

Begutachtungsentwurf

LStR-Wartungserlass 2014

Im Rahmen der laufenden Wartung 2014 werden gesetzliche Änderungen aufgrund der Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 (BGBl. I Nr. 53/2013), des Alternative Investmentfonds Manager-Gesetzes (BGBl. I Nr. 135/2013), der Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Investmentfondgesetzes (BGBl. I Nr. 156/2013), der Pendlerverordnung (BGBl. II Nr. 276/2013) und wesentliche Entscheidungen der Unabhängigen Finanzsenate sowie höchstgerichtliche Entscheidungen in die LStR 2002 eingearbeitet.

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

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF des Wartungserlasses 2014 sind bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 BAO dar.

- 1. Die Rz 7, 8, 9, 11 und 12 werden adaptiert und die Rz 7a neu eingefügt. Die Rz 10 wird um die Verlustverwertungsmöglichkeit gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 aufgrund eines VwGH-Erkenntnisses (VwGH 25.9.2012, 2008/13/0201) ergänzt 6**
- 2. Die Rz 70u, 70w, 1228 und 1408 werden aufgrund der neuen Lohnzettelart 24 iZm der Anrechnungsmethode bei Auslandssachverhalten adaptiert 10**
- 3. Die Rz 77d – 77h werden auf Grund des BGBl I Nr. 135/2013 geändert. 16**
- 4. Die Rz 103 wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 19.09.2013, 2013/15/0183 adaptiert 19**

5. In der Rz 207d wird der Prozentsatz der Zinersparnis bei unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen für 2014 eingefügt	19
6. In der Rz 230a wird ergänzt, dass auch Outplacement Programme nicht zu vorweggenommenen Werbungskosten führen.....	19
7. Die Rz 245b wird aus unionsrechtlichen Erwägungen wieder eingefügt.	20
8. Die Rz 250 wird hinsichtlich des Vorliegens von Urlaub iSd § 16 Abs. 1 Z 6 lit h EStG 1988 konkretisiert.....	20
9. Die Rz 249, 252a, 252b, 252c und 257a werden neu eingefügt. Die Rz 253ff, 273, 274 und 275a werden aufgrund der Pendlerverordnung (BGBl. II Nr. 276/2013) adaptiert. Die Rz 258 wird gestrichen	23
10. Die Rz 289 wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 25.04.2013, 2010/15/0209 um die Aussage ergänzt, dass einem Arbeitnehmer auch dann ein Werbungskostenabzug für beruflich veranlasste Fahrten zusteht, wenn er diese mit einem ihm im Rahmen eines anderen Dienstverhältnisses zur Nutzung (als Sachbezug) überlassenen PKW unternimmt	36
11. Die Rz 292 und 705 werden insofern klargestellt, dass sich das „Überwiegen“ im Kalendermonat auf die individuellen Arbeitstage des Arbeitnehmers bezieht.....	38
12. Die Aussage in der Rz 294 wird hinsichtlich des Vorliegens von mehreren Dienstverhältnissen adaptiert.....	42
13. Die Rz 342 und Rz 354 werden hinsichtlich der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 31.07.2013, 2009/13/0132 adaptiert	44

14. Die Rz 343 wird aufgrund der Pendlerverordnung (BGBl. II Nr. 276/2013) adaptiert	46
15. Die Rz 359 wird auf Grund der geänderten Rahmenbedingungen im Berufsleben und den insbesondere geforderten Schlüsselqualifikationen sowie im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergänzt.	47
16. In der Rz 559 werden die in Österreich gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften aktualisiert.....	51
17. Die Rz 586 wird um 2 Beispiele ergänzt.....	53
18. Die Rz 639a wird aufgrund des Salzburger Steuerdialoges 2013 neu eingefügt	54
19. Die Rz 656c wird betreffend Verdienstentgangsschädigungen neu eingefügt	55
20. Die Rz 685c wird aufgrund des ab 01.01.2014 neu eingeführten Rehabilitationsgeldes gemäß § 143a ASVG (BGBl I Nr. 3/2013) neu eingefügt	56
21. Die Rz 735c wird klargestellt und die Rz 735d aufgrund einer Entscheidung des UFS (GZ RV/0286-F/11 vom 05.07.2013) neu eingefügt	57
22. Die Rz 806 wird betreffend Anspruchsberechtigung auf den Grenzgängerabsetzbetrag sowie Arbeitnehmerabsetzbetrag klargestellt.	59
23. Die Rz 809 wird aufgrund der Änderung des EStG mit BGBl I Nr. 53/2013 angepasst	60

24. Rz 821 wird aufgrund einer Entscheidung des UFS (GZ RV/1167-W/12 vom 14.08.2013) hinsichtlich des Vorliegens der Belastung des Einkommens adaptiert.....	61
25. In der Rz 823 wird ein Hinweis aufgenommen, dass auch zu einem späteren Zeitpunkt übertragenes Vermögen zu einer Vermögensumschichtung führen kann. Die Rz 869, Rz 870 und Rz 887 werden aufgrund des Salzburger Steuerdialogs 2013 geändert und die Rz 887a, z 887b, Rz 899 und Rz 899a neu eingefügt.....	62
26. In der Rz 868 wird ergänzt, dass bei übernommenen Mehraufwendungen für den behinderten (Ehe)Partner kein Selbstbehalt zum Ansatz kommt, wenn der Ehepartner/eingetragene Partner im Kalenderjahr Einkünfte von weniger als 6.000 € erzielt.....	75
27. In der Rz 839c wird betreffend Zuständigkeit zur Feststellung einer Erwerbsminderung ein Verweis auf eine, die Regelung des § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestätigende, OGH-Entscheidung aufgenommen.....	76
28. Die Rz 873, Rz 875 und Rz 876 werden im Hinblick auf die zunehmende Internationalisierung und dem insbesondere damit einhergehenden besonderen Bedarf am Erwerb von Fremdsprachenkompetenzen sowie auf Grund der Judikatur des VwGH und der Entscheidungspraxis des UFS geändert	77
29. In der Rz 992b werden Studien-, Lehr- oder Stundenpläne von Bildungsmaßnahmen, die im Auftrag des Arbeitsmarktservice durchgeführt werden, ergänzt.....	81
30. Die Rz 997 wird präzisiert.....	81
31. Die Rz 1066a wird aufgrund einer Aussage in der EAS 3331 konkretisiert.....	82

- 32. In der Rz 1109 werden Werte aktualisiert..... 83**
- 33. Die Rz 1396 wird aufgrund der Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Investmentfondsgesetzes 2011 geändert und die RZ 1396a neu eingefügt (BGBl. I Nr. 156/2013) 84**
- 34. In Rz 1409 wird die Liste der Entwicklungsländer aktualisiert..... 88**

ENTWURF

1. Die Rz 7, 8, 9, 11 und 12 werden adaptiert und die Rz 7a neu eingefügt. Die Rz 10 wird um die Verlustverwertungsmöglichkeit gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 aufgrund eines VwGH-Erkenntnisses (VwGH 25.9.2012, 2008/13/0201) ergänzt

1.2.6 Option zur unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG 1988) ~~Staatsangehörige aus EU- oder EWR-Ländern mit inländischen Einkünften~~

7

Inländische Einkünfte erzielenden Staatsangehörigen eines EU-Mitgliedstaates oder eines (anderen) EWR-Staates sind **gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988** auf Antrag unter folgenden Voraussetzungen als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln:

- Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der EU oder des EWR, **oder eines Staates, mit dem Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, in dem ein dem Artikel 24 Abs. 1 OECD-Musterabkommens nachgebildetes Diskriminierungsverbot enthalten ist (siehe Rz 7a),**
- kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland,
- Vorliegen inländischer Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988,
- **Haupteinkünfte in Österreich (90% des Welteinkommens) oder Nichtüberschreiten der Grenze von 11.000 € mit den nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften (siehe dazu Rz 8), und**
- Nachweis der Auslandseinkünfte durch eine Bescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde **des Ansässigkeitsstaates** (Formular E9 - Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums),
- **Nachweis der Auslandseinkünfte aus anderen Staaten, sofern diese nicht im E 9 des Ansässigkeitsstaates enthalten sind,**
- **Antragstellung bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides (Rz 11).**

Die Antragsvoraussetzungen entsprechen der deutschen Rechtslage. Diese wurde vom EuGH als gemeinschaftskonform gewertet (EuGH 14.9.1999, Rs C-391/97).

Das Antragsrecht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 steht auch allen Staatsangehörigen jener Staaten zu, mit denen Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, in dem ein dem Artikel 24 Abs. 1 OECD-Musterabkommens nachgebildetes Diskriminierungsverbot enthalten ist.

Die mit § 1 Abs. 4 EStG 1988 fingierte unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf den Steuerpflichtigen selbst und nicht auch auf seine Angehörigen. Für die unter § 1 Abs. 4 EStG 1988 fallenden Arbeitnehmer gelten in den betroffenen Fällen die Veranlagungsbestimmungen des § 41 EStG 1988, im Übrigen gilt § 39 EStG 1988.

EU-Mitgliedstaaten sind:

Österreich, Deutschland, Frankreich, Spanien, Portugal, Italien, Malta, England, Irland, Schweden, Finnland, Dänemark, Holland, Belgien, Luxemburg, Griechenland, Zypern, Slowenien, Ungarn, Slowakei, Tschechien, Polen, Estland, Lettland, Litauen, sowie ab 1. Jänner 2007 Bulgarien und Rumänien.

EWR-Länder sind die EU-Länder zuzüglich Island, Liechtenstein und Norwegen.

7a

EU-Mitgliedstaaten sind:

Österreich, Deutschland, Frankreich, Spanien, Portugal, Italien, Malta, England, Irland, Schweden, Finnland, Dänemark, Holland, Belgien, Luxemburg, Griechenland, Zypern, Slowenien, Ungarn, Slowakei, Tschechien, Polen, Estland, Lettland, Litauen, sowie ab 1. Jänner 2007 Bulgarien, und Rumänien **und ab 1. Juli 2013 Kroatien.**

EWR-Länder sind die EU-Länder zuzüglich Island, Liechtenstein und Norwegen.

Länder mit Doppelbesteuerungsabkommen mit Diskriminierungsverbot sind:

Ägypten, Albanien, Algerien, Argentinien (bis 31.12.2008), Armenien, Aserbaidschan, Bahrain (ab 2011), Barbados, Belize, Bosnien-Herzegowina (ab 2012), Brasilien, China, Georgien, Hongkong (ab 2012), Indien, Indonesien, Iran, Israel, Japan, Kanada, Kasachstan, Katar (ab 2013), Kirgisistan, Korea, Kroatien, Kuba, Kuwait, Malaysia, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Moldau, Mongolei, Nepal, Neuseeland, Pakistan, Philippinen, Russland, San Marino, Schweiz, Serbien (ab 2011), Singapur, Südafrika, Tadschikistan, Thailand, Tunesien, Türkei,

Turkmenistan (siehe DBA UdSSR), Russland (siehe DBA UdSSR), Ukraine, USA, Usbekistan, VAE, Venezuela, Vietnam (ab 2011), Weißrussland.

8

Die Anwendung des § 1 Abs. 4 EStG 1988 setzt voraus, dass entweder die

- ~~Haupteinkünfte in Österreich liegen dann vor,~~ wenn die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder
- wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11.000 Euro (bis 2008 10.000 Euro) jährlich betragen.

§ 1 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988 stellt hinsichtlich dieser Antragsvoraussetzungen auf das Welteinkommen ab und verlangt seine Teilung in einen der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Teil einerseits und die übrigen Einkünfte andererseits (VwGH 25.9.2012, 2008/13/0201). Sind die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte negativ, ist § 1 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar.

Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend.

9

Mit der Option **zur** ~~unbeschränkten~~ Steuerpflicht sind bei Vorliegen der Voraussetzungen **zu berücksichtigen** folgende ~~Begünstigungen~~ verbunden (**siehe auch Rz 14a**):

- Alleinverdienerabsetzbetrag,
- Alleinerzieherabsetzbetrag,
- Unterhaltsabsetzbetrag,
- die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nach den § 34 EStG 1988 und § 35 EStG 1988,
- ~~sowie einige weitere steuerliche Randbereiche (Tarifermäßigung für Erfindungen nach~~ **die Anwendung von Progressionsermäßigungen (§§ 37, 38 EStG 1988) sowie**

- **der** Freibetrag nach § 105 EStG 1988, **das** Bausparen nach § 108 EStG 1988, prämiengünstige Pensionsvorsorge nach § 108a EStG 1988 **und die**, prämiengünstige Zukunftsvorsorge nach § 108g EStG 1988.

10

Inhaltlich umfasst die fingierte unbeschränkte Steuerpflicht Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 (inländische Einkünfte). Im Ausland erzielte Verluste sind gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 25.9.2012, 2008/13/0201). Bei einer späteren Berücksichtigungsmöglichkeit im Ausland erhöhen diese Verluste im betreffenden Veranlagungsjahr den inländischen Gesamtbetrag der Einkünfte (Nachversteuerung gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988). Wird im Veranlagungsjahr, in dem der Nachversteuerungsbetrag zu berücksichtigen ist, kein Antrag gemäß § 1 Abs. 4 gestellt oder liegen die Voraussetzungen dafür nicht vor, hat die Nachversteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu erfolgen (§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 iVm § 98 Abs. 3 EStG 1988).

~~Die mit § 1 Abs. 4 EStG 1988 fingierte unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf den Steuerpflichtigen selbst und nicht auch auf seine Angehörigen. Für die unter § 1 Abs. 4 EStG 1988 fallenden Arbeitnehmer gelten in den betroffenen Fällen die Veranlagungsbestimmungen des § 41 EStG 1988, im Übrigen gilt § 39 EStG 1988. Inhaltlich umfasst die fingierte unbeschränkte Steuerpflicht nur Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 (inländische Einkünfte). Nicht von § 98 EStG 1988 erfasste ausländische Einkünfte sind weder bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage noch mangels eines diesbezüglichen innerstaatlichen Besteuerungsrechtes im Rahmen eines Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen. Gemäß § 1 Abs. 4 vorletzter Satz EStG 1988 gelten in diesem Zusammenhang inländische Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend.~~

11

~~Der formlose Antrag ist bei jenem FA einzubringen, das für den Vollzug der beschränkten Steuerpflicht zuständig wäre (Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers). Bei Pensionisten ist das FA mit allgemeinem Aufgabenkreis am Sitz des Pensionsversicherungsträgers (der~~

auszahlenden Stelle) zuständig; sofern der Pensionsversicherungsträger (die auszahlende Stelle) ihren Sitz in Wien hat, das FA Wien 1/23, sofern mit der Einkommensteuer nicht bereits ein anderes FA befasst ist.

Die Antragstellung ist nur bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich. Ein später gestellter Antrag ist auf Grund der Spezialbestimmung des § 1 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO.

Siehe auch Beispiel Rz 10011.

12

Keine Auswirkungen ergeben sich für Grenzgänger, die nach Österreich einpendeln und deren Einkünfte auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung zugewiesen sind (**gilt nur für Deutschland, Italien und Liechtenstein**).

Da die beantragte unbeschränkte Steuerpflicht weder an einen inländischen Wohnsitz noch an einen inländischen gewöhnlichen Aufenthalt noch an ein anderes "ähnliches Merkmal" anknüpft, bewirkt sie für sich allein keine inländische Ansässigkeit iSd österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen.

2. Die Rz 70u, 70w, 1228 und 1408 werden aufgrund der neuen Lohnzettelart 24 iZm der Anrechnungsmethode bei Auslandssachverhalten adaptiert

3.3.10a.5 Ausstellen des Lohnzettels

70u

Gültig für Lohnzahlungszeiträume bis 31.12.2013

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

Beispiel (Begünstigte Auslandsbezüge für Jänner bis März 2012)

			LZ-Art 23
--	--	--	-----------

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

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

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

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

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

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

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

Gültig für Lohnzahlungszeiträume ab 01.01.2014

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

Beispiel (Begünstigte Auslandsbezüge für Jänner bis März 2014)

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

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

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

Liegt ein DBA mit Anrechnungsmethode vor, ist für die Auslandsbezüge neben der Lohnzettelart 23 die Lohnzettelart 24 zu verwenden. In der Lohnzettelart 24

sind jene Einkünfte zu erfassen, für die dem ausländischen Staat das Besteuerungsrecht zugewiesen wurde.

