

LStR-Wartungserlass 2020

Begutachtungsentwurf

Im Rahmen der laufenden Wartung 2020 werden gesetzliche Änderungen aufgrund des 3. COVID-19-Gesetzes (BGBl. I Nr. 23/2020), des 18. COVID-19-Gesetzes (BGBl. I Nr. 44/2020), des 19. COVID-19-Gesetzes (BGBl. I Nr. 48/2020), des Konjunkturstärkungsgesetzes 2020 – KonStG 2020 (BGBl. I Nr. 96/2020), des Bundesgesetzes über die Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge, des Einkommensteuergesetzes 1988, des Kommunalsteuergesetzes 1993, des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes, des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes und des Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetzes (BGBl. I Nr. 54/2020), des COVID-19-Förderprüfungsgesetzes (BGBl. I Nr. 44/2020), der Änderung der Sachbezugswerteverordnung (BGBl. II Nr. 221/2020), höchstgerichtliche Entscheidungen, redaktionelle und sonstige Aktualisierungen sowie aktualisierte Effektivtabellen 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 2020 sind bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, soweit nichts Anderes geregelt ist bzw. soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 BAO dar.

Inhalt

1.	In Rz 30 werden Leistungen des Sozial- und Weiterbildungsfonds ergänzt	4
2.	Die Rz 92l wird zur Ausnahmeregelung für Sportstätten in der COVID-19-Krise (BGBl. I Nr. 44/2020) neu eingefügt.....	4
3.	Rz 94 bis 96 und 98 werden aufgrund des 19. COVID-19-Gesetzes (BGBl. I Nr. 48/2020) geändert und die Info des BMF vom 12.05.2020 (2020-0.092.779) sowie Aktualisierungen eingearbeitet.....	5
4.	Die Rz 112g wird betreffend Bonuszahlungen aufgrund der COVID-19-Krise neu eingefügt (BGBl. I Nr. 23/2020).....	8
5.	Rz 114 und 116 werden auf Grund der VwGH- und BFG-Rechtsprechung zur Hochrechnung bei Bildungsteilzeitgeld ergänzt	9
6.	Die Rz 118b wird an die aktuelle VwGH-Rechtsprechung (Ro 2018/13/0009 vom 22.06.2020) angepasst.....	11
7.	Die Rz 174c wird aufgrund der Änderung der Sachbezugswerteverordnung (BGBl. II Nr. 221/2020) neu eingefügt.....	12
8.	In Rz 235 wird die degressive Absetzung für Abnutzung ergänzt (BGBl. I Nr. 96/2020)	12
9.	Die Rz 250b wird betreffend Pendlerpauschale in der COVID-19-Krise neu eingefügt und Rz 252a ergänzt (BGBl. I Nr. 23/2020).....	13
10.	Die Rz 259a wird aufgrund der BFG-Rechtsprechung ergänzt	15
11.	Die Rz 340 wird hinsichtlich Tablets klarstellend ergänzt.....	17
12.	Die Rz 345 wird in Bezug auf die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes im Sinne der aktuellen Rechtsprechung (zB VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016) ergänzt	17
13.	Die Rz 385 wird an die EStR 2000 angepasst und Aussagen zur Rechtslage bis 2011 werden gestrichen	19
14.	Rz 670 wird aufgrund der VwGH-Judikatur (Ra 2018/13/0061 vom 22.06.2020) geändert	21
15.	In Rz 767 wird die erste Tarifstufe aktualisiert (BGBl. I Nr. 96/2020).....	21
16.	Die Rz 770b wird zum nachträglichen Verzicht auf den Familienbonus Plus neu eingefügt (BGBl. I Nr. 96/2020).....	23
17.	In Rz 808 wird der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag geändert (BGBl. I Nr. 96/2020)	24
18.	In Rz 811 wird die SV-Rückerstattung betreffend Verkehrsabsetzbetrag und Ausgleichszulagen aktualisiert (BGBl. I Nr. 96/2020)	25
19.	Die Rz 902 wird aufgeteilt in Rz 902 bis 902e und in Bezug auf Heilpraktiker aufgrund der BFG-Judikatur entsprechend klargestellt	27

20. Rz 905a samt Überschrift wird an die aktuelle Diktion der Sachwalterschaft angepasst.	30
21. Rz 1060 und 1067 werden betreffend Lohnzettel bei Arbeitgeberwechsel ergänzt....	30
22. Die Rz 1062a und Rz 1193c werden betreffend COVID-19-Kurzarbeit neu eingefügt (BGBl. I Nr. 96/2020)	31
23. Rz 1118 wird im Hinblick auf Sonderzahlungen von Grenzgängern aufgrund der Judikatur zu sonstigen Bezügen (VwGH 25.07.2018, Ro 2017/13/0005) klargestellt.....	32
24. Rz 1123 und 1124 werden aufgrund der VwGH-Rechtsprechung (Ra 2019/13/0093 vom 14.5.2020) geändert.....	34
25. Rz 1132b wird nach 1132a betreffend Zulagen und Zuschläge während der COVID-19- Krise neu eingefügt (BGBl. I Nr. 23/2020).....	35
26. Rz 1182 und 1182a werden aufgrund VwGH 12.06.2019, Ro 2016/13/0005, geändert.	35
27. Rz 1235a, 1239, 1239a und 1239c werden an die neue Rechtslage zur PLB angepasst (BGBl. I Nr. 54/2020 und BGBl. I Nr. 98/2020)	37
28. Rz 1239d wird zur Prüfung von Kurzarbeitsbeihilfen neu eingefügt (BGBl. I Nr. 44/2020)	40
29. In Rz 1396 wird die Rechtslage bis 2013 gestrichen und ein Verweis aktualisiert	40
30. In Rz 1406 werden Effektiv-Tabellen aufgrund der Senkung des Eingangsteuersatzes aktualisiert	43
31. Rz 1406a wird aufgrund der VwGH-Judikatur geändert und ein Verweis in Rz 53 ergänzt.....	48

1. In Rz 30 werden Leistungen des Sozial- und Weiterbildungsfonds ergänzt

30

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

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

Zuschüsse und sonstige Leistungen des Sozial- und Weiterbildungsfonds (§ 22a AÜG) sind gemäß § 22c Abs. 3 AÜG kein Entgelt im Sinne des § 49 ASVG und steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988.

2. Die Rz 92I wird zur Ausnahmeregelung für Sportstätten in der COVID-19-Krise (BGBl. I Nr. 44/2020) neu eingefügt

92I

Für Einsatztage, die aufgrund der COVID-19-Krise nicht stattfinden konnten (zB Sportstätten gesperrt, kein gemeinsames Training oder kein gemeinsamer

Wettkampf), können im Kalenderjahr 2020 pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 erfüllen, weiterhin steuerfrei an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (z.B. Trainer, Masseur) ausgezahlt werden (§ 124b Z 352 EStG 1988).

3. Rz 94 bis 96 und 98 werden aufgrund des 19. COVID-19-Gesetzes (BGBl. I Nr. 48/2020) geändert und die Info des BMF vom 12.05.2020 (2020-0.092.779) sowie Aktualisierungen eingearbeitet

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

94

Gutscheine für Mahlzeiten bleiben bis zu einem Wert von ~~4,40~~ **8 Euro (bis 30.06.2020 4,40 Euro)** pro Arbeitstag steuerfrei, wenn die Gutscheine nur am Arbeitsplatz oder in einer Gaststätte (**Rz 96**) zur dortigen Konsumation eingelöst werden **können**. Können die Gutscheine auch zur Bezahlung von Lebensmitteln verwendet werden, sind sie bis zu einem Betrag von ~~1,10~~ **2 Euro (bis 30.06.2020 1,10 Euro)** pro Arbeitstag steuerfrei.

~~Da die Steuerbefreiung die tatsächliche Einlösung zur Konsumation einer Mahlzeit im Betrieb oder in einer Gaststätte voraussetzt, kann der erhöhte Betrag von 4,40 Euro pro Arbeitstag grundsätzlich erst nach tatsächlicher Einlösung des Gutscheines steuerfrei gestellt werden. Bis zur tatsächlichen Einlösung kann nur der Betrag von 1,10 Euro pro Arbeitstag angesetzt werden.~~

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

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

~~werden können.~~

Übersteigt der Wert der abgegebenen Essensbons **2 Euro bzw. 8 Euro (bis 30.06.2020 1,10 Euro bzw. 4,40 Euro)** pro Arbeitstag, liegt hinsichtlich des übersteigenden Betrages ein steuerpflichtiger Sachbezug vor.

95

Liegen die Voraussetzungen der Rz 94 **und 96** für die Inanspruchnahme des erhöhten Freibetrages von **8 Euro (bis 30.06.2020 4,40 Euro)** pro Arbeitstag nicht vor, können die ausgegebenen Gutscheine für Mahlzeiten nur bis zu einem Betrag von **2 Euro (bis 30.06.2020 1,10 Euro)** pro Arbeitstag steuerfrei behandelt werden.

95a

Für einen Arbeitstag darf nur ein Gutschein ausgegeben werden. **Es muss sichergestellt sein, dass ein Arbeitnehmer nicht Gutscheine für Mahlzeiten in einem Ausmaß erhält, das den gesetzlichen Freibetrag des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 übersteigt. Es können zB bei einer 5-Tage-Woche mit 220 Arbeitstagen pro Jahr 8 Euro bzw. 2 Euro x 220 ausgegeben werden. Im Falle von unterjährigen Ein- und Austritten ist der aliquote Anteil pro Monat heranzuziehen (1 Monat = 18,3 Tage (220 Arbeitstage: 12 Monate)) und auf volle Tage aufzurunden.**

Die Gutscheine müssen nicht in Papierform bestehen, sondern können auch elektronisch gespeichert werden (Chipkarte, digitaler Essensbon, **Prepaid-Karte, etc.**).

Der Arbeitnehmer kann die Gutscheine auch kumuliert ohne wertmäßiges Tageslimit an jedem Wochentag (auch an Wochenenden) einlösen.

95b

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

- Der Arbeitnehmer identifiziert sich bei der Einnahme der Mahlzeiten (beim Erwerb von Lebensmitteln) anhand eines elektronischen Karte-**Speichermediums** (Chipkarte, digitaler Essensbon, etc.) oder der Arbeitnehmer identifiziert sich über eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte App, reicht den Beleg der Essenskonsumation über diese App ein und es wird über die App sichergestellt, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen.

- ~~Die elektronische Karte darf nur einmal pro Arbeitstag verwendet werden bzw. darf pro Arbeitnehmer nur eine Rechnung für eine Essenskonsumation pro Arbeitstag hochgeladen werden.~~
- Der Arbeitnehmer erwirbt mit der Verwendung ~~der~~ elektronischen Karte **Speichermediums** oder **der** App einen unwiderruflichen Anspruch auf einen (teilweisen) Zuschuss durch den Arbeitgeber.
- Die Zahlung des Arbeitnehmers für die Mahlzeit und der vom Arbeitgeber im Nachhinein geleistete Zuschuss müssen exakt zuordenbar sein.

