

29. Mai 2013

BMF-010222/0049-VI/7/2013

An

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

LStR 2002 - Wartungserlass 2013

Im Rahmen der laufenden Wartung 2013 werden gesetzliche Änderungen aufgrund der Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 (BGBl. I Nr. 53/2013), der Änderung [des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes](#) (BGBl. I Nr. 98/2012) und des Sozialrechts-Änderungsgesetzes 2012 (BGBl. I Nr. 3/2013), die Änderung der [Lohnkontenverordnung 2006](#) (BGBl. II Nr. 84/2013) und wesentliche höchstgerichtliche Entscheidungen in die LStR 2002 eingearbeitet.

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

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF des Wartungserlasses 2013 sind bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß [§ 303 BAO](#) dar.

In der Rz 70p wird ein Redaktionsversehen beseitigt

70p

Die im Ausland zu leistenden Arbeiten sind überwiegend im Lohnzahlungszeitraum unter erschwerenden Umständen zu leisten. In jenen Monaten, in denen sowohl eine Inlandstätigkeit als auch eine begünstigte Auslandstätigkeit ausgeübt wird, ist das Überwiegen im Zeitraum der Auslandstätigkeit maßgeblich.

Erschwerende Umstände liegen insbesondere vor, wenn die Arbeiten

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung bewirken ([§ 68 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988](#)) oder
- im Vergleich zu den allgemein üblichen inländischen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen ([§ 68 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988](#)) oder
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen ([§ 68 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988](#)).

Hinsichtlich des Vorliegens einer zwangsläufigen Verschmutzung/außerordentlichen Erschwernis/Gefahr vergleiche Rz 1129 ff.

Es bestehen keine Bedenken, bei Auslandssachverhalten erschwerende Umstände gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 lit. f EStG 1988](#) in typisierender Betrachtungsweise immer dann anzunehmen, wenn es sich um Tätigkeiten handelt, die zu Bauarbeiten im engeren Sinn zählen. Dazu zählen insbesondere die Errichtung, Aufstellung, Inbetriebnahme, Instandsetzung, Instandhaltung, Wartung oder der Umbau von Bauwerken (inklusive Fertigbauten) und ortsfesten Anlagen, Demontage, Abbauarbeiten sowie Abbrucharbeiten; weiters das Aufsuchen von Bodenschätzen. Nicht ortsfeste Anlagen (Straßenbaumaschinen, Baukräne, Zelte, Bühnen, etc.), die wegen ihres Umfangs an Ort und Stelle montiert werden müssen, sind ebenfalls als Bauarbeiten im engeren Sinn zu werten. Bei der Errichtung einer Gesamtsystemanlage (Rechenanlagen, EDV-Anlagen) handelt es sich um keine Bauarbeiten im engeren Sinn.

Eine beaufsichtigende Tätigkeit (zB die Überwachung von Umbauarbeiten) ist allein nicht ausreichend, um als erschwerend qualifiziert zu werden. Verursacht diese überwachende Tätigkeit aber beispielsweise überwiegend eine zwangsläufige erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung, liegen erschwerende Umstände vor.

Im Hinblick auf die bei Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht sind jedenfalls genaue Tätigkeitsbeschreibungen (Arbeitsplatzbeschreibungen) notwendig, um eine zwangsläufige Verschmutzung bzw. außerordentliche Erschwernis bzw. Gefahr zu dokumentieren. Diese sind zum Lohnkonto zu nehmen.

Erschwerende Umstände liegen weiters vor, wenn die Arbeiten

- in einem Land erfolgen, in dem die Aufenthaltsbedingungen im Vergleich zum Inland eine außerordentliche Erschwernis darstellen.

Dies ist dann der Fall, wenn im Einsatzland Faktoren wie beispielsweise extreme klimatische Verhältnisse (Hitze, Kälte), schlechte Infrastruktur (zB kaum befestigte Straßen, schlechte Erreichbarkeit, kein funktionierendes öffentliches Verkehrsnetz), geringes Maß an persönlicher Sicherheit oder ein gegenüber dem Inland wesentlich geringerer Standard an medizinischer Versorgung vorliegen.

Für Staaten der EU/des EWR und der Schweiz wird eine derartige länderspezifische Erschwernis allein regelmäßig nicht zutreffen.

Staaten, die in der Spalte 1 bis 3 der Liste der Entwicklungsländer ("DAC-List of ODA Recipients") aufgezählt sind, erfüllen dagegen dieses Kriterium (Liste siehe Rz 1409).

Zudem liegen erschwerende Umstände dann vor, wenn die Arbeiten

- Rechtslage bis 31.12.2012: in einer Region erfolgen, für die nachweislich zum Beginn der Tätigkeit oder während eines gesamten Kalendermonats der Tätigkeit eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (insbesondere Kriegs- oder Terrorgefahr). **Ist die Sicherheitsgefährdung nicht bereits zu Beginn der Tätigkeit gegeben, sondern tritt sie erst während der Auslandstätigkeit ein, steht die Befreiung nur zu, wenn sie für einen gesamten Kalendermonat vorliegt.** Rechtslage ab 01.01.2013: in einer Region erfolgen, für die nachweislich am Beginn des jeweiligen Kalendermonats der Tätigkeit eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (insbesondere Kriegs- oder Terrorgefahr).

- Dies wird zutreffen, wenn vom Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten für das betreffende Land eine Reisewarnung (abrufbar unter <http://www.bmeia.gv.at>) ausgegeben wurde oder sonst eine erhöhte Sicherheitsgefährdung (zB Kriegs- oder Unruhezustände, Kriegs- oder Terrorgefahr) vorliegt. Der Nachweis **über das Vorliegen der erhöhten Sicherheitsgefährdung** ist zum Lohnkonto zu nehmen.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer wird von 12.01.2012 bis 31.05.2012 in eine Region entsendet, für die noch keine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt; abgesehen von der Erschwernis liegen die übrigen Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) vor. Am 25.02.2012 wird eine Reisewarnung durch das BMEIA veröffentlicht (diese bleibt bis Ende des Jahres aufrecht); Für die Monate März – Mai 2012 kann für den Arbeitnehmer die Begünstigung des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in Anspruch genommen werden.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer wird von 14.01.2013 bis 31.05.2013 in eine Region entsendet, für die seit 01.11.2012 eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (diese bleibt bis 24.04.2013 aufrecht); abgesehen von der Erschwernis liegen die übrigen Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) vor. Für die Monate Jänner – April 2013 kann für den Arbeitnehmer die Begünstigung des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in Anspruch genommen werden.

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

5.9.18.3a Schäden auf Grund höherer Gewalt

373

Zusätzlich zu den Sätzen des [§ 26 Z 4 lit. a EStG 1988](#) können Schäden auf Grund höherer Gewalt (insbesondere Reparaturaufwand nach Unfall oder Steinschlag), die sich im Rahmen der beruflichen Verwendung des Fahrzeuges ereignen, als Werbungskosten geltend gemacht

werden, soweit der Schaden nicht durch eine Versicherung (Haftpflichtversicherung des Unfallgegners, eigene Kaskoversicherung) gedeckt ist. Eine berufliche Verwendung ist auch bei Unfällen im Rahmen von Familienheimfahrten (siehe Rz 354 ff) **sowie** auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **gegeben**.

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

162e

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

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

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

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

Wird ein unbefristetes Dienstverhältnis abgeschlossen und eine arbeitsplatznahe Unterkunft (mit einer Größe von mehr als 30 m² bis maximal 40 m²) zur Verfügung gestellt (alle übrigen Voraussetzungen des [§ 2 Abs. 7a Sachbezugswerteverordnung](#) sind erfüllt) und das Dienstverhältnis vor Ablauf von zwölf Monaten beendet, kann der Abschlag von 35% nicht (rückwirkend) angewendet werden, da am Beginn der Tätigkeit keine befristete (maximal zwölf Monate dauernde) Zurverfügungstellung der arbeitsplatznahen Unterkunft geplant war.

