinsichtlich der gemeinsamen Nutzung von Wohnraum adaptiert

162e

Liegt die rasche Verfügbarkeit des Arbeitnehmers am Arbeitsplatz nach der Natur des Dienstverhältnisses im besonderen Interesse des Arbeitgebers und überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer aus diesem Grund kostenlos oder verbilligt eine arbeitsplatznahe Unterkunft (Wohnung, Appartement, Zimmer) ist ab dem 01.01.2013 kein Sachbezug anzusetzen, wenn die Größe dieser Unterkunft 30 m² nicht übersteigt.

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

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

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

Wird ein unbefristetes Dienstverhältnis abgeschlossen und eine arbeitsplatznahe Unterkunft (mit einer Größe von mehr als 30 m² bis maximal 40 m²) zur Verfügung gestellt (alle übrigen Voraussetzungen des § 2 Abs. 7a Sachbezugswerteverordnung sind erfüllt) und das Dienstverhältnis vor Ablauf von zwölf Monaten beendet, kann der Abschlag von 35% nicht (rückwirkend) angewendet werden, da am Beginn der Tätigkeit keine befristete (maximal zwölf Monate dauernde) Zurverfügungstellung der arbeitsplatznahen Unterkunft geplant war. Wird kurze Zeit (innerhalb eines Kalendermonats bzw. von 30 Tagen) nach Beendigung eines Dienstverhältnisses neuerlich ein Dienstverhältnis beim selben Arbeitgeber begründet und dem Arbeitnehmer wiederum eine arbeitsplatznahe Unterkunft zur Verfügung gestellt, ist – um eine missbräuchliche Umgehung der Zwölf-Monats-Frist zu vermeiden – die Zeitdauer der Zurverfügungstellung der Unterkunft für die Berechnung der Zwölf-Monats-Frist zu kumulieren.

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

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

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

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

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

Wird eine Unterkunft mehreren Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt, ist der Sachbezugswert entsprechend der eingeräumten Nutzungsmöglichkeit zu aliquotieren (vgl. Rz 162c). Eine Steuerfreiheit steht ~~nur~~ dann zu, wenn **jener Wohnraum, der dem jeweiligen Arbeitnehmer zur Nutzung zur Verfügung steht** ~~die gesamte Wohnungsgröße~~ 30 m² nicht übersteigt bzw. steht eine Reduktion des Sachbezugswertes (um 35%) nur dann zu, wenn die **eingeräumte Nutzungsmöglichkeit** ~~gesamte Wohnungsgröße~~ 40 m² nicht übersteigt.

Beispiel:

*Zwei Arbeitnehmern im Gastgewerbe wird eine arbeitsplatznahe Unterkunft (~~50~~**45** m²) kostenlos zur Verfügung gestellt. **Beide Arbeitnehmer verfügen jeweils über ein eigenes Schlafzimmer (Größe jeweils 16 m²). Die übrige Wohnfläche (13 m²) steht beiden Arbeitnehmern zur Verfügung. Da jeder Arbeitnehmer über eine Nutzungsmöglichkeit des Wohnraumes im Ausmaß von 29 m² verfügt, ist kein Sachbezug bezüglich der Unterkunft zu erfassen. Aufgrund der Wohnungsgröße ist die Bestimmung des § 2 Abs. 7a der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge nicht anwendbar. Es hat eine Aliquotierung des Sachbezugswertes für eine 50 m² große Wohnung zu erfolgen (siehe Rz 162c).***

Bei der Beurteilung ob eine Unterkunft als arbeitsplatznah zu qualifizieren ist, ist im Wesentlichen auf die rasche Erreichbarkeit der Arbeitsstätte abzustellen. Kann die Arbeitsstätte, unabhängig davon welches Verkehrsmittel genutzt wird, innerhalb von 15 Minuten erreicht werden, ist jedenfalls von einer arbeitsplatznahen Unterkunft auszugehen. Eine kumulative Berücksichtigung von Abschlägen gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bzw. § 2 Abs. 3 Z 2 und § 2 Abs. 7a der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ist nicht möglich.

3. Die Rz 248a, 259a, 267a, 270a, 272 b-d, 275a, 808a-c, 812b und 1406b werden neu eingefügt; die Rz 249, 250, 250a, 258, 259, 261, 262, 263, 263a, 264, 266, 267, 268, 269, 270, 272, 272a, 273, 274, 275, 276, 291, 292, 294, 352, 354, 356, 705, 706b, 706c, 742, 747, 747a, 747b, 748 und 812a werden aktualisiert (Änderung des EStG 1988, BGBl. I Nr. 53/2013)

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	Rz in den LStR 2002
Verkehrs- absetzbetrag	Absetzbetrag	Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis	807
Pendlerpauschale	Freibetrag	Entfernung Wohnung- Arbeitsstätte zumindest 2 km bzw. 20 km und mind. vier Fahrten zur Arbeitsstätte im Kalendermonat	249 ff
Pendlereuro	Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale	808a ff
Pendler- ausgleichsbetrag	Gutschrift / Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommensteuer zwischen 1 und 289 Euro	812b

Pendlerzuschlag	Gutschrift	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommensteuer von 0	812a
-----------------	------------	---	------

5.4.1 Allgemeines zum Pendlerpauschale

249

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale").

Bei Anspruch auf das Pendlerpauschale steht auch ein Pendlereuro zu (siehe Rz 808a ff).

Siehe auch Beispiel Rz 10249.

250

~~In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat, können für den vollen Kalendermonat 20 Arbeitstage angenommen werden.~~

Ein **volles** Pendlerpauschale **steht** im betreffenden Ausmaß ~~steht daher~~ dann zu, wenn **der Arbeitnehmer** im Kalendermonat an ~~mehr als 10~~ **mindestens elf** Tagen die Strecke **von der Wohnung - zur Arbeitsstätte fährt** ~~Wohnung zurückgelegt wird (betreffend Kalendertag als Lohnzahlungszeitraum siehe Rz 250a)~~. **Legt der Arbeitnehmer diese einfache Fahrstrecke an mindestens acht Tagen aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat zurück, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Legt der Arbeitnehmer diese Entfernung an mindestens vier, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat zurück, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu (betreffend Kalendertag als Lohnzahlungszeitraum siehe Rz 250a).**

Anzahl der Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte pro Kalendermonat	Pendlerpauschale steht in folgendem Ausmaß zu
4 - 7	1/3
8 - 10	2/3
ab 11	voll

Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage, für Krankenstandstage, **und** für Urlaubstage und für Karenzurlaubstage zu berücksichtigen. Steht daher das Pendlerpauschale im Regelfall zu, tritt durch derartige Zeiträume, keine Änderung ein (siehe dazu Rz 263).

Hat im Vormonat ein Anspruch auf Pendlerpauschale bestanden, **ergibt sich der Anspruch auf das Pendlerpauschale im laufenden Kalendermonat** ~~besteht im laufenden Monat dann ein Anspruch darauf, wenn~~ **indem** die Summe der Tage, an denen die ~~Strecke~~ **Fahrten von der Wohnung - zur Arbeitsstätte zurückgelegt wird** **erfolgen** und die Anzahl der Urlaubs- bzw. Krankenstandstage - **insofern diese grundsätzlich Arbeitstage gewesen wären - ermittelt wird** größer als 10 ist. Ist im Vormonat kein Pendlerpauschale zugestanden, besteht im laufenden Monat nur dann ein Anspruch **auf ein entsprechendes Pendlerpauschale**, wenn die Summe der Tage, an denen **Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte erfolgen**, die ~~Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung~~ zurückgelegt wird, größer als 10 ist **mindestens vier beträgt**.

Beispiel:

*Die Strecke Wohnung (W) - Arbeitsstätte (A) beträgt 30 km, die Voraussetzungen für das kleine Pendlerpauschale (PP) sind dem Grunde nach gegeben. Krankenstandstage (K) und Urlaubstage (U) fallen an. **Die Krankenstandstage und Urlaubstage wären grundsätzlich Arbeitstage gewesen.***

Monat	Anzahl W – A	Anzahl K/U	PP	Anmerkung
März	13	-	ja	Anzahl W – A > 10
April	8	5	ja	PP steht im Vormonat zu und $8 + 5 > 10$
Mai	0	15	ja	PP steht im Vormonat zu und $0 + 15 > 10$
Juni	7	1	nein ja (2/3)	PP steht im Vormonat zu, aber $7 + 1 < 11 = 8$

<i>Juli</i>	97	32	nein ja <i>(2/3)</i>	PP steht im Vormonat zu, $7 + 2 = 9$ PP steht im Vormonat nicht zu, und Anzahl W - A < 11
<i>August</i>	171	-2	janein	PP steht im Vormonat zu, aber $1 + 2 = 3$ Anzahl W - A > 10
September	7	1	ja <i>(1/3)</i>	PP steht im Vormonat nicht zu und Anzahl W - A = 7

250a

Ist der Kalendertag als Lohnzahlungszeitraum heranzuziehen (§ 77 Abs. 1 EStG 1988), muss **für** die Beurteilung, ob ein Pendlerpauschale zusteht, **trotzdem der Kalendermonat herangezogen werden.** ~~für jeden einzelnen Arbeitstag getroffen werden.~~ Der Begriff des ~~"Überwiegens"~~ geht bei einem Kalendertag-Lohnzahlungszeitraum ins Leere. Für die Tage der Beschäftigung im Kalendermonat ist das (große oder kleine) Pendlerpauschale mit dem entsprechenden Betrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. ~~b c~~ oder ~~e d~~ EStG 1988 **unter Berücksichtigung der Aliquotierungsvorschriften gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e** aufgrund der Hochrechnungsvorschrift des § 66 Abs. 3 EStG 1988 (30 "Lohnsteuertage" pro Monat) mit 1/30 anzusetzen.