96

Als Gaststätten gelten **Gastgewerbebetriebe iSd § 1 Abs. 1 der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013, die Speisen jeder Art anbieten, die an Ort und Stelle genossen werden können. Eine reine Handelstätigkeit fällt nicht darunter.** ~~solche, die an den jeweiligen Arbeitstagen ein Vollmenü, das einem üblichen Kantinenessen (Suppe oder Vorspeise und Hauptspeise) entspricht, anbieten. Essensgutscheine, die in anderen Betrieben (zB Lebensmittelgeschäfte) eingelöst werden können, die für Lebensmittelgeschäfte, Konditoreien, Bäckereien, Fast Food-Ketten, Würstelstände oder Fleischhauereien abgegeben werden, die ein derartiges Vollmenü nicht anbieten,~~ berechtigen daher nicht zur Inanspruchnahme des erhöhten Freibetrages von ~~4,40-8~~ Euro pro Arbeitstag, sondern bleiben nur bis zu einem Betrag von ~~1,10-2~~ Euro pro Arbeitstag steuerfrei. Betreibt ein Lebensmittelgeschäft, eine Bäckerei oder Fleischhauerei auch einen gastgewerblichen Betrieb, ~~in dem ein Vollmenü abgegeben wird,~~ ist die Anwendung des erhöhten Freibetrages von ~~4,40-8~~ Euro pro Arbeitstag nur dann zulässig, wenn der ~~Restaurants~~ **Gastgewerbebetrieb** vom Handelsbetrieb organisatorisch und durch einen eigenen Verrechnungskreis (eigene Kassa) getrennt ist, sodass die Einlösung beim ~~Gaststätten~~ **Gastgewerbebetrieb** nachvollziehbar ist und die Einlösung der Essensbons im Handelsbetrieb nicht gestattet wird (vertragliche Vereinbarung).

98

Werden an Arbeitnehmer, die sich auf Dienstreisen befinden, Essensmarken für die Verpflegung außer Haus ausgegeben, sind diese Essensbons wie Tagesgeld zu behandeln. Übersteigt die Summe aus ausgezahltem Tagesgeld und dem Wert des Essensbons die nicht steuerbaren Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 bzw. die steuerfreien Ersätze gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988, liegt insoweit ein steuerpflichtiger Bezug vor.

Gutscheine bis zu einem Betrag von **2 Euro (bis 30.06.2020 1,10 Euro)** pro Arbeitstag, die auch zur Bezahlung von Lebensmitteln verwendet werden können, die nicht sofort konsumiert werden müssen, bleiben dabei unberücksichtigt.

4. Die Rz 112g wird betreffend Bonuszahlungen aufgrund der COVID-19-Krise neu eingefügt (BGBl. I Nr. 23/2020)

112g

Zulagen und Bonuszahlungen gemäß § 124b Z 350 EStG 1988, die aufgrund der COVID-19-Krise zusätzlich geleistet werden, sind im Kalenderjahr 2020 bis 3.000 Euro steuerfrei. Es muss sich dabei um zusätzliche Leistungen handeln, die ausschließlich zu Belohnungszwecken geleistet werden und üblicherweise bisher nicht gewährt wurden.

Als üblicherweise bisher gewährt gelten in diesem Zusammenhang sowohl Zahlungen aufgrund eines arbeitsrechtlichen Anspruchs, als auch freiwillige (unverbindliche, widerrufliche, etc.) Zahlungen. Wenn bisher üblicherweise Bonuszahlungen geleistet wurden, ist die an deren Stelle gewährte Bonuszahlung steuerpflichtig.

Der Arbeitgeber hat einen Zusammenhang mit der COVID-19-Krise zu dokumentieren (zB Ausweis am Lohnkonto).

Zulagen und Bonuszahlungen gemäß § 124b Z 350 EStG 1988 können allen Arbeitnehmern, nicht nur jenen in systemrelevanten Berufen oder bestimmten Berufsgruppen, gewährt werden.

Auch für Zeiten von Kurzarbeit kann eine Zulage oder Bonuszahlung gemäß § 124b Z 350 EStG 1988 steuerfrei gewährt werden, unabhängig davon, ob ein Mitarbeiter im Betrieb oder im Homeoffice tätig ist bzw. war.

Zulagen und Bonuszahlungen gemäß § 124b Z 350 EStG 1988 erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988.

Zulagen und Bonuszahlungen gemäß § 124b Z 350 EStG 1988 sind bis 3.000 Euro auch von der Sozialversicherung (§ 49 Abs. 3 Z 30 ASVG), vom Dienstgeberbeitrag (§ 41 Abs. 4 lit. g FLAG 1967) und von der Kommunalsteuer (§ 16 Abs. 14 KommStG 1993) befreit.

5. Rz 114 und 116 werden auf Grund der VwGH- und BFG-Rechtsprechung zur Hochrechnung bei Bildungsteilzeitgeld ergänzt

114

Hochzurechnen sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen

- laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und
- die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988).

Die Hochrechnung betrifft aber nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der oben angeführten Transferleistungen bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr"). Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen. Ebenso sind ganzjährig bezogene Pensionen sowie ganzjährig bezogene geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht bei der Hochrechnung zu berücksichtigen (VwGH 20.07.1999, 94/13/0024, BFG 05.03.2014, RV/6100112/2014). Bei Bezug von Krankengeld anstelle des Arbeitslosengeldes oder der Notstandshilfe siehe Rz 671.

Bei Bezug von Bildungsteilzeitgeld darf die Berechnung des fiktiven Jahresbetrages gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht so erfolgen, dass dies zu einer doppelten Erfassung während des steuerfreien Bezuges weiterlaufender nicht steuerfreier Bezugssteile führt (VwGH 27.03.2019, Ra 2018/13/0024 sowie BFG 09.12.2019, RV/3100503/2019, 12.12.2016, RV/3100968/2016; 13.12.2017, RV/5101476/2016).

Beispiel Bildungsteilzeitgeld:

Ein Arbeitnehmer bezog das ganze Jahr 2019 steuerpflichtige Einkünfte von einem Arbeitgeber. Im Zeitraum Jänner bis September war er teilzeitbeschäftigt (laufende monatliche Lohnsteuerbemessungsgrundlage 1.300 Euro) und bezog daneben steuerfreies Bildungsteilzeitgeld. Ab Oktober bis Dezember war er vollzeitbeschäftigt (laufende monatliche Lohnsteuerbemessungsgrundlage 2.100 Euro).

Ein Teil der Bezüge, nämlich 1.300 Euro monatlich, flossen dem Arbeitnehmer ganzjährig zu (von Jänner bis September zur Gänze als Entlohnung im Rahmen der Teilzeitbeschäftigung, von Oktober bis

Dezember als Teil der Entlohnung im Rahmen der Vollzeitbeschäftigung). Der ganzjährig zugeflossene Bezugsanteil (1.300 Euro monatlich) ist von der Umrechnung auszunehmen. Demgegenüber ist der nur für das restliche Kalenderjahr zugeflossene Bezugsanteil aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Anordnung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf das gesamte Jahr hochzurechnen.

Die gesamten (ganzjährig) bei den steuerpflichtigen Bezügen angefallenen Werbungskosten sind für die Hochrechnung im Verhältnis der „Einkünfte ohne Umrechnung“ bzw. der „hochzurechnenden Einkünfte“ aufzuteilen (vgl. Rz 116).

116

Die Verkürzung des Veranlagungszeitraumes ergibt sich daraus, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge für die Dauer des Bezuges solcher Leistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Andere Einkünfte, die während des Bezugs derartiger Transferleistungen zufließen, sind immer in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. Umzurechnen sind nur die laufenden Einkünfte. Sonstige Bezüge sind nur dann hochzurechnen, wenn sie zum laufenden Tarif versteuert werden (§ 67 Abs. 10 EStG 1988). Zur Vermeidung einer Vervielfachung des Werbungskostenpauschales, das auch bei nicht ganzjähriger Beschäftigung jeweils in voller Höhe zusteht, werden die umzurechnenden Einkünfte noch nicht um das Werbungskostenpauschale gekürzt. Werbungskosten werden, wenn sie tatsächlich angefallen sind (auch wenn sie das Werbungskostenpauschale nicht überschreiten), bei der Ermittlung der umzurechnenden Einkünfte in Entsprechung des Nettoprinzips berücksichtigt. **Bei Bezug von Bildungsteilzeitgeld sind die gesamten (ganzjährig) angefallenen Werbungskosten im Verhältnis der „Einkünfte ohne Umrechnung“ bzw. der „hochzurechnenden Einkünfte“ zu den gesamten steuerpflichtigen Bezügen aufzuteilen (vgl. BFG 09.12.2019, RV/3100503/2019).** Das Werbungskostenpauschale wird (gegebenenfalls nur in dem Ausmaß, in dem es die tatsächlichen Werbungskosten übersteigt) erst nach der Hochrechnung von den Einkünften abgezogen (VwGH 26.05.1998, 97/14/0067, 98/14/0040; VwGH 27.05.1998, 98/13/0045).

Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und während der Transferleistung bezogene Einkünfte sind erst beim Gesamtbetrag der sich nach Umrechnung ergebenden Einkünfte zu berücksichtigen. Aus dieser Grundlage sind die Jahressteuer sowie die prozentuelle Durchschnittssteuerbelastung zu errechnen. Der Prozentsatz der Durchschnittssteuerbelastung wird auf das im Kalenderjahr tatsächlich erzielte zu

versteuernde Einkommen angewendet. Die sich ergebende Steuer ist jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

6. Die Rz 118b wird an die aktuelle VwGH-Rechtsprechung (Ro 2018/13/0009 vom 22.06.2020) angepasst

118b

Die Rückzahlung steuerfreier Bezüge, die gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 eine besondere Berechnung auslösen, **und deren Zufluss steuerliche Auswirkungen hatte, entweder im Wege der Umrechnungsvariante oder im Wege der Hinzurechnungsvariante, sind gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 im Kalenderjahr der tatsächlichen Rückzahlung (§ 19 Abs. 2 EStG 1988) im Rahmen der Kontrollrechnung als Werbungskosten zu berücksichtigen (VwGH 22.06.2020, Ro 2018/13/0009).** führt im Jahr der Rückzahlung weder zu Werbungskosten noch ist eine Art "umgekehrte" Hochrechnung für dieses Jahr durchzuführen. **Ist im Kalenderjahr der Rückzahlung eine Berücksichtigung im Rahmen der Kontrollrechnung - mangels entsprechender steuerfreier Bezüge - nicht möglich, stellt** die Rückzahlung stellt ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu einer Bescheidänderung gemäß § 295a BAO führt; es ist daher der Einkommensteuerbescheid des Jahres, in dem die Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 in die Hoch- **oder Kontrollrechnung** einbezogen wurden, gemäß § 295a BAO abzuändern.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer hat im Kalenderjahr 2019 Arbeitslosengeld in Höhe von 5.000 Euro erhalten, das im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2019 in die Hochrechnung einbezogen wurde. Im Jahr 2020 muss er davon 3.000 Euro zurückzahlen. Im Kalenderjahr 2020 hat er zudem Arbeitslosengeld in Höhe von 6.000 Euro erhalten. Die Rückzahlung ist im Kalenderjahr 2020 im Rahmen der Kontrollrechnung als Werbungskosten zu berücksichtigen (+ 6.000 Euro abzüglich 3.000 Euro).

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer hat im Kalenderjahr 2019 Arbeitslosengeld erhalten, das im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2019 in die Hochrechnung einbezogen wurde. Im Jahr 2020 muss er es zur Gänze zurückzahlen. Der Bescheid für das Jahr 2019 ist gemäß § 295a BAO abzuändern. Die Veranlagung ist ohne Berücksichtigung des Arbeitslosengeldes durchzuführen.

Kein Fall für eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO liegt vor bei Rückzahlung eines durch das AMS geleisteten steuerfreien Pensionsvorschusses, wenn das beantragte Rehabilitationsgeld schließlich zuerkannt wird (VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025); siehe dazu Rz 319b.