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

		Befreiungsmethode	Anrechnungsmethode
AG behält LSt ein	<i>Lohnzettelart</i>	<i>23</i>	<i>23 und 24</i>
AG behält LSt nicht ein (direkte Anwendung des DBA)	<i>Lohnzettelart</i>	<i>8 und 23</i>	<i>23 und 24</i>

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

3.3.10a.7 Zusammenwirken § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 und Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (DBA)

70w

Grundsätzlich gilt im Bereich des Einkommensteuergesetzes für außerbetriebliche Einkünfte das Zu- und Abflussprinzip (§ 19 EStG 1988; siehe auch Rz 70e und 70r). **Findet allerdings aufgrund eines DBA das Kausalitätsprinzip (Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung) Anwendung, hat dieses hinsichtlich des Besteuerungsrechts Vorrang vor dem Zuflussprinzip** Bei Anwendung von DBA kann dem Kausalitätsprinzip (Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung) Vorrang vor dem Zuflussprinzip zukommen (vgl. EAS 1579 und EAS 1872).

Es bestehen keine Bedenken, wenn der Arbeitgeber in diesen Fällen nach dem Zuflussprinzip abrechnet. Eine Berücksichtigung des Kausalitätsprinzips erfolgt in der Regel im Rahmen der (Antrags-)Veranlagung des Arbeitnehmers.

1228

Werden vom Arbeitgeber neben steuerpflichtigen nichtselbständigen Bezügen ("Inlandsbezüge") Bezüge ausbezahlt, für die Österreich nach dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen kein Besteuerungsrecht hat, ist für diese Auslandsbezüge

ein gesonderter Lohnzettel auszustellen. Bei elektronischer Übermittlung ist der „Auslandslohnzettel“

- unter der Lohnzettelart 8 (**DBA mit Befreiungsmethode**; siehe Rz 1408) zu übermitteln. Der Lohnzettel unterscheidet sich inhaltlich nur dadurch vom Inlandslohnzettel, dass eine einbehaltene bzw. anrechenbare Lohnsteuer nicht auszuweisen ist.
- **unter der Lohnzettelart 24 (DBA mit Anrechnungsmethode; siehe Rz 1408) zu übermitteln (für Lohnzahlungszeiträume ab 01.01.2014).**

Siehe auch Beispiel Rz 11228.

42.4a Lohnzettelarten

1408

Art	Bezeichnung bzw. Inhalt	Gesetzliche Grundlage EStG 1988
1	Lohnzettel für beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtige („normaler“ Lohnzettel)	§ 84 (1)
2	Lohnzettel über Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 (bis einschließlich idF BBG 2011) oder Z 11 EStG 1988	§ 84 (1)
3	Lohnzettel der Krankenversicherungsträger (Krankengeld als Ersatzleistung für Aktivbezug)	§ 69 (2)
4	Lohnzettel der Heeresgebührenstelle (Bezüge nach dem 6. Hauptstück des HGG 2001)	§ 69 (3)
5	Lohnzettel über rückgezahlte Pflichtbeiträge	§ 69 (5)
6	Lohnzettel über Wochengeldauszahlung durch Sozialversicherungsträger	§ 84 (1)
7	Lohnzettel über Insolvenz-Entgelt durch den IE-Fonds	§ 69 (6)
8	Lohnzettel für Steuerpflichtige, für die aufgrund DBA keine Lohnsteuer einzubehalten ist (bei Anwendung der Befreiungsmethode; zB Lohnzettel für im Ausland Ansässige)	§ 84 (1)
9	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 4 EStG 1988 (Winterfeiertagsvergütung)	§ 69 (4)

10	<i>Lohnzettel über nicht gemeinsam versteuerte Unfallrenten (nur bis 2003)</i>	§ 84 (1)
11	Lohnzettel über ausschließlich pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld, Blindenzulage)	§ 84 (1)
12	Lohnzettel über Auszahlungen aus der Betrieblichen Vorsorge lt. BMSVG	§ 84 (1)
13	Lohnzettel aufgrund Insolvenz des Arbeitgebers	§ 84 (1)
14	Lohnzettel aufgrund Insolvenz des Arbeitgebers über Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 EStG 1988	§ 84 (1)
15	Lohnzettel der Krankenversicherungsträger über Bezüge im Sinne des Dienstleistungsscheckgesetzes	§ 69 (7)
16	Lohnzettel über Insolvenz-Entgelt durch den IE-Fonds (Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 EStG 1988)	§ 69 (6)
17	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 8 EStG 1988 (Bezüge gemäß § 33f Abs. 1 BUAG)	§ 69 (8)
18	Zusätzlicher Lohnzettel	§ 84 (1)
19	Lohnzettel über Rückzahlung von Pensionsbeiträgen nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988	§ 69 (9)
20	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse gemäß § 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 (Urlaubsentgelt gemäß § 8 Abs. 8 BUAG)	§ 69 (4)
21	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse (Abfindungen gemäß § 10 BUAG)	§ 67 (5)
22	Lohnzettel der Bauarbeiterurlaubskasse (Abfertigungen gemäß § 13a BUAG)	§ 67 (3)
23	Lohnzettel über Auslandsbezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (idF AbgÄG 2011)	§ 84 (1)
24	Lohnzettel für Zeiträume, für die dem ausländischen Staat gemäß DBA mit Anrechnungsmethode das Besteuerungsrecht zugewiesen wurde	§ 84 (1)

Rechtsgrundlage für Lohnzettelarten:

§ 4 der VO zu § 84 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. II Nr. 345/2004

3. Die Rz 77d – 77h werden auf Grund des BGBl I Nr. 135/2013 geändert

77d

Begünstigtes Kind ist eines nach § 106 Abs. 1 EStG 1988, für das dem Arbeitnehmer selbst der Kinderabsetzbetrag zusteht und das zu Beginn des Kalenderjahres das 10. Lebensjahr noch nicht vollendet hat.

Der Kinderabsetzbetrag steht nur dann zu, wenn sich das Kind ständig im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhält.

Beispiel:

*Wird das Kind im Februar 2010 10 Jahre alt, kann der Arbeitgeber auch dann einen Kinderbetreuungszuschuss bis zu ~~500~~ **1.000** Euro steuerfrei belassen, wenn dieser erst im Dezember 2010 geleistet wird.*

77e

Pro begünstigtem Kind ist höchstens ein Zuschuss von ~~500~~ **1.000** Euro (**bis 2012: 500 Euro**) jährlich steuerfrei.

Beispiel:

*Eine Arbeitgeberin gewährt ihrer alleinerziehenden Arbeitnehmerin im Kalenderjahr ~~2009~~ **2013** für ihre 5-jährige Tochter einen Zuschuss zum Kindergarten von ~~600~~ **1.100** Euro, für ihren 8-jährigen Sohn einen Zuschuss zum Hort von ~~1.000~~ **500** Euro und einen Zuschuss von 1.000 Euro für ihre 12-jährige Tochter.*

*Die Arbeitgeberin wendet insgesamt ~~2.100~~ **3.100** Euro an Zuschüssen auf, die bei ihr eine Betriebsausgabe darstellen.*

*Für die 5-jährige Tochter und den 8-jährigen Sohn sind in Summe ~~12.000~~ Euro steuer- und sozialabgabenfrei. Der Zuschuss für die 12-jährige Tochter ist nicht begünstigt und somit zur Gänze steuerpflichtig. Bei der 5-jährigen Tochter sind vom Zuschuss in Höhe von ~~600~~ **1.100** Euro 100 Euro steuerpflichtig.*

77f

Die Steuerfreiheit liegt nur dann vor, wenn der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder Gruppen von Arbeitnehmern, für die ein Zuschuss steuerfrei gewährt werden kann, diesen Vorteil einräumt. Siehe hierzu Rz 75 und Rz 76.

Beispiele für das Vorliegen der Steuerfreiheit bei allen oder Gruppen von Arbeitnehmerinnen:

*alle Arbeitnehmerinnen, die für ein Kind bis zum zehnten Lebensjahr den Kinderabsetzbetrag beziehen, erhalten einen Zuschuss von 500 **1.000** Euro jährlich;*

alle Außendienstmitarbeiterinnen, nicht jedoch Innendienstmitarbeiterinnen;

alle Arbeiterinnen, nicht jedoch Angestellte;

alle Innendienstmitarbeiterinnen mit Kindern bis zum 6. Lebensjahr.

Das Gruppenmerkmal ist nicht erfüllt, wenn nur bestimmte Personen oder leitende Angestellte den Zuschuss erhalten. Ebenso ist es nicht zulässig, dass nur alleinerziehende Personen den Zuschuss erhalten, weil diese Abgrenzung nicht betriebsbezogen ist.

77g

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber schriftlich Folgendes zu erklären (Formular L 35):

- Der Kinderabsetzbetrag steht zu;
- Sozialversicherungsnummer oder Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte des Kindes;
- Geburtsdatum des Kindes, sofern dies nicht aus der Versicherungsnummer hervorgeht;
- Erklärung, dass gleichzeitig von keinem anderen Arbeitgeber ein Zuschuss geleistet wird. Hat ein früherer Arbeitgeber im Kalenderjahr einen steuerfreien Zuschuss für dieses Kind gewährt, ist die Höhe des gewährten Zuschusses in die Erklärung aufzunehmen. Der Folgearbeitgeber darf nur den Differenzbetrag auf den Höchstbetrag von 500 **1.000** Euro steuerfrei belassen.

Der Inhalt der Erklärung gilt bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem das begünstigte Kind das 10. Lebensjahr vollendet.

Wird einem Arbeitgeber eine solche Erklärung nicht vorgelegt, oder geht aus einer solchen Erklärung hervor, dass bereits ein anderer Arbeitgeber einen steuerfreien Zuschuss bis zur Höchstgrenze von 500 **1.000** Euro geleistet hat, darf der Arbeitgeber den Zuschuss nicht steuerfrei behandeln.

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber den Wegfall der Voraussetzungen (zB Wegfall des Kinderabsetzbetrages vor Ablauf der mindestens siebenmonatigen Bezugsfrist) innerhalb eines Monats zu melden. Ab dem Zeitpunkt dieser Meldung hat der Arbeitgeber die geänderten Verhältnisse zu berücksichtigen. Fällt die Steuerfreiheit eines bereits ausgezahlten Zuschusses weg, ist die Lohnsteuer neu zu berechnen. Die Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

77h

Der Zuschuss ist entweder direkt an eine institutionelle Kinderbetreuungseinrichtung oder an eine pädagogisch qualifizierte Person zu leisten (siehe Rz 884i). Er kann jedoch auch in Form von Gutscheinen (analog Essenbons) geleistet werden, wenn sichergestellt ist, dass die Gutscheine ausschließlich bei institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen eingelöst werden können.

Wird der Zuschuss direkt an den Arbeitnehmer in Geld ausgezahlt, liegt immer steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Der steuerfreie Zuschuss ist unter „sonstige steuerfreie Bezüge“ am Lohnzettel auszuweisen.

Wird der Zuschuss für Kinderbetreuungskosten ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten steuerpflichtigen Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht, geleistet, können diese nicht steuerfrei ausgezahlt werden.

Wurde vom Arbeitgeber bisher ein zweckgewidmeter freiwilliger Zuschuss für Kinderbetreuung gezahlt, kann dieser bei unmittelbarer Zahlung an die Kinderbetreuungseinrichtung oder pädagogisch qualifizierte Person bzw. bei Übergabe von Kinderbetreuungsgutscheinen bis zu einer Höhe von ~~500~~ **1.000** Euro gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988 steuerfrei behandelt werden. In diesem Fall liegt keine Gehaltsumwandlung vor.

4. Die Rz 103 wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 19.09.2013, 2013/15/0183 adaptiert

3.3.23 Unentgeltliche oder verbilligte Beförderung durch Beförderungsunternehmen (§ 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988)

103

Die unentgeltliche oder verbilligte Beförderung der eigenen Arbeitnehmer von Beförderungsunternehmen sowie deren Angehörigen ist steuerfrei.

Die Befreiung des § 3 Abs 1 Z 21 EStG 1988 setzt voraus, dass die Beförderung vom Arbeitgeber selbst und nicht bloß auf dessen Kosten durch einen Dritten, der ebenfalls ein Beförderungsunternehmen ist, durchgeführt wird (vgl. VwGH 19.09.2013, 2013/15/0183).

5. In der Rz 207d wird der Prozentsatz der Zinersparnis bei unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen für 2014 eingefügt

207d

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

Kalenderjahr	Prozentsatz
2013	2
2014	1,5

6. In der Rz 230a wird ergänzt, dass auch Outplacement Programme nicht zu vorweggenommenen Werbungskosten führen

230a

Erfolgt ein allgemeines Karriereberatungsprogramm nicht im Zusammenhang mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquelle und ist die angestrebte Art der

zukünftigen Tätigkeit noch ungewiss, liegen nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebenshaltung vor (siehe dazu VwGH 16.12.1999, 97/15/0148, EStR 2000 Rz 4728). **Auch Outplacement-Programme, die Stellensuchenden helfen, ein Qualifikationsprofil zu erstellen, den Weiterbildungsbedarf zu ermitteln und mit dem Arbeitssuchenden eine individuelle Bewerbungsstrategie zu entwickeln, erfüllen nicht die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten (UFS 07.06.2013, RV/1271-W/12).**

7. Die Rz 245b wird aus unionsrechtlichen Erwägungen wieder eingefügt

245b

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

8. Die Rz 250 wird hinsichtlich des Vorliegens von Urlaub iSd § 16 Abs. 1 Z 6 lit h EStG 1988 konkretisiert

250

Ein volles Pendlerpauschale steht im betreffenden Ausmaß dann zu, wenn der Arbeitnehmer im Kalendermonat an mindestens elf Tagen von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. 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
1 - 3	kein Anspruch
4 - 7	1/3
8 - 10	2/3
ab 11	voll

Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage, für Krankenstandstage und für Urlaubstage zu berücksichtigen. Steht daher das Pendlerpauschale im Regelfall zu, tritt durch derartige Zeiträume keine Änderung ein (siehe dazu Rz 263). Lediglich bei ganzjährigem Krankenstand liegt während des gesamten Kalenderjahres kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor, sodass ganzjährig kein Pendlerpauschale zusteht.

Kein Urlaub iSd § 16 Abs. 1 Z 6 lit. h EStG 1988 (und damit kein anspruchsbegründender Tag für Zwecke des Pendlerpauschales) ist dann gegeben, wenn ein Arbeitnehmer (zB aufgrund eines Kollektivvertrages) Anspruch auf Fortzahlung des Entgeltes bei bestimmten Verhinderungsfällen behält (zB KV für Angestellte in Handelsbetrieben bei eigener Eheschließung, Geburt eines Kindes). Im Regelfall wird dabei auf die Bestimmung des § 8 Abs. 3 AngG bzw. § 1154b ABGB verwiesen.

Es handelt sich daher um keinen Urlaub sondern vielmehr um einen Entgeltanspruch im Fall eines, in der Person des Arbeitnehmers gelegenen wichtigen Dienstverhinderungsgrundes; dazu zählt auch die Pflegefreistellung. Konsumiert der Arbeitnehmer Freizeit aufgrund einer Gleitzeitregelung, liegt ebenso kein Urlaub vor.

Hat im Vormonat ein Anspruch auf Pendlerpauschale bestanden, ergibt sich der Anspruch auf das Pendlerpauschale im laufenden Kalendermonat indem die Summe der Tage, an denen Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte erfolgen und die Anzahl der Urlaubs- bzw. Krankenstandstage sowie Feiertage - insofern diese grundsätzlich Arbeitstage gewesen wären - ermittelt wird. 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, 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
<i>März</i>	<i>13</i>	<i>-</i>	<i>ja</i>	<i>Anzahl W - A > 10</i>
<i>April</i>	<i>8</i>	<i>5</i>	<i>ja</i>	<i>PP steht im Vormonat zu und $8 + 5 > 10$</i>
<i>Mai</i>	<i>0</i>	<i>15</i>	<i>ja</i>	<i>PP steht im Vormonat zu und $0 + 15 > 10$</i>
<i>Juni</i>	<i>7</i>	<i>1</i>	<i>ja (2/3)</i>	<i>PP steht im Vormonat zu, $7 + 1 = 8$</i>
<i>Juli</i>	<i>7</i>	<i>2</i>	<i>ja (2/3)</i>	<i>PP steht im Vormonat zu, $7 + 2 = 9$</i>
<i>August</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>nein</i>	<i>PP steht im Vormonat zu, aber $1 + 2 = 3$</i>
<i>September</i>	<i>7</i>	<i>1</i>	<i>ja (1/3)</i>	<i>PP steht im Vormonat nicht zu und Anzahl W - A = 7</i>

9. Die Rz 249, 252a, 252b, 252c und 257a werden neu eingefügt. Die Rz 253ff, 273, 274 und 275a werden aufgrund der Pendlerverordnung (BGBl. II Nr. 276/2013) adaptiert. Die Rz 258 wird gestrichen

5.4.1 Allgemeines zur Pendlerförderung ~~m~~ Pendlerpauschale

5.4.1.1 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.