Beispiel:

*Ein Dienstverhältnis beginnt am 25. April, die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 25 km. In diesem Monat ist an den fünf Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels bei der Hin- und Rückfahrt zumutbar, Es steht daher für die Tage der Beschäftigung im Kalendermonat (sechs Tage) das kleine Pendlerpauschale **im Ausmaß von einem Drittel zu. Mit Berücksichtigung der Hochrechnungsvorschrift lautet die Berechnung wie folgt:***

696 Euro / 3 ergibt 232 Euro; 232 Euro / 360 Tage x 6 Tage ergibt 3,87 Euro in Höhe von 10,50 Euro (630 / 360 x 6) zu.

258

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenförmungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen. **Ist die gesamte einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ohne Rundung zumindest 2 km (großes**

Pendlerpauschale) bzw. 20 km (kleines Pendlerpauschale), ist auf ganze Kilometer aufzurunden.

Beispiel:

Für einen Arbeitnehmer ist die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar. Die einfache Wegstrecke (kürzeste Straßenverbindung) beträgt 1,9 km. Es steht daher kein (großes) Pendlerpauschale zu.

Für einen Arbeitnehmer ist die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar. Die einfache Wegstrecke (Tarifkilometer der öffentlichen Verkehrsmittel sowie die Gehwege zu den Ein- und Ausstiegstellen) beträgt 20,4 km. Es steht daher das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 21 km zu.

5.4.2a Vorliegen von mehreren Wohnsitzen

259

Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze ist ~~jener Wohnsitz~~ **entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (Rz 343f) für die Berechnung des Pendlerpauschales maßgeblich. Liegt kein Familienwohnsitz (Rz 343f) vor, so ist stets der der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz für das Pendlerpauschale maßgeblich** ~~maßgebend, von dem aus im Lohnzahlungszeitraum die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überwiegend zurückgelegt wird (VwGH 31.07.2012, 2008/13/0086)~~ ~~Für Familienheimfahrten können ggf. gesondert Werbungskosten geltend gemacht werden. Verfügt der Arbeitnehmer am Beschäftigungsort nur über eine Schlafstelle, so ist der Arbeitsweg nicht von dieser Schlafstelle, sondern vom Wohnsitz aus zu berechnen (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0145; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0196).~~

5.4.2b Wochenpendler - Familienheimfahrten

259a

Wochenpendler, welche die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung erfüllen (Rz 341ff), können für den Kalendermonat die tatsächlichen Kosten der Fahrten zum Familienwohnsitz berücksichtigen (Familienheimfahrten, Rz 354ff). Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, kann kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte berücksichtigt werden. Gegebenenfalls steht ein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom der zur Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnsitz zur Arbeitsstätte zu.

Alternativ kann anstatt der Familienheimfahrten ein aliquotes Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte berücksichtigt werden.

Beispiel:

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

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

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

Sind die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienheimfahrten) erfüllt und legt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung dennoch die Wegstrecke zum Familienwohnsitz zwischen vier und zehn Tagen im Kalendermonat zurück, können anstatt des aliquoten Pendlerpauschales für Wegstrecken über 60 km (ein Drittel bzw. zwei Drittel des Freibetrages) die tatsächlichen Kosten im Rahmen der Familienheimfahrten geltend gemacht werden (vgl. Rz 352). Neben dem Pendlerpauschale können für die Wegstrecke, die über die 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden.

Sind die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienheimfahrten) erfüllt und legt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung dennoch die Wegstrecke zum Familienwohnsitz zumindest an elf Tagen im Kalendermonat zurück, steht das Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km zu (vgl. Rz 352). Daneben können für die Wegstrecke, die über die 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. Siehe auch Beispiel Rz 10259.

5.4.3 Zeitliches Überwiegen im ~~Lohnzahlungszeitraum~~ Kalendermonat 261

Ist an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen ~~Kalendermonat~~ Lohnzahlungszeitraum (mehr als zehn Tage im Kalendermonat) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar, so besteht Anspruch auf das "große Pendlerpauschale". Urlaub oder Krankenstand sind für die Frage des Überwiegens auszuklammern. Ist der Arbeitnehmer den gesamten ~~Kalendermonat~~ Lohnzahlungszeitraum hindurch auf Urlaub oder krank, sind die Verhältnisse des vorangegangenen ~~Kalendermonats~~ Lohnzahlungszeitraums maßgebend (vgl. Rz 250). Das Pendlerpauschale ist auch für jenen ~~Kalendermonat~~ Lohnzahlungszeitraum zu gewähren, in dem eine Ersatzleistung für Urlaubsentgelt gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 versteuert wird. Es bestehen keine Bedenken, auch bei anderen Bezügen gemäß § 67 Abs. 8 lit. a, b und c EStG 1988 analog vorzugehen, wenn sie neben laufenden Bezügen gewährt werden. **Zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales in diesen Fällen siehe Rz 250.**

Beispiel:

Das arbeitsrechtliche Ende des Dienstverhältnisses ist der 07.03. Im März erfolgten fünf Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte. Aufgrund einer Urlaubersatzleistung verlängert sich das sozialversicherungsrechtliche Ende des Dienstverhältnisses bis zum 14.03. Das Pendlerpauschale ist daher im März im Ausmaß von einem Drittel (fünf Fahrten) zu berücksichtigen. Der Lohnzahlungszeitraum ist der Kalendermonat (vgl. Rz 1108).

Siehe auch Beispiel Rz 10261.

262

Bei Wechselschicht ist nicht der einzelne **Kalendermonat Lohnzahlungszeitraum** maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist. Fallen in einen **Kalendermonat Lohnzahlungszeitraum** zwei oder mehrere Wechselschicht - Teilzeiträume, ist für den **Kalendermonat Lohnzahlungszeitraum** auf das Überwiegen abzustellen.

263

Bei ~~ganzzjährigem Karenzurlaub~~ (einschließlich **Zeiträume mit Beschäftigungsverbot** Mutterschutz) liegt ~~während des gesamten Kalenderjahres~~ kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor, sodass eine pauschale Abgeltung eines derartigen Aufwandes im Wege des Pendlerpauschales nicht in Betracht kommt (siehe auch Rz 273).

Siehe auch Beispiele Rz 10263.

5.4.4 Vorgangsweise bei von der Wohnung aus angetretenen Dienstreisen

5.4.4.1 Zeitliches Überwiegen

263a

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten ~~zwischen~~ **von der Wohnung und zur** Arbeitsstätte vor. Näheres siehe bei den Beispielen zu Rz 706b.

264

Werden Dienstreisen unmittelbar von der Wohnung aus begonnen, scheiden die Tage der Dienstreise für die Beurteilung des Pendlerpauschales für Fahrten **von der Wohnung zur –** Arbeitsstätte aus; allenfalls sind sie für ein Pendlerpauschale für die Strecke **von der Wohnung – zum** Einsatzort heranzuziehen (siehe Rz 263a). Der Tag des Beginns und der Tag der Beendigung der Dienstreise werden dann berücksichtigt, wenn an diesen Tagen die Arbeitsstätte zur Verrichtung von "Innendienst" aufgesucht wird.

5.4.4.3 Kilometergeldersätze bzw. Werbungskosten bei Verwendung des eigenen KFZ/Ermittlung des Sachbezugswertes bei Nutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges

266

Rechtslage bis 30.04.2013

Werden Dienstreiseersätze von der Wohnung aus berechnet, sind auch Kilometergeldersätze für unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen nicht steuerbar, sofern sich der Arbeitnehmer nicht nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte begibt und am selben Tag zu seiner Wohnung zurückkehrt. Dies gilt solange, bis die Fahrten zum Einsatzort als Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Beispiel:

Nachstehende Beispiele gehen davon aus, dass die Fahrten zum Einsatzort nicht zu Fahrten Wohnort – Arbeitsstätte im Sinne des § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 werden. Siehe Rz 706b.

Ein Monteur wohnt in Mödling. Seine Arbeitsstätte (zB Werkstätte, Ersatzteillager, Büro) ist in Wien. Er tätigt Dienstreisen nach St. Pölten.