7. Die Rz 174c wird aufgrund der Änderung der Sachbezugswerteverordnung (BGBl. II Nr. 221/2020) neu eingefügt

174c

Übergangsregelung für Erstzulassungen im Zeitraum 1.4.2020 bis 30.5.2020:

Für KFZ mit einem Erstzulassungsdatum vor dem 31. Mai 2020 kann die Rechtslage für Erstzulassungen bis 31. März 2020 zur Anwendung kommen und der im Zulassungsschein eingetragene NEFZ-Wert herangezogen werden (Grenzwert ist der für das Jahr 2020 geltende CO₂-Emissionswert von 118 g/km), wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- **Der Kauf- bzw. Leasingvertrag für das KFZ wurde vor dem 1. April 2020 abgeschlossen,**
- **die Erstzulassung konnte aufgrund der COVID-19-Krise nicht vor dem 1. April 2020 erfolgen, da die Zulassungsstellen nicht geöffnet waren, und**
- **die Anwendung der Rechtslage für Erstzulassungen ab 1. April 2020 ergibt bei dem konkreten KFZ einen höheren Sachbezugswert.**

Der ermittelte Sachbezugswert gilt für dieses KFZ für Lohnzahlungszeiträume im Jahr 2020 und in den Folgejahren.

8. In Rz 235 wird die degressive Absetzung für Abnutzung ergänzt (BGBl. I Nr. 96/2020)

5.1.2.2 Absetzung für Abnutzung

235

Aufwendungen für abnutzbare Arbeitsmittel, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 800 Euro (einschließlich USt) bzw. für Anschaffungen bis 31.12.2019 400 Euro

(einschließlich USt) übersteigen, dürfen nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 (Absetzung für Abnutzung) abgezogen werden. Wird der Betrag von 800 Euro (bis 2019 400 Euro) nicht überschritten, so kann der gesamte Betrag im Zeitpunkt der Bezahlung abgesetzt werden. Wirtschaftsgüter, die in wirtschaftlicher Hinsicht als Einheit anzusehen sind (bspw. Computer samt zugehörigem Bildschirm und Tastatur, siehe auch "ABC der Werbungskosten" Rz 339 und 340), dürfen für die Berechnung dieser Betragsgrenze nicht getrennt werden. **Für Anschaffungen ab 1. Juli 2020 ist alternativ zur linearen Absetzung für Abnutzung eine degressive Absetzung für Abnutzung möglich (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iVm § 7 Abs. 1a EStG 1988).**

9. Die Rz 250b wird betreffend Pendlerpauschale in der COVID-19-Krise neu eingefügt und Rz 252a ergänzt (BGBl. I Nr. 23/2020)

250b

Kann die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte im Kalenderjahr 2020 aufgrund von COVID-19-Kurzarbeit, Telearbeit wegen der COVID-19-Krise sowie bei Dienstverhinderung (zB Quarantäne) wegen der COVID-19-Krise nicht mehr bzw. nicht an jedem Arbeitstag zurückgelegt werden, kann für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. Jänner 2021 enden, das Pendlerpauschale im Ausmaß wie vor der COVID-19-Krise berücksichtigt werden (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. h EStG 1988 iVm § 124b Z 349 EStG 1988). Wie bisher steht einem Arbeitnehmer für Zeitausgleichstage bzw. Gleittage das Pendlerpauschale nicht zu.

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).

Entsprechen die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung im Wesentlichen jenen, die für den im Pendlerrechner abgefragten Tag bestehen, kann angenommen werden, dass das ermittelte Ergebnis mit dem übereinstimmt, das sich für alle Arbeitstage ergibt. Der im Pendlerrechner abgefragte Tag muss repräsentativ sein. Wenn der Arbeitnehmer am abgefragten Tag grundsätzlich nicht arbeitet (zB Samstag, Sonntag, Feiertag), liegt kein repräsentativer Arbeitstag vor.

Aufgrund der COVID-19-Krise kam es von 10. März bis 10. Mai 2020 zu geänderten Fahrplänen. Dadurch waren Ergebnisse des Pendlerrechners in vielen Fällen nicht repräsentativ. Abfragen von 10. März bis 10. Mai 2020 werden daher nur für diesen Zeitraum anerkannt, wenn auch tatsächlich die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte zurückgelegt wurde (zB Nachweis durch den Arbeitgeber).

Für die erstmalige Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung ist jene Abfrage maßgebend, die im entsprechenden Veranlagungsjahr durchgeführt wurde. Liegt keine solche Abfrage vor, ist jene Abfrage maßgeblich, die zeitlich dem Veranlagungsjahr am nächsten ist. Spätestens im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung ist eine Abfrage durchzuführen. Der Arbeitnehmer hat das ermittelte Ergebnis des Pendlerrechners (L 34 EDV) aufzubewahren (einen Ausdruck oder elektronisch).

Wird das Pendlerpauschale und der Pendlereuro bereits beim Arbeitgeber berücksichtigt, ist grundsätzlich diese Abfrage auch für die Berücksichtigung bei der (Arbeitnehmer-)Veranlagung heranzuziehen. Das Ergebnis des Pendlerrechners ist über Antrag des Steuerpflichtigen im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung nur dann nicht heranzuziehen, wenn er nachweist, dass bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels unrichtige Verhältnisse berücksichtigt worden sind.

Unrichtige Verhältnisse liegen beispielsweise vor, wenn der Pendlerrechner eine Fahrtstrecke über eine nicht öffentlich zugängliche Privatstraße berücksichtigt.

Nutzt der Steuerpflichtige tatsächlich ein anderes Verkehrsmittel oder eine andere Fahrtroute als vom Pendlerrechner ermittelt, dann gilt dies nicht als Berücksichtigung von unrichtigen Verhältnissen, da das tatsächlich gewählte Verkehrsmittel und die tatsächlich gewählte Fahrtroute weder bei der Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte noch bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels relevant sind.

10. Die Rz 259a wird aufgrund der BFG-Rechtsprechung ergänzt

5.4.2b Wochenpendler - Familienheimfahrten

259a

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

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

Gegebenenfalls steht **zusätzlich** ein Pendlerpauschale für die Entfernung von dem der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnsitz zur Arbeitsstätte zu (**vgl. BFG 05.02.2020, RV/7105186/2019**).

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

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

*Ein Arbeitnehmer hat seinen Familienwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen mit eigenem Hausstand, Rz 343 f) im Ort C, der von seinem Beschäftigungsort D 80 km entfernt (**Fahrzeit 50 Minuten**) liegt; dort hat er einen weiteren Wohnsitz. Einmal wöchentlich fährt er an seinen Familienwohnsitz. Die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Familienheimfahrten liegen nicht vor, weil eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz zumutbar ist. Da der Wohnsitz in C Familienwohnsitz ist, kann dieser Wohnsitz der Berechnung des Pendlerpauschales zu Grunde gelegt werden. In diesem Fall steht dem Arbeitnehmer für vier Fahrten von seinem Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte ein Pendlerpauschale von einem Drittel zu.*

Beispiel 3:

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

Beispiel 4:

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

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

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

Sind die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienheimfahrten) erfüllt und legt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung dennoch die Wegstrecke zum Familienwohnsitz zumindest an elf Tagen im Kalendermonat zurück, steht das Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km zu. Daneben können für die Wegstrecke, die über die 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. Maximal kann aber das höchste Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 berücksichtigt werden (vgl. Rz 352).

Siehe auch Beispiel Rz 10259.

11. Die Rz 340 wird hinsichtlich Tablets klarstellend ergänzt

340

Die Aufwendungen für die Anschaffung eines Computers sind ggf. über die Absetzung für Abnutzung abzuschreiben, wobei grundsätzlich von einer Nutzungsdauer von mindestens drei Jahren auszugehen ist. Eine einmal gewählte Nutzungsdauer kann nicht geändert werden. PC, Bildschirm und Tastatur stellen eine Einheit dar, nicht jedoch Maus, Drucker oder Scanner, die als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusetzen sind (vgl. VwGH 5.10.1993, 91/14/0191) und - soweit die Anschaffungskosten 800 Euro (bis 2019: 400 Euro) nicht übersteigen - als geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 13 EStG 1988 sofort abgeschrieben werden können. **Tablets stellen ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar. Ihre Anschaffungskosten bzw. die Absetzung für Abnutzung können daher bei beruflicher Verwendung als Werbungskosten berücksichtigt werden (BFG 07.05.2019, RV/1100329/2018, BFG 02.02.2017, RV/2100239/2016). Hinsichtlich des Anteils der privaten Nutzung ist Rz 339 sinngemäß anzuwenden.** Siehe auch Stichwort "Fortbildung", Rz 358.

12. Die Rz 345 wird in Bezug auf die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes im Sinne der aktuellen Rechtsprechung (zB VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016) ergänzt

5.9.9.4 Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes

345

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist zB unzumutbar:

- Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte (zB bei einem Bauarbeiter, bei saisonal Beschäftigten oder bei Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist. Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht dazu aber nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (VwGH 17.02.1999, 95/14/0059). Eine

ständig wechselnde Arbeitsstätte liegt nicht mehr vor, wenn die Arbeitsstätte fünf Jahre beibehalten wurde.

- Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296 zu einem auf zwei Jahre befristeten Projekt). Angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsort ist es dem (auch alleinstehenden) Steuerpflichtigen nicht zumutbar, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben.
- Bei Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121).
- Solange auf Grund fremdenrechtlicher Bestimmungen ein Familiennachzug nicht möglich ist (vgl. VwGH 19.10.2006, 2005/14/0127; VwGH 24.09.2007, 2007/15/0044).
- **Im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz wohnen minderjährige unterhaltsberechtigende Kinder (vgl. VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016).**
- ~~Wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigende und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und zusätzlich eine~~ **Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort** ~~(Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. Die wirtschaftliche Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben. Eine persönliche Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reicht nicht aus (VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075; VwGH 03.08.2004, 2000/13/0083).~~ Die wirtschaftlichen Gründe sind dabei immer in Verbindung mit dem Vorliegen unterhaltsberechtigter, minderjähriger Kinder zu sehen. Es ist daher davon auszugehen, dass bei volljährigen Kindern (ausgenommen zB bei Pflegebedürftigkeit des Kindes) grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteils mehr besteht (zur Volljährigkeit siehe Rz 1407).

Wirtschaftliche Gründe, die die Verlegung des Familienwohnsitzes ~~und damit eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie an den Beschäftigungsort unzumutbar machen, können bei Vorliegen folgender beispielhaft angeführter Sachverhalte angenommen werden:~~

- **Der Steuerpflichtige verfügt am Beschäftigungsort über keine Wohnung, sondern bewohnt eine Schlafstelle, die nicht geeignet ist, als Mittelpunkt der Lebensinteressen zu dienen (vgl. Rz 148).**

- Der Verkauf des Einfamilienhauses bzw. der Wohnung am Familienwohnsitz würde aufgrund der Lage in einem strukturschwachen Gebiet zu erheblichen Vermögenseinbußen führen. Die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsort wäre aus dem Erlös nicht möglich.
- ~~— Der Arbeitgeber stellt dem Steuerpflichtigen eine kostenlose bzw. verbilligte Wohnmöglichkeit, die aufgrund der Größe und Ausstattung nicht den Familienbedürfnissen entspricht, zur Verfügung.~~
- **Eigene Einkünfte bzw. Einkünfte des (Ehe)Partners am Familienwohnsitz (vgl. Rz 344) bzw. a**Am Familienwohnsitz wird eine eigene - wenn auch kleine und nur der eigenen Selbstversorgung dienende - Landwirtschaft bewirtschaftet (vgl. UFS 07.07.2006, RV/0440-G/04; UFS 10.07.2009, RV/0137-K/07).

~~Die wirtschaftliche Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes ergibt sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht. Eine persönliche Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reicht nicht aus (VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075; VwGH 03.08.2004, 2000/13/0083).~~

Bei ausländischem Familienwohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei inländischem Familienwohnsitz.

Siehe auch Beispiele Rz 10345.