Wird kurze Zeit (innerhalb eines Kalendermonats bzw. von 30 Tagen) nach Beendigung eines Dienstverhältnisses neuerlich ein Dienstverhältnis beim selben Arbeitgeber begründet und dem Arbeitnehmer wiederum eine arbeitsplatznahe Unterkunft zur Verfügung gestellt, ist – um eine missbräuchliche Umgehung der Zwölf-Monats-Frist zu vermeiden – die Zeitdauer der Zurverfügungstellung der Unterkunft für die Berechnung der Zwölf-Monats-Frist zu kumulieren.

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

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

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

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

Die Regelung betrifft Dienstverhältnisse, bei denen die Arbeitsplatznähe der Unterkunft im besonderen Interesse des Arbeitgebers gelegen ist, weil sie die Erbringung von

Arbeitsleistungen erleichtert. Das ist dort der Fall, wo die rasche Verfügbarkeit vor Ort das Arbeitsverhältnis besonders charakterisiert, wie etwa im Hotel- und Gastgewerbe.

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

Beispiel 3:

*Zwei Arbeitnehmern im Gastgewerbe wird eine arbeitsplatznahe Unterkunft (45 m²) kostenlos zur Verfügung gestellt. **Beide Arbeitnehmer verfügen jeweils über ein eigenes Schlafzimmer (Größe jeweils 16 m²). Die übrige Wohnfläche (13 m²) steht beiden Arbeitnehmern zur Verfügung. Da jeder Arbeitnehmer über eine Nutzungsmöglichkeit des Wohnraumes im Ausmaß von 29 m² verfügt, ist kein Sachbezug bezüglich der Unterkunft zu erfassen.***

Bei der Beurteilung ob eine Unterkunft als arbeitsplatznah zu qualifizieren ist, ist im Wesentlichen auf die rasche Erreichbarkeit der Arbeitsstätte abzustellen. Kann die Arbeitsstätte, unabhängig davon welches Verkehrsmittel genutzt wird, innerhalb von 15 Minuten erreicht werden, ist jedenfalls von einer arbeitsplatznahen Unterkunft auszugehen.

Eine kumulative Berücksichtigung von Abschlägen gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1](#) bzw. [§ 2 Abs. 3 Z 2](#) und [§ 2 Abs. 7a](#) der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ist nicht möglich.

Die Rz 248a, 259a, 267a, 270a, 272b bis 272d, 275a, 808a bis 808c, 812b und 1406b werden neu eingefügt; die Rz 70s, 222c, 249, 250, 250a, 258, 259, 261, 262, 263, 263a, 264, 266, 267, 268, 269, 270, 272, 272a, 273, 274, 275, 276, 291, 292, 294, 352, 354, 356, 705, 706b, 706c, 742,

747, 747a, 747b, 748 und 812a werden aktualisiert (Änderung des EStG 1988, BGBl. I Nr. 53/2013)

3.3.10a.3 Beginn bzw. Beendigung der Auslandsentsendung während eines Lohnzahlungszeitraumes

70s

Bei Auslandsentsendungen, die im Laufe eines Lohnzahlungszeitraumes (Kalendermonat) beginnen oder beendet werden, hat sowohl für die nicht begünstigten Inlandsbezüge als auch für die Bezüge nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) die Berechnung nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des [§ 66 EStG 1988](#) iVm [§ 77 Abs. 1 EStG 1988](#) zu erfolgen. Lohnzahlungszeitraum ist daher grundsätzlich der Kalendermonat (außer ein Teil des für den Monat bezogenen Lohnes ist aufgrund eines DBA aus der inländischen Steuerbemessungsgrundlage auszuschneiden).

Beispiel 1 (10 Tage Inlandstätigkeit, 20 Tage begünstigte Auslandstätigkeit; Abrechnung April 2012):

<i>Bruttobezug Inland</i>		<i>833,33</i>	
<i>Bruttobezug Ausland</i>		<i>1.666,67</i>	
<i>SV^{x)}</i>		<i>455,00</i>	
<i>LSt-Bmgl Inlandsbezüge</i>		<i>681,67</i>	
<i>LSt-Bmgl Auslandsbezüge</i>		<i>1.363,33</i>	
<i>davon 40% steuerpflichtig</i>		<i>545,33</i>	
<i>Summe LSt-Bmgl</i>		<i>1.227</i>	
<i>Einzubehaltende LSt</i>		<i>78,68</i>	<i>(1.227*0,365-369,18)</i>

^{x)} Zur Aufteilung der Sozialversicherung auf die Inlands- und Auslandsbezüge siehe Rz 69.

Hinsichtlich des Lohnzettels erfolgt die Aufteilung in Inlandsbezug und begünstigten Auslandsbezug wie folgt:

		<i>LZ-Art 1</i>
		<i>KZ</i>
<i>Bruttobezug</i>	<i>833,33</i>	<i>210</i>
<i>- SV</i>	<i>-151,67</i>	<i>230</i>
<i>- § 3 Abs. 1 Z 10</i>	<i>-0,00</i>	<i>243</i>
<i>LSt-Bmgl</i>	<i>681,66</i>	<i>245</i>
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	<i>43,71</i>	<i>260</i>

		<i>LZ-Art 23</i>
		<i>KZ</i>
<i>Bruttobezug</i>	<i>1.666,67</i>	<i>210</i>
<i>- SV</i>	<i>-303,33</i>	<i>230</i>
<i>- § 3 Abs. 1 Z 10</i>	<i>-818,00</i>	<i>243</i>
<i>LSt-Bmgl</i>	<i>545,34</i>	<i>245</i>
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	<i>34,97</i>	<i>260</i>

Die anrechenbare Lohnsteuer ist im Verhältnis Inlandseinkünfte zu Auslandseinkünften auf dem Lohnzettel Art 1 bzw. Lohnzettel Art 23 auszuweisen. Zur Ausstellung des Lohnzettels siehe auch Rz 70u.

Beispiel 2 (20 Tage Inlandstätigkeit, 10 Tage begünstigte Auslandstätigkeit; Abrechnung April 2012):

<i>Bruttobezug Inland</i>	<i>5.000,00</i>	<i>20 Tage</i>
<i>Bruttobezug Ausland</i>	<i>4.000,00</i>	<i>10 Tage</i>
<i>SV^{x)}</i>	<i>769,86</i>	
<i>LSt-Bmgl Inlandsbezüge</i>	<i>4.572,30</i>	
<i>vorläufige LSt-Bmgl Auslandsbezüge</i>	<i>3.657,84</i>	
<i>davon 60% steuerfrei</i>	<i>2.194,70</i>	
<i>Kontrollrechnung:</i>		

<i>max. ASVG Höchstbeitragsgrundlage pro Tag (voraussichtlicher Wert 2012)</i>		141,00	
<i>daher max. für 10 Tage</i>		1.410,00	<i>(max. Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988)</i>
<i>daher LSt-Bmgl Auslandsbezüge</i>		2.247,84	<i>(3.657,84-1.410,00)</i>
<i>Summe LSt-Bmgl</i>		6.820,14	
<i>Einzubehaltende LSt</i>		2.559,57	

**¹⁾ Zur Aufteilung der Sozialversicherung auf die Inlands- und Auslandsbezüge siehe Rz 69; voraussichtliche Höchstbeitragsgrundlage 2012 4.230,00 pro Monat*

Ein allfälliges Pendlerpauschale nach [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) ist bei Vorliegen der Voraussetzungen zu berücksichtigen. Andere Werbungskosten (zB Gewerkschaftsbeitrag), die während eines Lohnzahlungszeitraumes anfallen und sowohl steuerbegünstigte Auslandsbezüge als auch steuerpflichtige Inlandsbezüge während dieses Lohnzahlungszeitraumes betreffen, sind tageweise auf diese Inlands- und Auslandsbezüge aufzuteilen. Der auf die Auslandsbezüge entfallende Teil der Werbungskosten ist aliquot dem steuerpflichtigen und steuerfreien Teil zuzuordnen. Das Service-Entgelt für die e-card kann zur Gänze bei den steuerpflichtigen Bezügen berücksichtigt werden (siehe dazu auch Rz 69 letzter Absatz).