Variante 1:

Reisekostenersätze werden von der Wohnung aus berechnet. Der Monteur kommt nicht zur Arbeitsstätte. Vorgangsweise bei eintägiger Dienstreise bzw. am An- und Abreisetag:

<i>Pendlerpauschale</i>	<i>nein</i>
<i>Tagesgeld</i>	<i>ja</i>
<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar</i>
<i>Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte –Wohnung</i>	<i>nein</i>
<i>Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW</i>	<i>ja</i>

Variante 2:

Reisekostenersätze werden von der Wohnung aus berechnet. Der Monteur kommt am Ende der Dienstreise oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst zur Arbeitsstätte. Vorgangsweise bei eintägiger Dienstreise bzw. am An- und Abreisetag:

<i>Pendlerpauschale</i>	<i>ja</i>
<i>Tagesgeld</i>	<i>ja</i>

<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar, nicht aber für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung</i>
----------------------------	--

<i>Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung</i>	<i>ja</i>
---	-----------

<i>Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW</i>	<i>ja, nicht aber für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung</i>
--	---

Variante 3:

*Reisekostenersätze werden von der Arbeitsstätte aus bzw. zur Arbeitsstätte zurück
berechnet. Vorgangsweise bei eintägiger Dienstreise bzw. am An- und Abreisetag:*

<i>Pendlerpauschale</i>	<i>nein</i>
-------------------------	-------------

<i>Tagesgeld</i>	<i>ja</i>
------------------	-----------

<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar</i>
----------------------------	------------------------

<i>Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung</i>	<i>nein</i>
---	-------------

<i>Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW</i>	<i>ja</i>
--	-----------

Variante 4:

Vorgangsweise bei Abwesenheitstagen (ohne An- und Abreisetag):

<i>Pendlerpauschale</i>	<i>nein</i>
-------------------------	-------------

<i>Tagesgeld</i>	<i>ja</i>
------------------	-----------

<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar</i>
----------------------------	------------------------

<i>Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung</i>	<i>nein</i>
---	-------------

<i>Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW</i>	<i>ja</i>
--	-----------

Siehe auch Beispiel Rz 10266.

Rechtslage ab 01.05.2013

Werden Dienstreiseersatz (bei Einsatz des arbeitnehmereigenen PKW) von der Wohnung aus berechnet, sind auch Kilometergeldersatz für unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen nicht steuerbar, sofern sich der Arbeitnehmer nicht nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte begibt und am selben Tag zu seiner Wohnung zurückkehrt. Dies gilt solange, bis die Fahrten zum Einsatzort als Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Beispiel:

Nachstehende Beispiele gehen davon aus, dass die Fahrten zum Einsatzort nicht zu Fahrten Wohnort – Arbeitsstätte im Sinne des § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 werden. Siehe Rz 706b.

Ein Monteur wohnt in Mödling. Seine Arbeitsstätte (zB Werkstätte, Ersatzteillager, Büro) ist in Wien. Er tätigt Dienstreisen nach St. Pölten.

Variante 1:

Reisekostenersätze werden von der Wohnung aus berechnet. Der Monteur kommt nicht zur Arbeitsstätte. Vorgangsweise bei eintägiger Dienstreise bzw. am An- und Abreisetag:

Arbeitgebereigenes Kfz:

<i>Pendlerpauschale</i>	<i>nein</i>
<i>Tagesgeld</i>	<i>ja</i>
<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar</i>
<i>Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte –Wohnung</i>	<i>nein</i>
<i>Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW</i>	<i>ja</i>

Arbeitnehmereigenes Kfz:

<i>Pendlerpauschale</i>	<i>nein</i>
<i>Tagesgeld</i>	<i>ja</i>
<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar</i>

Werbungskosten (Kilometergeld)	ja
---------------------------------------	-----------

Variante 2:

Reisekostenersätze werden von der Wohnung aus berechnet. Der Monteur kommt am Ende der Dienstreise oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst zur Arbeitsstätte. Vorgangsweise bei eintägiger Dienstreise bzw. am An- und Abreisetag:

Arbeitgebereigenes Kfz:

<i>Pendlerpauschale</i>	ja <i>nein</i>
<i>Tagesgeld</i>	ja
<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar, nicht aber für die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung</i>
<i>Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung</i>	ja
<i>Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW</i>	ja, <i>nicht aber für die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung</i>

Arbeitnehmereigenes Kfz:

<i>Pendlerpauschale</i>	ja
<i>Tagesgeld</i>	ja
<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar, nicht aber für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung</i>
<i>Werbungskosten (Kilometergeld)</i>	ja, <i>nicht aber für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung</i>

Variante 3:

Der Monteur fährt zur Arbeitsstätte; Reisekostenersätze werden von der Arbeitsstätte aus bzw. zur Arbeitsstätte zurück berechnet. Vorgangsweise bei eintägiger Dienstreise bzw. am An- und Abreisetag:

Arbeitgebereigenes Kfz:

<i>Pendlerpauschale</i>	<i>nein</i>
<i>Tagesgeld</i>	<i>ja</i>
<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar</i>
<i>Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung</i>	Nein ja
Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW	<i>ja</i>

Arbeitnehmereigenes Kfz:

<i>Pendlerpauschale</i>	<i>ja</i>
<i>Tagesgeld</i>	<i>ja</i>
<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar</i>
<i>Werbungskosten (Kilometergeld)</i>	<i>ja</i>

Variante 4:

Vorgangsweise bei **dienstreisebedingten** Abwesenheitstagen (ohne An- und Abreisetag):

Arbeitgebereigenes Kfz:

<i>Pendlerpauschale</i>	<i>nein</i>
<i>Tagesgeld</i>	<i>ja</i>
<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar</i>
<i>Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung</i>	<i>nein</i>
Werbungskosten (Kilometergeld) bei Einsatz des Privat-PKW	<i>ja</i>

Arbeitnehmereigenes Kfz:

<i>Pendlerpauschale</i>	<i>nein</i>
--------------------------------	--------------------

<i>Tagesgeld</i>	<i>ja</i>
<i>Kilometergeldersatz</i>	<i>nicht steuerbar</i>
<i>Werbungskosten (Kilometergeld)</i>	<i>ja</i>

Siehe auch Beispiel Rz 10266.

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

267

Rechtslage bis 30.04.2013

Aus der Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ergibt sich nicht automatisch, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar ist. Umgekehrt schließt dieser Umstand die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales nicht aus. Maßgebend sind auch in diesem Fall die allgemeinen Kriterien.

Rechtslage ab 01.05.2013

Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.

267a

Im Lohnkonto und im Lohnzettel sind die Kalendermonate einzutragen, in denen dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt wird (§ 1 Abs. 1 Z 15 der Lohnkontenverordnung 2006, BGBl. II Nr. 256/2005 idF BGBl. II Nr. 84/2013).

268

Wird vom Arbeitnehmer ein eigenes KFZ verwendet, das auf Grund überwiegender beruflicher Nutzung als Arbeitsmittel anzusehen ist, **ergibt sich nicht automatisch, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar ist. Umgekehrt schließt dieser Umstand die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales nicht aus.**

Maßgebend sind auch in diesem Fall die allgemeinen Kriterien (UFS 30.11.2012, RV/1056-L/10). ~~gelten die Ausführungen zu Rz 267 entsprechend.~~

5.4.6 Vorgangsweise bei Kundenbesuchen auf dem Arbeitsweg

5.4.6.1 Verwendung eines arbeitgebereigenen Kfz

269

Rechtslage bis 30.04.2013

Für die Entfernung der direkten Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung ist einerseits ein Sachbezugswert anzusetzen und andererseits nach den allgemeinen Voraussetzungen das Pendlerpauschale zu berücksichtigen. Allfällige Kilometergeldersätze sind steuerpflichtig.

Rechtslage ab 01.05.2013

Für die Entfernung der direkten Wegstrecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte ist ein Sachbezugswert anzusetzen. Es steht allerdings kein Pendlerpauschale zu. Allfällige Kilometergeldersätze sind steuerpflichtig.

270

Für eine auf Grund des Kundenbesuchs erforderliche zusätzliche Wegstrecke ist hingegen kein Sachbezug anzusetzen. ~~Kilometergeldersätze sind im Rahmen des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar. Bei fehlendem oder unzureichendem Kilometergeldersatz durch den Arbeitgeber können (Differenz-)Werbungskosten geltend gemacht werden.~~

5.4.6.2 Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kfz

270a

Für die Entfernung der direkten Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung ist nach den allgemeinen Voraussetzungen das Pendlerpauschale zu berücksichtigen. Allfällige Kilometergeldersätze sind steuerpflichtig.

Für eine auf Grund des Kundenbesuchs erforderliche zusätzliche Wegstrecke sind Kilometergeldersätze im Rahmen des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar. Bei fehlendem oder unzureichendem Kilometergeldersatz durch den Arbeitgeber können (Differenz-)Werbungskosten geltend gemacht werden.

5.4.8 Pendlerpauschale bei mehreren Dienstverhältnissen

272

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß (maximal drei Drittel) zu.

~~Für weitere Dienstverhältnisse steht nur dann ein zusätzliches Pendlerpauschale zu, wenn dadurch im Lohnzahlungszeitraum überwiegend das Zurücklegen zusätzlicher Wegstrecken verursacht wird (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0130). In diesem Fall ist für die Zuerkennung des Pendlerpauschales bei jedem Dienstverhältnis die jeweilige Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte maßgeblich.~~

272a

Rechtslage bis 31.12.2012

Unter folgenden Umständen kann ein Pendlerpauschale bei zwei oder mehreren Dienstverhältnissen im Zuge der (Arbeitnehmer-)Veranlagung berücksichtigt werden:

- Der jeweilige Dienstgeber kann das Pendlerpauschale nicht berücksichtigen, da die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale bezogen auf dieses Dienstverhältnis nur an höchstens zehn Tagen im Kalendermonat vorliegen und daher das Kriterium des zeitlichen Überwiegens nicht erfüllt ist.
- Würde nur ein Dienstverhältnis vorliegen, wären die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale an mindestens elf Arbeitstagen im Kalendermonat erfüllt.

Beispiel:

Am Montag und Dienstag wird der Steuerpflichtige für den Arbeitgeber A tätig und legt an diesen Tagen eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 45 km zurück.

Am Mittwoch und Donnerstag wird der Steuerpflichtige für den Arbeitgeber B tätig und legt an diesen Tagen eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 63 km zurück.