5.4.1.2 Pendlerrechner

252a

Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden (§ 3 Pendlerverordnung).

Zum Inkrafttreten siehe Rz 252c.

Entsprechen die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen jenen, die für den abgefragten Tag im Pendlerrechner bestehen, kann angenommen

werden, dass das unter Verwendung des Pendlerrechners für den abgefragten Tag ermittelte Ergebnis mit dem übereinstimmt, das sich für alle maßgebenden Tage des Kalendermonats ergibt.

Bei gleichbleibenden Verhältnissen während eines Lohnzahlungszeitraumes sind die für den abgefragten Tag im Pendlerrechner bestehenden Verhältnisse auch für die Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro im Kalendermonat heranzuziehen. Bei gleichbleibenden Verhältnissen hinsichtlich des Wohnortes und des Arbeitsverhältnisses und bei gleichbleibendem Angebot an öffentlichen Verkehrsmitteln gilt, dass das Ergebnis des Pendlerrechners für den abgefragten Tag auch für den zu berücksichtigenden Zeitraum richtig ist. Liegen für verschiedene abgefragte Tage unter Verwendung des Pendlerrechners unterschiedliche Ergebnisse vor, ist jenes maßgebend, das für einen abgefragten Tag ermittelt wurde, der jenem Kalenderjahr zuzurechnen ist, für das die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, zu beurteilen ist.

Beispiel:

Mittels Abfrage des Pendlerrechners im Jahr 2014 ergibt sich eine Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 35 km. Aufgrund der Eröffnung einer Schnellstraße beträgt die Entfernung Wohnung – Arbeitsstätte bei Abfrage im Pendlerrechner im Jahr 2015 30 km. Für Zwecke des Pendlerpauschales im Jahr 2014 ist die Abfrage des Jahres 2014 maßgeblich (Wegstrecke von 35 km).

In allen anderen Fällen ist die zum Veranlagungszeitraum zeitnähere Abfrage maßgebend.

Beispiel:

Mittels Abfrage des Pendlerrechners im Jänner 2015 ergibt sich eine Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 35 km. Aufgrund der Eröffnung einer Schnellstraße beträgt die Entfernung Wohnung – Arbeitsstätte bei Abfrage im Pendlerrechner im November 2015 30 km. Für das Jahr 2014 liegt keine Abfrage mittels Pendlerrechner vor. Für Zwecke des Pendlerpauschales im Jahr 2014 ist die Abfrage aus Jänner 2015 maßgeblich (Wegstrecke von 35 km).

Das Ergebnis des Pendlerrechners ist nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung oder die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist, nicht den maßgebenden tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Dieser Nachweis kann vom Steuerpflichtigen nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erbracht werden.

Bei Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber hat dieser einen Ausdruck des vom Arbeitnehmer ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners (L 34 EDV) zum Lohnkonto zu nehmen (siehe Rz 273). Erfolgt keine Berücksichtigung des Pendlerpauschales durch den Arbeitgeber bei Anwendung des Lohnsteuertarifs, hat der Arbeitnehmer einen Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners (L 34 EDV) für Zwecke der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung aufzubewahren.

5.4.1.3 Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 1 Pendlerverordnung)

252b

Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst die gesamte Wegstrecke, die unter Verwendung eines Massenbeförderungsmittels, ausgenommen eines Schiffes oder Luftfahrzeuges, unter Verwendung eines privaten Personenkraftwagens oder auf Gehwegen zurückgelegt werden muss, um in der kürzesten möglichen Zeitdauer (siehe Rz 257) die Arbeitsstätte von der Wohnung aus zu erreichen. Entsprechendes gilt für die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung. Dabei ist jeweils zu beachten, dass der Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (bzw. Arbeitsstätte und Wohnung) jeweils die Verhältnisse zu Grunde zu legen sind, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte, unter Berücksichtigung eines etwaigen Gehweges, in einem Zeitraum von 60 Minuten vor dem tatsächlichen Arbeitsbeginn bis zum tatsächlichen Arbeitsbeginn erreicht wird (bzw. in einem Zeitraum vom tatsächlichen Arbeitsende bis zu einem Zeitpunkt, der 60 Minuten später liegt, verlassen wird).

Beispiel 1:

Das Arbeitsende eines Arbeitnehmers ist 16:00; der Gehweg von der Arbeitsstätte zur Einstiegstelle des Massenbeförderungsmittels beträgt 10 min. Ein Massenbeförderungsmittel fährt um 16:05, das nächste Massenbeförderungsmittel um 17:05. Das Massenbeförderungsmittel (Start 17:05) kann daher der Ermittlung des Pendlerpauschales zugrunde gelegt werden, da mit Berücksichtigung des Gehweges (Start von der Arbeitsstätte um 16:55) der Zeitraum von 60 min nach Arbeitsende eingehalten wird.

Beispiel 2:

Das Arbeitsende eines Arbeitnehmers ist 20:00; der Gehweg zur Einstiegstelle des Massenbeförderungsmittels beträgt 15 min. Ein Massenbeförderungsmittel fährt um 20:10, das nächste Massenbeförderungsmittel um 21:20. Es steht (mit Berücksichtigung des Gehweges) kein Massenbeförderungsmittel in einem Zeitraum von 60 min nach Arbeitsende zur Verfügung. Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist damit unzumutbar.

Gehwege sind Teilstrecken, auf denen kein Massenbeförderungsmittel verkehrt und die einen Kilometer nicht übersteigen (§ 1 Abs. 7 Pendlerverordnung). Verkehrt kein Massenbeförderungsmittel, ergibt sich daraus, dass bei einer Entfernung von mehr als einem Kilometer die Benützung eines Pkw zu unterstellen ist.

Liegt allerdings eine Teilstrecke mit einer Streckenlänge von höchstens 2 km, auf der kein Massenbeförderungsmittel verkehrt, unmittelbar vor der Arbeitsstätte, so ist diese Teilstrecke als fiktiver Gehweg zu behandeln (da weder Massenbeförderungsmittel noch PKW genutzt werden können).

Übersteigt diese Teilstrecke die Streckenlänge von 2 km ist Unzumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels für die gesamte Wegstrecke gegeben.

Die gesamte Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Streckenkilometern und allfälliger zusätzlicher Straßenkilometer und Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Verschiedene Teilstreckenlängen sind zunächst ohne Rundung zu addieren. Eine Aufrundung angefangener Kilometer erfolgt erst hinsichtlich

des Gesamtergebnisses bei Erreichen von mindestens 20 Kilometer (kleines Pendlerpauschale).

Bei Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist die kürzeste Straßenverbindung zu Grunde gelegt werden. Eine Aufrundung angefangener Kilometer erfolgt bei Erreichen von mindestens 2 Kilometer (großes Pendlerpauschale).

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 Ausstiegsstellen) beträgt 20,4 km. Es steht daher das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 21 km zu.

5.4.1.4 Inkrafttreten

252c

Die Pendlerverordnung ist grundsätzlich ab der Veranlagung 2014 bzw. bei Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber ab 1. Jänner 2014 anwendbar.

Diese Verordnung ist allerdings solange nicht anzuwenden, als der Pendlerrechner nicht im Internet auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zur Verfügung gestellt wird. Wird der Pendlerrechner erst nach dem 1. Jänner 2014 zur Verfügung gestellt, gilt Folgendes:

- Die Verordnung ist rückwirkend für den Zeitraum vom 1. Jänner 2014 bis zur Zurverfügungstellung des Pendlerrechners anwendbar, wenn dies für den Steuerpflichtigen mit keinen steuerlichen Nachteilen verbunden ist.
- Trifft dies zu (keine steuerliche Nachteile gegeben), hat eine Aufrollung gemäß § 77 Abs. 3 EStG 1988 so bald als möglich, jedoch spätestens bis 30. September 2014 zu erfolgen, sofern die technischen und organisatorischen Möglichkeiten beim Arbeitgeber dazu vorliegen und ein aufrechtes Dienstverhältnis bei demselben Arbeitgeber vorliegt.
- Wurde bereits vor der Anwendbarkeit der Verordnung vom Arbeitnehmer eine Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales (L 34)

abgegeben, so hat dieser einen Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners (L 34 EDV; § 3 Abs. 6) bis spätestens 30. Juni 2014 beim Arbeitgeber abzugeben.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer hat im Jahr 2013 beim Arbeitgeber den amtlichen Vordruck L 34 zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und Pendlereuro im Zuge der Lohnverrechnung abgegeben. Der Arbeitnehmer muss jedenfalls bis spätestens 30. Juni 2014 einen Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners (L 34 EDV) beim Arbeitgeber abgeben, damit das Pendlerpauschale und der Pendlereuro weiterhin berücksichtigt werden können.

5.4.2 Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln (§ 2 Pendlerverordnung)

5.4.2.1 Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit (§ 2 Abs. 1 Z 1 lit.a Pendlerverordnung)

253

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nachtarbeit) verkehrt.

5.4.2.2 Unzumutbarkeit wegen Behinderung (§ 2 Abs. 1 Z 1 lit.b und c Pendlerverordnung)

254

Das große Pendlerpauschale steht ferner zu bei:

- Vorliegen eines Ausweises gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung 1960
- Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BGG)
- Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer wegen Behinderung

5.4.2.3 Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit (§ 2 Abs. 1 Z 2 Pendlerverordnung)

255

Rechtslage bis zur Anwendbarkeit der Pendlerverordnung (zum Inkrafttreten siehe Rz 252c)

Hinsichtlich der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels gilt:

- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.
- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt.
- Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert als die Fahrzeit mit dem KFZ (vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0001; UFS 30.08.2010, RV/0223-G/09; UFS 04.04.2011, RV/0076-F/11).

Beispiele:

Arbeitnehmer A benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 10 km mit dem PKW 15 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 60 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist zumutbar, weil es weniger als 90 Minuten benötigt.

Arbeitnehmer B benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 35 km mit dem PKW 25 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 85 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist zumutbar, weil es weniger als 90 Minuten benötigt.

Arbeitnehmer C benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 35 km mit dem PKW 35 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 100 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist zumutbar, weil es zwar mehr als 90 Minuten aber weniger als die dreifache Zeit mit dem KFZ ($= 35 \times 3 = 105$ Minuten) benötigt.

Arbeitnehmer D benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 55 km mit dem PKW 40 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 135 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist nicht zumutbar, weil es sowohl mehr als 90 Minuten als auch mehr als die dreifache Zeit mit dem KFZ ($= 40 \times 3 = 120$ Minuten) benötigt.

Arbeitnehmer E benötigt für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte von 70 km mit dem PKW 90 Minuten und mit dem Massenbeförderungsmittel 160 Minuten: Das Massenbeförderungsmittel ist nicht zumutbar, weil es mehr als 2,5 Stunden (= 150 Minuten) benötigt.

Für bereits laufende Pendlerpauschalen ist die Neuregelung der Rz 255 spätestens ab 2013 anzuwenden.

Rechtslage ab der Anwendbarkeit der Pendlerverordnung (zum Inkrafttreten siehe Rz 252c)

- **Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.**
- **Bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar.**
- **Übersteigt die Zeitdauer 60 Minuten nicht aber 120 Minuten, ist auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. Diese beträgt 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung, jedoch maximal 120 Minuten. Angefangene Kilometer sind dabei auf volle Kilometer aufzurunden. Übersteigt die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.**

Beispiele:

1. Die (30 km entfernt gelegene) Arbeitsstätte in A lässt sich von B aus mit einem Regionalzug in 45 Minuten in der kürzesten möglichen Zeit erreichen. Da die Zeitdauer mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 60 Minuten beträgt, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar; es steht ein kleines Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c zu.

2. Die (125 km entfernt gelegene) Arbeitsstätte in C lässt sich von D aus mit einem Bus, einem Regionalzug und innerstädtischen Verkehrsmitteln in 158 Minuten in der kürzesten möglichen Zeit erreichen. Da die Zeitdauer mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 120 Minuten beträgt, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels unzumutbar; es steht ein großes Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d zu.

3. Die (50 km entfernt gelegene) Arbeitsstätte in E lässt sich von F aus mit dem Pkw, einem Regionalzug und innerstädtischen Verkehrsmitteln in 70 Minuten in der kürzesten möglichen Zeit erreichen. Die entfernungsabhängige Höchstdauer beträgt 110 Minuten (60 Minuten zuzüglich 50 Minuten). Da die (kürzeste mögliche) Zeitdauer diese Höchstdauer nicht übersteigt, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar; es steht ein kleines Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c zu.

256

Ist die Wegzeit bei der Hinfahrt oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit **Zeitdauer (§ 2 Abs. 3 Pendlerverordnung)**.

257

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel (zB "Park and Ride") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird. Unter Fahrtstrecke ist bei Benützung eines KFZ jene kürzeste Strecke zu verstehen, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, um die auf Grund bestehender Geschwindigkeitsbeschränkungen zeitaufwändige Befahrung von Ortsdurchfahrten (verkehrsberuhigte Zonen) zu vermeiden (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 96/14/0003). Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels (**§ 2 Abs. 2 Pendlerverordnung**). Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes (zB "Verkehrsverbund Ostregion"), wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein.

Beispiel:

Variante	1	2	3
PKW (zu Park & Ride)	5 km	15 km	--
Schnellzug	19,5 km	9,5 km	24,5 km
Fußweg	0,5 km	0,5 km	0,5 km
Benötigte Zeitdauer	45 min	40 min	50 min

Für die Ermittlung der Zeitdauer ist Variante 1 zu Grunde zu legen, da hier mehr als die Hälfte der Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel absolviert wird und auf diese Weise die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in der schnellstmöglichen Zeitdauer zurückgelegt werden kann.

258

derzeit leer

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

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 Ausstiegsstellen) beträgt 20,4 km. Es steht daher das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 21 km zu.

5.4.9 Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber

273

Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber das ermittelte Ergebnis des Pendlerrechners (L 34 EDV) abzugeben. Der Arbeitgeber hat diesen Ausdruck zum Lohnkonto zu nehmen (§ 3 Abs. 6 Pendlerverordnung iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG 1988). Der Arbeitgeber ist gemäß § 62 EStG 1988 verpflichtet, das Pendlerpauschale und den Pendlereuro bei der Berechnung der Lohnsteuer zu berücksichtigen.

~~Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales und des Pendlereuro 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). Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet zu prüfen, ob ein anderer Arbeitgeber dieses Arbeitnehmers gleichzeitig ebenfalls ein Pendlerpauschale berücksichtigt.~~

~~Es dürfen nur Erklärungen berücksichtigt werden, die vollständig ausgefüllt sind. Die Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro 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 vor dem 20. März 2013 ein L 34 beim Arbeitgeber abgegeben, bestehen keine Bedenken, dass für die Berechnung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro weiterhin die entsprechenden Angaben herangezogen werden.~~

Ist die Verwendung des Pendlerrechners für den Arbeitnehmer nicht möglich (weil beispielsweise die Wohnadresse im Ausland liegt), hat der Arbeitnehmer für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales und des Pendlereuro auf dem

amtlichen Vordruck L 33 die Erklärung über das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen abzugeben.

274

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

Dies wird bei der Ermittlung durch den Pendlerrechner dann der Fall sein, wenn Verhältnisse zu Grunde gelegt werden, von denen der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass sie unrichtig sind.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer tätigt mit dem Pendlerrechner eine Abfrage für einen Sonntag obwohl er von Montag bis Freitag beim Arbeitgeber tätig ist. Da diese Abfrage offensichtlich unrichtig ist, hat der Arbeitgeber beim Arbeitnehmer kein Pendlerpauschale zu berücksichtigen.