Wechselt im Jahr 2012 ein Arbeitnehmer in einem Kalendermonat von einem Einsatzort, der nicht mehr als 400 km Luftlinie vom Staatsgebiet entfernt ist (Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF BBG 2011 sind erfüllt - „Übergangsregelung“), an einen anderen Einsatzort, der mehr als 400 km Luftlinie vom Staatsgebiet entfernt ist (übrige Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2011 sind erfüllt), so ist in diesem Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag heranzuziehen.

4.3.7 Überlassen von Jahreskarten bzw. Jahresnetzkarten für Privatfahrten

222c

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

Verbietet der Arbeitgeber die private Verwendung der Jahresnetzkarte, dann liegt nur dann kein Sachbezugswert vor, wenn dieses Verbot entsprechend kontrolliert wird (siehe Rechtsprechung zur Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ, Rz 177). Eine derartige Kontrolle ist gegeben, wenn die Jahresnetzkarte nur für dienstliche Fahrten ausgefolgt und anschließend wieder nachweislich hinterlegt wird.

Werden bei der Bereitstellung von Netzkarten für innerstädtische Verkehrsmittel, bei denen die Einzelfahrten immer den gleichen Preis ausmachen, zumindest 25 Dienstfahrten pro Kalendermonat im Jahresdurchschnitt nachgewiesen und dafür keine Kostenersätze gezahlt, so ist kein Sachbezugswert anzusetzen. Diese Vereinfachungsregelung kann auf die Bereitstellung einer Jahresnetzkarte (z.B. ÖsterreichCard der ÖBB) nicht angewendet werden, weil bei Netzkarten für innerstädtische Verkehrsmittel die Einzelfahrten immer den gleichen Preis ausmachen, die Summe der Dienstfahrten jeweils den Wert der Jahreskarte abdeckt und die private Nutzung von untergeordneter Bedeutung ist (siehe auch Rz 714).

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

248a

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

	Freibetrag/ Absetzbetrag/ Gutschrift	Anspruchsvoraussetzung	LStR 2002
Verkehrsabsetzbetrag	Absetzbetrag	Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis	Rz 807
Pendlerpauschale	Freibetrag	Entfernung Wohnung-Arbeitsstätte zumindest 2 km bzw. 20 km und mind. vier Fahrten zur Arbeitsstätte im Kalendermonat	Rz 249 ff
Pendlereuro	Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale	Rz 808a ff
Pendlerausgleichsbetrag	Gutschrift/ Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommensteuer von 1 bis 290 Euro	Rz 812b
Pendlerzuschlag	Gutschrift	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommensteuer von 0	Rz 812a

5.4.1 Allgemeines zum Pendlerpauschale

249

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

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10249.

250

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

Anzahl der Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte pro Kalendermonat	Pendlerpauschale steht in folgendem Ausmaß zu
1 - 3	kein Anspruch

4 - 7	1/3
8 - 10	2/3
ab 11	voll

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

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

Beispiel:

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

<i>Monat</i>	<i>Anzahl W – A</i>	<i>Anzahl K/U</i>	<i>PP</i>	<i>Anmerkung</i>
<i>März</i>	<i>13</i>	<i>-</i>	<i>ja</i>	<i>Anzahl W – A > 10</i>
<i>April</i>	<i>8</i>	<i>5</i>	<i>ja</i>	<i>PP steht im Vormonat zu und 8 + 5 > 10</i>
<i>Mai</i>	<i>0</i>	<i>15</i>	<i>ja</i>	<i>PP steht im Vormonat zu und 0 + 15 > 10</i>
<i>Juni</i>	<i>7</i>	<i>1</i>	<i>ja</i>	<i>PP steht im Vormonat zu, 7 +</i>

			<i>(2/3)</i>	<i>1 = 8</i>
<i>Juli</i>	<i>7</i>	<i>2</i>	<i>ja (2/3)</i>	<i>PP steht im Vormonat zu, 7 + 2 = 9</i>
<i>August</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>nein</i>	<i>PP steht im Vormonat zu, aber 1 + 2 = 3</i>
<i>September</i>	<i>7</i>	<i>1</i>	<i>ja (1/3)</i>	<i>PP steht im Vormonat nicht zu und Anzahl W – A = 7</i>

250a

Ist der Kalendertag als Lohnzahlungszeitraum heranzuziehen ([§ 77 Abs. 1 EStG 1988](#)), muss **für** die Beurteilung, ob ein Pendlerpauschale zusteht, **trotzdem der Kalendermonat herangezogen werden**. Für die Tage der Beschäftigung im Kalendermonat ist das (große oder kleine) Pendlerpauschale mit dem entsprechenden Betrag gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c oder d EStG 1988](#) unter Berücksichtigung der Aliquotierungsvorschriften gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988](#) aufgrund der Hochrechnungsvorschrift des [§ 66 Abs. 3 EStG 1988](#) (360 "Lohnsteuertage" pro Jahr) anzusetzen. **Gleiches gilt, wenn ein Teil des für den Kalendermonat bezogenen Gehalts aus der inländischen Bemessungsgrundlage ausgeschieden wird ([§ 77 Abs. 1 EStG 1988](#)).**

Beispiel 1:

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

696 Euro * 1/3 ergibt 232 Euro; 232 Euro / 360 Tage x 6 Tage (6 Kalendertage: 25. – 30. April) ergibt 3,87 Euro

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer ist im Kalendermonat 10 Tage im Inland (01. bis 10. Juni) und 20 Tage im Ausland (11. bis 30. Juni) beschäftigt. Aufgrund eines DBA wird das Besteuerungsrecht für die erzielten Einkünfte aus der ausländischen Tätigkeit dem ausländischen Staat zugewiesen. Gemäß [§ 77 Abs. 1 EStG 1988](#) ist daher als Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag heranzuziehen. Der Arbeitnehmer legt im Zeitraum 01. bis 10. Juni die

Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte (22 km; öffentliches Verkehrsmittel ist zumutbar) acht Mal zurück.

696 Euro * 2/3 ergibt 464 Euro; 464 Euro / 360 Tage x 10 Tage (10 Kalendertage: 01. – 10. Juni) ergibt 12,89 Euro.

258

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

Beispiel:

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

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

5.4.2a Vorliegen von mehreren Wohnsitzen

259

Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze ist **entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (Rz 343 f) für die Berechnung des Pendlerpauschales maßgeblich. Voraussetzung ist, dass die entsprechende Wegstrecke auch tatsächlich zurückgelegt wird. Im Kalendermonat kann für die Berechnung des Pendlerpauschales nur ein Wohnsitz zugrunde gelegt werden. Liegen die Voraussetzungen für einen Familienwohnsitz**

(Rz 343 f) nicht vor, so ist stets der der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz für das Pendlerpauschale maßgeblich.

5.4.2b Wochenpendler - Familienheimfahrten

259a

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

Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, kann kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte berücksichtigt werden. Gegebenenfalls steht ein Pendlerpauschale für die Entfernung von dem der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnsitz zur Arbeitsstätte zu.

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

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

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

Wohnsitz der Berechnung des Pendlerpauschales zu Grunde gelegt werden. In diesem Fall steht dem Arbeitnehmer für vier Fahrten von seinem Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte ein Pendlerpauschale von einem Drittel zu.