Weder der Arbeitgeber A noch der Arbeitgeber B dürfen das (kleine) Pendlerpauschale berücksichtigen, weil beim jeweiligen Dienstverhältnis das Kriterium des zeitlichen Überwiegens nicht erfüllt ist. Im Zuge der (Arbeitnehmer-)Veranlagung darf daher das niedrigere Pendlerpauschale berücksichtigt werden.

Würde der Steuerpflichtige hingegen die Entfernungen im Zusammenhang mit nur einem Dienstverhältnis zurücklegen, wären die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales durch den Arbeitgeber erfüllt (an vier Tagen pro Woche wird jedenfalls eine Entfernung von 45 km zurückgelegt).

5.4.8.1 Zusammentreffen von mehreren vollen Pendlerpauschalen

272b

Besteht bereits Anspruch auf ein volles Pendlerpauschale und werden bei einem weiteren Dienstverhältnis, welches grundsätzlich auch Anspruch auf ein volles Pendlerpauschale vermitteln würde, zusätzliche Wegstrecken für die Fahrten von der Wohnung zur weiteren Arbeitsstätte zurückgelegt, ist diese zusätzliche Wegstrecke im Rahmen der Veranlagung für das Ausmaß des Pendlerpauschales zu berücksichtigen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist jeweils am Vormittag beim Arbeitgeber A im Ort A (Wohnung-Arbeitsstätte 20 km, öffentliches Verkehrsmittel zumutbar) tätig. Mittags kehrt er zum Wohnsitz zurück. Am Nachmittag ist er beim Arbeitgeber B im Ort B tätig (Wohnung-Arbeitsstätte 25 km, öffentliches Verkehrsmittel zumutbar). Bei beiden Arbeitgebern besteht dem Grunde nach Anspruch auf das volle Pendlerpauschale. Für das Ausmaß des Pendlerpauschales sind beide Wegstrecken zu kumulieren (20 km + 25 km = 45 km). Es steht daher das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 40 bis 60 km iHv 1.356 Euro zu.

5.4.8.2 Begrenzung von mehreren aliquoten Pendlerpauschalen

272c

Werden bei mehreren Dienstverhältnissen im Kalendermonat, jeweils aliquote Pendlerpauschale von den Arbeitgebern berücksichtigt, so sind diese im Wege der Veranlagung auf das Ausmaß eines vollen Pendlerpauschales für die längere Wegstrecke zu begrenzen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer wird für den Arbeitgeber A jeweils am Montag und Dienstag tätig und fährt an diesen Tagen 45 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer wird zudem für den Arbeitgeber B am Mittwoch und Donnerstag tätig und fährt an diesen Tagen 63 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale).

*Arbeitgeber A berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Monat: $1.356 \text{ Euro} / 12 * 2 / 3 = 75,33 \text{ Euro}$*

*Arbeitgeber B berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Monat: $2.016 \text{ Euro} / 12 * 2 / 3 = 112 \text{ Euro}$*

Die längere Wegstrecke beträgt 63 km; das volle Pendlerpauschale für diese Wegstrecke beträgt monatlich 168 Euro ($2.016 \text{ Euro} / 12$). Das

Pendlerpauschale ist daher im Wege der Veranlagung von 187,33 Euro (75,33 Euro + 112 Euro) auf 168 Euro zu kürzen.

5.4.8.3 Zusammentreffen von vollen und aliquoten Pendlerpauschalen

272d

Werden bei mehreren Dienstverhältnissen im Kalendermonat ein volles und ein aliquotes Pendlerpauschale von den Arbeitgebern berücksichtigt, sind diese im Wege der Veranlagung auf das Ausmaß des vollen Pendlerpauschales zu begrenzen.

Beispiel:

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

Arbeitgeber A berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Monat: $1.356 \text{ Euro} / 12 = 113 \text{ Euro}$

Arbeitgeber B berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Monat: $696 \text{ Euro} / 12 / 3 = 19,33 \text{ Euro}$

Im Wege der Veranlagung ist das Pendlerpauschale auf 113 Euro zu kürzen.

5.4.9 Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros durch den Arbeitgeber

273

Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales **und des Pendlereuros** hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf dem amtlichen Vordruck L 34 die Erklärung über das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen abzugeben. Der Arbeitgeber hat diese Erklärung zum Lohnkonto des Arbeitnehmers zu nehmen. Ist eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, darf der Pauschbetrag nicht in Abzug gebracht werden (VwGH 20.12.1994, 94/14/0131). Es dürfen nur Erklärungen berücksichtigt werden, die vollständig ausgefüllt sind. Die Berücksichtigung des Pendlerpauschales **und des Pendlereuros** erfolgt auf Grund der erklärten einfachen Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge **und Absetzbeträge** muss der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge **und Absetzbeträge** sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet.

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

Wurde vom Arbeitnehmer bereits ein L 34 abgegeben, ist alleine aufgrund der zusätzlichen Berücksichtigung des Pendlereuro ab dem 01.01.2013 kein neues L 34 abzugeben.

274

Bei Zutreffen der Voraussetzungen kann das Pendlerpauschale **und der Pendlereuro** innerhalb des Kalenderjahres auch für Zeiträume vor der Antragstellung vom Arbeitgeber berücksichtigt werden. Bei offensichtlich unrichtigen Angaben ist ein Pendlerpauschale **und der Pendlereuro** nicht zu berücksichtigen. Das Zutreffen der Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales **und des Pendlereuros** wird im Zuge der Lohnsteuerverprüfung **GPLA (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben)** überprüft. Stellt sich nachträglich heraus, dass die vom Arbeitnehmer dem Arbeitgeber gegenüber abgegebene Erklärung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht, wird der Arbeitnehmer im Rahmen einer Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 unmittelbar als Steuerschuldner in Anspruch genommen. Der Arbeitgeber haftet in solchen Fällen nicht für die Lohnsteuer, ausgenommen bei unrichtigen Angaben des Arbeitnehmers, die der Arbeitgeber auf Grund besonderer Umstände als unrichtig erkennen musste.

Im Jahr 2013 ist aufgrund der neuen Rechtslage (BGBl I. Nr. 53/2013), die unterjährig erfolgt und rückwirkend in Kraft tritt, das Pendlerpauschale und der Pendlereuro rückwirkend mit 01.01.2013 im Rahmen der Aufrollung gemäß § 77 Abs. 3 bis spätestens 30.06.2013 zu berücksichtigen (sofern die technischen und organisatorischen Möglichkeiten dazu vorliegen).

Siehe auch Beispiel Rz 10274.

275

Analog zur Möglichkeit einer nachträglichen Berücksichtigung des Pendlerpauschales **und des Pendlereuros** (Rz 276) bestehen keine Bedenken, wenn zunächst die wahrscheinlichen Verhältnisse angegeben werden und erst am Jahresende erklärt wird, in welchen Lohnzahlungszeiträumen abweichende Verhältnisse vorgelegen sind. Gibt der Arbeitnehmer

eine korrigierte Erklärung ab, dann hat der Arbeitgeber das bisher berücksichtigte Pendlerpauschale **und den Pendlereuro** zu berichtigen. Gibt der Arbeitnehmer keine Erklärung ab, so ist der Arbeitgeber nicht verpflichtet, von sich aus eine Korrektur vorzunehmen.

275a

Wird das Pendlerpauschale und der Pendlereuro beim Arbeitgeber mittels L 34 berücksichtigt und ändert sich während des Jahres der Anspruch auf das Pendlerpauschale (weil beispielsweise der Wohnsitz verlegt wird), ist das Pendlerpauschale und der Pendlereuro nach den jeweiligen Verhältnissen im Kalendermonat zu berücksichtigen. Im Lohnzettel ist der insgesamt zustehende Pendlereuro auszuweisen.

5.4.10 Geltendmachung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro beim FA

276

Wurde das Pendlerpauschale **und der Pendlereuro** beim laufenden Lohnsteuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe berücksichtigt, kann es auch im Rahmen des Veranlagungsverfahrens geltend gemacht werden. Für Grenzgänger (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988) ist das Pendlerpauschale **und der Pendlereuro** stets im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen.

5.6.6.2 Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

291

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein ggf. zustehendes Pendlerpauschale **und den Pendlereuro** abgegolten. Das gilt auch für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort, die gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten.

Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergeld) können daher für derartige Fahrten nicht berücksichtigt werden.

Siehe auch Beispiel Rz 10291.

292

Verlagert sich das regelmäßige Tätigwerden zu einer neuen Arbeitsstätte (Dienstort), sind die Fahrten vom Wohnort zu dieser Arbeitsstätte (Dienstort) als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nach folgenden Kriterien zu berücksichtigen:

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte auf Dauer versetzt, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Versetzung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

Beispiel:

Eine Filialleiterin wird in eine andere Filiale des Unternehmens versetzt. Die Fahrten zur neuen Filiale stellen keine beruflich veranlassten Reisen sondern Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte vorübergehend dienstzugeteilt oder entsendet, können bis zum Ende des Kalendermonats, in dem diese Fahrten erstmals überwiegend zurückgelegt werden, Fahrtkosten als Werbungskosten (zB Kilometergelder) hierfür geltend gemacht werden. Ab dem Folgemonat stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar, die mit dem Verkehrsabsatzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale **sowie dem Pendlereuro** ~~(wenn die Fahrten überwiegend im Kalendermonat erfolgen)~~ abgegolten sind.