Das Zutreffen der Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro wird im Zuge der GPLA (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) überprüft. Stellt sich nachträglich heraus, dass 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 sind 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 EStG 1988 bis spätestens 30.06.2013 zu berücksichtigen (sofern die technischen und organisatorischen Möglichkeiten dazu vorliegen).~~

Gibt der Arbeitnehmer nicht bis spätestens 30. Juni 2014 einen Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners (L 34 EDV) ab (§ 5 Abs. 2 Z 3 Pendlerverordnung) ist vom Arbeitgeber ab Juli kein Pendlerpauschale und kein Pendlereuro zu berücksichtigen. Für Zeiträume davor (Jänner bis Juni 2014)

haftet der Arbeitgeber in diesen Fällen für die Richtigkeit der Höhe des berücksichtigten Pendlerpauschales und des Pendlereuro.

Siehe auch Beispiel Rz 10274.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz im 19. Bezirk in Wien und Arbeitsstätte im 23. Bezirk erklärt seinem Arbeitgeber mittels Formular L 34, dass die einfache Wegstrecke Wohnung—Arbeitsstätte 135 km beträgt.

Da diese Angabe offensichtlich unrichtig ist, hat der Arbeitgeber beim Arbeitnehmer kein Pendlerpauschale zu berücksichtigen.

Wird das Pendlerpauschale trotzdem durch den Arbeitgeber berücksichtigt, haftet dieser im Zuge einer GPLA für eine zu gering einbehaltene Lohnsteuer, da der Arbeitgeber die unrichtigen Angaben erkennen musste.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer erklärt auf dem Formular L 34, dass eine einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 42 km vorliegt. Im Zuge einer GPLA stellt sich heraus, dass die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur 39 km beträgt.

Da es sich um keine offensichtlich unrichtige Angabe für den Arbeitgeber gehandelt hat, konnte der Arbeitgeber das Pendlerpauschale basierend auf den Angaben des Arbeitnehmers berücksichtigen. Der Arbeitnehmer ist in diesem Fall allerdings im Zuge einer Pflichtveranlagung (§ 41 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) für eine zu gering einbehaltene Lohnsteuer in Anspruch zu nehmen.

275a

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

10. Die Rz 289 wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 25.04.2013, 2010/15/0209 um die Aussage ergänzt, dass einem Arbeitnehmer auch dann ein Werbungskostenabzug für beruflich veranlasste Fahrten zusteht, wenn er diese mit einem ihm im Rahmen eines anderen Dienstverhältnisses zur Nutzung (als Sachbezug) überlassenen PKW unternimmt

289

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

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

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

Eine Arbeitnehmerin erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen. Der Arbeitgeber 1 stellt ein arbeitgebereigenes KFZ zur Verfügung und infolge privater Nutzung kommt ein Sachbezug in Höhe von 600€ monatlich zum Ansatz. Mit diesem KFZ tätigt sie auch die durch das zweite Dienstverhältnis veranlassten Fahrten von 7.000 km, aber keine Privatfahrten. In diesem Fall steht der gesamte Sachbezugswert in Höhe von 600 € monatlich als Werbungskosten bei Dienstverhältnis 2 zu.

Beispiel 3:

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

Die Arbeitnehmerin fährt insgesamt 16.000 km im Jahr, davon für das 1. Dienstverhältnis 5.000 km, für das 2. Dienstverhältnis 4.000 km und 7.000 km privat. Da für die privaten Fahrten mehr als 6.000 km zurückgelegt wurden, liegt kein Aufwand und somit keine Werbungskosten für diese Fahrten vor.

Siehe auch Beispiel Rz 10289

11. Die Rz 292 und 705 werden insofern klargestellt, dass sich das „Überwiegen“ im Kalendermonat auf die individuellen Arbeitstage des Arbeitnehmers bezieht

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. **Ein Überwiegen ist dann gegeben, wenn an mehr als der Hälfte der tatsächlich geleisteten Arbeitstage im Kalendermonat Fahrten zur neuen Arbeitsstätte unternommen 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.

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 könnte 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 ständigen Arbeitsstätte bzw. zur vorübergehenden Arbeitsstätte zu.

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 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.

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).

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 den 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. **Ein Überwiegen ist dann gegeben, wenn an mehr als der Hälfte der tatsächlich geleisteten Arbeitstage im Kalendermonat Fahrten zur neuen Arbeitsstätte unternommen werden.**

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 den 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.

12. Die Aussage in der Rz 294 wird hinsichtlich des Vorliegens von mehreren Dienstverhältnissen adaptiert

294

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

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

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 Verkehrsabsatzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten sind. Für die verbleibenden 13 km können Werbungskosten (Fahrkosten) 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. 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 Verkehrsabsatzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten sind. Für die verbleibenden 55 km können Werbungskosten (Fahrtkosten) berücksichtigt werden.

Vorliegen von mehreren Dienstverhältnissen

Für Fahrten zwischen zwei oder mehreren Dienststellen unterschiedlicher Arbeitgeber sind die obigen Ausführungen analog anzuwenden.

13. Die Rz 342 und Rz 354 werden hinsichtlich der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 31.07.2013, 2009/13/0132 adaptiert

342

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist grundsätzlich dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als ~~120~~**80** Kilometer entfernt ist **und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132)**. In begründeten Einzelfällen kann schon bei einer kürzeren (schlechte Verkehrsverbindungen oder unregelmäßige Arbeitszeit) Wegstrecke Unzumutbarkeit angenommen werden. Abzustellen ist jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel.

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~~ **80 km Entfernung und mehr als eine Stunde Fahrtzeit**) 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.

14. Die Rz 343 wird aufgrund der Pendlerverordnung (BGBl. II Nr. 276/2013) adaptiert

5.9.9.2 Familienwohnsitz (§ 4 Pendlerverordnung)

343

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem

- ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder
- ein Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind) oder
- ein allein stehender Steuerpflichtiger mit einem minderjährigen Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988

einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.

Ein Familienwohnsitz (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) liegt dort, wo

- ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder
- ein alleinstehender Steuerpflichtiger

seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat.

Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.

Es ist angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsort dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben. Es ändert an dieser Unzumutbarkeit nichts, wenn die Familie des Beschwerdeführers ihn auf die Dauer seiner Entsendung an den Beschäftigungsort begleitet. Durch den absehbar vorübergehenden Aufenthalt der Familie des Beschwerdeführers am Ort seiner vorübergehenden Beschäftigung wurde der Familienwohnsitz am Heimatort nicht aufgegeben, sodass der Berücksichtigung von Werbungskosten für die Haushaltsführung am Beschäftigungsort das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 insoweit nicht

entgegensteht, als die mit der Haushaltsführung am Beschäftigungsort verbundenen Auslagen die Person des Steuerpflichtigen betreffen. Keine Werbungskosten stellen jene Aufwendungen dar, die ihre Ursache darin haben, dass dem Steuerpflichtigen seine Familienangehörigen an den Ort der vorübergehenden Beschäftigung nachgefolgt sind (vgl. VwGH 20.12.2000, 97/13/0111; VwGH 7.8.2001, 2000/14/0122). Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038e.

Siehe auch Beispiel Rz 10343.

15. Die Rz 359 wird auf Grund der geänderten Rahmenbedingungen im Berufsleben und den insbesondere geforderten Schlüsselqualifikationen sowie im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergänzt

5.9.14.2 Abgrenzung zu nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung

359

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung ohne beruflichen Bezug, Sportausübung, Freizeitaktivitäten, Esoterik, B-Führerschein), sind nicht abzugsfähig. ~~-, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind.~~ **Beispielsweise ist ein allgemeiner Schi-, Schwimm- oder Tauchkurs ist unabhängig vom ausgeübten Beruf auch für Sport- und Turnlehrer ebenso nicht abzugsfähig wie Kurse zur Steigerung der Selbstkompetenz (zB Stress- und Belastungsbewältigung, Zeitmanagement) oder ~~Die Teilnahme an einem Fortbildungslehrgang zur Erlangung der Zusatzbezeichnung "Sportmediziner" ist nicht (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst, wenn ein Lehrgang,~~ der Lehrgang nach Programm und Durchführung in einem wesentlichen Ausmaß die Verfolgung privater Erlebnis- und Erholungsinteressen zulässt. Dies ist **insbesondere** dann der Fall, wenn der Lehrgang zur Schihauptsaison an bekannten Wintersportorten stattfindet und weitgehend Gelegenheit zur Ausübung des Wintersports bietet. Siehe weiters Stichwort "Studienreisen", Rz 389. Siehe hierzu auch Sprachkurse unter Rz 363.**

Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, bei denen jedoch ebenso ein Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung nicht auszuschließen ist, liegen nur dann abzugsfähige Kosten vor, wenn sich die Aufwendungen für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit als notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 30.05.2001, 2000/13/0163). Die Notwendigkeit ist dabei dahingehend zu verstehen, ob die Aufwendungen objektiv für die Erwerbstätigkeit sinnvoll sind (VwGH 12.04.1994, 91/14/0024). Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich (vgl. Rz 224). Wenn der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar trägt oder **beispielsweise** Seminare für Lehrer vom pädagogischen Institut (mit homogenem Teilnehmerkreis) veranstaltet werden, ist dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit. Dienstfreistellungen für die Kursteilnahme oder eine Bestätigung des Arbeitgebers über die dienstliche Zweckmäßigkeit einer Schulungsmaßnahme reichen für sich allein für die Abzugsfähigkeit der Aus- und Fortbildungskosten nicht aus (VwGH 22.9.2000, 98/15/0111).

Darüber hinausgehend sind Maßnahmen für die Aus- und Fortbildung abzugsfähig, die – wenngleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich – im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen (vgl. VwGH 29.03.2012, 2009/15/0197). Das kann auch für Bildungsmaßnahmen zum Erwerb oder zur Verbesserung von bestimmten Schlüsselqualifikationen gelten, zumal Sozialkompetenz (zB Konfliktfähigkeit, Kundenorientierung, Teamfähigkeit, Diskussionsfähigkeit und zielorientierte Kommunikation) und Methodenkompetenz (zB schriftliche und mündliche Ausdrucksfähigkeit, Präsentationstechniken, Fähigkeit zur Auswahl geeigneter Medien und Materialien) in jüngster Vergangenheit neben der Fachkompetenz zu einem weiteren zentralen Bereich in Personalwirtschaft und Personalentwicklung geworden sind und damit ein zusätzliches Element für die langfristige berufliche Beschäftigung bilden und somit der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen.

Es ist anhand der Lehrinhalte zu prüfen, ob eine auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zugeschnittene Fortbildung vorliegt, oder ob es sich um eine Fortbildungsveranstaltung

handelt, die auch für Angehörige verschiedener Berufsgruppen geeignet ist und auch Anziehungskraft auf Personen hat, die aus privatem Interesse Informationen über die dort dargebotenen Themen erhalten wollen (VwGH 26.11.2003, 99/13/0160; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009).

Beispiele:

Ausgaben für einen "Weiterbildungslehrgang in Supervision, Personal- und Organisationsentwicklung" einer Lehrerin in einer höheren landwirtschaftlichen Fachschule stellen im Hinblick auf die dabei vermittelten Lehrgangsthemen allgemeiner Art keine Werbungskosten dar (VwGH 15.4.1998, 98/14/0004).

Aufwendungen einer Lehrerin für Deutsch und Kommunikation an einer kaufmännischen Berufsschule für den Besuch von Kursen für neuro-linguistisches Programmieren (NLP) werden nicht dadurch abzugsfähig, dass die Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, das in den Kursen vermittelte Wissen teilweise an die Schüler weiterzugeben (VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096; 0097).

Aufwendungen eines Lehrers für psychologische Seminare sind dann abzugsfähig, wenn der Fortbildungscharakter einwandfrei erkennbar ist (homogener Teilnehmerkreis, auf Probleme des Schulalltags abgestellter Ablauf, vom Arbeitgeber bestätigte Berufsbezogenheit – VwGH 29.11.1994, 90/14/0231; VwGH 29.11.1994, 90/14/0215).

Seminare mit dem Inhalt "Psychiatrische Biodynamik" oder "Vision der Freude", die allgemein zugänglich sind und nicht ausschließlich auf die Anwendbarkeit im ausgeübten Beruf als Lehrer abstellen, führen auf Grund der allgemeinen Art des Themas nicht zu Werbungskosten.

Der Kurs "Kreativer Tanz" führt bei einer AHS-Lehrerin nur dann zu Werbungskosten, wenn diese im Rahmen ihrer Lehrtätigkeit (des Lehrplanes) konkrete Kenntnisse oder Fähigkeiten über Tanz zu vermitteln hat. Andernfalls fehlt das in diesem Fall erforderliche Merkmal der beruflichen Notwendigkeit.

Aufwendungen für einen Kurs über die neue Rechtschreibung sind bei Vermittlung von Kenntnissen, die von allgemeinem Interesse sind, nicht abzugsfähig. Wird aber in einem Kurs über die neue Rechtschreibung auch berufsspezifisches Wissen gelehrt (zB neue Rechtschreibung für Deutschlehrer), dann liegen Werbungskosten vor.

Aufwendungen für die Teilnahme an vom Pädagogischen Institut der Stadt Wien veranstalteten Sportwochen stellen solche der Lebensführung gemäß

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar, auch wenn die Teilnahme für die Tätigkeit eines Abgabepflichtigen als Turnlehrer, insbesondere für die Begleitung von Schulsportkursen, förderlich sein kann (VwGH 30.5.2001, 2000/13/0163).

Aufwendungen eines leitenden Bankangestellten für den Besuch von Kursen aus Gruppendynamik, Kinesiologie, Somatosynthese, Psychosomatik und Neurolinguistischem Programmieren (NLP) sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Seminarprogramme keine berufsspezifischen Inhalte erkennen lassen. Auch aus dem Umstand, dass Kurse von Angehörigen verschiedener Berufsgruppen besucht wurden, kann abgeleitet werden, dass das in den Kursen vermittelte Wissen von sehr allgemeiner Art und nicht auf die spezifische berufliche Tätigkeit des Abgabepflichtigen abgestellt war. Am Ergebnis einer privaten Mitveranlassung kann auch eine Bestätigung des Arbeitgebers, wonach der Abgabepflichtige die Seminare im Einvernehmen mit ihm besucht habe und die in den Seminaren erworbene Kompetenz im Rahmen seiner Führungsfunktion und in Seminaren dem Arbeitgeber zur Verfügung stellen könne, nichts ändern; zumal Fähigkeiten, wie sie in den genannten Seminaren vermittelt werden, etwa auf dem Gebiet der Kommunikation, in einer Vielzahl von Berufen, aber auch für den privaten Lebensbereich von Bedeutung sind (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009).

Erhält ein im Krankenstand befindlicher Beamter seine Bezüge ebenso wie ein bereits pensionierter Beamter unabhängig davon, ob er eine Tätigkeit ausübt oder (wegen der den Krankenstand verursachenden gesundheitlichen Beeinträchtigung) nicht, kann der Hinweis auf derartige Bezüge für sich allein den beruflichen Zusammenhang und damit die Werbungkosteneigenschaft von Aufwendungen nicht begründen (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050).

Aufwendungen einer Volksschullehrerin, die im Rahmen ihrer Tätigkeit Kinder mit pädagogischem Förderbedarf unterrichtet, für den Besuch des Kurses „Kunst und Gestaltungstherapie“ sind nicht ausschließlich als beruflich veranlasst anzusehen, zumal der Gestaltungsprozess ein Erkenntnisprozess ist, der auch der Lehrenden selbst die Möglichkeit der Persönlichkeitsentwicklung bietet (VwGH 14.12.2006, 2002/14/0012).

Siehe auch Beispiele Rz 10359.