Beispiel 3:

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

Beispiel 4:

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

Macht der Arbeitnehmer für die Strecke Baden – Wien das Pendlerpauschale geltend¹, 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

¹ Redaktionelle Anmerkung: Im Rahmen einer Korrektur am 5. Juni 2013 wurde dieser Teilsatz von "Macht der Arbeitnehmer für die Strecke Baden - Wien das aliquote Pendlerpauschale (1/3) geltend" auf "Macht der Arbeitnehmer für die Strecke Baden - Wien das Pendlerpauschale geltend" richtiggestellt.

Wegstrecke, die über die 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden (vgl. 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 (vgl. Rz 352).

5.4.3 Zeitliches Überwiegen im Kalendermonat

261

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

Beispiel:

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

262

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

263

Bei Karenz **jeglicher Art** (einschließlich **Zeiträume mit Beschäftigungsverbot**) liegt kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor, sodass eine pauschale Abgeltung eines derartigen Aufwandes im Wege des Pendlerpauschales nicht in Betracht kommt (siehe auch Rz 273). **Erfolgt während einer Karenzierung eine Beschäftigung, kann bei Vorliegen der Voraussetzungen aufgrund dieser Beschäftigung ein Anspruch auf ein Pendlerpauschale gegeben sein.**

5.4.4 Vorgangsweise bei von der Wohnung aus angetretenen Dienstreisen

5.4.4.1 Zeitliches Überwiegen

263a

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

264

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

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

266

Rechtslage bis 30.04.2013

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

Beispiel:

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

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

Variante 1:

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

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

Variante 2:

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

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

Variante 3:

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

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

Variante 4:

Vorgangsweise bei Abwesenheitstagen (ohne An- und Abreisetag):

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

*Sachbezugswert für die Strecke
Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung* *nein*

*Werbungskosten (Kilometergeld) bei
Einsatz des Privat-PKW* *ja*

Siehe auch Beispiel Rz 10266.

Rechtslage ab 01.05.2013

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

Beispiel:

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

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

Variante 1:

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

Arbeitgebereigenes KFZ:

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

Arbeitnehmereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	nein
Tagesgeld	ja
Kilometergeldersatz	nicht steuerbar
Werbungskosten (Kilometergeld)	ja

Variante 2:

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

Arbeitgebereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	nein
Tagesgeld	ja
Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung	ja

Arbeitnehmereigenes KFZ:

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

Variante 3:

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

Arbeitgebereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	nein
Tagesgeld	ja
Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung	ja

Arbeitnehmereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	ja
Tagesgeld	ja
Kilometergeldersatz	nicht steuerbar
Werbungskosten (Kilometergeld)	ja

Variante 4:

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

Arbeitgebereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	nein
Tagesgeld	ja
Sachbezugswert für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung	nein

Arbeitnehmereigenes KFZ:

Pendlerpauschale	nein
Tagesgeld	ja

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

Siehe auch Beispiel Rz 10266.

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

267

Rechtslage bis 30.04.2013

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

Rechtslage ab 01.05.2013

Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu. Leistet ein Arbeitnehmer Kostenbeiträge im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges, steht ebenso kein Pendlerpauschale zu. Diese mindern grundsätzlich den Sachbezugswert (vgl. Rz 186).

267a

Im Lohnkonto ([§ 76 EStG 1988](#)) und im Lohnzettel ([§ 84 EStG 1988](#)) sind die Anzahl der Kalendermonate einzutragen, in denen dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt wird ([§ 1 Abs. 1 Z 13 der Lohnkontenverordnung 2006](#), BGBl. II Nr. 256/2005 idF BGBl. II Nr. 84/2013).

Dies gilt auch dann, wenn dem Arbeitnehmer nicht für das volle Kalendermonat ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt wird.

268

Wird vom Arbeitnehmer ein eigenes KFZ verwendet, das auf Grund überwiegender beruflicher Nutzung als Arbeitsmittel anzusehen ist, **ergibt sich nicht automatisch, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar ist. Umgekehrt schließt dieser Umstand die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales nicht aus. Maßgebend sind auch in diesem Fall die allgemeinen Kriterien (UFS 30.11.2012, RV/1056-L/10).**

5.4.6 Vorgangsweise bei Kundenbesuchen auf dem Arbeitsweg

5.4.6.1 Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ

269

Rechtslage bis 30.04.2013

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

Rechtslage ab 01.05.2013

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

270

Für eine auf Grund des Kundenbesuchs erforderliche zusätzliche Wegstrecke ist hingegen kein Sachbezug anzusetzen.

5.4.6.2 Verwendung eines arbeitnehmereigenen KFZ

270a

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

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

5.4.8 Pendlerpauschale bei mehreren Dienstverhältnissen

272

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß (maximal drei Drittel) zu. Der Pendlereuro ist dabei im entsprechenden Ausmaß zu berücksichtigen.

272a

Unter folgenden Umständen kann **bis zur Veranlagung 2012** ein Pendlerpauschale bei zwei oder mehreren Dienstverhältnissen im Zuge der (Arbeitnehmer-)Veranlagung berücksichtigt werden:

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

Beispiel:

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

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

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

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

5.4.8.1 Zusammentreffen von mehreren vollen Pendlerpauschalen

272b

Besteht bereits Anspruch auf ein volles Pendlerpauschale und werden bei einem weiteren Dienstverhältnis, welches grundsätzlich auch Anspruch auf ein volles Pendlerpauschale vermitteln würde, zusätzliche Wegstrecken für die Fahrten von der Wohnung zur weiteren Arbeitsstätte zurückgelegt, ist diese zusätzliche Wegstrecke im Rahmen der Veranlagung für das Ausmaß des Pendlerpauschales zu berücksichtigen. Wurde bei beiden Dienstverhältnissen jeweils ein volles Pendlerpauschale im Rahmen der Lohnverrechnung berücksichtigt, sind diese im Wege der Veranlagung dementsprechend auf ein Pendlerpauschale zu beschränken. Hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benützung des Massenverkehrsmittels sind jene Verhältnisse maßgebend, die dem Pauschale mit der längeren Wegstrecke zugrunde liegen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist jeweils am Vormittag beim Arbeitgeber A im Ort A (Wohnung-Arbeitsstätte 20 km, öffentliches Verkehrsmittel zumutbar) tätig. Mittags kehrt er zum Wohnsitz zurück. Am Nachmittag ist er beim Arbeitgeber B im Ort B tätig (Wohnung-Arbeitsstätte 25 km, öffentliches Verkehrsmittel nicht zumutbar). Bei beiden Arbeitgebern besteht dem Grunde nach Anspruch auf das volle Pendlerpauschale. Für das Ausmaß des Pendlerpauschales sind beide Wegstrecken zu kumulieren (20 km + 25 km=

45 km). Es steht das große Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 40 bis 60 km iHv 2.568 Euro zu.

5.4.8.2 Begrenzung von mehreren aliquoten Pendlerpauschalen

272c

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

Primär sind für diese Kontrollrechnung hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels jene Verhältnisse maßgebend, welche dem aliquoten Pauschale mit dem höheren Drittelausmaß zugrunde liegen. Liegen bei mehreren Dienstverhältnissen dieselben Drittelausmaße vor, sind hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benützung des Massenverkehrsmittels jene Verhältnisse maßgebend, die dem Pauschale mit der längeren Wegstrecke zugrunde liegen.

Beispiel 1:

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

Arbeitgeber A berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: $1.356 \text{ Euro} * 2/3 = 904 \text{ Euro}$

Arbeitgeber B berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: $3.672 \text{ Euro} * 1/3 = 1.224 \text{ Euro}$

Das volle Pendlerpauschale für das höhere Drittelausmaß (2/3) aber für die längere Strecke von 63 km beträgt 2.016 Euro (kleines Pendlerpauschale für Entfernungen von mehr als 60 km). Das Pendlerpauschale ist daher im Wege der Veranlagung von 2.128 Euro (904 Euro + 1.224 Euro) auf 2.016 Euro zu kürzen.