Beispiel 1:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 23. Februar bis 25. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 26. April bis Ende April wird er wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.

*Für die Fahrten vom 23. Februar bis 31. März können Werbungskosten für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Im April können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden. Für den Monat Februar steht gegebenenfalls (weiterhin) das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zu seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu. Im März steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) **bzw. für Fahrten zwischen Wohnung und Zentrale** zu. **Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).***

Beispiel 2:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 25. April einer Bankfiliale vorübergehend

dienstzugeteilt. Ab 26. April bis Ende April wird er wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.

Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar können Werbungskosten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Im März und im April können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März und April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu. **Im Monat April kann darüber hinaus auch ein Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und Zentrale zur Anwendung kommen.**

Wird der vorübergehende Einsatz beendet und wird der Arbeitnehmer wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte tätig, steht im Kalendermonat des Wechsels der Tätigkeit (Beendigung der vorübergehenden Tätigkeit) **daher** gegebenenfalls das Pendlerpauschale für die Fahrten vom Wohnort zur ~~jener~~ **ständigen** Arbeitsstätte zu **bzw. zur vorübergehenden Arbeitsstätte zu.** ~~– die er überwiegend im Kalendermonat zurücklegt.~~

Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).

Beispiel 3:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 04. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 05. April wird er wieder in seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.

Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar können Werbungskosten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Im März und im April können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu. Für den Monat April steht ihm gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zur ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) **bzw. für Fahrten von der Wohnung zur Bankfiliale zu. Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).**

- Werden Fahrten zu einem Einsatzort in der Folge in einem Kalendermonat nicht mehr überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Wird daher der vorübergehende Einsatz an einem anderen Einsatzort durch eine Tätigkeit an der ständigen Arbeitsstätte unterbrochen und wird in der Folge die Tätigkeit am vorübergehenden Einsatzort wieder fortgesetzt, ist zu prüfen, ob in diesem Kalendermonat Fahrten zum vorübergehenden Einsatzort überwiegend vom Wohnort aus angetreten wurden. Ist dies nicht der Fall, können hinsichtlich dieses Einsatzortes im nächsten Kalendermonat Kilometergelder als Werbungskosten wieder geltend gemacht werden. Arbeitsfreie Tage, Urlaubstage oder Krankenstände unterbrechen den

Beobachtungszeitraum nicht und sind jener Tätigkeit zuzuordnen, die unmittelbar davor ausgeübt wurde.

Beispiel 4:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 04. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Vom 05. April bis 25. April wird er an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig. Ab 26. April bis 06. Juni wird er vorübergehend wieder in jener Bankfiliale tätig, in der er am Monatsbeginn tätig war.

Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar können Werbungskosten für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) in Anspruch genommen werden. Für die Fahrten zur Bankfiliale für März und April (und zwar vom 01. bis 04. April und vom 26. bis Ende April) können keine Werbungskosten in Anspruch genommen werden (Folgemonat), für Mai ist können wieder Werbungskosten in Anspruch genommen (neuer Beurteilungszeitraum), für Juni wieder keine Werbungskosten (Folgemonat). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu.

*Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und der ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) **bzw. für Fahrten von der Wohnung zur Bankfiliale** zu (~~überwiegen im Lohnzahlungszeitraum~~).*

*Würde der Arbeitnehmer während seiner Tätigkeit an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) vom 20. bis 25. April Urlaub nehmen, ist die Urlaubszeit in diesem Fall der unmittelbar vorangegangenen Tätigkeit an der ständigen Arbeitsstätte zuzurechnen und ändert nichts an der vorstehenden Betrachtungsweise. Das Pendlerpauschale steht gegebenenfalls für die Fahrten zwischen Wohnung und der ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) **bzw. für Fahrten von der Wohnung zur Bankfiliale** zu. **Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).***

294

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

Für Fahrten von der Hauptarbeitsstätte zu einer weiteren Arbeitsstätte und zurück zur Hauptarbeitsstätte stehen grundsätzlich Fahrtkosten zu. Werden an einem Tag zwei oder

mehrere Arbeitsstätten angefahren, so stehen Fahrtkosten nur für jene Strecke zu, die die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung übersteigt. Für Fahrten von der Wohnung zu einer weiteren Arbeitsstätte und zurück zur Wohnung stehen Fahrtkosten insoweit zu, als diese Strecke länger ist als die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung.

Wird auf der Fahrt zwischen den beiden Arbeitsstätten die Wohnung aufgesucht, stehen keine tatsächlichen Fahrtkosten zu. ~~Ggf. sind zwei Pendlerpauschalen zu berücksichtigen.~~

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

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

Beispiel 3:

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

Beispiel 4:

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

Beispiel 5:

*Ein Arbeitnehmer mit Wohnort Wr. Neustadt arbeitet am Vormittag in Baden und am Nachmittag in Gloggnitz. Er fährt in der Früh von Wr. Neustadt nach Baden, zu Mittag von dort nach Hause und von zu Hause nach Gloggnitz, wo er am Nachmittag arbeitet. ~~Es stehen bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen zwei Pendlerpauschalen zu.~~ **Bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen wird die zusätzliche Wegstrecke für das Ausmaß des Pendlerpauschales berücksichtigt (vgl. Rz 272a).***

Beispiel 6:

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

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

352

Kehrt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung ~~dennoch überwiegend an~~ **mindestens elf Tagen im Kalendermonat** zum Familienwohnsitz zurück, **liegt kein Anwendungsfall für die Berücksichtigung von Familienheimfahrten vor, sondern es sind aber dem Grunde nach die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung gegeben**, so steht das Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km zu (**vgl. Rz 259a**).

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

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

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

5.9.11 Familienheimfahrten

5.9.11.1 Voraussetzungen

354

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt (siehe Stichwort "Doppelte Haushaltsführung", Rz 341). Für die Anerkennung von Familienheimfahrten ist nicht entscheidend, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO vermittelt; auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte

Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer rechtfertigt steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren, bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen werden können. Es ist dabei auf die Verhältnisse des Einzelfalls und nicht schematisch auf einen bestimmten Zeitraum abzustellen (VwGH 31.3.1987, 86/14/0165; VwGH 22.4.1986, 84/14/0198).

Allein stehende Steuerpflichtige mit ständig wechselnden, weit entfernten (mindestens 120 km) auswärtigen Tätigkeiten (zB Saisonkräfte, auswärtiger Aufenthalt zu Schulungszwecken), die am Arbeitsort nur über eine Schlafstelle verfügen, können losgelöst von den sonstigen Kriterien für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung die Kosten für die monatlichen Heimfahrten an den Familienwohnsitz für einen Zeitraum von maximal sechs Monaten im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen steuerlich absetzen. Dabei ist es unbeachtlich, ob am Familienwohnsitz eine eigene Wohnung vorliegt oder nicht.

Bezüglich des Zusammentreffens von Familienheimfahrten und des Pendlerpauschales siehe Rz 259a und Rz 352.

Siehe auch Beispiele Rz 10354.

5.9.11.3 Art der Aufwendungen

356

Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Bahnkarte, KFZ-Kosten, Flugkosten). Der Arbeitnehmer ist nicht verhalten, das billigste Verkehrsmittel zu wählen.

Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e **d** EStG 1988 begrenzt. Dabei ist diese jährliche Höchstgrenze gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e-**d** EStG 1988 auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zusteht. Die derart errechnete jährliche Höchstgrenze wird durch Urlaube oder Krankenstände nicht vermindert.

Beispiel 1:

Dauer der doppelten Haushaltsführung im Jahr 2011: 8,5 Monate

Höchstgrenze der anzuerkennenden Aufwendungen für Familienheimfahrten: $9 \times 306 = 2.754$ Euro

Variante a): Die monatlichen Aufwendungen für Familienheimfahrten betragen jeweils zwischen 350 und 400 Euro. Als Werbungskosten können nur 2.754 Euro anerkannt werden.

Variante b): Innerhalb der 8,5 Monate werden vier Familienheimfahrten zu jeweils 500 Euro geltend gemacht. Da die Höchstgrenze von 2.754 Euro nicht überschritten wird, stehen die Aufwendungen von 2.000 Euro in voller Höhe zu.

Steuerfreie Ersätze des Arbeitgebers für Tage der Familienheimfahrten (zB nicht steuerbare Ersätze für Familienheimfahrten gemäß § 26 Z 4 lit. a zweiter Satz EStG 1988) sind von den dem Steuerpflichtigen erwachsenden Aufwendungen für Familienheimfahrten abzuziehen. Zur Ermittlung der Höhe der anzuerkennenden Familienheimfahrten im Fall einer Durchzahlerregelung siehe Rz 734. Erst danach ist in einem zweiten Schritt auf den gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 limitierten Betrag zu kürzen.

Beispiel 2:

<i>Aufwendungen für Familienheimfahrten für das Jahr 2011</i>	<i>Euro 6.000</i>
<i>Steuerfreie oder nicht steuerbare Kostenersätze des AG für 2011</i>	<i>Euro 1.000</i>
<i>Differenz</i>	<i>Euro 5.000</i>
<i>Werbungskosten für Familienheimfahrten 2011</i>	<i>Euro 3.672</i>
<i>Werbungskosten stehen in Höhe des höchsten Pendlerpauschales (3.672 Euro für 2011) zu, und nicht in Höhe von 2.672 Euro (3.672 Euro abzüglich 1.000 Euro).</i>	

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

Siehe auch Beispiel Rz 10356.