16. In der Rz 559 werden die in Österreich gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften aktualisiert

559

Gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften sind derzeit:

- Altkatholische Kirche (RGGI Nr. 99/1877)
- Armenisch-apostolische Kirche (BGBl. Nr. 5/1973; vgl. auch Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBl. I Nr. 20/2003)
- Evangelische Kirche Augsburgischen und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich (BGBl. Nr. 182/1961), bestehend aus den drei evangelischen Kirchen:
 - Evangelische Kirche Augsburgischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
 - Evangelische Kirche Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
 - Evangelische Kirche Augsburgischer und Helvetischen Bekenntnisses in Österreich und ihren Pfarr- und Tochtergemeinden (Art. 1 BGBl. Nr. 182/1961 und Einzelverlautbarungen)
- Griechisch-orientalische Kirche (orthodoxe Kirche, BGBl. Nr. 229/1967), mit den nachfolgenden Kirchengemeinden:
 - Bulgarisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Iwan Rilski
 - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Dreifaltigkeit
 - Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Georg
 - Rumänisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Hl. Auferstehung
 - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Hl. Nikolaus
 - **Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu Maria Schutz in Salzburg**
 - Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu Mariä Schutz in Graz
 - **Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu den hl. russischen Neumärtyrern und Bekennern in Linz**
 - Serbisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Hl. Sava

- Evangelisch-methodistische Kirche in Österreich (EmK, BGBl. Nr. 74/1951 idF BGBl. II Nr. 190/2004)
- **Freikirchen in Österreich (BGBl. II Nr. 250/2013)**
 - **Bund der Baptistengemeinden**
 - **Bund Evangelikaner Gemeinden**
 - **ELAIA Christengemeinden**
 - **Freie Christengemeinde – Pfingstgemeinde**
 - **Mennonitische Freikirche**
- **Islamische Alevitische Glaubensgemeinschaft (ALEVI) in Österreich (BGBl. II Nr. 133/2013)**
- Islamische Glaubensgemeinschaft in Österreich (RGrBl. Nr. 159/1912 idF BGBl. Nr. 466/1988)
- Israelitische Religionsgemeinschaft (RGrBl. Nr. 57/1890 idF BGBl. Nr. 61/1984) mit den Kultusgemeinden
 - Graz (BGBl. Nr. 95/1956)
 - Innsbruck (BGBl. Nr. 39/1952)
 - Linz (BGBl. Nr. 123/1951)
 - Salzburg (BGBl. Nr. 184/1952)
 - Wien (BGBl. Nr. 60/1956)
- Jehovas Zeugen in Österreich (BGBl. II Nr. 139/2009)
- Katholische Kirche (BGBl. II Nr. 2/1934):
 - Armenisch-katholische Kirche
 - Griechisch-katholische Kirche
 - Römisch-katholische Kirche
- Kirche Jesu Christi der Heiligen der letzten Tage, österreichischer Distrikt (Mormonen, BGBl. Nr. 229/1955)
- Koptisch-orthodoxe Kirche in Österreich (Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBl. I Nr. 20/2003)
- Neuapostolische Kirche in Österreich (BGBl. Nr. 524/1975)

- Österreichische Buddhistische Religionsgesellschaft (BGBl. Nr. 72/1983)
- Syrisch-Orthodoxe Kirche in Österreich (BGBl. Nr. 129/1988, vgl. auch Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz, BGBl. I Nr. 20/2003)

17. Die Rz 586 wird um 2 Beispiele ergänzt

7.12.2.3 Höchstbetrag für Zuwendungen im Sinne des § 4a EStG 1988

586

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

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

Ab der Veranlagung 2013 sind als Sonderausgaben Zuwendungen an nach § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähig, wobei der Gesamtbetrag aller als Betriebsausgaben und Sonderausgaben abzugsfähiger Zuwendungen mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte (des jeweiligen Veranlagungsjahres) begrenzt ist.

Beispiel 1:

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

Bemessungsgrundlage für den Maximalbetrag iZm der Absetzbarkeit der Spenden ist der Gesamtbetrag der Einkünfte. Dieser beträgt 20.000 Euro

(23.500 – 1.476 – 2.024). Die Absetzbarkeit der Spenden ist mit 10% dieses Betrages (d.s. 2.000 Euro) begrenzt. Die Spenden können daher in der beantragten Höhe von 1.900 Euro berücksichtigt werden.

Beispiel 2:

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

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

18. Die Rz 639a wird aufgrund des Salzburger Steuerdialoges 2013 neu eingefügt

639a

Auch bei Arbeitszeitmodellen (zB Altersteilzeit, Zeitwertkonto, Langzeitkonto, Lebensarbeitszeitkonto, Sabbatical und ähnliche), nach welchen der Arbeitnehmer in der Regel seine volle Normalarbeitszeit leistet, aber ein Teil dieser Arbeitszeit vorerst nicht finanziell abgegolten, sondern auf ein „Zeitkonto“ übertragen wird, um vom Arbeitnehmer zu einem späteren Zeitpunkt konsumiert zu werden (bezahlte "Auszeit"), ist nach den allgemeinen Grundsätzen auf den Zeitpunkt des Zuflusses abzustellen (siehe Rz 631). Dies gilt auch für die Freizeitoption („Freizeit statt Arbeit“) zB nach dem KV für Arbeiter und Angestellte in der Elektro- und Elektronikindustrie idF ab 01.05.2013. Beruht ein solches Arbeitszeitmodell auf einer ausdrücklichen Regelung in einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 5 EStG 1988, bewirken die Zeitgutschriften in der Ansparphase noch keine wirtschaftliche Verfügungsmacht für den Arbeitnehmer und somit noch keinen steuerlichen Zufluss.

Für den Fall der ausnahmsweisen vorzeitigen Auszahlung der erworbenen Entgeltansprüche (zB bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses) gelten die Ausführungen in den LStR 2002 Rz 1116a sinngemäß.

19. Die Rz 656c wird betreffend

Verdienstentgangentschädigungen neu eingefügt

9.1.3.9c Entschädigungen für Verdienstentgang

656c

Eine unter dem Titel Verdienstentgang erhaltene Ersatzleistung ist steuerpflichtige Einnahme in jener Einkunftsart, die der Ausfall betroffen hätte. Nicht maßgeblich ist, ob tatsächlich ein Verdienstausschlag stattgefunden hat (siehe EStR 2000 Rz 1071).

Vergütungen für unfallbedingten Verdienstentgang wegen Arbeitsunfähigkeit oder eingeschränkter Arbeitsfähigkeit sind unter § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu subsumieren (VwGH 26.01.1993, 88/14/0108). Im Fall des Ersatzes nichtselbständiger Bezüge sind diese gemäß § 25 in Verbindung mit § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 steuerpflichtig (EStR 2000 Rz 6878). Dasselbe gilt für Schadenersatzleistungen in Form der Abgeltung des Verdienstentganges durch die Haftpflichtversicherung eines Unfallgegners (VwGH 27.06.2000, 99/14/0330).

Entschädigungen fallen dann unter § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, wenn auch die Einnahmen, für die Ersatz geleistet wird, steuerpflichtig wären (VwGH 27.06.2000, 99/14/0330). Nur Zahlungen, welche als Einkommensersatzfunktion dienen, unterliegen der Steuerpflicht (VfGH 07.12.2006, B 242/06).

Verdienstentgangentschädigungen gelten als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 und stellen somit Arbeitslohn dar. Wird ein solcher Bezug von dritter Seite gewährt, entfällt dadurch lediglich die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug.

Werden daher von einer Versicherung Verdienstentgangentschädigungen als Einkommensersatz geleistet, sind diese als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gemäß § 25 in Verbindung mit § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 im Veranlagungswege zu erfassen.

Gemäß § 67 Abs. 11 EStG 1988 sind die Abs. 1, 2, 6, 7 und 8 leg. cit. auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden. Liegt daher der Verdienstentgangsentschädigung ein gerichtlicher oder außergerichtlicher Vergleich oder eine Nachzahlung auf Grund eines Gerichtsurteiles zugrunde (siehe LStR 2002 Rz 1103), erfolgt die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1998 (vgl. UFS 24.06.2008, RV/0234-F/08).

Wird als Schadenersatzleistung der Nettoverdienstentgang (Verdienst nach Abzug der Einkommensteuer) geleistet und darüber hinaus die darauf entfallende Einkommensteuer ersetzt, wurde Schadenersatz in Höhe des Bruttobezuges geleistet. Die Entschädigung des Bruttobezuges zählt zur Gänze zu den steuerpflichtigen Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit (VwGH 27.06.2000, 99/14/0330).

Bei einer Entschädigung des Nettoverdienstentganges ist bereits im Rahmen der Veranlagung auf einen Bruttobetrag hochzurechnen (vgl. LStR 2002 Rz 1200).

Siehe auch EStR 2000 Rz 6820 ff (ABC - Einzelfälle von Entschädigungen nach § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988).

Hinsichtlich Kranken-, Unfallgeld und Insolvenzentgelt siehe Rz 671ff.

20. Die Rz 685c wird aufgrund des ab 01.01.2014 neu eingeführten Rehabilitationsgeldes gemäß § 143a ASVG (BGBl I Nr. 3/2013) neu eingefügt

685c

Das Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG ersetzt die Invaliditätspension bzw. Berufsunfähigkeitspension in jenen Fällen, in denen eine vorübergehende, voraussichtlich mindestens 6 Monate dauernde Invalidität bzw. Berufsunfähigkeit vorliegt und eine berufliche Rehabilitation nicht zweckmäßig oder nicht zumutbar ist. Die bescheidmäßige Festsetzung über die Zuerkennung sowie die Entziehung des Anspruchs auf Rehabilitationsgeld erfolgt durch die Pensionsversicherungsanstalt. Die Finanzierung der Mittel erfolgt ebenso über diese. Die Berechnung der Höhe und die Auszahlung erfolgt über die jeweils zuständige Gebietskrankenkasse.

Das Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG stellt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG Abs. 1 Z 3 lit. a EStG) dar.

21. Die Rz 735c wird klargestellt und die Rz 735d aufgrund einer Entscheidung des UFS (GZ RV/0286-F/11 vom 05.07.2013) neu eingefügt

10.5.2.3 Lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

735c

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

- Gesetzliche Vorschriften,
- von Gebietskörperschaften erlassene Dienstordnungen,
- aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- die vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegte Arbeitsordnung,
- Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
- Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
- Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern, wenn auf Seiten des Arbeitgebers kein kollektivvertragsfähiger Vertragsteil vorhanden ist und, mangels der nötigen Arbeitnehmeranzahl (§ 40 Abs. 1 ArbVG), ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann.

Demnach können innerbetriebliche Vereinbarungen nur dann Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein, wenn weder auf Seiten des Arbeitgebers ein kollektivvertragsfähiger Vertragsteil noch die erforderliche Arbeitnehmeranzahl (mindestens fünf, nicht zur Familie des Arbeitgebers gehörende volljährige Arbeitnehmer) für die Wahl eines Betriebsrates gegeben ist. Diese innerbetrieblichen Vereinbarungen verlieren ihre

Gültigkeit, wenn die für die Bildung eines Betriebsrates erforderliche Anzahl der Arbeitnehmer (§ 40 Abs. 1 ArbVG) erreicht wird. In diesem Fall ist ein Betriebsrat zu wählen und eine Betriebsvereinbarung abzuschließen, um die steuerliche Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 in Anspruch nehmen zu können. Die innerbetrieblichen Regelungen verlieren bei Inkrafttreten einer Betriebsvereinbarung, spätestens jedoch sechs Monate nach Erreichen der maßgeblichen Arbeitnehmerzahl, ihre Gültigkeit.

Analog ist in jenen Fällen vorzugehen, in denen ein ausländischer Arbeitgeber Arbeitnehmer im Inland beschäftigt, ohne dass ein inländischer Betrieb im Sinne des § 34 ArbVG vorliegt. Fehlt es am inländischen Betrieb (§ 34 ArbVG), ist die Wahl eines Betriebsrates nicht möglich. In diesen Fällen können daher innerbetriebliche Vereinbarungen - unabhängig von der Arbeitnehmeranzahl - Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein. Eine analoge Anwendung ist jedoch dann ausgeschlossen, wenn durch Verweise in anderen **inländischen** (Bundes- oder Landes)Gesetzen die Anwendung von lohngestaltenden Vorschriften iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 auch für ausländische Arbeitgeber normiert wird **oder ausländische lohngestaltende Vorschriften anzuwenden sind (siehe Rz 735d)**.

Beispiel:

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

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

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

Bei Urteilen des Obersten Gerichtshofs, in welchen der arbeitsrechtliche Anspruch auf Leistungen nicht anerkannt wird (zB Reiseaufwandsentschädigungen), ist die steuerliche Nichtanerkennung gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 erst für Lohnzahlungszeiträume ab

dem 1. Jänner des zweitfolgenden Kalenderjahres anzuwenden, nach dem die OGH-Entscheidung ergangen ist.

Beispiel:

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

Siehe auch Beispiele Rz 10735c.

735d

Liegen die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16 lit. b EStG 1988 vor, sind Reisespesen, die aufgrund einer ausländischen lohngestaltenden Vorschrift ausbezahlt werden, steuerfrei, wenn

- **nach inländischem vergleichbaren Kollektivvertrag steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen zustehen würden,**
- **diese Aufwandsentschädigungen tatsächlich aufgrund einer behördlich genehmigten, nicht einseitig abänderbaren Vereinbarung (zB Schweizer Spesenreglement, Deutscher Tarifvertrag) bezahlt werden, welche als lohngestaltende Vorschrift anzusehen ist**
- **es zu keiner Besserstellung von im Ausland beschäftigten Arbeitnehmern kommt (vgl. UFS vom 05.07.2013, RV/0286-F/11).**

22. Die Rz 806 wird betreffend Anspruchsberechtigung auf den Grenzgängerabsetzbetrag sowie Arbeitnehmerabsetzbetrag klargestellt

806

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

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

23. Die Rz 809 wird aufgrund der Änderung des EStG mit BGBl I Nr. 53/2013 angepasst

11.11 Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 EStG 1988)

809

Für Pensionisten tritt an die Stelle des Arbeitnehmerabsetzbetrages und des Verkehrsabsetzbetrages ein Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 Euro jährlich. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen **einkünften** von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null. Maßgeblich für die Einschleifung ist nicht das gesamte Jahreseinkommen (Pension zuzüglich anderer Einkünfte), sondern das aus den Pensionsbezügen **einkünften** resultierende Einkommen.

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

- ~~Werbungskosten gemäß § 62 EStG 1988 im Zusammenhang mit dem Pensionsbezug (Pflichtbeiträge),~~
- ~~Sonderausgaben, insoweit diese Gegenstand eines Freibetragsbescheides sein können,~~
- ~~außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988,~~
- ~~Freibeträge gemäß § 35 EStG 1988 und § 105 EStG 1988~~

~~zur Ermittlung des Pensionseinkommens vorrangig von den (laufenden) Pensionsbezügen abzuziehen.~~

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

Die pensionsauszahlende Stelle hat daher die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages auch bei Vorlage eines Freibetragsbescheides vom Pensionseinkommen vorzunehmen.

Siehe auch Beispiel Rz 10809.

24. Rz 821 wird aufgrund einer Entscheidung des UFS (GZ RV/1167-W/12 vom 14.08.2013) hinsichtlich des Vorliegens der Belastung des Einkommens adaptiert

12.3.2 Belastung des Einkommens

821

Eine "Belastung" im Sinne des § 34 EStG 1988 setzt grundsätzlich Geldausgaben des Steuerpflichtigen voraus, von denen nicht nur sein Vermögen, sondern sein laufendes Einkommen betroffen ist (vgl. VwGH 15.03.1988, 87/14/0071, betr. die Hingabe eines Sparbuches; VwGH 15.07.1998, 98/13/0083; VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). **Eine Belastung liegt aber auch dann vor, wenn die aus dem Vermögen (zB Sparbuch) bestrittenen Ausgaben im laufenden Einkommen des Steuerpflichtigen Deckung finden (vgl. UFS 14.08.2013, RV/1167-W/12).** Eine unmittelbare Berücksichtigung von "abgeflossener" Zeit und Mühe als außergewöhnliche Belastung kommt daher nicht in Betracht (VwGH 15.09.1999, 99/13/0101, betr. Aufwendungen für die elterliche Pflege des behinderten Sohnes).

Ausnahmsweise kommt auch der Abfluss geldwerter Wirtschaftsgüter in Betracht, zB beim Ausfall einer zwangsläufig begründeten Darlehensforderung durch Uneinbringlichkeit (VwGH 12.9.1989, 88/14/0163; siehe dazu auch Rz 824). Dem Verlust einer Forderung ist eine Vermehrung des Schuldenstandes nicht gleichzusetzen (VwGH 6.11.1990, 90/14/0134, 0135).