13. Die Rz 385 wird an die EStR 2000 angepasst und Aussagen zur Rechtslage bis 2011 werden gestrichen

5.9.23 Prozesskosten

385

~~Rechtslage ab 02.08.2011~~

Kosten eines berufsbedingten Zivilprozesses (zB über die Höhe des Arbeitslohnes, über Schadenersatzforderungen aus dem Dienstverhältnis) sind Werbungskosten.

Kosten eines gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens **sind grundsätzlich nicht abzugsfähig. Verfahrenskosten stellen nur dann Werbungskosten dar, wenn die zur Last gelegte Handlung ausschließlich und unmittelbar aus der beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar und damit beruflich**

veranlasst ist; das gilt sinngemäß für Verfahrenskosten im Zusammenhang mit dem Rücktritt von der Verfolgung einer strafbaren Handlung gemäß § 198 ff StPO (Diversion) in engem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit steht, sind nicht abzugsfähig, wenn es zu einem Schuldspruch kommt (vgl. EStR 2000 Rz 1621).

Auch Verfahrenskosten im Zusammenhang mit dem Rücktritt von der Verfolgung einer strafbaren Handlung gemäß § 198 ff StPO (Diversion) sind wie die Diversionszahlung selbst (§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988) **ist** nicht abzugsfähig. Unter Diversion versteht man die Möglichkeit, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen von der Strafverfolgung nach Zahlung eines Geldbetrages, nach Erbringung gemeinnütziger Leistungen, nach einer Probezeit oder nach einem außergerichtlichen Tatausgleich abzusehen.

Wird der Steuerpflichtige zum Teil freigesprochen und zum Teil verurteilt, sind Prozesskosten anteilig (im Schätzungswege) abzugsfähig. Werden Prozesskosten vom Arbeitgeber getragen, so liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Siehe auch Stichwort "Strafen", Rz 387.

Rechtslage bis 01.08.2011

Kosten eines berufsbedingten Zivilprozesses (zB über die Höhe des Arbeitslohnes, über Schadenersatzforderungen aus dem Dienstverhältnis) sind Werbungskosten.

Kosten eines gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens, das in engem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit steht, sind nur dann Werbungskosten, wenn es nicht zu einem rechtskräftigen Schuldspruch des Arbeitnehmers kommt oder wenn nur ein geringes Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegt.

Auch Verfahrenskosten im Zusammenhang mit dem Rücktritt von der Verfolgung einer strafbaren Handlung gemäß § 198 ff StPO (Diversion) stellen Werbungskosten dar, nicht jedoch die Kosten, die sich aus der Diversion selbst ergeben (zB Diversionszahlung gemäß § 200 StPO). Unter Diversion versteht man die Möglichkeit, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen von der Strafverfolgung nach Zahlung eines Geldbetrages, nach Erbringung gemeinnütziger Leistungen, nach einer Probezeit oder nach einem außergerichtlichen Tatausgleich abzusehen.

Wird der Steuerpflichtige zum Teil freigesprochen und zT schuldig gesprochen, dann sind die Prozesskosten anteilig (im Schätzungswege) abzugsfähig. Werden Prozesskosten vom Arbeitgeber getragen, so liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Siehe auch Stichwort "Strafen", Rz 387.

14. Rz 670 wird aufgrund der VwGH-Judikatur (Ra 2018/13/0061 vom 22.06.2020) geändert

9.2 Gesellschafter-Geschäftsführer (§ 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988)

670

Ist der Gesellschafter-Geschäftsführer an der Kapitalgesellschaft wesentlich (mehr als 25%) beteiligt, sind auch bei Vorliegen der entsprechenden Merkmale gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 zweiter Teilstrich, gegeben. Bei einer geringeren Beteiligung liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 vor, wenn die allgemeinen Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt sind (siehe Rz 984). Die Vereinbarung einer so genannten Sperrminorität steht einem Dienstverhältnis **nur dann** nicht entgegen, **wenn es sich um einen Gesellschafter-Geschäftsführer handelt (VwGH 19.05.2020, Ra 2018/13/0061)**. Diesfalls liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988 vor. Bei Bezügen aus einer Firmenpension für die ehemalige Geschäftsführertätigkeit ist § 22 Z 2 EStG 1988 zu beachten (siehe EStR 2000 Rz 5276 und 5277).

Siehe auch Beispiel Rz 10670.

15. In Rz 767 wird die erste Tarifstufe aktualisiert (BGBl. I Nr. 96/2020)

11.1 Steuersätze (§ 33 Abs. 1 EStG 1988)

767

Die Einkommensteuer beträgt ab ~~2016~~ **2020** jährlich:

Die Einkommensteuer beträgt ab 2016 jährlich für die ersten 11.000 Euro	0%
für Einkommensteile über 11.000 Euro bis 18.000 Euro	25% 20%
für Einkommensteile über 18.000 Euro bis 31.000 Euro	35%
für Einkommensteile über 31.000 Euro bis 60.000 Euro	42%

für Einkommensteile über 60.000 Euro bis 90.000 Euro	48%
für Einkommensteile über 90.000 Euro	50%

Einkommensteile über 1 Million Euro werden in den Kalenderjahren 2016 bis-2020 **2025** mit 55% besteuert.

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

Einkommen	Einkommensteuer in Euro	
über 11.000 Euro bis 18.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 11.000) \times 1.750$ 7.000	1.400 1.400
über 18.000 Euro bis 31.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 18.000) \times 4.550$ 13.000	+ 1.750 1.400
über 31.000 Euro bis 60.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 31.000) \times 12.180$ 29.000	+ 6.300 5.950
über 60.000 Euro bis 90.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 60.000) \times 14.400$ 30.000	+ 18.480 18.130
über 90.000 Euro bis 1.000.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 90.000) \times 455.000$ 910.000	+ 32.880 32.530
über 1 Mio. Euro	$(\text{Einkommen} - 1.000.000) \times 0,55 + 487.880$	

16. Die Rz 770b wird zum nachträglichen Verzicht auf den Familienbonus Plus neu eingefügt (BGBl. I Nr. 96/2020)

770b

Auf den Familienbonus Plus kann nachträglich verzichtet werden, indem der Antrag formlos zurückgezogen wird. Es ist ausschließlich das Zurückziehen des Antrags, nicht jedoch dessen inhaltliche Abänderung möglich. Das Zurückziehen stellt ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO dar.

Durch das Zurückziehen wird die Möglichkeit geschaffen, dass der andere Anspruchsberechtigte den ganzen Familienbonus Plus für das betreffende Jahr beantragen kann, sofern dieser noch nicht den ganzen Familienbonus Plus beantragt hat.

Liegt vom anderen Anspruchsberechtigten bereits ein Antrag auf den ganzen Familienbonus Plus im Rahmen der Veranlagung vor, ist dieser von Amts wegen zu berücksichtigen.

Das Zurückziehen des Antrags auf den Familienbonus Plus ist maximal bis fünf Jahre nach Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich.

Beispiel:

A beantragt für das Kalenderjahr 2019 den halben Familienbonus Plus (50%) für ein Kind. Sie ist Teilzeit beschäftigt und der Familienbonus Plus wirkt sich steuerlich bei ihr nicht aus, da ihr Einkommen unter 11.000 Euro liegt und demnach keine Einkommensteuer anfällt.

Variante 1:

Der Einkommensteuerbescheid von A für 2019 erwächst in Rechtskraft. Ihr Ehepartner B führt seine Arbeitnehmerveranlagung für 2019 durch und beantragt den ganzen Familienbonus Plus (100%). B erhält bescheidmäßig nur den halben Familienbonus Plus (50%) zuerkannt. Daher bringt B innerhalb der Rechtsmittelfrist eine Bescheidbeschwerde ein. A zieht gleichzeitig ihren Antrag auf den Familienbonus Plus für das Jahr 2019 zurück. Das stellt ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO dar, der Einkommensteuerbescheid 2019 von A wird diesbezüglich abgeändert und ihrem Partner B wird für das Jahr 2019 der ganze Familienbonus Plus (100%) zuerkannt.

Variante 2:

Der Einkommensteuerbescheid von A für 2019 erwächst in Rechtskraft. Im Jahr 2023 will ihr Ehepartner B seine Arbeitnehmerveranlagung für 2019 durchführen. Wenn A nicht auf den Familienbonus Plus verzichtet,

steht B nur der halbe Familienbonus Plus (50%) zu. Sie zieht daher im Jahr 2023 ihren Antrag auf den halben Familienbonus Plus für das Jahr 2019 zurück. Das stellt ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO dar, der Einkommensteuerbescheid 2019 von A wird diesbezüglich abgeändert und ihr Partner B kann in seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019 den ganzen Familienbonus Plus (100%) beantragen.

17. In Rz 808 wird der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag geändert (BGBl. I Nr. 96/2020)

808

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

Siehe auch Beispiel Rz 10808.

Arbeitnehmer erhalten ab dem Kalenderjahr 2020 bis zu bestimmten Einkommensgrenzen einen Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag. Der Zuschlag beträgt bis zu ~~300~~ **400** Euro und erhöht sowohl den Verkehrsabsetzbetrag als auch den erhöhten Verkehrsabsetzbetrag:

- Bis zu einem Einkommen von 15.500 Euro im Kalenderjahr beträgt der Zuschlag ~~300~~ **400** Euro.
- Bei einem Einkommen zwischen 15.500 und 21.500 Euro vermindert sich der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag gleichmäßig einschleifend.
- Bei einem Einkommen ab 21.500 Euro steht kein Zuschlag mehr zu.

Um Rückforderungen bei mehreren Dienstverhältnissen zu vermeiden, wird der Zuschlag nur im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt.

18. In Rz 811 wird die SV-Rückerstattung betreffend Verkehrsabsetzbetrag und Ausgleichszulagen aktualisiert (BGBl. I Nr. 96/2020)

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

811

~~Rechtslage bis einschließlich für das Kalenderjahr 2015:~~

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

~~Die Gutschrift hat im Wege der Veranlagung zu erfolgen.~~

~~Der Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 bleibt bei Berechnung der Steuer außer Ansatz.~~

~~Betreffend Pendlerzuschlag siehe Rz 812a.~~

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

~~Rechtslage ab dem Kalenderjahr 2016:~~

- Für Steuerpflichtige, die Anspruch auf den Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag haben, gilt: Ergibt sich bei der Steuerberechnung nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ein Betrag unter null, ist der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag insoweit zu erstatten.

- SV-Rückerstattung für Steuerpflichtige, die Anspruch auf einen Verkehrsabsetzbetrag haben: Ergibt sich bei der Steuerberechnung nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ein Betrag unter null, sind 50% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988 - höchstens aber 400 Euro jährlich - zu erstatten. Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf ein Pendlerpauschale haben, erhöht sich der maximale Erstattungsbetrag auf 500 Euro. Für Steuerpflichtige, die den Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag erhalten, erhöht sich ab dem Veranlagungsjahr 2020 die SV-Rückerstattung um bis zu ~~300~~ **400** Euro (SV-Bonus), dh. der maximale Erstattungsbetrag beträgt in diesen Fällen ~~700~~ **800** Euro bzw. bei Anspruch auf ein Pendlerpauschale ~~800~~ **900** Euro.
- SV-Rückerstattung für Steuerpflichtige, die Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag haben: Ergibt sich bei der Steuerberechnung nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ein Betrag unter null, sind 75% (bis zur Veranlagung 2019: 50%) der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (das sind insbesondere Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung) - höchstens aber 300 Euro (bis zur Veranlagung 2019: 110 Euro) jährlich - zu erstatten. Die Rückerstattung vermindert sich um **jenen steuerfreien Teil der** Ausgleichszulagen und Ergänzungszulagen, die **der ausschließlich** aufgrund **der jeweiligen Richtsatzerhöhungen nach** sozialversicherungs- oder pensionsrechtlichen Vorschriften **für Kinder** gewährt **wurde** werden-(§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988).