Beispiel 2:

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

den Arbeitgeber B am Mittwoch und Donnerstag tätig und fährt an diesen Tagen 63 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (großes Pendlerpauschale).

Arbeitgeber A berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 1.356 Euro * 2/3 = 904 Euro

Arbeitgeber B berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 3.672 Euro * 2/3 = 2.448 Euro

Die längere Wegstrecke beträgt 63 km; das volle Pendlerpauschale für diese Wegstrecke beträgt jährlich 3.672 Euro (großes Pendlerpauschale für Entfernungen von mehr als 60 km). Die Pendlerpauschalien finden in diesem Betrag Deckung. Im Wege der Veranlagung hat daher keine Änderung zu erfolgen.

5.4.8.3 Zusammentreffen von vollen und aliquoten Pendlerpauschalen

272d

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

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

Beispiel 1:

Der Arbeitnehmer wird für den Arbeitgeber A jeweils von Montag bis Donnerstag tätig und fährt an diesen Tagen 55 km von der Wohnung zur

Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer wird zudem für den Arbeitgeber B jeweils am Freitag tätig und fährt 37 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale).

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

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

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

Beispiel 2:

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

Arbeitgeber A berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 2.358 Euro

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

Kontrollrechnung im Rahmen der Veranlagung (Ermittlung des vollen Pendlerpauschales für die gesamte Wegstrecke):

$55 \text{ km} + 8 \text{ km} (37 \text{ km} * 1 (\text{Tag}) * 4 (\text{Wochen}) / 20 (\text{Arbeitstage}); \text{ auf volle Kilometer gerundet}) = 63 \text{ km}$

Der Pendlerpauschale – Freibetrag ist daher mit 3.672 Euro begrenzt (großes Pendlerpauschale für Entfernungen von mehr als 60 km).

Da die beiden Pendlerpauschale betraglich in dem Betrag von 3.672 Euro Deckung finden, stehen die Pendlerpauschale im von den Arbeitgebern berücksichtigten Ausmaß zu (dh. Freibetrag von 2.590 Euro).

Beispiel 3:

Der Arbeitnehmer wird für den Arbeitgeber A jeweils von Montag bis Freitag tätig und fährt an diesen Tagen 65 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer wird zudem für den Arbeitgeber B jeweils am Freitag nachmittag tätig und fährt 37 km (zusätzliche Wegstrecke) von der Wohnung zur Arbeitsstätte (großes Pendlerpauschale).

Arbeitgeber A berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 2.016 Euro

Arbeitgeber B berücksichtigt im Rahmen der Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: 492 Euro ($1.476 * 1/3$)

Kontrollrechnung im Rahmen der Veranlagung (Ermittlung des vollen Pendlerpauschales für die gesamte Wegstrecke):

$65 \text{ km} + 8 \text{ km} (37 \text{ km} * 4 \text{ (Wochen)}/20 \text{ (Arbeitstage)}) = 73 \text{ km}$

Der Pendlerpauschale – Freibetrag ist daher mit 2.016 Euro begrenzt (kleines Pendlerpauschale für Entfernungen von mehr als 60 km).

Da die beiden Pendlerpauschale betraglich in dem Betrag von 2.016 Euro keine Deckung finden, ist im Wege der Veranlagung von 2.508 Euro (2.016 Euro + 492 Euro) auf 2.016 Euro zu kürzen.

5.4.9 Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber

273

Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales **und des Pendlereuro** hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf dem amtlichen Vordruck L 34 die Erklärung über das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen abzugeben. Der Arbeitgeber hat diese Erklärung zum Lohnkonto des Arbeitnehmers zu nehmen. Ist eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, darf der Pauschbetrag nicht in Abzug gebracht werden (VwGH 20.12.1994, [94/14/0131](#)). **Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet zu prüfen, ob ein anderer Arbeitgeber dieses Arbeitnehmers gleichzeitig ebenfalls ein Pendlerpauschale berücksichtigt.**

Es dürfen nur Erklärungen berücksichtigt werden, die vollständig ausgefüllt sind. Die Berücksichtigung des Pendlerpauschales **und des Pendlereuro** erfolgt auf Grund der erklärten einfachen Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge **und Absetzbeträge** muss der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge **und Absetzbeträge** sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet. Das Erkenntnis des VwGH vom 16.2.2006, [2005/14/0108](#), wonach die Pauschbeträge nur für Zeiträume zu berücksichtigen sind, in denen typischerweise bloß kurzfristig die

Fahrtaufwendungen ausfallen, führt zu keiner Änderung dieser Auslegung. Siehe auch Rz 263.

Wurde vom Arbeitnehmer bereits vor dem 20. März 2013 ein L 34 beim Arbeitgeber abgegeben, bestehen keine Bedenken, dass für die Berechnung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro weiterhin die entsprechenden Angaben herangezogen werden.

274

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

Im Jahr 2013 sind aufgrund der neuen Rechtslage (BGBl. I Nr. 53/2013), die unterjährig erfolgt und rückwirkend in Kraft tritt, das Pendlerpauschale und der Pendlereuro rückwirkend mit 01.01.2013 im Rahmen der Aufrollung gemäß [§ 77 Abs. 3 EStG 1988](#) bis spätestens 30.06.2013 zu berücksichtigen (sofern die technischen und organisatorischen Möglichkeiten dazu vorliegen).

Siehe auch Beispiel Rz 10274.

Beispiel 1:

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

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

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

Beispiel 2:

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

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

275

Analog zur Möglichkeit einer nachträglichen Berücksichtigung des Pendlerpauschales **und des Pendlereuro** (Rz 276) bestehen keine Bedenken, wenn zunächst die wahrscheinlichen Verhältnisse angegeben werden und erst am Jahresende erklärt wird, in welchen Lohnzahlungszeiträumen abweichende Verhältnisse vorgelegen sind. Gibt der Arbeitnehmer eine korrigierte Erklärung ab, dann hat der Arbeitgeber das bisher berücksichtigte Pendlerpauschale **und den Pendlereuro** zu berichtigen. Gibt der Arbeitnehmer keine Erklärung ab, so ist der Arbeitgeber nicht verpflichtet, von sich aus eine Korrektur vorzunehmen.

275a

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

5.4.10 Geltendmachung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro beim FA

276

Wurden das Pendlerpauschale **und der Pendlereuro** beim laufenden Lohnsteuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe berücksichtigt, können sie auch im Rahmen des Veranlagungsverfahrens geltend gemacht werden. Für Grenzgänger ([§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988](#)) sind das Pendlerpauschale **und der Pendlereuro** stets im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen.

5.6.6.2 Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

291

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10291.

292

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

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

Beispiel:

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

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

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

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

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

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

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

Beispiel 3:

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

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

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

Beispiel 4:

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

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

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

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

294

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

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

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

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

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

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

Beispiel 3:

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

Beispiel 4:

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

Beispiel 5:

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

Beispiel 6:

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

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

352

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

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

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

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

5.9.11 Familienheimfahrten

5.9.11.1 Voraussetzungen

354

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt (siehe Stichwort "Doppelte Haushaltsführung", Rz 341). Für die Anerkennung von Familienheimfahrten ist nicht entscheidend, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz iSd [§ 26 Abs. 1 BAO](#) vermittelt; auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer rechtfertigt steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren, bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen werden können. Es ist dabei auf die Verhältnisse des Einzelfalls und nicht schematisch auf einen bestimmten Zeitraum abzustellen (VwGH 31.3.1987, [86/14/0165](#); VwGH 22.4.1986, [84/14/0198](#)).

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

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

Siehe auch Beispiele Rz 10354.