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

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

25. In der Rz 823 wird ein Hinweis aufgenommen, dass auch zu einem späteren Zeitpunkt übertragenes Vermögen zu einer Vermögensumschichtung führen kann. Die Rz 869, Rz 870 und Rz 887 werden aufgrund des Salzburger Steuerdialogs 2013 geändert und die Rz 887a, Rz 887b, Rz 899 und Rz 899a neu eingefügt

823

Eine "Belastung" liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führen (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Entgangene Einnahmen stellen daher keinesfalls Aufwendungen dar, die einer Beurteilung als außergewöhnliche Belastung zugänglich sind (VwGH 15.9.1999, 99/13/0101). Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (zB VwGH 25.9.1985, 84/13/0113; VwGH 10.9.1998, 96/15/0152). Werden daher zB Pflegekosten oder Begräbniskosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen (zB durch Übergabeverträge, Schenkungsverträge) bzw. erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, ist eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liegt insoweit daher keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

Hat der Pflegebedürftige Vermögen bereits unter der Bedingung der späteren Pflege übertragen oder erfolgte die Vermögensübertragung in zeitlicher Nähe (sieben Jahre) zur Übersiedlung in das Pflegeheim, liegt bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen keine außergewöhnliche Belastung vor.

Hat der Pflegebedürftige sein Vermögen (zB Wohnung, Sparbuch) noch nicht übertragen, gehen die Pflegekosten zunächst zulasten dieses Vermögens. Erst ein im Nachlass voraussichtlich nicht gedeckter Teil kommt bei den vorgesehenen Erben als außergewöhnliche Belastung in Betracht, insoweit sie den potentiellen Erbteil übersteigen. Sollten die zunächst vorgesehenen Erben (aus welchen

Gründen auch immer) das Vermögen nicht erben, liegt ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO vor, das die rückwirkende Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung ermöglicht. Hinsichtlich der gemeinsamen (Ehe)Wohnung siehe auch Rz 899.

Siehe auch Beispiel Rz 10823.

869

Erfolgt die Unterbringung in einem Alters-(Pflege-)Heim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit, können die Kosten, die ein naher Angehöriger als Unterhaltsverpflichteter trägt, nach § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden, sofern die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen verfügt. Kein verwertbares Vermögen liegt betreffend der bisherigen Wohnräumlichkeiten des Pflegebedürftigen vor, sofern diese Räumlichkeiten von jenen Personen bewohnt werden, die bisher mit dem Pflegebedürftigen im gemeinsamen Haushalt gelebt haben (siehe Rz 823).

Kommt der unterhaltsverpflichteten Person, welche die Kosten des Alters-(Pflege-)heims trägt, mit Eintritt des Todes der unterhaltsberechtigten Person ein Vermögenswert zu, liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung bei der unterhaltsverpflichteten Person vor (siehe Rz 823). ~~betreffend die bereits steuerlich berücksichtigten Beträge ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor. Die Einkommensteuerbescheide sind daher abzuändern.~~

Welcher Teil des Einkommens der zu pflegenden Person für die pflegebedingten Kosten zu verwenden ist und welcher Teil für die Lebenshaltungskosten verbleiben muss, hängt von der Art der Pflege (Pflegeheim, Häusliche Betreuung) und den damit zusammenhängenden Aufwendungen ab. Jedenfalls muss der zu pflegenden Person ein ausreichender Teil des Einkommens zur Tragung der Lebenshaltungskosten verbleiben (siehe auch Rz 887a, Rz 887b und Rz 899a).

Das Ausmaß der rechtlichen Verpflichtung eines Kindes für die Kostentragung krankheitsbedingter Aufwendungen ist nicht in Höhe des gesetzlichen Unterhaltsanspruches zu begrenzen, da derartige Zahlungen bereits dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Öffentliche Zuschüsse mindern die anfallenden Kosten.

870

Für das Tragen von Krankheitskosten des (Ehe)Partners ergibt sich aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung. Die Höhe des aus dem Titel der Krankheit zu leistenden Unterhalts hängt von den finanziellen Rahmenbedingungen des Unterhaltsverpflichteten und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten ab.

Grundsätzlich sind Krankheitskosten vom erkrankten (Ehe)Partner selbst zu tragen. Werden Krankheitskosten für den erkrankten (Ehe)Partner gezahlt, stellen sie beim zahlenden (Ehe)Partner insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten (Ehe)Partners derart belasten würden, dass das steuerliche Existenzminimum gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 (11.000 Euro jährlich) unterschritten würde. Für die Berechnung dieser Grenze sind folgende Leistungen zusätzlich zum Einkommen gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 einzubeziehen:

- Wochengeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988
- Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe sowie Ersatzleistungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988
- Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988
- Einkünfte aus einer Entwicklungshilfetätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988
- Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte

Beispiel:

EsA zahlt/fallen Krankheitskosten in Höhe von 7.000 Euro für B an:

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

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

12.8.4 Alters- und Pflegeheim

887

Die Kosten der Unterbringung und der Verpflegung stellen grundsätzlich keine außergewöhnlichen Belastungen iSd des § 34 EStG 1988 dar. Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (VwGH 16.12.1987, 86/13/0084).

Eine besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit liegt bei einem behinderten Steuerpflichtigen iSd § 35 EStG 1988 vor, wenn behinderungsbedingt nicht mehr die Fähigkeit besteht, den Haushalt selbst zu führen und daher eine Betreuung erfolgt, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist (VwGH 30.06.2010, 2008/13/0145). Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf eines Behinderten (iSd § 35 EStG 1988) ist durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen.

Bezüglich Aufwendungen für häusliche Pflege bzw. Betreuung siehe Rz 899.

Trägt die untergebrachte Person die Kosten, **Für zu Hause ersparte Verpflegungskosten** ist eine Haushaltsersparnis für ersparte Verpflegungskosten (in Höhe von 8/10 des Wertes der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II. Nr. 416/2001 von 156,96 Euro) anzusetzen.

Werden die Aufwendungen auch zum Teil von einem Unterhaltsverpflichteten oder auf Grund einer sittlichen Verpflichtung von einem nahen Angehörigen (siehe Rz 832) getragen, hat eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung um eine Haushaltsersparnis für Verpflegungskosten vorrangig beim Pflegebedürftigen selbst zu erfolgen, ~~so dass eine Kürzung beim Unterhaltsverpflichteten oder nahen Angehörigen zu unterbleiben hat. Zahlt daher zB ein Kind die Pflegeheimkosten für seine Eltern, hat beim Kind eine Kürzung um die Haushaltsersparnis zu unterbleiben.~~ Beim alleinverdienenden (Ehe-)Partner oder bei einem Steuerpflichtigen, dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte von höchstens 6.000,00 Euro jährlich erzielt, hat hingegen eine Kürzung um die Haushaltsersparnis zu erfolgen.

Bezahlt ein Unterhaltsverpflichteter die Pflegeheimkosten und besteht ein konkreter (vertraglicher) Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (zB Übertragung eines Hauses), liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor; Rz 823 ist anzuwenden.

Die Aufwendungen sind jedenfalls weiters um öffentliche Zuschüsse zu kürzen, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken (VwGH 24.3.1972, 0867/70, betr. Hilflosenzuschuss; VwGH 10.11.1987, 87/14/0126, betr. Blindenzulage; vgl. Rz 822).

Liegt eine Behinderung vor, so können die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge des § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden (kein Selbstbehalt). Werden solche Aufwendungen ganz oder zum Teil von Unterhaltspflichtigen (zB von Kindern) oder nahen Angehörigen (zB auch von der Lebensgefährtin oder dem Lebensgefährten) getragen, so ist hingegen eine außergewöhnliche Belastung mit Berücksichtigung des Selbstbehalts gegeben. Eigene Aufwendungen der pflegebedürftigen Person dürfen in diesem Fall nur in tatsächlicher Höhe berücksichtigt werden. Übernimmt ein Alleinverdiener oder ein Steuerpflichtiger, dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt, die Kosten des Pflege- oder Altersheims für seinen behinderten (Ehe-)Partner, so hat die Berücksichtigung ohne Selbstbehalt zu erfolgen (siehe Rz 841 ff).

Die üblichen Betreuungskosten der Angehörigen, wie Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen, Besorgungen, Fernspreckgebühren, sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig (VwGH 1.3.1989, 85/13/0091).

Siehe auch Beispiel Rz 10887.

887a

Soweit die Übernahme von Pflegekosten für andere Personen nicht eine Gegenleistung darstellt (siehe Rz 823 und Rz 869), ist eine Kostenübernahme durch Angehörige (rechtliche oder sittliche Verpflichtung) dann möglich, wenn das Einkommen der im Pflegeheim betreuten Person nicht ausreicht.

Vorrangig ist immer eine rechtliche Verpflichtung zur Kostentragung; erst wenn eine solche rechtliche Verpflichtung nicht besteht, kommt eine sittliche Verpflichtung in Betracht. Gibt es Angehörige, die rechtlich zur Kostentragung verpflichtet sind, fehlt es bei Kostentragung durch andere Personen an der Zwangsläufigkeit und es liegt keine außergewöhnliche Belastung vor.

Pflegebedingte Geldleistungen sind vorrangig zur Gänze zur Deckung der Pflegeheimkosten heranzuziehen. Außerdem ist die Haushaltsersparnis für ersparte Verpflegungskosten zu Hause (8/10 des Wertes der vollen freien

Station; siehe Rz 887) vom Gesamtbetrag der Pflegeheimkosten in Abzug zu bringen.

Vom Einkommen gem. § 33 Abs.1 EStG 1988 – vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen – muss dem Steuerpflichtigen je nach Pflegeform/-aufwand und Unterhaltsverpflichtung ein Teil zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten verbleiben.

Für die Berechnung dieser Einkommensgrenze sind folgende Leistungen zusätzlich zum Einkommen einzubeziehen:

- Wochengeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988
- Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe sowie Ersatzleistungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988
- Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988
- Einkünfte aus einer Entwicklungshilfetätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988
- Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte

887b

Verfügt eine alleinstehende pflegebedürftige Person über keine eigene Wohnung mehr und wohnt im Pflegeheim, gilt Folgendes:

- Es liegt Vollverpflegung vor. Der pflegebedürftigen Person muss ein Taschengeld verbleiben. Dieses ist mit 20 % des Ausgleichszulagenrichtsatzes anzusetzen. Die anteiligen Sonderzahlungen sollen der zu pflegenden Person verbleiben, weshalb der monatliche Ausgleichszulagensatz mit 12 zu vervielfachen ist. Der Rest des Einkommens ist für die pflegebedingten Kosten anzusetzen.
- Nur ein etwaiger Überhang an Pflegekosten (zB im Falle eines Pflegeregresses) kann von Angehörigen unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes steuerlich abgesetzt werden.

Beispiel:

Die Pflegeheimkosten betragen € 28.000,00. Pflegegeld wird iHv € 12.800,00 gewährt. Das Einkommen beträgt € 14.400,00.

Pflegeheimkosten		€ 28.000,00
- Haushaltersparnis € 156,96 x 12		€ 1.883,52
- Pflegegeld		€ 12.800,00
	Zwischensumme	€ 13.316,48
Einkommen Pflegling	€ 14.400,00	
20 % Ausgleichszulagenrichtsatz € 837,63 x 12 = € 10.051,56 davon 20 %	€ 2.010,31	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 12.389,69	€ 12.389,69
Rest für kostentragenden Angehörigen		€ 926,79

Wohnt eine pflegebedürftige Person im Pflegeheim, ist verheiratet/lebt in Partnerschaft und bezieht die Partnerin/der Partner keine eigenen Einkünfte und lebt in der bisherigen (Ehe)Wohnung, gilt Folgendes:

- Der pflegebedürftigen Person müssen 20 % des Ausgleichszulagenrichtsatzes verbleiben.
- Für den – in der bisherigen (Ehe)Wohnung lebenden – (Ehe)Partner ist der Ausgleichszulagenrichtsatz für alleinstehende Personen anzusetzen.
- Jener Teil des Einkommens, der nach Abzug dieser Beträge verbleibt, ist für die Bestreitung der Pflegeheimkosten anzusetzen. Nur die Unterdeckung stellt bei den übrigen Angehörigen gegebenenfalls (zB im Falle eines Pflegeregresses) eine außergewöhnliche Belastung dar.

Beispiel:

Die Pflegeheimkosten betragen € 28.000,00. Pflegegeld wird iHv € 12.800,00 gewährt. Das Einkommen beträgt € 24.400,00.

Pflegeheimkosten		€ 28.000,00
- Haushaltersparnis € 156,96 x 12		€ 1.883,52
- Pflegegeld		€ 12.800,00
	Zwischensumme	€ 13.316,48

<i>Einkommen Pflegling</i>	<i>€ 24.400,00</i>	
<i>20 % Ausgleichszulagenrichtsatz</i> <i>€ 837,63 x 12 = € 10.051,56 davon 20 %</i>	<i>- € 2.010,31</i>	
<i>Unterstützung (Ehe)Partner;</i> <i>Ausgleichszulagenrichtsatz Alleinstehende</i> <i>€ 837,63 x 12</i>	<i>- € 10.051,56</i>	
<i>- Kostenübernahme Pflgling</i>	<i>€ 12.338,13</i>	<i>€ 12.338,13</i>
<i>Rest für kostentragenden Angehörigen</i>		<i>€ 978,35</i>

Wohnt eine pflegebedürftige Person im Pflegeheim, ist verheiratet/lebt in Partnerschaft und bezieht die Partnerin/der Partner eigene Einkünfte und lebt in der bisherigen (Ehe)Wohnung, gilt Folgendes:

- **Der pflegebedürftigen Person müssen 20 % des Ausgleichszulagenrichtsatzes verbleiben.**
- **Für den – in der bisherigen (Ehe)Wohnung lebenden – (Ehe)Partner ist der Ausgleichszulagenrichtsatz für alleinstehende Personen anzusetzen.**
 - **Sind die eigenen Einkünfte des zu Hause wohnenden (Ehe)Partners höher als der Ausgleichszulagenrichtsatz, besteht keine Unterstützungspflicht durch den zu pflegenden (Ehe)Partner.**
 - **Sind die eigenen Einkünfte des zu Hause wohnenden (Ehe)Partners geringer als der Ausgleichszulagenrichtsatz, besteht Unterstützungspflicht durch den zu pflegenden (Ehe)Partner nur im Differenzmaß.**
- **Jener Teil des Einkommens, der nach Abzug der o.a. Beträge verbleibt, ist für die Bestreitung der Pflegeheimkosten anzusetzen. Nur die Unterdeckung stellt bei den übrigen Angehörigen gegebenenfalls (zB im Falle eines Pflegeregresses) eine außergewöhnliche Belastung dar.**

Beispiel:

Die Pflegeheimkosten betragen € 28.000,00. Pflegegeld wird iHv € 12.800,00 gewährt. Das Einkommen beträgt € 24.400,00. Der zu Hause wohnende (Ehe)Partner verfügt über ein Einkommen iHv € 9.000,00.

Pflegeheimkosten		€ 28.000,00
- Haushaltersparnis € 156,96 x 12		€ 1.883,52
- Pflegegeld		€ 12.800,00
	Zwischensumme	€ 13.316,48
Einkommen Pflegling	€ 24.400,00	
20 % Ausgleichszulagenrichtsatz € 837,63 x 12 = € 10.051,56 davon 20 %	- € 2.010,31	
Unterstützung (Ehe)Partner: Ausgleichszulagenrichtsatz Alleinstehende € 837,63 x 12 = € 10.051,56 - Einkommen (Ehe)Partner € 9.000,--	- € 1.051,56	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 21.338,13	€ 21.338,13
Rest für kostentragenden Angehörigen		€ 0,00

12.8.15a Häusliche Betreuung

899

Bei einer Betreuung zu Hause sind die damit verbundenen Aufwendungen wie bei einer Heimbetreuung absetzbar, wenn ein behinderter Steuerpflichtiger iSd § 35 EStG 1988 nicht mehr fähig ist, den Haushalt selbst zu führen. Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf ist durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen. Dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege anfallenden Aufwendungen und Ausgaben, wie zum Beispiel Kosten für das Pflegepersonal, eventuelle Aufwendungen für die Vermittlungsorganisation sowie für Pflegehilfsmittel geltend gemacht werden. Diese Aufwendungen sind um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (zB Pflegegeld, Zuschuss zu den Betreuungskosten) zu kürzen.

Beispiel:

Eine betreuungsbedürftige Person mit Pflegestufe 5 erhält Pflegegeld in Höhe von 859,30 Euro monatlich. Sie wird von zwei selbständigen Betreuerinnen, die sich im 14-

Tage-Rhythmus abwechseln, betreut. Die Betreuerinnen erhalten neben einem Honorar (inkl. Fahrtkosten) von 700 Euro für 14 Tage auch Kost und Quartier.