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

Der Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 bleibt bei der Steuerberechnung außer Ansatz.

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

19. Die Rz 902 wird aufgeteilt in Rz 902 bis 902e und in Bezug auf Heilpraktiker aufgrund der BFG-Judikatur entsprechend klargestellt

12.8.20 Krankheitskosten

902

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt (vgl. Rz 871). Die Aufwendungen erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21.09.1956, 0349/56). Es ist dabei nicht zu prüfen, ob die Krankheit aus eigener Schuld verursacht worden ist (zB Alkoholismus, Rauschgiftsucht). Krankheitskosten sind nur dann nicht als außergewöhnliche Belastung, sondern als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststeht (VwGH 15.11.1995, 94/13/0142).

902a

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

902b

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

Im Falle einer Behandlung durch eine Person, die nach den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften nicht zur Heilbehandlung befugt ist **oder durch einen anerkannten Heilpraktiker**, kann eine außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn durch ein ärztliches Gutachten nachgewiesen wird, dass die Behandlung aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit erforderlich ist (**vgl. BFG 17.11.2016, RV/7104331/2016; BFG 06.06.2016, RV/7101106/2011; BFG 06.05.2016, RV/1100626/2014; UFSW 06.02.2013, RV/2548-W/12**).

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

902c

Liegt eine Krankheit vor, so sind abzugsfähig

- Arzt- und Krankenhaushonorare,
- Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen (einschließlich medizinisch verordnete homöopathische Präparate), Rezeptgebühren, Behandlungs-, Kostenbeiträge und Selbstbehalte (einschließlich Akupunktur und Psychotherapie), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.05.1975, 1532/73),
- Aufwendungen für Heilbehelfe (Zahnersatz, Sehbehelfe einschließlich Laserbehandlung zur Verbesserung der Sehfähigkeit, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe, Bruchbänder),
- Kosten für Fahrten zum Arzt bzw. ins Spital (VwGH 22.09.1976, 2271/75), weiters Fahrtkosten der Angehörigen anlässlich des Besuchs der erkrankten Person (VwGH 13.05.1986, 85/14/0181; VwGH 10.11.1987, 85/14/0128),
- Kosten für die im Spital untergebrachte Begleitperson bei Spitalsaufenthalt eines Kindes,
- Aufwendungen für Ferngespräche mit der Familie bei längerem Krankenhausaufenthalt, soweit sie das übliche Ausmaß überschreiten (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128),
- Behandlungsbeiträge (§ 80 Abs. 2 BSVG), Rezeptgebühren § 136 Abs. 3 ASVG), Selbstbehalte bei Heilbehelfen und Heilmitteln (§ 137 ASVG), Zuzahlung zu Kur- und Rehabilitationsaufenthalten (§ 155 Abs. 3 ASVG), Kostenbeiträge nach den Landes- Krankenanstaltengesetzen (zB § 45a NÖ Krankenanstaltengesetz 1974), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.05.1975, 1532/73).

Werden Medikamente zur Heilung oder Linderung einer Krankheit sowie Heil- oder Pflegebehelfe ärztlich verschrieben, sind die Aufwendungen jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Fallen höhere Aufwendungen an als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, sind sie nur als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen (zB erwartete medizinische Komplikationen, paradontale Gründe bei Zahnersatz) erwachsen (VwGH 04.03.1986, 85/14/0149; VwGH 13.05.1986, 85/14/0181; VwGH 19.02.1992, 87/14/0116; Rz 818). Aufzahlungen für die Sonderklasse bei Krankenhausaufenthalten sind ausnahmsweise nur dann als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn triftige medizinische Gründe vorliegen (BFG vom 25.11.2014, RV/3100517/2013, BFG vom 12.03.2019, RV/5101609/2018, BFG vom 26.02.2018, RV/5100307/2018).

902d

Von den angefallenen Krankheitskosten sind abzuziehen

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

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

902e

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

- Krankheitskosten, die mit der Behinderung im Zusammenhang stehen (zB Aufwendungen für Bewegungstherapie eines Gehbehinderten), können mit Ausnahme der in § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idGF, genannten Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung nicht neben den Freibeträgen gemäß § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden. Wenn Krankheitskosten als unmittelbare Folge aus einer Behinderung vorliegen, sind die Kosten der Heilbehandlung ohne

Abzug eines Selbstbehalts zu berücksichtigen (VwGH 23.01.2019, Ro 2016/13/0010). Sollen die tatsächlich angefallenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, müssen sämtliche Kosten nachgewiesen werden.

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

20. Rz 905a samt Überschrift wird an die aktuelle Diktion der Sachwalterschaft angepasst

12.8.23a Erwachsenenvertreter (Sachwalterschaft)

905a

Die Kosten der Sachwalterschaft **des gerichtlichen Erwachsenenvertreters** stellen beim Pflegebefohlenen – soweit diese nicht nach den gesetzlichen Vorschriften unmittelbar von Dritten getragen werden – eine außergewöhnliche Belastung dar, die bei festgestellter Behinderung im Sinne des § 35 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ohne Abzug eines Selbstbehaltes berücksichtigt werden können. Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (UFS vom 08.05.2009, RV/0274-S/09).

21. Rz 1060 und 1067 werden betreffend Lohnzettel bei Arbeitgeberwechsel ergänzt

1060

Werden laufende Bezüge von mehreren Arbeitgebern hintereinander (Arbeitgeberwechsel) ausbezahlt und legt der Arbeitnehmer dem neuen Arbeitgeber den (die) Lohnzettel der (des) früheren Arbeitgeber(s) vor, ist bei der Sechstelberechnung so vorzugehen, als ob alle Bezüge in einem Kalenderjahr nur von einem einzigen Arbeitgeber ausbezahlt worden wären. **Ist eine korrekte Berechnung anhand des Lohnzettels für den neuen Arbeitgeber nicht möglich, hat der Arbeitnehmer ergänzende Unterlagen (zB Lohnkonto, Bezugsnachweise) beizubringen, andernfalls darf eine Berücksichtigung der Bezüge des früheren Arbeitgebers nicht erfolgen.**

Wird dem nachfolgenden Arbeitgeber kein Lohnzettel vorgelegt, können die Vorbezüge bei der Sechstelberechnung nicht mit-berücksichtigt werden. Die Berechnung hat wie bei einer erstmaligen Aufnahme einer nichtselbständigen Tätigkeit zu erfolgen. Da § 41 Abs. 4 EStG 1988 nur vorsieht, dass die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels entfällt, neu zu berechnen ist, erfolgt keine Korrektur des Jahressechstels im Zuge der Arbeitnehmer-)Veranlagung. Eine Mehrfachberücksichtigung des Freibetrages von 620 Euro gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 wird hingegen im Zuge der Veranlagung rückgängig gemacht.

1067

Legt der Arbeitnehmer beim Arbeitgeberwechsel während eines Kalenderjahres den Lohnzettel von seinem beendeten Dienstverhältnis dem neuen Arbeitgeber vor, sind vom "Folgearbeitgeber" für die Anwendung des Freibetrages und der Freigrenze auch die sonstigen Bezüge des bisherigen Arbeitgebers zu berücksichtigen. Soweit Teilbeträge des Freibetrages bereits ausgeschöpft sind, darf der "Folgearbeitgeber" nur mehr den restlichen Freibetrag berücksichtigen. Wenn das Jahressechstel (bzw. Jahreszwölftel) durch den Arbeitgeberwechsel über die Freigrenze von 2.100 Euro steigt, sind die zuvor steuerfrei belassenen sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 nach zu belasten. Sinkt das Jahressechstel (bzw. Jahreszwölftel) unter die Freigrenze von 2.100 Euro, dann ist die Steuer auf die zuvor versteuerten sonstigen Bezüge gutzuschreiben. **Ist eine korrekte Berechnung anhand des Lohnzettels für den neuen Arbeitgeber nicht möglich, hat der Arbeitnehmer ergänzende Unterlagen (zB Lohnkonto, Bezugsnachweise) beizubringen, andernfalls darf eine Berücksichtigung der Bezüge des früheren Arbeitgebers nicht erfolgen.**

22. Die Rz 1062a und Rz 1193c werden betreffend COVID-19-Kurzarbeit neu eingefügt (BGBl. I Nr. 96/2020)

1062a

Für Arbeitnehmer, die im Kalenderjahr 2020 in COVID-19-Kurzarbeit waren, erhöht sich das Jahressechstel um 15% (§ 124b Z 364 EStG 1988). Die Erhöhung des Jahressechstels setzt zwingend voraus, dass der Arbeitnehmer im Kalenderjahr 2020 beim selben Arbeitgeber reduzierte Bezüge wegen Kurzarbeit hatte (mindestens ein Kurzarbeitstag).

Der pauschale Zuschlag von 15% ist ebenso bei der Berechnung des Kontrollsechstels (§ 77 Abs. 4a EStG 1988), bei der Aufrollung (§ 77 Abs. 4 EStG 1988) und bei Anwendung des Zwölftels im Bereich des BUAG anzuwenden (§ 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988), sowie beim Jahressechstel für die Freigrenze (§ 67 Abs. 1 2. Satz EStG 1988) zu berücksichtigen.

Ausgenommen von der pauschalen Sechstelerhöhung sind Lehrlinge, die bei Kurzarbeit einen gesetzlichen Anspruch auf eine Nettoersatzrate von 100% haben und daher die Voraussetzung der reduzierten Bezüge nicht erfüllen.

1193c

Für Arbeitnehmer, die in COVID-19-Kurzarbeit waren, ist Rz 1062a zu beachten.

Wird nach einem Austritt (Beendigung) innerhalb des Kalenderjahres ein neues Dienstverhältnis beim selben Dienstgeber eingegangen, können die laufenden Vorbezüge aus dem vorherigen Dienstverhältnis für die Berechnung gemäß § 77 Abs. 4a EStG 1988 herangezogen werden. Hier gilt nun in Fällen von COVID-19-Kurzarbeit das um 15% erhöhte Sechstel.

23. Rz 1118 wird im Hinblick auf Sonderzahlungen von Grenzgängern aufgrund der Judikatur zu sonstigen Bezügen (VwGH 25.07.2018, Ro 2017/13/0005) klargestellt

1118

Wurden bisher 12 Bezüge ausbezahlt und wird dieser Auszahlungsmodus auf 13 oder 14 Bezüge pro Jahr geändert, so steht § 67 Abs. 1 EStG 1988 nur dann zu, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer eine entsprechende vertragliche Vereinbarung treffen.

Kann die Begünstigung für sonstige Bezüge erst bei der Veranlagung zur Anwendung kommen (zB bei Grenzgängern), gelten für die Beurteilung die allgemeinen Grundsätze. Es kommt somit darauf an, dass sich diese sowohl durch den Rechtstitel, auf den sich der Anspruch begründet, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (VwGH 30.04.2003, 97/13/0148).

Es liegt im Wesen eines sonstigen Bezuges, dass er neben, also zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt wird. Dies muss aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein. Werden zB 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind sie zusammen mit dem laufenden Arbeitslohn nach dem Tarif zu versteuern (VwGH 25.07.2018, Ro 2017/13/0005). Die nachträgliche, rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbezuges in laufende und sonstige Bezüge kann mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen nicht als ausreichende Grundlage für die Annahme sonstiger Bezüge angesehen werden (vgl. VwGH 19.11.1969, 1157/68, vgl. Rz 1050).

Es gibt eine Vielzahl ausländischer lohngestaltender Vorschriften wie beispielsweise Gesamtarbeitsverträge bzw. Tarifverträge, die mit österreichischen Kollektivverträgen vergleichbar sind (zB Schweizer oder liechtensteinische Gesamtarbeitsverträge).