5.9.11.3 Art der Aufwendungen

356

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

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

Beispiel 1:

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

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

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

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

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

Beispiel 2:

<i>Aufwendungen für Familienheimfahrten für das Jahr 2011</i>	<i>Euro 6.000</i>
---------------------------------------------------------------	-------------------

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10356.

10.5.1.2 Reisevergütungen – Fahrtkosten

10.5.1.2.1 Abgrenzung Dienstreisen - Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

705

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

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

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

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

Siehe auch Beispiele Rz 10705.

706b

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

Beispiel 1:

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

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

Beispiel 2:

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

Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) steuerfrei. Im März

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

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

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

Beispiel 3:

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

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

706c

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

wurden. Ist dies nicht der Fall, können hinsichtlich dieses Einsatzortes im nächsten Kalendermonat Kilometergelder wieder steuerfrei ausgezahlt werden.

Beispiel:

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

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

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

10.6 Werkverkehr ([§ 26 Z 5 EStG 1988](#))

10.6.1 Begriff des Werkverkehrs

742

Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befördern lässt, und zwar entweder mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels oder mit Massenbeförderungsmitteln. Der Vorteil des Arbeitnehmers aus der Beförderung im Werkverkehr stellt keinen steuerpflichtigen Sachbezug dar.

10.6.3 Werkverkehr mit Massenbeförderungsmitteln (Jobticket)

747

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

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

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

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

747a

Bei Beendigung des Dienstverhältnisses (**bzw. bei Karenzierung**) vor Ablauf der Gültigkeit der Strecken- bzw. Netzkarte hat der Arbeitnehmer diese dem Arbeitgeber zurückzugeben, andernfalls liegt für Zeiträume außerhalb des Dienstverhältnisses (**bzw. für Zeiträume der Karenzierung**) ein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Dieser ist als sonstiger Bezug zu versteuern. **In Fällen der Karenzierung kann aber, um eine Erfassung als steuerpflichtigen Sachbezug zu vermeiden, die Fahrkarte während dieser Zeiträume nachweislich beim Arbeitgeber hinterlegt werden (vgl. Rz 222c).**

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

747b

Rechtslage bis 31.12.2012

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

Beispiel:

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

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

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

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

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

10.6.4 Gemeinsame Regelungen betreffend Werkverkehr

748

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

750

Muss ein Arbeitnehmer trotz bestehenden Werkverkehrs bestimmte Wegstrecken zwischen Wohnung und Einstiegstelle des Werkverkehrs bzw. des öffentlichen Verkehrsmittels zurücklegen, ist die Wegstrecke zwischen Wohnung und Einstiegstelle so zu behandeln wie die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Einstiegstelle des Werkverkehrs wird somit für Belange des Pendlerpauschales mit der Arbeitsstätte gleichgesetzt (VwGH 29.07.2010, [2010/15/0013](#)). **Die Höhe des Pendlerpauschales für die Teilstrecke ist jedoch mit dem fiktiven Pendlerpauschale für die Gesamtstrecke (inklusive Werkverkehr) begrenzt.**

Beispiel:

Die Gesamtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte beträgt 52 km. Der Arbeitnehmer wird auf einer Teilstrecke von 31 km im Werkverkehr befördert.

Für eine Teilstrecke von 21 km (auf dieser Teilstrecke verkehrt kein öffentliches Verkehrsmittel) würde ein (großes) Pendlerpauschale in Höhe von 1.476 Euro zustehen. Allerdings ist das Pendlerpauschale mit dem fiktiven Pendlerpauschale für die Gesamtstrecke iHv 1.356 Euro (kleines Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 40 bis 60 Kilometer) begrenzt.

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

808a

Besteht Anspruch auf das Pendlerpauschale gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#), dann steht auch ein Pendlereuro zu. Dieser Absetzbetrag beträgt jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

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

Beispiel:

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

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

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

808b

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

808c

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

Beispiel:

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

Die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte beträgt 20 km (Massenbeförderungsmittel ist zumutbar). Der Arbeitnehmer A fährt diese

Wegstrecke 20 Mal monatlich. Es steht daher das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 20 – 40 km zu. Weiters steht ein Pendlereuro zu.

Pendlerpauschale (Freibetrag Jänner bis März): $696 \text{ Euro} / 12 = 58 \text{ Euro} \times 3 = 174 \text{ Euro}$

Pendlereuro (Absetzbetrag Jänner bis März): $(20 \times 2 \text{ Euro}) / 12 = 3,33 \text{ Euro} \times 3 = 9,99 \text{ Euro}$

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

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

Pendlerpauschale (Freibetrag April bis Dezember): $1.356 \text{ Euro} / 12 = 113 \text{ Euro} \times 9 = 1.017 \text{ Euro}$

Pendlereuro (Absetzbetrag April bis Dezember): $(43 \times 2 \text{ Euro}) / 12 = 7,17 \text{ Euro} \times 9 = 64,53 \text{ Euro}$

Im Zuge der Veranlagung stehen daher ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.191 Euro (174 Euro + 1.017 Euro) und ein Pendlereuro in Höhe von 74,52 Euro (9,99 Euro + 64,53 Euro) zu.

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

812a

Für Personen, deren Einkommen unter der Besteuerungsgrenze liegt und die mindestens in einem Kalendermonat Anspruch auf das Pendlerpauschale haben, steht erstmalig für das Jahr 2008 ein Pendlerzuschlag zu. Für die Jahre 2008 bis 2010 beträgt der Pendlerzuschlag höchstens 130 Euro. In diesem Fall wird die Negativsteuer von 110 Euro auf 240 Euro angehoben. Ab dem Jahr 2011 steht ein Pendlerzuschlag in der Höhe von maximal 141 Euro zu. In diesem Fall wird die Negativsteuer von 110 Euro auf 251 Euro angehoben. Die Negativsteuer (inklusive Pendlerzuschlag) ist mit 15% der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung begrenzt. **Ab dem Jahr 2013 steht ein Pendlerzuschlag in der Höhe von maximal 290 Euro zu. In diesem Fall erhöht sich die Negativsteuer von 110 Euro auf 400 Euro. Die Negativsteuer (inklusive Pendlerzuschlag) ist mit 18% der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung begrenzt.**

Beispiele:

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

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

*Ein **Ferialarbeiter** verdient **2013** in den Monaten Juli und August jeweils 1.200 Euro sowie den aliquoten Anteil des 13. und 14. Bezuges. Er hat Anspruch auf das Pendlerpauschale. Bei der laufenden Lohnverrechnung werden **4,50** Euro Lohnsteuer und **421,60** Euro an Sozialversicherungsbeiträgen einbehalten. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung erhält er neben der einbehaltenen Lohnsteuer von **4,50** Euro auch Negativsteuer in Höhe von **75,89** Euro (**18% von 421,60 Euro**).*

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

812b

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

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

Beispiel:

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

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

1406b

„Kleines Pendlerpauschale“

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

„Großes Pendlerpauschale“

Entfernung	Betrag/Monat	Betrag/Jahr
bei mindestens 2 km	31,00 Euro	372,00 Euro
bei mehr als 20 km	123,00 Euro	1.476,00 Euro
bei mehr als 40 km	214,00 Euro	2.568,00 Euro
bei mehr als 60 km	306,00 Euro	3.672,00 Euro