10.5.1.2 Reisevergütungen – Fahrtkosten

10.5.1.2.1 Abgrenzung Dienstreisen - Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

705

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale **sowie dem Pendlereuro** abgegolten. Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergeld) können daher für derartige Fahrten nicht steuerfrei gewährt werden.

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

Fahrtkosten stellen nach dem Erkenntnis des VwGH 08.10.1998, 97/15/0073, keine spezifischen Reisekosten dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Art zu berücksichtigen, die allerdings im Falle von Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale **sowie dem Pendlereuro** abgegolten werden.

Zur Abgrenzung Dienstreise - Pendlerpauschale - Sachbezugsermittlung bei Nutzung des arbeitgebereigenen KFZ - Dienstverrichtungen auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Kundenbesuche) siehe weiters Pendlerpauschale, Rz 265 ff.

Siehe auch Beispiele Rz 10705.

706b

Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte vorübergehend dienstzugeteilt oder entsendet, können gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 bis zum Ende des Kalendermonats, in dem diese Fahrten erstmals überwiegend zurückgelegt werden, nicht steuerbare Fahrtkostenersätze (zB Kilometergelder) hierfür ausgezahlt werden. Ab dem Folgemonat stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar, die mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale **sowie dem Pendlereuro** abgegolten sind (~~wenn die Fahrten überwiegend im Kalendermonat erfolgen~~). Vom Arbeitgeber für diesen Zeitraum gezahlte Fahrtkostenersätze sind steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Beispiel 1:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 23. Februar bis 25. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 26. April bis Ende April wird er wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.

*Für die Fahrten vom 23. Februar bis 31. März ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) steuerfrei. Im April ist der Kilometergeldersatz steuerpflichtig. Für den Monat Februar steht gegebenenfalls (weiterhin) das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zu seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu. Im März steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) **bzw. für Fahrten zwischen Wohnung und Zentrale zu. Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).***

Beispiel 2:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 25. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 26. April bis Ende April wird er wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.

*Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) steuerfrei. Im März und im April ist der Kilometergeldersatz steuerpflichtig. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März und April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu. **Im Monat April kann darüber hinaus auch ein Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und Zentrale zur Anwendung kommen.***

*Wird der vorübergehende Einsatz beendet und wird der Arbeitnehmer wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte tätig, steht im Kalendermonat des Wechsels der Tätigkeit (Beendigung der vorübergehenden Tätigkeit) **daher** gegebenenfalls das Pendlerpauschale für die Fahrten vom Wohnort zur ~~jener~~ **ständigen** Arbeitsstätte zu **bzw. zur vorübergehenden Arbeitsstätte zu.** ~~die er überwiegend im Kalendermonat zurücklegt.~~*

Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).

Beispiel 3:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 04. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 5. April wird er wieder in seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.

*Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) steuerfrei. Im März und im April ist der Kilometergeldersatz steuerpflichtig. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu. Für den Monat April steht ihm gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zur ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) **bzw. für Fahrten von der Wohnung zur Bankfiliale zu.** **Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).***

706c

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in der Folge in einem Kalendermonat nicht mehr überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Wird daher der vorübergehende Einsatz an einem anderen Einsatzort durch eine Tätigkeit an der ständigen Arbeitsstätte unterbrochen und wird in der Folge die Tätigkeit am vorübergehenden Einsatzort wieder fortgesetzt, ist zu prüfen, ob in diesem Kalendermonat

Fahrten zum vorübergehenden Einsatzort überwiegend vom Wohnort aus angetreten wurden. Ist dies nicht der Fall, können hinsichtlich dieses Einsatzortes im nächsten Kalendermonat Kilometergelder wieder steuerfrei ausgezahlt werden.

Beispiel:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 04. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Vom 05. April bis 25. April wird er an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig. Ab 26. April bis 06. Juni wird er vorübergehend wieder in jener Bankfiliale tätig, in der er am Monatsbeginn tätig war.

Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) nicht steuerbar. Der Kilometergeldersatz für die Fahrten zur Bankfiliale für März und April (und zwar vom 01. bis 04. April und vom 26. bis Ende April) ist steuerpflichtig (Folgemonat), für Mai ist der Kilometergeldersatz wieder nicht steuerbar (neuer Beurteilungszeitraum), für Juni wieder steuerpflichtig (Folgemonat). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu.

*Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und der ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) **bzw. für Fahrten von der Wohnung zur Bankfiliale** zu (~~Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum~~). **Es steht im Kalendermonat allerdings maximal ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (vgl. Rz 272 – 272d).***

10.6 Werkverkehr (§ 26 Z 5 EStG 1988)

10.6.1 Begriff des Werkverkehrs

742

Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befördern lässt, und zwar entweder mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels oder mit Massenbeförderungsmitteln, wenn der Arbeitnehmer für die Werkverkehrsstrecke dem Grunde nach die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. ~~b-c~~ oder ~~e-d~~ EStG 1988 erfüllt. Der Vorteil des Arbeitnehmers aus der Beförderung im Werkverkehr stellt keinen steuerpflichtigen Sachbezug dar.

10.6.3 Werkverkehr mit Massenbeförderungsmitteln (Jobticket)

747

Werkverkehr mit Massenbeförderungsmitteln liegt dann vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer ausschließlich auf der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. retour mit einem öffentlichen Verkehrsmittel befördern lässt.

Für Lohnzahlungszeiträume bis 31.12.2012 gilt dies nur, sofern der Arbeitnehmer dem Grunde nach die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b oder c EStG 1988 erfüllt.

Ein Werkverkehr ist nur dann anzunehmen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine ~~nicht übertragbare~~ Streckenkarte zur Verfügung stellt. Die Zurverfügungstellung einer Netzkarte ist nur dann zulässig, wenn vom Träger des öffentlichen Verkehrsmittels keine Streckenkarte angeboten wird oder die Netzkarte höchstens den Kosten einer Streckenkarte entspricht.

Die Rechnung muss auf den Arbeitgeber lauten und hat insbesondere den Namen des Arbeitnehmers zu beinhalten. Kein Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Kosten für Fahrtausweise zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ersetzt. Der Kostenersatz des Arbeitgebers stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

747a

Bei Beendigung des Dienstverhältnisses vor Ablauf der Gültigkeit der Strecken- bzw. Netzkarte hat der Arbeitnehmer diese dem Arbeitgeber zurückzugeben, andernfalls liegt für Zeiträume außerhalb des Dienstverhältnisses ein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Dieser ist als sonstiger Bezug zu versteuern.

Ein steuerpflichtiger Sachbezug (laufender Bezug) liegt **bis 31.12.2012** in jenen Lohnzahlungszeiträumen vor, in denen dem Grunde nach kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale vorliegt.

747b

Rechtslage bis 31.12.2012

Damit der Arbeitgeber die Voraussetzung feststellen kann, dass dem Grunde nach ein Pendlerpauschale gewährt werden könnte, hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf dem amtlichen Vordruck L 34 das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen zu erklären. Die Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen. Die Rz 273 bis Rz 275 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen ein steuerpflichtiger Sachbezug anzusetzen ist.

Beispiel:

Der Arbeitgeber stellt den Arbeitnehmern A, B, C und D im Mai 2011 jeweils Streckenkarten für die Strecke zwischen Wohnort und Arbeitsstätte zur Verfügung.

Arbeitnehmer A hat ein L 34 abgegeben, wonach ihm dem Grunde nach das kleine Pendlerpauschale zusteht (keine offensichtlich unrichtigen Angaben). Der Arbeitnehmer A fährt im Mai an 18 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte und retour. Der Wert der Streckenkarte stellt keinen steuerpflichtigen Sachbezug dar.

Arbeitnehmer B hat ein L 34 abgegeben, wonach ihm dem Grunde nach das kleine Pendlerpauschale zusteht (keine offensichtlich unrichtigen Angaben). Im Mai sucht der Arbeitnehmer B die Arbeitsstätte nur an 5 Tagen auf, die restlichen Arbeitstage befindet er sich mit seinem privaten PKW auf Dienstreise zu verschiedenen Einsatzorten. Der Wert der Streckenkarte stellt einen steuerpflichtigen Sachbezug dar, weil im Monat Mai die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales nicht erfüllt sind.

Arbeitnehmer C hat ein L 34 abgegeben, wonach ihm dem Grunde nach das kleine Pendlerpauschale zusteht (keine offensichtlich unrichtigen Angaben). Im Mai sucht der Arbeitnehmer C die Arbeitsstätte nur an 5 Tagen auf, die restlichen Arbeitstage befindet er sich im Krankenstand. Der Wert der Streckenkarte stellt keinen steuerpflichtigen Sachbezug dar, weil im Monat Mai die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales erfüllt sind (siehe Rz 250 und Rz 273).

Arbeitnehmer D hat ein L 34 abgegeben, wonach ihm dem Grunde nach das kleine Pendlerpauschale zusteht; dem Arbeitgeber ist jedoch bekannt, dass der Arbeitnehmer in unmittelbarer Nähe der Arbeitsstätte einen Wohnsitz hat (offensichtlich unrichtige Angaben). Der Wert der Streckenkarte stellt einen steuerpflichtigen Sachbezug dar, weil die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales nicht erfüllt sind.