Haben die Arbeitnehmer auf Grund einer solchen lohngestaltenden Vorschrift Anspruch auf einen 13. und 14. Monatslohn und unterscheiden sich diese in der Auszahlung von den laufenden Bezügen, gelten diese als sonstige Bezüge.

Beispiel:

In der lohngestaltenden Vorschrift ist ein 13. Monatsbezug vorgesehen (Rechtstitel). Da auch das Kriterium der erforderlichen Auszahlungsmodalität erfüllt wird, gilt dieser steuerlich als sonstiger Bezug.

Sieht ein Pensionskassenreglement grundsätzlich eine monatlich gleichbleibende Auszahlung vor, ist in diesem Reglement aber ebenso festgelegt, dass der Versicherte an Stelle der monatlich gleichbleibenden Pension beantragen kann, dass die Jahrespension in 14 gleiche Teilbeträge aufgeteilt wird und entscheidet sich der Pensionist auf Grund dieses Reglements (Rechtstitel) dafür, dass der 13. Teilbetrag als Urlaubsgeld neben der Pension für den Monat Juni und der 14. Teilbetrag als Weihnachtsgeld neben der Pension für den Monat Dezember ausbezahlt wird (Auszahlungsmodalität), steht die Sonderzahlungsbegünstigung für den 13. bzw. 14. Bezug zu.

24. Rz 1123 und 1124 werden aufgrund der VwGH-Rechtsprechung (Ra 2019/13/0093 vom 14.5.2020) geändert

1123

Sofern für einen einheitlichen sonstigen Bezug (zB Weihnachtsgeld) nur teilweise Sozialversicherungsbeiträge anfallen, weil die jeweilige Höchstbeitragsgrundlage überschritten wird, **sind jene Sozialversicherungsbeiträge, die auf nach dem Tarif zu versteuernde sonstige Bezüge entfallen (Sechstelüberhang), anteilig beim laufenden Bezug zu berücksichtigen, indem sie auf Basis der Bruttobeträge entsprechend aufgeteilt werden (vgl. VwGH 14.05.2020, Ra 2019/13/0093).** ~~vorrangig bei jenem Bezugsbestandteil in Abzug zu bringen, der innerhalb des Jahressechstels mit dem festen Satz versteuert wird. Die restlichen Sozialversicherungsbeiträge sind bei jenen Bezugsbestandteilen zu berücksichtigen, die infolge einer Sechstelüberschreitung zum Tarif zu versteuern sind.~~

1124

Wird gleichzeitig mit einem laufenden Bezug ein sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 ausgezahlt, der sozialversicherungsrechtlich in die allgemeine Beitragsgrundlage fällt (zB eine außerordentliche Prämie oder eine Belohnung), **ist auch in diesem Fall laut Rz 1123 vorzugehen.** ~~für Zwecke der Lohnsteuerberechnung zuerst der sonstige Bezug (abgestellt auf die jeweilige Höchstbeitragsgrundlage) und in der Folge der laufende Bezug abzurechnen.~~

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer mit einem monatlichen Gehalt von 2.000 Euro (Jahressechstel = 4.000 Euro) erhält im Jahr 2020 eine Einmalprämie in Höhe von 9.000 Euro:

Gehalt 2.000 Euro + Einmalprämie 9.000 Euro = 11.000 Euro

- ***davon 7.000 Euro zum laufenden Tarif zu versteuern (2.000 Euro laufender Bezug + 5.000 Euro Sechstelüberhang)***
- ***davon 4.000 Euro als Sonderzahlung innerhalb des Jahressechstels.***

Die Aufteilung der Sozialversicherungsbeiträge (begrenzt mit der Höchstbeitragsgrundlage) ist folgendermaßen durchzuführen:

Sozialversicherungsbeiträge gesamt 973,04 Euro:

- ***davon SV-laufend 619,21 Euro (= 7.000/11.000 x 973,04)***
- ***davon SV Sonderzahlung 353,83 Euro (= 4.000/11.000 x 973,04)***

25. Rz 1132b wird nach 1132a betreffend Zulagen und Zuschläge während der COVID-19-Krise neu eingefügt (BGBl. I Nr. 23/2020)

1132b

Sind im laufenden Arbeitslohn an den Arbeitnehmer im Kalenderjahr 2020 Zulagen und Zuschläge enthalten, die auch in Zeiten von COVID-19-Kurzarbeit, Telearbeit wegen der COVID-19-Krise sowie bei Dienstverhinderung (zB Quarantäne) wegen der COVID-19-Krise weitergezahlt werden, bleiben diese im Ausmaß wie vor der COVID-19-Krise steuerfrei. Dies gilt für Überstundenzuschläge sowie für Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (§ 68 Abs. 7 EStG 1988 iVm § 124b Z 349 EStG 1988).

Umfasst sind sämtliche Dienstverhinderungen wegen der COVID-19-Krise, es muss sich nicht um eine gesetzlich oder behördlich angeordnete Dienstverhinderung bzw. Quarantäne handeln. Voraussetzung ist jedoch, dass das auslösende Moment für die Dienstverhinderung die COVID-19-Krise ist und der Arbeitgeber eine entsprechende Entgeltfortzahlung leistet, in der üblicherweise gemäß § 68 EStG 1988 steuerfreie Zulagen und Zuschläge enthalten sind.

Davon zu unterscheiden sind Entgeltfortzahlungen aufgrund von Urlaub. Die im Urlaubsentgelt enthaltenen Zulagen und Zuschläge sind steuerpflichtig, unabhängig davon, ob sie durch die COVID-19-Krise ausgelöst werden. Sind vor Beginn einer COVID-19-Kurzarbeit regelmäßig steuerfreie Bezüge gemäß § 68 EStG 1988 angefallen, bestehen keine Bedenken, die steuerfreien Bezüge während der Kurzarbeit im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung (zB Durchschnitt der letzten drei Monate vor der COVID-19-Kurzarbeit) zu ermitteln und diese im Verhältnis zur Reduktion der Entlohnung entsprechend zu berücksichtigen. Auch in diesem Fall sind mit dem laufenden Urlaubsentgelt ausbezahlte Zulagen und Zuschläge steuerpflichtig (vgl. Rz 1132).

26. Rz 1182 und 1182a werden aufgrund VwGH 12.06.2019, Ro 2016/13/0005, geändert

1182

Bruttobesteuerung:

Die pauschale Besteuerung erfolgt mit 20%; sie ist von den Einnahmen vorzunehmen und umfasst daher auch ~~steuerfreie Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 sowie Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988~~, **nicht jedoch Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 und steuerfreie Bezüge gemäß § 3 EStG 1988 (VwGH 12.06.2019, Ro 2016/13/0005)**. Die Bestimmung des § 67 EStG 1988 ist ebenfalls nicht anzuwenden. Werbungskosten (auch nicht Pflichtbeiträge), Sonderausgaben sowie außergewöhnliche Belastungen dürfen nicht abgezogen werden. Weder das Werbungskostenpauschale noch das Sonderausgabenpauschale sind zu berücksichtigen. Die Berücksichtigung von Werbungskosten und Sonderausgaben mit Inlandsbezug kann gemäß § 102 EStG 1988 im Rahmen einer Veranlagung erfolgen, wobei allerdings der besondere Tarif gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 zur Anwendung kommt.

1182a

Nettobesteuerung:

~~Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 wurde die Bruttobesteuerung um eine Nettobesteuerung ergänzt (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 8006b). Die Nettobesteuerung kann ab dem Lohnzahlungszeitraum Juni 2007 angewendet werden.~~ Bei der Nettobesteuerung werden die mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten bei der Lohnsteuerberechnung berücksichtigt. Die pauschale Lohnsteuer beträgt in diesem Fall 25% des gekürzten Betrages.

~~Der Nettobesteuerung unterliegen auch Bezüge gemäß § 3 EStG 1988 (einschließlich § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988), Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 sowie Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988~~, **nicht jedoch Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 und steuerfreie Bezüge gemäß § 3 EStG 1988 (VwGH 12.06.2019, Ro 2016/13/0005)**. Ebenso wenig sind bei der Nettobesteuerung die Bestimmungen des § 67 EStG 1988 über die Besteuerung von sonstigen Bezügen anwendbar.

Die Nettobesteuerung setzt voraus, dass

- der Arbeitnehmer (Schriftsteller, Künstler, Architekt, Sportler, Artist, Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen) in der EU oder dem EWR ansässig ist und
- die unmittelbar mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) zusammenhängenden Ausgaben (Betriebsausgaben, Werbungskosten) dem Arbeitgeber vor dem Zufließen der Bezüge schriftlich mitgeteilt hat.

Liegen diese Voraussetzungen vor, kann der Arbeitgeber die mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten abziehen.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen kann der Arbeitgeber das Pendlerpauschale berücksichtigen. Der Verkehrsabsetzbetrag kann hingegen nur im Zuge einer Veranlagung berücksichtigt werden.

Den Arbeitgeber trifft keine Verpflichtung zur Anwendung der Nettobesteuerung; nimmt der Arbeitgeber den Steuerabzug vom Bruttobetrag (in Höhe von 20%) vor, können die Abzüge im Wege der Veranlagung berücksichtigt werden (§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Die EStR 2000 Rz 8006b, EStR 2000 Rz 8006c und EStR 2000 Rz 8006d gelten entsprechend. Aus Anlass der Leistungserbringung anfallende vom Arbeitgeber einzubehaltende Sozialversicherungsbeiträge stellen mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängende Werbungskosten dar, die berücksichtigt werden können.

Hinsichtlich der übrigen „mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten“ siehe EStR 2000 Rz 8006c.

27. Rz 1235a, 1239, 1239a und 1239c werden an die neue Rechtslage zur PLB angepasst (BGBl. I Nr. 54/2020 und BGBl. I Nr. 98/2020)

1235a

Die Lohnsteuerprüfung umfasst neben der Überprüfung der Einhaltung der ordnungsgemäßen Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer auch die Prüfung der Einhaltung aller für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages (§ 41 FLAG 1967), des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 87 Wirtschaftskammergesetz 1998) und der Abzugsteuer gemäß § 99 **Abs. 1 Z 1, Z 4 und Z 5 zweiter Fall** EStG 1988 (für Prüfungen, die ab dem 1.1.2016 beginnen) maßgebenden Verhältnisse.

Gemeinsam mit der Lohnsteuerprüfung ist die Sozialversicherungsprüfung (siehe § 41a ASVG; siehe auch Rz 1220) und die Kommunalsteuerprüfung (siehe § 14 KommStG 1993) durchzuführen (**Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge gemäß § 4 PLABG**).

Der Prüfungsauftrag ist **von dem für die Erhebung der Lohnsteuer zuständigen Finanzamt bzw.** von jener Institution zu erteilen, die die Prüfung durchführt, und zwar auch für die anderen erhebungsberechtigten Institutionen.

Die Prüfung wird entweder durch Prüforgane des beim Bundesministeriums für Finanzen eingerichteten Prüfdienstes für Lohnabgaben und Beiträge (PLB) oder durch Prüfer der Österreichischen Gesundheitskasse vorgenommen. Prüft der

PLB das Finanzamt, dann hat **das Finanzamt** dieses auch den Prüfungsauftrag für die Sozialversicherungsprüfung und die Kommunalsteuerprüfung auszustellen. In diesem Fall wird der Prüfer des **PLB** Finanzamtes gleichzeitig als Organ **des Finanzamtes**, der **Österreichischen Gesundheitskasse (bzw. der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau - BVAEB)** und der betroffenen Gemeinden tätig.