<i>Honorar (inkl. Fahrtkostenersatz) für 13 mal 14 Tage</i>	<i>700 x 13</i>	<i>9.100,00</i>
<i>Sachbezug für 12 halbe Monate</i>	<i>98,10 x 12</i>	<i>1.177,20</i>
<i>Summe Aufwand für eine Betreuungsperson</i>		<i>10.277,20</i>
<i>Summe Aufwand für zwei Betreuungspersonen</i>		<i>20.554,40</i>
<i>abzüglich Pflegegeld (Stufe 5) jährlich</i>		<i>- 10.311,60</i>
<i>abzüglich Förderung für selbständig tätiges Betreuungspersonal (225 Euro/mtl.) jährlich</i>		<i>- 2.700,00</i>
<i>Außergewöhnliche Belastung</i>		<i>7.542,80</i>

Der die steuerfreien Zuschüsse übersteigende Betrag in Höhe von 7.542,80 Euro pro Kalenderjahr kann vom Betreuten, vom alleinverdienenden Ehepartner oder vom Ehepartner oder eingetragenen Partner, falls die Einkünfte der betreuten Person nicht mehr als 6.000 Euro jährlich betragen, ohne Abzug des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Zusätzlich können Aufwendungen für Hilfsmittel, sowie Kosten der Heilbehandlung (Arztkosten, Hilfsmittel, Medikamente) als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.

Bezieht die zu betreuende Person kein oder ein zu niedriges eigenes Einkommen, kann die unterhaltsverpflichtete Person, die die Aufwendungen trägt, diese als außergewöhnliche Belastung geltend machen (**bei vorhandenem Vermögen** siehe Rz-832-Rz 823). In diesem Fall erfolgt jedoch die Kürzung um den Selbstbehalt.

899a

Soweit die Übernahme von Pflegekosten für andere Personen nicht eine Gegenleistung darstellt (siehe Rz 823 und Rz 869), ist eine Kostenübernahme durch Angehörige (rechtliche oder sittliche Verpflichtung, siehe Rz 887a) dann möglich, wenn das Einkommen gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 (siehe Rz 887a) der pflegebedürftigen Person hierfür nicht ausreicht. Pflegebedingte Geldleistungen

(zB Pflegegeld, Zuschuss zur häuslichen Betreuung) sind vorrangig zur Gänze zur Deckung der pflegebedingten Kosten heranzuziehen.

Wird eine alleinstehende pflegebedürftige Person zu Hause betreut, gilt Folgendes:

- Der pflegebedürftigen Person muss der Ausgleichszulagenrichtsatz für alleinstehende Personen verbleiben. Der Rest ist für die Bestreitung der Pflegekosten zu verwenden.
- Eine etwaige Unterdeckung stellt bei den übrigen Angehörigen gegebenenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar.

Beispiel:

Die Kosten für die häusliche Betreuung betragen € 24.000,00. An Ersätzen wird gewährt: Pflegegeld iHv € 12.800,00 und Pflegezuschuss iHv € 6.600,00. Das Einkommen beträgt € 12.000,00.

Pflegekosten f. 24 Stundenbetreuung		€ 24.000,00
- Pflegezuschuss		€ 6.600,00
- Pflegegeld		€ 12.800,00
	Zwischensumme	€ 4.600,00
Einkommen Pflegling	€ 12.000,00	
Ausgleichszulagenrichtsatz alleinstehende Personen € 837,63 x 12 = € 10.051,56	- € 10.051,56	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 1.948,44	€ 1.948,44
Rest für kostentragenden Angehörigen		€ 2.651,56

Ist eine pflegebedürftige Person verheiratet/lebt in Partnerschaft und wird zu Hause betreut, gilt Folgendes:

- Es kommt die Regelung der Rz 870 zur Anwendung. Die das steuerliche Existenzminimum übersteigenden Einkommensteile sind für die Bestreitung der Pflegekosten zu verwenden.
- Ein etwaiger Fehlbetrag kann vom (Ehe)Partner abgesetzt werden.

- Eine etwaige Unterdeckung stellt bei den übrigen unterhaltsverpflichteten Personen gegebenenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar.

Beispiel:

Die Kosten für die häusliche Betreuung betragen € 24.000,00. An Ersätzen wird gewährt: Pflegegeld iHv € 12.800,00 und Pflegezuschuss iHv € 6.600,00. Das Einkommen beträgt € 12.000,00. Der (Ehe)Partner verfügt über ein Einkommen iHv € 32.000,00.

Pflegekosten f. 24 Stundenbetreuung		€ 24.000,00
- Pflegezuschuss		€ 6.600,00
- Pflegegeld		€ 12.800,00
	Zwischensumme	€ 4.600,00
Einkommen Pflegling	€ 12.000,00	
Steuerliches Existenzminimum gem. Rz 870 (Unterhaltsergänzungsanspruch)	- € 11.000,00	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 1.000,00	€ 1.000,00
Rest für (Ehe)Partner		€3.600,00

Für den Fall, dass die pflegebedürftige Person zu Hause in der gemeinsamen (Ehe)Wohnung lebt, die sich im gemeinsamen Eigentum der (Ehe)Partner befindet, ist selbst dann wenn der Partner als potentieller Erbe feststeht, diesem keine gesteigerte Leistungsfähigkeit zuzurechnen. Die Wohnung stellt kein verwertbares Vermögen dar (siehe Rz 823), da diese Wohnung auch in Zukunft nur dessen „Wohnbedürfnis“ dient. Der (Ehe)Partner, der in der Wohnung weiterhin lebt, kann daher einen etwaigen Fehlbetrag als außergewöhnliche Belastung abziehen (unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes).

Wohnt eine pflegebedürftige Person zu Hause und verfügt über ein unentgeltliches Wohnrecht (eingeräumt von einer anderen Person, als dem (Ehe)Partner), gilt Folgendes:

- Da die wesentlichen Lebenshaltungskosten durch das Wohnrecht abgedeckt sind, müssen der pflegebedürftigen Person - in Anlehnung an

die Regelungen für Pflegeheimbewohner - 20 % des Ausgleichszulagenrichtsatzes für alleinstehende Personen verbleiben.

- Der Rest des Einkommens ist für die pflegebedingten Kosten anzusetzen.
- Nur ein etwaiger Überhang an Pflegekosten kann von unterhaltsverpflichteten Angehörigen steuerlich abgesetzt werden.

Beispiel:

Die Kosten für die häusliche Betreuung betragen € 30.000,00. An Ersätzen wird gewährt: Pflegegeld iHv € 12.800,00 und Pflegezuschuss iHv € 6.600,00. Der zu pflegenden Person wurde ein unentgeltliches Wohnrecht einschließlich Verpflegung eingeräumt. Das Einkommen beträgt € 12.000,00.

Pflegekosten f. 24 Stundenbetreuung		€ 30.000,00
- Pflegezuschuss		€ 6.600,00
- Pflegegeld		<u>€ 12.800,00</u>
	Zwischensumme	€ 10.600,00
Einkommen Pflegling	€ 12.000,00	
20 % Ausgleichszulagenrichtsatz € 837,63 x 12 = € 10.051,56 davon 20 %	- <u>€ 2.010,31</u>	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 9.989,69	<u>€ 9.989,69</u>
Rest für kostentragenden Angehörigen		€ 610,31

26. In der Rz 868 wird ergänzt, dass bei übernommenen Mehraufwendungen für den behinderten (Ehe)Partner kein Selbstbehalt zum Ansatz kommt, wenn der Ehepartner/ eingetragene Partner im Kalenderjahr Einkünfte von weniger als 6.000 € erzielt

12.6.2 Abzugsfähige Unterhaltsaufwendungen (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988)

868

Unterhaltsleistungen sind nur dann steuerlich absetzbar, wenn sie beim Berechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Derart berücksichtigungsfähige Zahlungen unterliegen nur dem Selbstbehalt des Verpflichteten (§ 34 Abs. 4 EStG 1988). Darunter fallen insbesondere Krankheitskosten oder die Kosten für die Beseitigung von Katastrophenschäden, die für einkommenslose bzw. einkommensschwache Angehörige übernommen werden. Kosten der auswärtigen Berufsausbildung von Kindern (siehe Rz 873 ff). Mehraufwendungen für behinderte Personen (siehe Rz 857 ff) im Sinne des § 8 Abs. 4 FLAG 1967 sowie Aufwendungen für die Beseitigung von Katastrophenschäden, die für Unterhaltsberechtigte übernommen werden, die den Alleinverdienerabsetzbetrag vermitteln oder Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 sind (siehe Rz 838a), sind von einer Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG 1988 ausgenommen.

Steht kein Alleinverdienerabsetzbetrag zu, ist der Steuerpflichtige aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner und lebt vom (Ehe)Partner nicht dauernd getrennt und erzielt der (Ehe)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG von höchstens 6.000 Euro jährlich, kommt für übernommene Mehraufwendungen für den behinderten (Ehe)Partner kein Selbstbehalt zum Ansatz.

27. In der Rz 839c wird betreffend Zuständigkeit zur Feststellung einer Erwerbsminderung ein Verweis auf eine, die Regelung des § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestätigende, OGH-Entscheidung aufgenommen

839c

Der Grad der Behinderung wird durch ärztliche Sachverständige des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen festgestellt.

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

Eine Bindungswirkung an ausländische Bescheide betreffend Behinderteneinstufung besteht nicht. Zur Erlangung einer Begünstigung nach dem BEinstG ist es erforderlich, in Österreich neuerlich die Feststellung der Behinderteneigenschaft zu beantragen (OGH 05.04.2013, 8 ObA 50/12d).

28. Die Rz 873, Rz 875 und Rz 876 werden im Hinblick auf die zunehmende Internationalisierung und dem insbesondere damit einhergehenden besonderen Bedarf am Erwerb von Fremdsprachenkompetenzen sowie auf Grund der Judikatur des VwGH und der Entscheidungspraxis des UFS geändert

12.7 Auswärtige Berufsausbildung eines Kindes (§ 34 Abs. 8 EStG 1988)

12.7.1 Allgemeines

873

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Voraussetzung ist ferner, dass die Absicht besteht, durch ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen (vgl. dazu VwGH 20.6.2000, 98/15/0001). Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen wird die außergewöhnliche Belastung durch einen Pauschbetrag von 110 Euro monatlich (1.320 Euro jährlich) berücksichtigt. Die Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten ist unzulässig (vgl. dazu VwGH 24.2.2000, 96/15/0187). Der Pauschbetrag ist nicht um den Selbstbehalt zu kürzen (vgl. dazu VwGH 31.10.2000, 95/15/0196; siehe dazu auch Rz 836). § 34 Abs. 8 EStG 1988 stellt eine Spezialnorm gegenüber den allgemeinen Bestimmungen des § 34 Abs. 7 EStG 1988 dar, sodass die Gewährung des Freibetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht auf Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 eingeschränkt wird (also nicht eingeschränkt auf die Zeit des Bezuges von Familienbeihilfe; **vgl. VwGH 26.06.2013, 2012/13/0076**). Sofern mit einem erfolgreichen Abschluss innerhalb der doppelten durch Gesetz oder Verordnung festgelegten Studiendauer gerechnet werden kann, bestehen gegen die Gewährung des Freibetrages keine Bedenken.

12.7.2 Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung

875

Zu den Voraussetzungen für den Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gehört es nicht, dass sich der Steuerpflichtige den Aufwendungen aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Prüfung beschränkt sich in diesem Punkt auf den in § 34 Abs. 8 EStG 1988 verselbständigten Teilaspekt des Fehlens einer "entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit" im Einzugsbereich des Wohnortes, ohne dass das Erfordernis einer daraus resultierenden rechtlichen oder sittlichen Pflicht zur Finanzierung der auswärtigen Ausbildung gesondert zu prüfen wäre (vgl. VwGH 26.06.2013, 2012/13/0076).

Mehraufwendungen, die durch einen auswärtigen Schulbesuch oder durch ein auswärtiges Studium entstanden sind, sind **gelten** dann nicht **zwangsläufig als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs. 8 EStG 1988**, wenn dieser Schulbesuch oder dieses Studium bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Schule oder Universität absolviert werden kann (vgl. dazu VwGH 31.3.1987, 86/14/0137; zum Studium siehe insb. auch Rz 876). **In Fällen, in denen eine öffentliche Schule am Wohnort des Steuerpflichtigen besteht, müssen besondere Gründe einen auswärtigen Schulbesuch als geboten erscheinen lassen (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0069).**

Bei Auslegung der Voraussetzung "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" wird nach der Rechtsprechung auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abgestellt. Dies gilt nicht nur für die Ausbildung an einer Hochschule, sondern an einer Schule schlechthin. "Entsprechend" ist sohin nicht im Sinne von "gleich", sondern von "gleichwertig" zu verstehen (zB VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058 zu Gleichwertigkeit trotz unterschiedlicher Unterrichtsmethodik und spezieller Zielsetzungen, UFS 19.6.2007, RV/0542-G/05 zu Gleichwertigkeit trotz musischer oder sportlicher Schwerpunktsetzungen).

Von Gleichwertigkeit ist nicht auszugehen, wenn mit der auswärtigen Berufsausbildung über das Erreichen des grundsätzlichen Ausbildungszieles (zB Reifeprüfung) eine weitere Berufsausbildung absolviert wird, die an der im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Schule oder Universität nicht angeboten wird (zB UFS 5.2.2013, RV/1576-W/10 betreffend Zusatzausbildungen zum "Fit-

Lehrwart" und zum "Snowboardbegleitlehrer" an einem Realgymnasium mit sportlichem Schwerpunkt).

Ein praxisbezogenes dreijähriges Bachelorstudium ist mit einem um Jahre längeren, stärker wissenschaftsbezogenen Diplomstudium nicht im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 vergleichbar (VwGH 26.06.2013, 2012/13/0077).

Von einer auswärtigen Berufsausbildung im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 ist ferner auszugehen, wenn damit die Der Grundsatz der Berücksichtigung des Kindeswohls verlangt, dass je größer eine besondere Begabung des Kindes und je besser die wirtschaftliche Situation des Unterhaltspflichtigen ist, dem Kind auch eine besondere, auswärtige Ausbildungs- bzw. Entfaltungsmöglichkeit zu finanzieren sein wird, **besondere Begabung des Kindes speziell gefördert wird und auf Grund der begleitenden Umstände ein Abzielen auf eine Berufsausübung in diesem Schwerpunktbereich offenkundig ist** (zB der Besuch einer auswärtigen Skihandelsschule, obwohl sich eine Handelsschule im Einzugsbereich befindet, VwGH 11.5.1993, 91/14/0085 **betreffend Skihandelsschule, VwGH 22.11.2012, 2010/15/0069 betreffend Golf-HAK, UFSL 1.3.2013, RV/0882-L/11 betreffend Polytechnische Schule mit Schischwerpunkt "Nordischer Bereich", UFS 23.1.2013, RV/3157-W/10 betreffend Kooperationsschule mit einem Fußballbundesligaverein**). Aber nicht jeder Vorteil, den Eltern ihren Kindern angedeihen lassen, führt zu zwangsläufigen Kosten für die Eltern. Es ist durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltspflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen, zB für die Ausbildung eines Kindes zum Instrumentalsolisten an einer ausländischen Hochschule (VwGH 11.5.1993, 90/14/0105). Auch unter Berücksichtigung einer grundsätzlich freien Berufswahl sind die Eltern (im Rahmen ihrer rechtlichen Unterhaltspflicht) nicht verpflichtet, ihrem Kind jeden mit hohen Kosten verbundenen, speziellen Ausbildungswunsch zu erfüllen (VwGH 11.5.1993, 91/14/0054, betr. die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Eltern übersteigende Kosten für ein Footballstudium an einem amerikanischen College).