10.6.4 Gemeinsame Regelungen betreffend Werkverkehr

748

Wenn ein Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im nicht steuerbaren Werkverkehr befördert wird, steht dem Arbeitnehmer das Pendlerpauschale nicht zu. **Eine überwiegende Beförderung im Werkverkehr ist dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum (im Werkverkehr) befördert wird.** Muss ein Arbeitnehmer für den Werkverkehr bezahlen, sind diese Kosten bis maximal zur Höhe des in seinem konkreten Fall in Frage kommenden Pendlerpauschales als Werbungskosten abzugsfähig. **In diesem Fall steht kein Pendlereuro zu.**

11.10a Pendlereuro (§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988)

808a

Besteht Anspruch auf das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, dann steht auch ein Pendlereuro zu. Dieser Absetzbetrag beträgt jährlich zwei

Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Bei der Berechnung des Pendlereuros sind die Rz 250, Rz 250a sowie Rz 272ff hinsichtlich der Aliquotierung des Pendlerpauschales entsprechend heranzuziehen.

Beispiel:

Die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte beträgt 20 km (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer A fährt diese Wegstrecke vier Mal monatlich. Es steht daher das aliquote kleine Pendlerpauschale (ein Drittel des Freibetrages) für eine Wegstrecke von 20 – 40 km zu. Weiters steht ein aliquoter Pendlereuro (ein Drittel des Absetzbetrages) zu.

Pendlerpauschale (monatlicher Freibetrag): $696 \text{ Euro} / 12 / 3 = 19,33 \text{ Euro}$

Pendlereuro (monatlicher Absetzbetrag): $(20 \times 2 \text{ Euro}) / 12 / 3 = 1,11 \text{ Euro}$

808b

Zur Berücksichtigung des Pendlereuros durch den Arbeitgeber siehe Rz 273ff.

808c

Ist der Arbeitnehmer im Kalenderjahr bei mehreren Arbeitgebern hintereinander beschäftigt und findet keine Berücksichtigung des Pendlereuros (und des Pendlerpauschales) durch die Arbeitgeber statt, steht der Pendlereuro (und das Pendlerpauschale) im Wege der Veranlagung nach den Verhältnissen der entsprechenden Kalendermonate zu.

Beispiel:

Arbeitnehmer A ist von Jänner bis März bei Arbeitgeber B beschäftigt.

Die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte beträgt 20 km (Massenbeförderungsmittel ist zumutbar). Der Arbeitnehmer A fährt diese Wegstrecke 20 Mal monatlich. Es steht daher das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 20 – 40 km zu. Weiters steht ein Pendlereuro zu.

Pendlerpauschale (Freibetrag Jänner bis März): $696 \text{ Euro} / 12 \times 3 = 174 \text{ Euro}$

Pendlereuro (Absetzbetrag Jänner bis März): $(20 \times 2 \text{ Euro}) / 12 \times 3 = 10 \text{ Euro}$

Arbeitnehmer A ist von April bis Dezember bei Arbeitgeber C beschäftigt.

Die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte beträgt 43 km (Massenbeförderungsmittel ist zumutbar). Der Arbeitnehmer A fährt diese Wegstrecke 20 Mal monatlich. Es steht daher das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 40 – 60 km zu. Weiters steht ein Pendlereuro zu.

Pendlerpauschale (Freibetrag April bis Dezember): $1.356 \text{ Euro} / 12 \times 9 = 1.017 \text{ Euro}$

Pendlereuro (Absetzbetrag April bis Dezember): $(43 \times 2 \text{ Euro}) / 12 \times 9 = 64,50 \text{ Euro}$

Im Zuge der Veranlagung steht daher ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.191 Euro (174 Euro + 1.017 Euro) und ein Pendlereuro in Höhe von 74,50 Euro (10 Euro + 64,50 Euro) zu.

11.12 Negativsteuer (§ 33 Abs. 8 EStG 1988), Pendlerzuschlag (§ 33 Abs. 9 EStG 1988)

812a

Für Personen, deren Einkommen unter der Besteuerungsgrenze liegt und die mindestens in einem Kalendermonat Anspruch auf das Pendlerpauschale haben, steht erstmalig für das Jahr 2008 ein Pendlerzuschlag zu. Für die Jahre 2008 bis 2010 beträgt der Pendlerzuschlag höchstens 130 Euro. In diesem Fall wird die Negativsteuer von 110 Euro auf 240 Euro angehoben. Ab dem Jahr 2011 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. **Ab dem Jahr 2013 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.**

Beispiele:

Eine Arbeitnehmerin (Angestellte) verdient im Kalenderjahr 2008 ganzjährig monatlich 880 Euro. Die Sozialversicherungsbeiträge betragen jährlich ca. 1.800 Euro. Da sie täglich zwischen Bruck/Leitha und Wien pendelt, hat sie Anspruch auf das Pendlerpauschale. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 kommt es zu einer Steuergutschrift von 240 Euro (Negativsteuer mit Pendlerzuschlag).

Eine Arbeitnehmerin (Angestellte) verdient im Kalenderjahr 2008 ganzjährig monatlich 500 Euro. Die Sozialversicherungsbeiträge betragen 1.040 Euro. Sie hat Anspruch auf das Pendlerpauschale. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 kommt es zu einer Steuergutschrift von 156 Euro (Negativsteuer mit Pendlerzuschlag, begrenzt mit 15% der Sozialversicherungsbeiträge).

Ein Ferialpraktikant verdient **2013** in den Monaten Juli und August jeweils ca. 1.200 Euro sowie den aliquoten Anteil des 13. und 14. Bezuges. Er hat Anspruch auf das Pendlerpauschale. Bei der laufenden Lohnverrechnung werden 64 Euro Lohnsteuer und 446 Euro an Sozialversicherungsbeiträgen einbehalten. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung erhält er neben der einbehalten Lohnsteuer von 64 Euro auch Negativsteuer in Höhe von ~~66,90~~ **80,28 Euro (18% von 446 Euro)**.

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

812b

Besteht 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.

1406b

42.3b Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988)

„Kleines Pendlerpauschale“

Entfernung	Betrag / Monat	Betrag / Jahr
bei mindestens 20 km	58,00 Euro	696,00 Euro
bei mehr als 40 km	113,00 Euro	1.356,00 Euro
bei mehr als 60 km	168,00 Euro	2.016,00 Euro

„Großes Pendlerpauschale“

Entfernung	Betrag / Monat	Betrag / Jahr
bei mindestens 2 km	31,00 Euro	372,00 Euro
bei mehr als 20 km	123,00 Euro	1.476,00 Euro
bei mehr als 40 km	214,00 Euro	2.658,00 Euro
bei mehr als 60 km	306,00 Euro	3.672,00 Euro

4. Die Rz 386 wird aufgrund der geänderten Aussage in den EStR 2000 Rz 4746 zu Sportgeräten adaptiert

Rz 386

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Sportausübung bzw. für die allgemeine körperliche Fitness sind als Aufwendungen der privaten Lebensführung grundsätzlich keine Werbungskosten, und zwar auch dann nicht, wenn der Sport während eines aufrechten Dienstverhältnisses und mit ausdrücklicher Billigung durch den Arbeitgeber erfolgt (zB Fitnesstraining eines Polizisten einer Eliteeinheit). Aufwendungen für Sportgeräte unterliegen **grundsätzlich** dem Aufteilungsverbot, weil derartige Wirtschaftsgüter nach der Lebenserfahrung im Allgemeinen in der Privatsphäre anfallen und nicht unwesentlichen privaten Motiven (körperliche Ertüchtigung und Freizeitgestaltung) dienen (VwGH 3.11.1981, 81/14/0022; VwGH 24.6.1999, 94/15/0196). Gleiches gilt **im Allgemeinen** für Aufwendungen für Sportbekleidung (VwGH 26.5.1999, 98/13/0138; VwGH 23.4.2002,

98/14/0219). Eine (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung kommt nur bei Berufssportlern, das sind Personen, bei denen die Erbringung einer sportlichen Leistung den materiellen Schwerpunkt ihrer Tätigkeit darstellt, oder bei Trainern in Betracht, und zwar hinsichtlich jener Sportgeräte, welche diesen unmittelbar zur Ausübung ihres Sportes bzw. ihrer Trainertätigkeit dienen (zB Ski des Schirennläufers, Fahrrad eines Radrennfahrers, Sprungschi eines Schisprungtrainers). **Zur Behandlung von Aufwendungen von Schilehrern für Sportgeräte und -ausrüstung siehe EStR 2000 Rz 4746.**

5. In der Rz 497 wird klargestellt, dass dem Erstkäufer jedenfalls ein Sonderausgabenabzug zusteht

497

Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger, das sind

- gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen,
- Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist (VwGH 22.10.1996, 95/14/0128),
- Gebietskörperschaften,

geleistet werden, können als Sonderausgaben abgezogen werden. Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist, dass der Steuerpflichtige als Wohnungswerber anzusehen ist. Dies bedeutet, dass der Bauträger rechtlich in der Lage sein muss, spätestens bei Baubeginn mit dem Steuerpflichtigen als Wohnungswerber einen Anwartschaftsvertrag abzuschließen. **Die Sonderausgabenbegünstigung für achtjährig gebundene Beträge steht dem Erstbenutzer des Wohnraumes jedenfalls zu, der als Erstkäufer den Kaufvertrag mit dem begünstigten Bauträger abgeschlossen hat.**

6. Die Rz 809a wird aktualisiert (Änderung des EStG 1988, BGBl. I Nr. 53/2013)

809a

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag beträgt 764 Euro jährlich, wenn

- der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom Ehepartner oder eingetragenen Partner nicht dauernd getrennt lebt,
- die Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen ~~19.930~~ **25.000 Euro (2012: 19.930 Euro;** 2011: 13.100 Euro) im Kalenderjahr nicht übersteigen,
- der Ehepartner oder eingetragene Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt und
- der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.