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

5.9.24 Sportausübung

Rz 386

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Sportausübung bzw. für die allgemeine körperliche Fitness sind als Aufwendungen der privaten Lebensführung grundsätzlich keine Werbungskosten, und zwar auch dann nicht, wenn der Sport während eines aufrechten Dienstverhältnisses und mit ausdrücklicher Billigung durch den Arbeitgeber erfolgt (zB Fitnesstraining eines Polizisten einer Eliteeinheit). Aufwendungen für Sportgeräte unterliegen

grundsätzlich dem Aufteilungsverbot, weil derartige Wirtschaftsgüter nach der Lebenserfahrung im Allgemeinen in der Privatsphäre anfallen und nicht unwesentlichen privaten Motiven (körperliche Ertüchtigung und Freizeitgestaltung) dienen (VwGH 3.11.1981, [81/14/0022](#); VwGH 24.6.1999, [94/15/0196](#)). Gleiches gilt **im Allgemeinen** für Aufwendungen für Sportbekleidung (VwGH 26.5.1999, [98/13/0138](#); VwGH 23.4.2002, [98/14/0219](#)). Eine (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung kommt nur bei Berufssportlern, das sind Personen, bei denen die Erbringung einer sportlichen Leistung den materiellen Schwerpunkt ihrer Tätigkeit darstellt, oder bei Trainern in Betracht, und zwar hinsichtlich jener Sportgeräte, welche diesen unmittelbar zur Ausübung ihres Sportes bzw. ihrer Trainertätigkeit dienen (zB Ski des Schirennläufers, Fahrrad eines Radrennfahrers, Sprungschi eines Schisprungtrainers). **Zur Behandlung von Aufwendungen von Schilehrern für Sportgeräte und -ausrüstung siehe EStR 2000 Rz 4746.**

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

7.6.2 Achtjährig gebundene Beträge ([§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#))

7.6.2.1 Begünstigte Unternehmen

497

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

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

geleistet werden, können als Sonderausgaben abgezogen werden. Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist, dass der Steuerpflichtige als Wohnungswerber anzusehen ist. Dies

bedeutet, dass der Bauträger rechtlich in der Lage sein muss, spätestens bei Baubeginn mit dem Steuerpflichtigen als Wohnungswerber einen Anwartschaftsvertrag abzuschließen. **Die Sonderausgabenbegünstigung für achtjährig gebundene Beträge steht jenem Erstbenutzer des Wohnraumes jedenfalls zu, der als Erstkäufer den Kaufvertrag mit dem begünstigten Bauträger abgeschlossen hat.**

Die Rz 735c wird auf Grund der Änderung des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (BGBl. I Nr. 98/2012) ergänzt und für gleich gelagerte Sachverhalte klargestellt

10.5.2.3 Lohngestaltende Vorschrift im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#)

735c

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

- Gesetzliche Vorschriften,
- von Gebietskörperschaften erlassene Dienstordnungen,
- aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- die vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegte Arbeitsordnung,
- Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
- Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles ([§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes](#), BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,

- Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern, wenn auf Seiten des Arbeitgebers kein kollektivvertragsfähiger Vertragsteil vorhanden ist und, mangels der nötigen Arbeitnehmeranzahl ([§ 40 Abs. 1 ArbVG](#)), ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann.

Demnach können innerbetriebliche Vereinbarungen nur dann Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein, wenn weder auf Seiten des Arbeitgebers ein kollektivvertragsfähiger Vertragsteil noch die erforderliche Arbeitnehmeranzahl (mindestens fünf, nicht zur Familie des Arbeitgebers gehörende volljährige Arbeitnehmer) für die Wahl eines Betriebsrates gegeben ist. Diese innerbetrieblichen Vereinbarungen verlieren ihre Gültigkeit, wenn die für die Bildung eines Betriebsrates erforderliche Anzahl der Arbeitnehmer ([§ 40 Abs. 1 ArbVG](#)) erreicht wird. In diesem Fall ist ein Betriebsrat zu wählen und eine Betriebsvereinbarung abzuschließen, um die steuerliche Begünstigung des [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) in Anspruch nehmen zu können. Die innerbetrieblichen Regelungen verlieren bei Inkrafttreten einer Betriebsvereinbarung, spätestens jedoch sechs Monate nach Erreichen der maßgeblichen Arbeitnehmerzahl, ihre Gültigkeit.

Analog ist in jenen Fällen vorzugehen, in denen ein ausländischer Arbeitgeber Arbeitnehmer im Inland beschäftigt, ohne dass ein inländischer Betrieb im Sinne des [§ 34 ArbVG](#) vorliegt. Fehlt es am inländischen Betrieb ([§ 34 ArbVG](#)), ist die Wahl eines Betriebsrates nicht möglich. In diesen Fällen können daher innerbetriebliche Vereinbarungen - unabhängig von der Arbeitnehmeranzahl - Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein.

Eine analoge Anwendung ist jedoch dann ausgeschlossen, wenn durch Verweise in anderen (Bundes- oder Landes)Gesetzen die Anwendung von lohngestaltenden Vorschriften iSd [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) auch für ausländische Arbeitgeber normiert wird.

Beispiel:

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

Dadurch bleibt im Bereich der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich kein Platz mehr für eine

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

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

Bei Urteilen des Obersten Gerichtshofs, in welchen der arbeitsrechtliche Anspruch auf Leistungen nicht anerkannt wird (zB Reiseaufwandsentschädigungen), ist die steuerliche Nichtanerkennung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) erst für Lohnzahlungszeiträume ab dem 1. Jänner des zweitfolgenden Kalenderjahres anzuwenden, nach dem die OGH-Entscheidung ergangen ist.

Beispiel:

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

Siehe auch Beispiele Rz 10735c.

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

809a

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag beträgt 764 Euro jährlich, wenn

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

- der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.

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

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

In der Rz 813 und 1073 wird ein Redaktionsversehen beseitigt

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

813

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

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

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz aufgrund eines Progressionsvorbehaltes aus der Anwendung eines

Doppelbesteuerungsabkommens anzuwenden, so ist dieser vor Abzug der Absetzbeträge zu ermitteln. Diese Absetzbeträge sind sodann nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes abzuziehen ([§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#)).

Beispiel:

<i>Einkommen</i>	<i>20.000</i>
<i>Ausländische Einkünfte</i>	<i>5.000</i>
<i>Bemessungsgrundlage Durchschnittssteuersatz</i>	<i>25.000</i>
<i>Steuer vor Absetzbeträge</i>	<i>5.110</i>
<i>Durchschnittssteuersatz</i>	<i>20,44%</i>
<i>20.000 x 20,44%</i>	<i>4.088</i>
<i>- AVAB</i>	<i>494</i>
<i>Einkommensteuer</i>	<i>3.594</i>

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

1073

Werden Abfertigungsansprüche im Sinne des [§ 67 Abs. 3 EStG 1988](#) bei Konzernversetzungen nicht ausbezahlt, sondern vom "neuen" Konzernunternehmen (als neuer Arbeitgeber) übernommen, bestehen keine Bedenken, wenn im Auszahlungsfall auch diese übernommenen Abfertigungsansprüche im Sinne des [§ 67 Abs. 3 EStG 1988](#) nach dieser Bestimmung versteuert bzw. im Falle einer Vollübertragung in eine Betriebliche

Vorsorgekasse gemäß [§ 26 Z 7 lit. d EStG 1988](#) behandelt werden. Als Konzernunternehmen gelten solche im Sinne des [§ 15 Aktiengesetz 1965](#), BGBl. Nr. 98/1965 idgF.

In der Rz 851 wird auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 23.01.2013, 2009/15/0094, klargestellt, dass neben dem pauschalen Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 der VO über agB auch die Kosten für Fahrten iZm Heilbehandlungen absetzbar sind

12.5.2.6 Heilbehandlung

851

Als Kosten der Heilbehandlung ([§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996, ab 1. Jänner 1998) gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes (ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen) bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar. Wird der Freibetrag gemäß [§ 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idgF, von 190 Euro für ein eigenes KFZ in Anspruch genommen, können für Fahrten mit diesem **im Zusammenhang mit Heilbehandlungen** zusätzlich Fahrtkosten **(zB in Form des Kilometergeldes)** geltend gemacht werden (**VwGH 23.01.2013, 2009/15/0094**). Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Verbandsmaterialien usw. Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten.