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

1239

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

Die Abgabenbehörden haben im Rahmen ihrer Tätigkeiten an der Erhebung von Abgaben und Beiträgen mitzuwirken. Insbesondere haben sie zu erheben, ob die lohnabhängigen Abgaben ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt wurden und ob die versicherungs- und melderechtlichen Bestimmungen des ASVG eingehalten wurden.

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

Das für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt hat dem Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge sämtliche Daten elektronisch zur Verfügung zu stellen, die für die Durchführung der Prüfung und die Durchführung von allgemeinen Aufsichts- und Erhebungsmaßnahmen für Zwecke der Erhebung von lohnabhängigen Abgaben notwendig sind.

Der Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge hat

- **das für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt hinsichtlich der Lohnsteuerprüfung,**
- **die Österreichische Gesundheitskasse bzw. die BVAEB hinsichtlich der Sozialversicherungsprüfung und**
- **die jeweils erhebungsberechtigte Gemeinde hinsichtlich der Kommunalsteuerprüfung**

elektronisch von der Prüfung sowie vom Inhalt des Prüfungsberichtes oder der aufgenommenen Niederschrift zu verständigen. Auf Ersuchen hat der Prüfdienst auch über den Stand und Zwischenergebnisse der Prüfung zu informieren.

Der Prüfdienst hat dem für die Erhebung der Lohnsteuer zuständigen Finanzamt sämtliche Daten zur Verfügung zu stellen, die zur Aufgabenerfüllung erforderlich sind (§ 10 PLABG).

1239a

Tritt im Rahmen einer ~~gemeinsamen~~ Prüfung aller-lohnabhängigenr Abgaben **und Beiträge (GPLA)** ~~der~~ substantielle Verdacht auf, dass anstelle der bisherigen Pflichtversicherung nach § 2 Abs. 1 Z 1 und 4 GSVG (als freie Gewerbetreibende und neue Selbständige) bzw. § 2 Abs. 1 Z 1 BSVG (als Ausübende eines bäuerlichen Nebengewerbes) eine Pflichtversicherung nach dem ASVG vorliegt, hat das Finanzamt die **Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen (SVS)** ~~SVA bzw. SVB~~ ohne unnötigen Aufschub über diesen Verdacht zu verständigen. Die Verständigung hat den Namen, die Versicherungsnummer, den geprüften Zeitraum und die Art der Tätigkeit zu enthalten.

Die weiteren Ermittlungen sind sodann vom Krankenversicherungsträger, **und der SVS** ~~SVA bzw. SVB~~ im Rahmen des jeweiligen Wirkungsbereiches durchzuführen und die Versicherungszuordnung festzustellen (in bestimmten Fällen mit Bescheid). Bescheide zur Versicherungszuordnung sind auch dem ~~sachlich und örtlich zuständigen~~ Finanzamt zuzustellen. Das Finanzamt ist bei einer späteren Prüfung an die versicherungsrechtliche Zuordnung gebunden (außer der maßgebliche Sachverhalt hat sich geändert).

1239c

Wird bei einem Unternehmen, dem ein Beschäftigungsbonus ausgezahlt wurde, eine ~~gemeinsame~~ Prüfung aller-lohnabhängigenr Abgaben **und Beiträge (GPLA)** durchgeführt, ~~haben die Finanzämter~~ **hat das Finanzamt** nach Abschluss der ~~GPLA~~ **Prüfung** der Austria Wirtschaftsservice GmbH (aws) die Versicherungszeiten und die ermittelten Jahresbeitragsgrundlagen von Arbeitnehmern, für die dem geprüften Arbeitgeber ein Beschäftigungsbonus gewährt wurde, automationsunterstützt bzw. auf elektronischem Weg zu übermitteln (**§ 10e Abs. 3 Austria Wirtschaftsservice-Gesetz**).

28. Rz 1239d wird zur Prüfung von Kurzarbeitsbeihilfen neu eingefügt (BGBl. I Nr. 44/2020)

1239d

Das für die Lohnsteuerprüfung zuständige Finanzamt ist auch für die Prüfung von Kurzarbeitsbeihilfen zuständig. Das Prüforgan ist bei Durchführung einer Lohnsteuerprüfung berechtigt, die Richtigkeit der Angaben und Unterlagen des Kurzarbeitsbeihilfenempfängers für die Auszahlung der Kurzarbeitsbeihilfe gemäß § 37b Abs. 7 AMSG bzw. die Plausibilität der Angaben zur Ermittlung der Höhe der Auszahlung zu überprüfen. Der Bundesminister für Finanzen kann die Prüfung der Kurzarbeitsbeihilfe auch unabhängig von einer Lohnsteuerprüfung oder Nachschau beauftragen. Bei Zweifel an der Richtigkeit von Angaben oder Unterlagen bzw. an der Plausibilität der Angaben zur Ermittlung der Höhe der Beihilfe ist ein gesonderter Prüfungsbericht zu erstellen und dem Arbeitsmarktservice sowie dem Bundesminister für Finanzen zu übermitteln (§ 12 bis § 14 COVID-19-Förderungsprüfungsgesetz).

29. In Rz 1396 wird die Rechtslage bis 2013 gestrichen und ein Verweis aktualisiert

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 Mindestaktienquote sinkt. Der Mindestaktienanteil beträgt bis zum 45. Lebensjahr 30%, ab dem 45.~~

Lebensjahr sinkt der Mindestaktienanteil auf 25% und ab Überschreiten des 55. Lebensjahres beträgt die gesetzlich vorgeschriebene Mindestaktienquote nur noch 15%.

- Für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Jänner 2010 beträgt der Mindestaktienanteil 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 zwischen dem 31. Dezember 2009 und dem 1. August 2013 sowie für Vertragsabschlüsse vor dem 1. Jänner 2010, wenn eine Erklärung gemäß § 108h Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 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 Mindestaktienquote sinkt. Der Mindestaktienanteil beträgt bis zum 45. Lebensjahr 30%, ab dem 45. Lebensjahr sinkt der Mindestaktienanteil auf 25% und ab Überschreiten des 55. Lebensjahres beträgt die gesetzlich vorgeschriebene Mindestaktienquote nur noch 15%.

- 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 (**§ 108h Abs. 1 Z 2 EStG 1988**). **Die Veranlagung hat in Aktien zu erfolgen, die an einem geregelten Markt einer in einem Staat des EWR gelegenen Börse erstzugelassen sind. Der Anteil der Börsekapitalisierung der in diesem Mitgliedstaat erstzugelassenen Aktien darf in einem mehrjährigen Zeitraum 40% des Bruttoinlandsproduktes dieses Mitgliedstaates nicht übersteigen (§ 108h Abs. 1 Z 3 EStG 1988). Das Ausmaß der Marktkapitalisierung ist dabei für das jeweilige Kalenderjahr aus dem Durchschnitt der letzten sieben vorangegangenen Jahre unter Außerachtlassung des letzten unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres zu ermitteln** (siehe InvFR 20018 Rz 269).
- 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.

30. In Rz 1406 werden Effektiv-Tabellen aufgrund der Senkung des Eingangssteuersatzes aktualisiert

42.3 Effektiv-Tarif

1406

Ab 1.1.2016

LSt-Tabelle 2016 für unselbständig-Beschäftigte

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

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

Der erhöhte Verkehrsabsatzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

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

Tageslohn = siehe Monatslohn

Der erhöhte Verkehrsabsatzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

LSt-Tabelle 2016 für Pensionisten

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

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

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

Ab 1.1.2019

LSt-Tabelle 2019 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
932,67	0,00%										
1.516,00	25,00%	233,17	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
2.599,33	35,00%	384,77	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
5.016,00	42,00%	566,72	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
7.516,00	48,00%	867,68	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
83.349,33	50,00%	1.018,00	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
darüber	55,00%	5.185,47	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	

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

Der Familienbonus Plus ist als erster Absetzbetrag bis maximal Null abzuziehen.

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag und der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag (ab 2020) sind in der Tabelle nicht berücksichtigt.

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
31,09	0,00%									
50,53	25,00%	7,772	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
86,64	35,00%	12,826	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
167,20	42,00%	18,891	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
250,53	48,00%	28,923	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
2.778,31	50,00%	33,933	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
darüber	55,00%	172,849	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611

Tageslohn = siehe Monatslohn

Der Familienbonus Plus ist als erster Absetzbetrag bis maximal Null abzuziehen.

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag und der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag (ab 2020) sind in der Tabelle nicht berücksichtigt.

LSt-Tabelle 2019 für Pensionisten

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Pensionisten absetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
921,67	0,00%										
1.416,67	25,00%	230,42	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
1.505,00	25,00%	230,42	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33-0*	41,17	55,75	+18,33	
2.588,33	35,00%	380,92	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33-0*	41,17	55,75	+18,33	
5.005,00	42,00%	562,10	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
7.505,00	48,00%	862,40	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
83.338,33	50,00%	1.012,50	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
darüber	55,00%	5.179,42	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	

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

Der Familienbonus Plus ist als erster Absetzbetrag bis maximal Null abzuziehen.

* Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich 17.000 und 25.000 Euro auf Null. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

Ab 1.1.2020

LSt-Tabelle 2020 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
932,67	0,00%										
1.516,00	20,00%	186,53	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
2.599,33	35,00%	413,93	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
5.016,00	42,00%	595,89	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
7.516,00	48,00%	896,85	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
83.349,33	50,00%	1.047,17	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
darüber	55,00%	5.214,63	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	

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

Der Familienbonus Plus ist als erster Absetzbetrag bis maximal Null abzuziehen.

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag und der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag sind in der Tabelle nicht berücksichtigt.

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
31,09	0,00%										
50,53	20,00%	6,218	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611	

86,64	35,00%	13,798	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
167,20	42,00%	19,863	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
250,53	48,00%	29,895	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
2.778,31	50,00%	34,906	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
darüber	55,00%	173,821	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611

Tageslohn = siehe Monatslohn

Der Familienbonus Plus ist als erster Absetzbetrag bis maximal Null abzuziehen.

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag und der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag sind in der Tabelle nicht berücksichtigt.

LSt-Tabelle 2020 für Pensionisten

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Pensionistenabsetzbetrag	Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
921,67	0,00%										
1.416,67	20,00%	184,33 230,42	125,00	62,50	41,68	20,84	50,00	41,17	55,75	+18,33	
1.505,00	20,00%	184,33 230,42	125,00	62,50	41,68	20,84	50,00-0*	41,17	55,75	+18,33	
2.588,33	35,00%	410,08 380,92	125,00	62,50	41,68	20,84	50,00-0*	41,17	55,75	+18,33	
5.005,00	42,00%	591,27 562,10	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
7.505,00	48,00%	891,75 862,40	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
83.338,33	50,00%	1.041,67 1.012,50	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
darüber	55,00%	5.208,58 5.179,42	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	

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

Der Familienbonus Plus ist als erster Absetzbetrag bis maximal Null abzuziehen.

* Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich 17.000 und 25.000 Euro auf Null. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

Ab 1.1.2021

LSt-Tabelle 2021 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
927,67	0,00%									
1.511,00	20,00%	185,53	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33
2.594,33	35,00%	412,18	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33
5.011,00	42,00%	593,79	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33
7.511,00	48,00%	894,45	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33
83.344,33	50,00%	1.044,67	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33
darüber	55,00%	5.211,88	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33

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

Der Familienbonus Plus ist als erster Absetzbetrag bis maximal Null abzuziehen.

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag und der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag sind in der Tabelle nicht berücksichtigt.

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
30,92	0,00%										
50,37	20,00%	6,184	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611	
86,48	35,00%	13,739	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611	
167,03	42,00%	19,793	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611	
250,37	48,00%	29,815	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611	
2.778,14	50,00%	34,822	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611	
darüber	55,00%	173,729	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611	

Tageslohn = siehe Monatslohn

Der Familienbonus Plus ist als erster Absetzbetrag bis maximal Null abzuziehen.