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

Der volle erhöhte Pensionistenabsetzbetrag steht bis zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften in Höhe von 19.930 Euro zu. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 19.930 Euro und 25.000 Euro auf Null.

7. In der Rz 851 wird auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 23.01.2013, Zl. 2009/15/0094, klargestellt, dass neben dem pauschalen Freibetrag gem. § 3 Abs. 1 der VO über agB auch die Kosten für Fahrten iZm Heilbehandlungen absetzbar 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** keine zusätzlichen 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, Verbandsmaterialien usw. Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten.

8. Die Rz 1152 wird aktualisiert; die Rz 1153 entfällt (Änderung des EStG 1988, BGBl. I Nr. 53/2013)

20.5.2 Überstundenzuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (§ 68 Abs. 1 und 6 EStG 1988)

1152

Der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 bzw. der erhöhte Freibetrag von 540 Euro (§ 68 Abs. 6 EStG 1988) ist jeweils ein gemeinsamer Freibetrag für alle Arbeitsverrichtungen, die Zulagen und Zuschläge im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 auslösen. Der erhöhte Freibetrag gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 steht zu, wenn die Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum ~~auf Grund der besonderen Beschaffenheit der Arbeit~~ überwiegend in **die Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr** fällt.

1153

~~Nacharbeit auf Grund der besonderen Beschaffenheit der Arbeit ist gegeben, wenn das Berufsbild des typischen "Nachtarbeiters" vorliegt, wie zB Bäcker, Drucker und technisches Personal bei Tageszeitungen, Personal in bestimmten Bereichen des Gaststättengewerbes (zB Abendrestaurants, Nachtbars, Nachtclubs, Diskotheken), Personal in Spielbanken, Verkehrsdienste, Bewachungsdienste, Nachtportiere, Nachtschwestern.~~

Derzeit frei.

9. Die Rz 1405a wird klargestellt

1405a

Zu den in der Rz 1405 angeführten Grenzorten zählen gemäß § 25 Abs. 3 RGV jene im benachbarten Ausland gelegenen Orte, deren Ortsgrenze von der Bundesgrenze in der Luftlinie nicht mehr als 15 Kilometer entfernt ist.

Enthält die Tabelle in der Rz 1405 nicht das Land der Auslandsdienstreise, ist das dem Auslandsdienstort nächstgelegene Land für die Tages- und Nächtigungsgebühr heranzuziehen.

10. Die Rz 1406a wird aktualisiert

42.3a Steuerliche Behandlung von Zahlungen an österreichische Beamte, 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), ~~die als ausschließlicher Gesprächspartner für die Kommission fungiert~~ **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 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 > Europäische-Union > EU-Twinning-Aktuelle-Ausschreibungen-und-Informationen > Mandatierte-Stellen-in-Österreich-Links* abrufbar.

~~Österreichische Kontaktstellen:~~

- ~~▪—Österreichisches Normungsinstitut (ON)~~
- ~~▪—Österreichische Bundesforste AG~~
- ~~▪—Statistik Österreich~~
- ~~▪—Energieverwertungsagentur E.V.A. (Austrian Energy Agency)~~
- ~~▪—Umweltbundesamt GmbH~~
- ~~▪—Österreichisches Bundesinstitut für Gesundheitswesen (ÖBIG)~~
- ~~▪—Austrian Center for the Promotion of Legal Competence in Eastern Europe and Central Asia (CLC) (Verein zur Förderung der rechtlichen Ostkompetenz Österreichs)~~
- ~~▪—AustriaWirtschaftsserviceGesellschaft (formerly: Finanzierungsgarantiegesellschaft)~~
- ~~▪—European Recovery Programme Fonds (ERP-Fonds)~~
- ~~▪—Federal Computing Center Ltd./Bundesrechenzentrum GmbH~~
- ~~▪—Ludwig Boltzmann Institut für Menschenrechte~~
- ~~▪—Institute for Advanced Studies~~
- ~~▪—Federal TÜV Austria~~
- ~~▪—AEI Agency for European Integration and Economic Development~~
- ~~▪—Agrarmarkt Austria~~
- ~~▪—The Computing Center for land, wood and water issues~~
- ~~▪—Austrian Agency for Health and Food Safety (Österreichische Agentur für Gesundheit und Ernährungssicherheit)~~
- ~~▪—Austrian Research Promotion Agency (FFG)~~
- ~~▪—Austrian Wine Control Authority~~
- ~~▪—Austrian Association for Agricultural and Environmental Research (AAER)~~
- ~~▪—Austrian Federal Wine Laboratory~~
- ~~▪—Austrian Federal Vine and Wine Research Institute~~
- ~~▪—Austrian Federal Institute of Agricultural Economics~~

- Austrian Federal Research and Training Centre for Forests, Natural Hazards and Landscape
- Institute for Economic Promotion of the Austrian Federal Economic Chamber
- Burgenländischer Müllverband
- Kammer für Arbeiter und Angestellte für Oberösterreich
- Austrian Chamber of Agriculture (and its regional Chambers)
- Via Donau
- ÖGUT—Austrian Society for Environment and Technology
- BEV—Bundesamt für Eich- und Vermessungswesen
- E-Control
- Austriatech
- Neustart

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 ständigen Twinning-Beratern **Langzeitexperten (Resident Twinning Advisor)** zu unterscheiden.

Experten im Kurzeiteinsatz

Der finanzielle Beitrag des EU-Programms zu den Personalkosten für Einsätze kurzer und mittlerer Dauer von öffentlichen Bediensteten oder diesen gleichgestellten Kräften beläuft sich auf 250 Euro pro Tag. **bzw. Bediensteten mandatierter 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> und dem weiteren Pfad: *Work with us > Procedures & documents > Contracting > per diem* abrufbar.**

Weiters haben diese Experten Anspruch auf eine Zulage (Tagegeld) zur Deckung der Kosten für Hotel, Verpflegung und Beförderungsleistungen vor Ort (innerstädtisch und vom/zum Flughafen). Die Höhe der Tagegelder richtet sich nach der zum Zeitpunkt des Einsatzes auf der Website des Amtes für Zusammenarbeit EuropeAid

(http://ec.europa.eu/europeaid/work/procedures/implementation/per_diems/index_en.htm)
angegebenen Tagegeldsatz.

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 der nationalen Kontaktstelle an öffentlich Bedienstete, die im Auftrag ihrer Dienststelle für die nationale Kontaktstelle tätig werden

Zuordnung und steuerliche Erfassung

- Derartige Entgelte sind als solche anzusehen, die im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis 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 diese Entgelte von der Dienststelle als Arbeitgeber ausgezahlt werden, unterliegen sie dem Lohnsteuerabzug.

- Soweit die Entgelte von der Kontaktstelle ausgezahlt werden und den Charakter einer Abkürzungszahlung haben (sinngemäße Anwendung der LStR 2002 Rz 963 ff), unterliegen sie ebenfalls dem Lohnsteuerabzug durch die Dienststelle als Arbeitgeber.
- Soweit die Entgelte von der Kontaktstelle ausgezahlt werden und keine Abkürzungszahlung vorliegt, die Dienststelle als Arbeitgeber somit unter anderem keine Kenntnis über den Umfang der Zahlung hat (sinngemäße Anwendung der Rz 963 ff), stellen die Einkünfte Arbeitslohn von dritter Seite dar und sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom Empfänger der Entgelte zu erklären (§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) und im Veranlagungsweg zu erfassen (§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

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 nicht anwendbar.

Entgelte der Kontaktstelle an andere Personen, die für die Kontaktstelle tätig werden

Bei Entgelten an andere Personen als öffentlich Bedienstete, die im Auftrag ihrer Dienststelle für die Kontaktstelle tätig werden, bzw. öffentlich Bedienstete im Ruhestand oder Karenz, 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 Kontaktstelle können von der Kontaktstelle 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).

11. Die Rz 1151a wird hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Überstundenzuschlägen im Rahmen von Altersteilzeitvereinbarungen neu eingefügt

1151a

Werden im Rahmen von Altersteilzeitvereinbarungen (§ 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz) Überstunden iSd § 68 Abs. 4 EStG 1988 geleistet, und werden diese jeweils anteilig in der Phase der vollen Arbeitsleistung und der Phase der „Nichtbeschäftigung“ ausbezahlt, bleiben sie

im Rahmen der Höchstbeträge (bezogen auf die Leistungsmonate) steuerfrei. Rz 1132a ist sinngemäß anzuwenden.

Dies wird vorwiegend im Rahmen der Blockzeitvariante zutreffend sein, da bei Vereinbarung der kontinuierlichen Altersteilzeit meist Mehrarbeit und keine Überstunden (ausgenommen bei Überschreitung der täglichen Normalarbeitszeit iSd Rz 1149) geleistet werden.

Voraussetzung für eine Steuerfreiheit der Überstundenzuschläge im Rahmen einer Altersteilzeitvereinbarung ist somit die tatsächliche Leistung.

Wird hingegen ein Überstundenpauschale (anteilmäßig) weiterbezahlt, ohne dass derartige Überstunden auch tatsächlich geleistet werden oder wird Mehrarbeit geleistet, steht die Steuerbefreiung für Überstundenzuschläge gemäß § 68 EStG 1988 nicht zu.