876

Wird eine Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes nur deswegen nicht wahrgenommen, weil qualitative Schwerpunkte (bestimmte Prüfungen sind "schwieriger", die Teilnahme an Seminaren erfordert eine bestimmte Qualifikation) gesetzt werden, sind aber die Lehrinhalte und der Ausbildungsabschluss grundsätzlich gleich, liegt keine

~~Zwangsläufigkeit vor und es besteht kein Anspruch auf den Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988. Muss allerdings eine Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Einzugsbereiches deswegen in Anspruch genommen werden, weil ein Zugang im Einzugsbereich nicht möglich ist (zB infolge besonderer Zugangsbeschränkungen oder eines strengen Auswahlverfahrens; VwGH 25.09.2002, 98/13/0167) liegt Zwangsläufigkeit vor und steht der Freibetrag zu.~~

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

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

Wird eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit nicht im Einzugsbereich des Wohnortes, jedoch im Inland als auch im Ausland angeboten, steht der Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 ~~sowohl für das Inland als auch für das Ausland zu.~~ **unabhängig davon zu, ob die Ausbildung im Inland oder im Ausland absolviert wird.**

Wird eine Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Einzugsbereiches **an einer Bildungseinrichtung im Ausland** im Rahmen von institutionell (geförderten) Austauschprogrammen (zB Erasmus, Comenius) an einer ausländischen Ausbildungsstätte in Anspruch genommen, **ist** steht angesichts des Umstandes der Förderung (wobei die Förderung nicht zwangsläufig mit einer direkten finanziellen Unterstützung des Studenten verbunden sein muss) für den Zeitraum des Auslandsaufenthaltes der Freibetrag gemäß ~~§ 34 Abs. 8 EStG 1988 zu.~~ **zusätzlichen interkulturellen Bildung (zB Kenntnisse der wirtschaftlichen, gesellschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse des Landes) von besonderen Gründen auszugehen, die den auswärtigen Schul- oder Studienaufenthalt im Hinblick auf die zunehmende Internationalisierung als geboten erscheinen lassen.** Der Umstand der Fremdsprachigkeit alleine vermittelt noch nicht den Anspruch auf den Freibetrag.

29. In der Rz 992b werden Studien-, Lehr- oder Stundenpläne von Bildungsmaßnahmen, die im Auftrag des Arbeitsmarktservice durchgeführt werden, ergänzt.

992b

Als vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne gelten:

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

Den genannten Studien-, Lehr- oder Stundenplänen liegt ein bestimmtes Ausbildungsziel zu Grunde. Der Vortragende hat sich an diesem Ausbildungsziel zu orientieren und seinen Vortrag darauf abzustimmen. Er ist insoweit an die Vorgaben des jeweiligen Lehrplanes gebunden.

30. Die Rz 997 wird präzisiert

15.4.5.25 Ordensangehörige, Geistliche

997

Bezüge, die einem katholischen Weltgeistlichen bzw. einem evangelischen Geistlichen für die Ausübung der seelsorgerischen Tätigkeit von der vorgesetzten Kirchenbehörde gewährt werden, stellen - abgeleitet aus dem Rechtsverhältnis zwischen dem Geistlichen und der Kirchenbehörde – **grundsätzlich** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

~~Daneben kann ein Weltgeistlicher in Zusammenhang mit seiner Pfarrtätigkeit noch andere Einkünfte erzielen, die nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören (zB~~

Erträge von Pfründen, die dem Pfründeninhaber zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes zukommen).

Bei Priestern (Pfarrer und Pfarrmoderatoren), die auf Grund einer Investitur in den Besitz des Kirchenamtes und in den Genuss der Pfründe instituiert sind, sind die daraus resultierenden Einkünfte der jeweiligen Einkunftsart zuzurechnen (zB Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte, die dem Pfründeninhaber zur Bestreitung des Lebensunterhaltes zukommen wie die Kongrua-Ergänzung).

Werden Angehörige geistlicher Orden zu Dienstleistungen an weltlichen Einrichtungen (zB Abstellung von Ordensschwestern zur Krankenpflege an ein Spital einer Gebietskörperschaft) abgestellt, so wird im Regelfall ein Dienstverhältnis zwischen den abgestellten Ordensangehörigen und der ihre Dienste in Anspruch nehmenden Einrichtung nicht begründet (Gestellungsvertrag). Diese generelle Regelung gilt jedoch dann nicht, wenn Ordensangehörige namentlich für bestimmte Funktionen bestellt werden und das Entgelt für die von ihnen erbrachten Leistungen im Hinblick auf diese individuelle Tätigkeit gezahlt wird. Dies gilt vor allem für die Fälle, in denen Ordensangehörige als Hochschullehrer bestellt werden. Die Rechtsbeziehungen beschränken sich hier nämlich nicht auf die Unterrichtsbehörde und den entsendenden Orden, sondern erfassen den entsandten Ordensangehörigen selbst, da eine ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis begründende Bestellung hinzukommt. Soweit daher ein Individualantrag vorliegt, der zur Folge hat, dass ein Ordensangehöriger außerhalb des Ordens beruflich tätig wird, muss daraus das Bestehen eines Dienstverhältnisses abgeleitet werden.

31. Die Rz 1066a wird aufgrund einer Aussage in der EAS 3331 konkretisiert

1066a

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

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

Ist allerdings eine einzelne Sonderzahlung aufgrund eines DBA bezüglich des Besteuerungsrechts nach dem Kausalitätsprinzip teilweise dem Inland und teilweise dem Ausland zuzuordnen, sind die im Inland bzw. im Ausland steuerpflichtigen Bezüge den festen Steuersätzen gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 im jeweiligen (prozentuellen) Ausmaß zuzuordnen. (vgl. EAS 3331)

32. In der Rz 1109 werden Werte aktualisiert

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

1109

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

Jahr	Höhe des Barwertes in Euro
2006	9.900
2007	9.900
2008	10.200
2009	10.500
2010	10.500
2011	10.800
2012	11.100
2013	11.400
2014	11.400

Der Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz stellt eine Freigrenze dar.

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

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

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

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

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

33. Die Rz 1396 wird aufgrund der Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Investmentfondsgesetzes 2011 geändert und die RZ 1396a neu eingefügt (BGBl. I Nr. 156/2013)

41.12 Zukunftsvorsorgeeinrichtungen (§ 108h EStG 1988)

1396

Rechtslage bis 31.07.2013

Als Zukunftsvorsorgeeinrichtungen kommen Institutionen für Veranlagungen in Pensionsinvestmentfonds, in Betriebliche Vorsorgekassen sowie in Pensionszusatzversicherungen in Betracht, sofern sie die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen:

- Für Vertragsabschlüsse nach dem 31. Dezember 2009 hat die Veranlagung nach dem Lebenszyklusmodell zu erfolgen. Das Lebenszyklusmodell berücksichtigt, dass mit

steigendem Lebensalter die Sicherheit der Veranlagung im Vordergrund steht und daher mit steigendem Lebensalter die gesetzlich vorgeschriebene Mindest-Aaktienquote sinkt. Der Mindest-Aaktienanteil beträgt bis zum 45. Lebensjahr 30%, ab dem 45. Lebensjahr sinkt der Mindest-Aaktienanteil auf 25% und ab Überschreiten des 55. Lebensjahres beträgt die gesetzlich vorgeschriebene Mindest-Aaktienquote nur noch 15%.

- Für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Jänner 2010 beträgt der Mindest-Aaktienanteil 30%. Die Absenkung der Aktienquote von 40% auf 30% sowie deren Berechnung sind ab 1. Jänner 2009 anzuwenden. Der Steuerpflichtige kann durch eine unwiderrufliche Erklärung auf das Lebenszyklusmodell umsteigen, wobei der Wechsel keine Vertragsnovation darstellt und alle Begünstigungen erhalten bleiben.
- Der Modus für die Berechnung der Aktienquote ist gesetzlich determiniert. Die zur Mindestaktienquote zählenden Aktien müssen weiters an Börsen kapitalschwächerer EWR-Mitgliedsstaaten erstzugelassen sein und in Österreich öffentlich angeboten werden (siehe InvFR 2008 Rz 29).
- Es dürfen keine Gewinne ausgeschüttet werden.
- Der Rechtsträger oder ein zur Abgabe einer Garantie berechtigtes Kreditinstitut aus dem EWR Raum muss eine Kapitalgarantie abgeben, die zumindest die vom Steuerpflichtigen eingezahlten Beiträge zuzüglich der dafür gutgeschriebenen Prämien umfasst. Zum Erlöschen dieser Kapitalgarantie bei Auszahlung der Beiträge nach Ablauf der zehnjährigen Bindungsfrist siehe Rz 1391.
- Im Falle des Wechsels von einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung in eine andere Zukunftsvorsorgeeinrichtung gilt der überwiesene Betrag als Einmalerlag und ist von der Kapitalgarantie umfasst.

Rechtslage ab 01.08.2013

Als Zukunftsvorsorgeeinrichtungen kommen Institutionen für Veranlagungen in Pensionsinvestmentfonds, in Betriebliche Vorsorgekassen sowie in Pensionszusatzversicherungen in Betracht, sofern sie die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen:

- **Für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Jänner 2010 beträgt der Mindestaktienanteil 30%.**
- Für Vertragsabschlüsse **nach zwischen** dem 31. Dezember 2009 **und dem 1. August 2013 sowie für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Jänner 2010, wenn eine**

Erklärung gem. § 108h Abs. 1 Z 2 lit b. in der Fassung BGBl. I Nr. 151/2009

abgegeben worden ist, hat die Veranlagung nach dem Lebenszyklusmodell zu erfolgen. Das Lebenszyklusmodell berücksichtigt, dass mit steigendem Lebensalter die Sicherheit der Veranlagung im Vordergrund steht und daher mit steigendem Lebensalter die gesetzlich vorgeschriebene Mindest-Aaktienquote sinkt. Der Mindest-Aaktienanteil beträgt bis zum 45. Lebensjahr 30%, ab dem 45. Lebensjahr sinkt der Mindest-Aaktienanteil auf 25% und ab Überschreiten des 55. Lebensjahres beträgt die gesetzlich vorgeschriebene Mindest-Aaktienquote nur noch 15%.

- ~~Für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Jänner 2010 beträgt der Mindest-Aktienanteil 30%. Die Absenkung der Aktienquote von 40% auf 30% sowie deren Berechnung sind ab 1. Jänner 2009 anzuwenden. Der Steuerpflichtige kann durch eine unwiderrufliche Erklärung auf das Lebenszyklusmodell umsteigen, wobei der Wechsel keine Vertragsnovation darstellt und alle Begünstigungen erhalten bleiben.~~

- Für Vertragsabschlüsse nach dem 31. Juli 2013 beträgt die Mindestaktienquote zwischen 15% und 60%, wenn zum 31. Dezember des Vorjahres das 50. Lebensjahr noch nicht vollendet wurde. Wurde das 50. Lebensjahr am 31. Dezember des Vorjahres vollendet, beträgt die Mindestaktienquote zwischen 5% und 50%.

Von diesen Aktien müssen mindestens 60% an bestimmten Börsen der EU oder des EWR erstzugelassen sein.

Auf zu diesem Zeitpunkt bestehende Vertragsabschlüsse hat die Neuregelung grundsätzlich keine Auswirkungen. Der Steuerpflichtige kann bis zum Ablauf der vertraglich vereinbarten Laufzeit durch eine unwiderrufliche Erklärung auf das Modell für Vertragsabschlüsse nach dem 31. Juli 2013 umsteigen, wobei der Wechsel keine Vertragsnovation darstellt und alle Begünstigungen erhalten bleiben (§ 108h Abs. 1 Z 2 EStG 1988).

- Der Modus für die Berechnung der Aktienquote ist gesetzlich determiniert. Die zur Mindestaktienquote zählenden Aktien müssen weiters an Börsen kapitalschwächerer EWR-Mitgliedsstaaten erstzugelassen sein und in Österreich öffentlich angeboten werden (siehe InvFR 2008 Rz 29).
- Es dürfen keine Gewinne ausgeschüttet werden.

- Der Rechtsträger oder ein zur Abgabe einer Garantie berechtigtes Kreditinstitut aus dem EWR Raum muss eine Kapitalgarantie abgeben, die zumindest die vom Steuerpflichtigen eingezahlten Beiträge zuzüglich der dafür gutgeschriebenen Prämien umfasst. Zum Erlöschen dieser Kapitalgarantie bei Auszahlung der Beiträge nach Ablauf der zehnjährigen Bindungsfrist siehe Rz 1391.
- Im Falle des Wechsels von einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung in eine andere Zukunftsvorsorgeeinrichtung gilt der überwiesene Betrag als Einmalerlag und ist von der Kapitalgarantie umfasst.

1396a

Bei Vertragsabschlüssen nach dem 31. Juli 2013 haben Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem EWR-Vertragsstaat (Rentenversicherungen) den Steuerpflichtigen vor Abgabe seiner Vertragserklärung schriftlich zu informieren über:

- **die Höhe der in den Beiträgen enthaltenen Kosten,**
- **mögliche sonstige Kosten, insbesondere Kosten, die einmalig oder aus besonderem Anlass entstehen können und Kosten, die für eine prämienfreie Vertragsführung verrechnet werden,**
- **den Betrag, der veranlagt wird und veranlagt bleibt, unter Angabe der jeweiligen Laufzeit,**
- **die gesetzlichen Vorgaben zur Veranlagung sowie zur Veranlagung in Aktien,**
- **die Veranlagungsstrategie, die Art der Zusammensetzung der Kapitalanlagen und deren Auswirkungen auf den konkreten Vertrag, insbesondere die damit verbundenen Chancen und Risiken sowie die allfällige Möglichkeit zum Einsatz von Absicherungsinstrumenten und die damit verbundenen Vor- und Nachteile und**
- **die Rechnungsgrundlagen (Sterbetafel, Rechnungszins) zur Berechnung einer allfälligen Rente und die damit verbundenen Chancen und Risiken; insbesondere ist der Steuerpflichtige darüber zu informieren, ob die Höhe der Rentenzahlungen garantiert ist.**

Für Betriebliche Vorsorgekassen gelten die Informationspflichten (mit Ausnahme der Informationspflicht über die Rechnungsgrundlagen) sinngemäß.3

34. In Rz 1409 wird die Liste der Entwicklungsländer aktualisiert

42.4b Liste der Entwicklungsländer ("DAC-List of ODA Recipients")

1409

Am wenigsten entwickelte Länder	Andere einkommensschwache Länder	Länder mit mittlerem Einkommensniveau (unterer Bereich) und andere Gebiete	Länder mit mittlerem Einkommensniveau (oberer Bereich) und andere Gebiete
Afghanistan	Kenia	Armenien	Albanien
Angola	Korea, Dem. Rep.	Belize	Algerien
Bangladesch	Kirgisistan	Bolivien	Anguilla
Benin	Südsudan	Kamerun	Antigua und Barbuda
Bhutan	Tadschikistan	Kap Verde	Argentinien
Burkina Faso	Simbabwe	Kongo, Rep.	Aserbaidshan
Burundi		Elfenbeinküste	Weißrussland
Kambodscha		Ägypten	Bosnien und Herzegowina
Zentral Afrikanische Rep.		El Salvador	Botswana
Tschad		Fidschi	Brasilien
Komoren		Georgien	Chile
Demokratische Rep.		Ghana	China
Kongo		Guatemala	Kolumbien
Dschibuti		Guyana	Cook Inseln
Äquatorial Guinea		Honduras	Costa Rica
Eritrea		Indien	Kuba
Äthiopien		Indonesien	Dominica
Gambia		Irak	Dominikanische Republik
Guinea		Kosovo	Ecuador
Guinea-Bissau			Ehemalige Jugoslawische Republik

Haiti		Marshallinseln	Mazedonien
Kiribati		Mikronesien, Föderierte Staaten	Gabun
Laos		Moldawien	Grenada
Lesotho		Mongolei	Iran
Liberia		Marokko	Jamaika
Madagaskar		Nicaragua	Jordanien
Malawi		Nigeria	Kasachstan
Mali		Pakistan	Libanon
Mauretanien		Papua-Neuguinea	Libyen
Mosambik		Paraguay	Malaysia
Myanmar		Philippinen	Malediven
Nepal		Sri Lanka	Mauritius
Niger		Swasiland	Mexiko
Ruanda		Syrien	Montenegro
Samoa		Tokelau	Montserrat
São Tomé und Príncipe		Tonga	Namibia
Senegal		Turkmenistan	Nauru
Sierra Leone		Ukraine	Niue
Salomoninseln		Usbekistan	Palau
Somalia		Vietnam	Panama
Sudan		Westjordanland und Gazastreifen	Peru
Südsudan			Serbien
Tansania			Seychellen
Osttimor			Südafrika
Togo			St. Helena
Tuvalu			St. Kitts und Nevis
Uganda			St. Lucia
Vanuatu			St. Vincent und die Grenadinen
Jemen			Suriname

Sambia			Thailand Tunesien Türkei Uruguay Venezuela Wallis und Futuna
--------	--	--	---

ENTWURF