In der Rz 1069a wird ein Redaktionsversehen beseitigt

19.2.5 Sonstige Bezüge nach [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) (Solidarabgabe) - Rechtslage ab 1.1.2013 bis 31.12.2016

1069a

Für Lohnzahlungszeiträume von Jänner 2013 bis Dezember 2016 gilt bei sonstigen Bezügen nach [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) abweichend von den in Rz 1055 bis Rz 1069 enthaltenen Aussagen betreffend die Höhe der Besteuerung Folgendes:

Für sonstige Bezüge nach [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) innerhalb des Jahressechstels beträgt die Lohnsteuer nach Abzug der in [§ 67 Abs. 12 EStG 1988](#) genannten Beträge

1. für die ersten 620 Euro (Freibetrag) 0%
2. für die nächsten 24.380 Euro 6%
3. für die nächsten 25.000 Euro 27%
4. für die nächsten 33.333 Euro 35,75%.

Bis zu einem Jahressechstel von 2.100 Euro unterbleibt die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen.

Übersteigen die sonstigen Bezüge das Jahressechstel oder betragen die sonstigen Bezüge nach Abzug der in [§ 67 Abs. 12 EStG 1988](#) genannten Beträge mehr als 83.333 Euro, dann erfolgt die Besteuerung dieser übersteigenden Beträge nach [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) (zum laufenden Tarif des jeweiligen Kalendermonats). Zur Berechnung des Jahressechstels siehe Rz 1057 ff.

Beispiel 1:

Monatsbezug 4.000 Euro

<i>Arbeitnehmer</i>	<i>Urlaubsgeld</i>	<i>Weihnachtsgeld</i>
<i>Brutto</i>	<i>4.000,00</i>	<i>4.000,00</i>
<i>Sozialversicherung (angenommen)</i>	<i>682,80</i>	<i>682,80</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>161,83</i>	<i>199,03</i>

<i>Netto</i>	<i>3.155,37</i>	<i>3.118,17</i>
--------------	-----------------	-----------------

Beispiel 2:

Monatsbezug 30.000 Euro

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

Beispiel 3:

Monatsbezug 45.000 Euro

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

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

1151a

Werden im Rahmen von Altersteilzeitvereinbarungen ([§ 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977](#)) Überstunden iSd [§ 68 Abs. 4 EStG 1988](#) geleistet, und werden diese jeweils anteilig in der Phase der vollen Arbeitsleistung und der Phase der „Nichtbeschäftigung“ ausbezahlt, bleiben sie

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

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

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

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

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

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

1152

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

1153

Derzeit frei.

Die Rz 1191 wird aktualisiert (AbgÄG 2012)

1191

Umfasst die Aufrollung die Bezüge des Monats Dezember, können dabei vom Arbeitnehmer entrichtete Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#) und Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) berücksichtigt werden, wenn

- der Arbeitnehmer im Kalenderjahr ständig von diesem Arbeitgeber Arbeitslohn ([§ 25 EStG 1988](#)) erhalten hat,
- der Arbeitgeber keine Freibeträge auf Grund einer Mitteilung im Sinne des [§ 63 EStG 1988](#) berücksichtigt hat und
- dem Arbeitgeber die entsprechenden Belege vorgelegt werden.

Gemäß [§ 124b Z 232 EStG 1988](#) können Pensionsversicherungsträger sowie bestimmte Körperschaften öffentlichen Rechts, die Pensionen auszahlen, Spenden im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) im Rahmen der Aufrollung nach [§ 77 Abs. 3 EStG 1988](#) berücksichtigen.

Die Rz 1209 wird ergänzt

1209

Eine Haftung des Arbeitgebers besteht nur insoweit, als die Lohnsteuer nach Maßgabe der Verhältnisse, wie sie dem Arbeitgeber beim Steuerabzug erkennbar waren, unrichtig berechnet wurde. Hat daher der Arbeitgeber die Lohnsteuer unter Berücksichtigung von Freibetragsbescheiden bzw. Erklärungen des Arbeitnehmers über die Berücksichtigung des Alleinverdiener-(Alleinerzieher-)Absetzbetrages oder eines Pendlerpauschales richtig berechnet und einbehalten, führt eine nachträgliche Berichtigung nicht zur Annahme einer unrichtigen Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (vgl. VwGH 12.7.1962, [1592/59](#)).

Hinsichtlich der Berücksichtigung von Pendlerpauschale und Pendlereuro durch den Arbeitgeber siehe Rz 273 und 274.

Die Rz 1405a wird klargestellt

1405a

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

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

Die Rz 1406a wird aktualisiert

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

1406a

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

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

Die Liste der österreichischen, von der EU zur Teilnahme an Twinning mandatierten Stellen, ist auf der Website des BMeiA (unter www.bmeia.gv.at und

dem Pfad *Außenpolitik > Europa > Europäische-Union > EU-Twinning: Aktuelle-Ausschreibungen-und-Informationen > Mandatierte-Stellen-in-Österreich, Links abrufbar*).

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

Experten im Kurzeiteinsatz

Der 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 des Amtes für Zusammenarbeit EuropeAid angegebenen Tagegeldsätze unter <http://ec.europa.eu/europeaid> und dem weiteren Pfad: *Work with us > Procedures & documents > Contracting > per diem* abrufbar.**

Ständige Twinning-Berater - Resident Twinning Advisers (RTA)

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

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

Zusätzlich zu seinen normalen Bezügen erhält der RTA:

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

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

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

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

Zuordnung und steuerliche Erfassung

- Derartige Entgelte sind als solche anzusehen, die im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zufließen (entweder unmittelbar gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) oder auf Grund der Spezialbestimmung des [§ 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988](#)) und stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Dabei ist es unmaßgeblich, wo der Bedienstete seine Tätigkeit verrichtet. Auch im Falle einer Entsendung ins Ausland liegen in Österreich steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.
- Soweit diese Entgelte von der Dienststelle als Arbeitgeber ausgezahlt werden, unterliegen sie dem Lohnsteuerabzug.
- Soweit die Entgelte von der Kontaktstelle ausgezahlt werden und den Charakter einer Abkürzungszahlung haben (sinngemäße Anwendung der LStR 2002 Rz 963 ff), unterliegen sie ebenfalls dem Lohnsteuerabzug durch die Dienststelle als Arbeitgeber.
- Soweit die Entgelte von der Kontaktstelle ausgezahlt werden und keine Abkürzungszahlung vorliegt, die Dienststelle als Arbeitgeber somit unter anderem keine Kenntnis über den Umfang der Zahlung hat (sinngemäße Anwendung der Rz 963 ff), stellen die Einkünfte Arbeitslohn von dritter Seite dar und sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom Empfänger der Entgelte zu erklären ([§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#)) und im Veranlagungsweg zu erfassen ([§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#)).

Umfang der steuerpflichtigen Einnahmen, Werbungskostenabzug

- Alle empfangenen Entgelte, ausgenommen jene, die der Arbeitgeber nach [§ 26 EStG 1988](#) auszahlt, sind grundsätzlich steuerpflichtig, und zwar unabhängig davon, unter welchem Titel sie geleistet werden. Auch so genanntes Tagesgeld oder nach EU-Bestimmungen ausgezahlte 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) ausbezahlt, dann liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger Bezug vor, als Werbungskosten können zB die tatsächlichen Kosten der Nächtigung und des Frühstücks sowie allenfalls ein Tagesgeld gemäß den Bestimmungen des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) abgezogen werden.

- Kostenersätze im Sinne des [§ 26 EStG 1988](#) können nur vom Arbeitgeber berücksichtigt werden. Die Bestimmungen des [§ 26 EStG 1988](#) sind auf Arbeitslohn von dritter Seite nicht anwendbar.

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

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

DBA-rechtliche Beurteilung

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

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

Bundesministerium für Finanzen, 29. Mai 2013