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag und der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag sind in der Tabelle nicht berücksichtigt.

LSt-Tabelle 2021 für Pensionisten

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Pensionistenabsetzbetrag	Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
916,67	0,00%									
1.416,67	20,00%	183,33	125,00	62,50	41,68	20,84	50,00	41,17	55,75	+18,33
1.500,00	20,00%	183,33	125,00	62,50	41,68	20,84	50,00-0*	41,17	55,75	+18,33
2.583,33	35,00%	418,33	125,00	62,50	41,68	20,84	50,00-0*	41,17	55,75	+18,33
5.000,00	42,00%	589,17	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33
7.500,00	48,00%	889,17	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33
83.333,33	50,00%	1.039,17	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33
darüber	55,00%	5.205,83	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33

Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge

Der Familienbonus Plus ist als erster Absetzbetrag bis maximal Null abzuziehen.

* Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich 17.000 und 25.000 Euro auf Null. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

31. Rz 1406a wird aufgrund der VwGH-Judikatur geändert und ein Verweis in Rz 53 ergänzt

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

1406a

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

Twinning ist ein Instrument des Verwaltungsaufbaus und beruht auf der Zusammenarbeit zwischen Behörden und/oder anerkannten ermächtigten Einrichtungen (mandatierten Stellen – mandated bodies) aufseiten der Mitgliedstaaten (MS) und aufseiten des Zuschussempfängers, welche die Realisierung von gemeinsam mit der Kommission festgelegten, verbindlich vorgegebenen Ergebnissen zum Ziel hat.

Twinning Light ist ein ähnliches Modell mitgeringerem Umfang. Es kommen dieselben Leitlinien zur Anwendung wie bei regulären Twinning. Im Mittelpunkt steht die Zusammenarbeit zwischen Behörden der Mitgliedstaaten und der Zuschussempfänger, um bestimmte Ergebnisse zu erzielen, die gemeinsam mit der Kommission festgelegt wurden.

Jeder **Die** Mitgliedstaaten benennt eine **haben** nationale Kontaktstellen für Twinning (National Contact Point for Twinning - NCP) **bekannt gegeben**, über die die gesamte Kommunikation zwischen Europäischer Kommission und Mitgliedstaat läuft und die auch als zentrale Anlaufstelle für andere nationale Kontaktstellen sowohl der begünstigten Länder als auch der EU-Mitgliedstaaten fungiert. Als Koordinierungsstelle für österreichische Twinning-Aktivitäten ist sie auch die Verbindungsstelle zu den Institutionen der österreichischen Verwaltung. In Österreich ist die nationale Kontaktstelle im BMeiÄ angesiedelt.

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

Die Liste der nationalen Kontaktstellen (NCP) kann über https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/tenders/twinning_en abgerufen werden.

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

Die Auszahlung der Entgelte erfolgt grundsätzlich durch die jeweils mandatierte Stelle. Bei sonstigen EU-Projekten (zB Teilnahme an Frontex-Einsätzen u.Ä.) erfolgt die Auszahlung der Entgelte grundsätzlich im Wege der entsendenden Stelle, also des inländischen Dienstgebers.

In der Regel handelt es sich bei den Experten aus Mitgliedstaaten um nach dem Beamtenrecht beschäftigte öffentliche Bedienstete **Beschäftigte im öffentlichen Dienst**. Dabei ist zwischen Kurzzeitexperten (Einsätze kurzer und mittlerer Dauer - **short term experts**) und Langzeitexperten (Resident Twinning Adviser - **RTA**) zu unterscheiden.

Experten im Kurzeinsatz

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

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

Ständige Twinning-Berater - Resident Twinning Advisers (RTA)

Der RTA erhält während seiner/ihrer Entsendung weiterhin seine normalen Bezüge des betreffenden Mitgliedstaats. **Seitens der EU werden dem Mitgliedstaat für den Einsatz von RTA Ausgleichszahlungen für das Gehalt und die Lohnnebenkosten des Twinning-Langzeitberaters erstattet. Diese Ausgleichszahlungen (daily subsistence allowance) beinhalten:**

- Die RTA erhalten während der gesamten Dauer ihrer Entsendung eine Zulage in Höhe von 50% der vorstehend genannten **auf der Website der Europäischen Kommission für internationale Zusammenarbeit angegebenen** Tagegeldsätze **für die gesamte Dauer der Entsendung.**

Zusätzlich zu seinen normalen Bezügen erhält der RTA:

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

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

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

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

Sofern im Twinning-Vertrag keine anderen Vereinbarungen getroffen wurden, werden Zahlungen grundsätzlich an die mitgliedstaatliche Stelle geleistet, die den Twinning-Vertrag unterzeichnet hat.

Nach § 39a BDG bzw. § 6b VBG sind auf derartige Entsendungen die Bestimmungen über die Dienstzuteilung anzuwenden. Für die Dauer einer solchen Entsendung gilt die betreffende Einrichtung als Dienststelle. Erhält der Beamte für die Tätigkeit, für die er entsandt worden ist, oder im Zusammenhang mit ihr Zuwendungen von dritter Seite, hat er diese Zuwendungen dem Bund abzuführen, es sei denn, er verzichtet schriftlich auf alle ihm aus Anlass der Entsendung nach § 21 GehG 1956 und nach der RGV 1955, BGBl. Nr. 133, gebührenden Leistungen. Im Fall des Verzichts gelten die von dritter Seite erhaltenen Zuwendungen, soweit sie nicht Reisekostenersätze sind, als Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 GehG 1956.

Steuerliche Beurteilung

Nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind bei Auslandsbeamten (§ 92) die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 GehG 1956 idF der 53. Gehaltsgesetz-Novelle, BGBl. Nr. 314/1992, sowie Kostenersätze und Entschädigungen für den Heimaturlaub oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersätze und Entschädigungen auf Grund von Dienst(Besoldungs)ordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts von der Einkommensteuer befreit.

Der VwGH hat festgestellt, dass bei Einsätzen im Sinne des § 39a BDG nach dessen Abs. 2 die Dienststelle des Beamten für die Dauer der Entsendung an eine ausländische Einrichtung bei dieser Einrichtung im Ausland liegt und der Beamte daher für diesen Zeitraum als Auslandsbeamter im Sinne des § 26 Abs. 3 BAO sowie der §§ 3 Abs. 1 Z 8 und 92 EStG 1988 anzusehen ist (VwGH 11.12.2019, Ro 2018/13/0008).

Haben daher Beamte für die jeweilige Entsendung eine Verzichtserklärung gemäß § 39a BDG abgegeben, sind die an die entsendende oder mandatierte Stelle ausbezahlt und den Beamten weiterbezahlten Kostenersätze zur Gänze gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfrei.

Experten im Kurzzeiteinsatz (short-term-advisers)

Der Experte erhält während der Entsendung weiterhin die normalen Bezüge des betreffenden Mitgliedstaates.

Der finanzielle Beitrag des EU-Programms zu den Personalkosten für Einsätze kurzer und mittlerer Dauer von öffentlichen Bediensteten bzw. Bediensteten mandatierter Stellen setzt sich aus einem Expertenonorar und einem Tagegeld zur Deckung der Kosten für Hotel, Verpflegung und Beförderungsleistungen vor Ort (innerstädtisch und vom/zum Flughafen) zusammen. Die Höhe der Expertenonorare richtet sich nach den geltenden EU-Twinning Richtlinien, die der Tagegelder nach der zum Zeitpunkt des Einsatzes auf der Website der Europäischen Kommission für internationale Zusammenarbeit angegebenen Tagegeldsätze (per diem rates), die unter https://ec.europa.eu/international-partnerships/documents-library_en?keyword=per%20diem%20rates abrufbar sind.

Steuerliche Beurteilung

Die Experten im Kurzeinsatz sind keine Auslandsbeamten (§ 92 EStG 1988) und haben keinen Anspruch auf Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 GehG 1956. § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 kommt daher nicht zur Anwendung.

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

Umfang der steuerpflichtigen Einnahmen, Werbungskostenabzug

- Alle empfangenen Entgelte, ausgenommen jene, die der Arbeitgeber nach § 26 EStG 1988 auszahlt, sind grundsätzlich steuerpflichtig, und zwar unabhängig davon, unter welchem Titel sie geleistet werden. Auch so genanntes Tagesgeld oder nach EU-Bestimmungen ausgezahlte pauschalierte Reisekostenersätze unterliegen der Besteuerung. Mit diesen Einkünften im Zusammenhang stehende Aufwendungen können als Werbungskosten nach den Bestimmungen des § 16 EStG 1988 geltend gemacht werden.
Wird zB vom Verein ein pauschales Tagesgeld (auch auf Grund von EU-Bestimmungen) ausgezahlt, dann liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger Bezug vor, als Werbungskosten können zB die tatsächlichen Kosten der Nächtigung und des Frühstücks sowie allenfalls ein Tagesgeld gemäß den Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 abgezogen werden.
- Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 können nur vom Arbeitgeber berücksichtigt werden. Die Bestimmungen des § 26 EStG 1988 sind auf Arbeitslohn von dritter Seite grundsätzlich nicht anwendbar, außer der Arbeitgeber erteilt den Dienstreiseauftrag.

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

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

DBA-rechtliche Beurteilung

Auf Basis der oben stehenden Ausführungen ergibt sich **ist** für Zwecke der Anwendung eines DBA **stets für jeden Einzelfall – und abhängig vom Wortlaut des jeweiligen DBA – zu untersuchen, welche Verteilungsnorm für Einkünfte im Zusammenhang mit Twinning- (und ähnlichen) Projekten einschlägig ist, wobei auch eine Aufteilung der Einkünfte denkbar ist.**

- **Im Bereich der unselbständigen Arbeit sind insbesondere die dem Art. 19 OECD-MA sowie Art. 15 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen zu prüfen. Für diese Zwecke ist u.a. zu untersuchen, inwiefern die Vergütungen von einem Vertragsstaat gezahlt werden.**
- **Im Bereich der selbständigen bzw. gewerblichen Arbeit sind insbesondere die dem Art. 7 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen von Bedeutung.**
folgendes Grundschemata, wobei je nach konkret anzuwendendem DBA im Einzelfall Abweichungen möglich sind:
- ~~Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit öffentlich Bediensteter (DBA-rechtlich öffentlicher Dienst): Nach dem regelmäßig in den DBA dafür vorgesehenen Kassenstaatprinzip bleibt das Besteuerungsrecht Österreichs uneingeschränkt bestehen (Art. 19 Abs. 1 OECD-MA).~~
- ~~Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anderer als öffentlich Bediensteter (DBA-rechtlich Einkünfte aus unselbständiger Arbeit): Nach Maßgabe der in den einzelnen~~

~~DBA zT unterschiedlich gefasst „183-Tage-Klausel“ erhält der Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht (Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA).~~

- ~~• Einkünfte aus Gewerbebetrieb, allenfalls aus selbständiger Arbeit (DBA-rechtlich Unternehmensgewinne bzw. selbständige Arbeit): Nach der regelmäßig in den DBA vorgesehenen Betriebsstättenregel erhält der Tätigkeitsstaat insoweit ein Besteuerungsrecht, als für diese Tätigkeit eine Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung besteht (Art. 7 bzw. Art. 14 alt iVm Art. 5 OECD-MA).~~

53

§ 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ist auch auf gleichartige Zulagen von anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts anzuwenden (**siehe Rz 1406a betreffend Experten in Twinning-Projekten**). Entschädigungen für den Heimaturlaub wie zB nach § 6 der Heimaturlaubsverordnung 1985, BGBl. Nr. 120/1985, sind ebenfalls nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfrei.