

koreichern und daher mit höheren Verzinsungen ausgestatteten – Kapitalmarkt auszugehen (*Pröll M.* UFS 04, 190); allerdings hat die Umkehrung des Ertragswertverfahrens nur Indizfunktion (UFS 29.5.13, RV/0541-S/11, anhängig unter 2013/16/0135). Die Bewertung einer Nutzungszuwendung aus Luxusgütern ergibt sich *idR bei Immobilien*; diese ist jedoch auch bei anderen WG denkbar. Nach dem UFS fließt ein „verlorener Bauaufwand“ sofort zu; die Höhe der AfA kann auch über den gesetzl Sätzen liegen (im Fall 80 Jahre Nutzungsdauer; UFS 29.5.13, RV/0541-S/11, anhängig unter 2013/16/0135; vgl *Marschner ZFS* 13, 159).

Der Vollständigkeit halber sei festgehalten, dass die Rspr der Privatstiftung idR (auch) den *Vorsteuerabzug verwehrt* (VwGH 7.7.11, 2007/15/0255). Allerdings ist der Abzug von Vorsteuer auch bei einer Luxusvilla nicht ausgeschlossen (VwGH 19.10.11, 2008/13/0046).

71 e) Bestellung von Sicherheiten. Wird ein WG der Privatstiftung zu Gunsten eines Kredits eines Begünstigten verpfändet, stellt mE der Unterschiedsbetrag zw den Konditionen des Kredits mit und ohne Sicherheit den Vorteil des Begünstigten dar, welcher der Zuwendungsbesteuerung unterliegt. Wird durch die Sicherheit der Privatstiftung die Kreditaufnahme überhaupt erst ermöglicht, wird man mE die gesamte Kreditsumme als zugewendet betrachten müssen (Rz 68). Wird das Pfand durch den Gläubiger verwertet, ist mE in diesem Zeitpunkt keine Zuwendung an den Begünstigten mehr anzunehmen; die steuerl Würdigung erfolgt bereits im Zeitpunkt der Verpfändung (s Rz 66: Besteuerung anlässl der Einräumung des Vorteils). Wenn die Privatstiftung für eine durch einen Begünstigten eingegangene Verbindlichkeit die *Haftung* durch Bürgschaft übernimmt, ist eine fremdtübl Bürgschaftsprovision zu besteuern (VwGH 30.3.11, 2005/13/0182; *Mager/Howanietz ZUS* 2011/7).

VI. Einlagenrückzahlung

76 § 15 Abs 4 bestimmt, dass die Regelungen über die Einlagenrückzahlung gem § 4 Abs 12 auch im außerbetriebl Bereich, dh iRd § 27 Abs 3, anzuwenden sind. Zum Inhalt s § 4 Rz 471 ff.

Werbungskosten

§ 16. (1) ¹Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ²Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. ³Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. ⁴Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. ⁵Werbungskosten sind auch:

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²Abzuziehen sind auch Renten und dauernde Lasten sowie Abfindungen derselben, wenn die Renten und dauernden Lasten zum Erwerb einer Einkunftsquelle gedient haben. ³Ein Abzug ist jedoch nur insoweit zulässig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1) übersteigt.
2. Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit sie sich auf Wirtschaftsgüter beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmenerzielung dienen.

3. a) Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen.
b) Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen.² Die Beiträge sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:
 - Die Berufsverbände und Interessenvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.
 - Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.
4. a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.
b) Beiträge zu den zusätzlichen Pensionsversicherungen, die vom Pensionsinstitut der Linzer Elektrizitäts-, Fernwärme- und Verkehrsbetriebe AG, vom Pensionsinstitut für Verkehr und öffentliche Einrichtungen und nach der Bundesforste-Dienstordnung durchgeführt werden.
c) Pensions(Provisions)pflichtbeiträge der Bediensteten der Gebietskörperschaften und Pflichtbeiträge der Bediensteten öffentlich-rechtlicher Körperschaften zu Versorgungseinrichtungen, soweit auf Grund öffentlich-rechtlicher Vorschriften eine Verpflichtung zur Teilnahme an einer solchen Versorgungseinrichtung besteht.
d) Beiträge auf Grund gesetzlicher Verpflichtungen der von § 25 Abs. 1 Z 4 und § 29 Z 4 erfaßten Personen.
e) Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen; weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht.² Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.
f) Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.
g) Beiträge von Grenzgängern zu einer inländischen oder ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung.² Grenzgänger sind im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben.
h) Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind.
5. Von Arbeitnehmern beim Steuerabzug vom Arbeitslohn entrichtete Wohnbauförderungsbeiträge im Sinne des Bundesgesetzes über die Einführung eines Wohnbauförderungsbeitrages, BGBl. Nr. 13/1952.

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.² Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:
- a) ¹Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. ²Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. ³Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.
- b) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.
- c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:
- | | |
|--------------------------------|----------------------|
| Bei mindestens 20 km bis 40 km | 696 Euro jährlich, |
| bei mehr als 40 km bis 60 km | 1.356 Euro jährlich, |
| bei mehr als über 60 km | 2.016 Euro jährlich. |
- d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:
- | | |
|-------------------------------|----------------------|
| Bei mindestens 2 km bis 20 km | 372 Euro jährlich, |
| bei mehr als 20 km bis 40 km | 1.476 Euro jährlich, |
| bei mehr als 40 km bis 60 km | 2.568 Euro jährlich, |
| bei mehr als über 60 km | 3.672 Euro jährlich. |
- e) ¹Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. ²Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:
- ¹Fährt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Dritteln zu. ²Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.
 - ¹Fährt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. ²Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.
- ³Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.
- f) Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.

- g) ¹Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben. ²Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. ³Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monates melden.
- h) Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.
- i) ¹Wird ein Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vorliegen, überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 befördert, steht ihm ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird. ²Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, sind diese Kosten bis zur Höhe des sich aus lit. c, d oder e ergebenden Betrages als Werbungskosten zu berücksichtigen.
- j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.
7. Ausgaben für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und Berufskleidung). ²Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.
8. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). ²Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:
- a) ¹Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. ²Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. ³§ 13 ist anzuwenden.
- b) Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.
- c) Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfangenes Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfterzielung zu Grunde zu legen.
- d) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden
9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. ²Diese Werbungskosten sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. ³Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. ⁴Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.
2Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

(2) ¹Zu den Werbungskosten zählt auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. ²Steht ein Arbeitnehmer in einem aufrechten Dienstverhältnis zu jenem Arbeitgeber, dem er Arbeitslohn zu erstatten (rückzuzahlen) hat, so hat der Arbeitgeber die Erstattung (Rückzahlung) beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten zu berücksichtigen.

(3)¹Für Werbungskosten, die bei nicht selbständigen Einkünften erwachsen, ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen. ²Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 und § 57 Abs. 4) begründen. ³Der Abzug des Pauschbetrages darf nicht zu einem Verlust aus nichtselbständiger Arbeit führen. ⁴Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag sind abzusetzen:

- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 3 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 4 und 5
- der Pauschbetrag gemäß Abs. 1 Z 6
- dem Arbeitnehmer für den Werkverkehr erwachsende Kosten (Abs. 1 Z 6 lit. i letzter Satz) und
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 2.

[BGBl I 53/2013]

PendlerVO, BGBl II 276/2013

Auf Grund des § 16 Abs. 1 Z 6, des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e und des § 33 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 – EStG 1988, BGBl. Nr. 400, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 156/2013, wird verordnet:

Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

§ 1. (1) ¹Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst die gesamte Wegstrecke, die unter Verwendung eines Massenbeförderungsmittels, ausgenommen eines Schiffes oder Luftfahrzeugs, unter Verwendung eines privaten Personenkraftwagens oder auf Gehwegen (Abs. 7) zurückgelegt werden muss, um nach Maßgabe des Abs. 2 in der kürzesten möglichen Zeittäuer (§ 2 Abs. 2) die Arbeitsstätte von der Wohnung aus zu erreichen. ²Entsprechendes gilt nach Maßgabe des Abs. 3 für die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung.

(2) Der Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum von 60 Minuten vor dem tatsächlichen Arbeitsbeginn bis zum tatsächlichen Arbeitsbeginn erreicht wird.

(3) Der Ermittlung der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum vom tatsächlichen Arbeitsende bis zu einem Zeitpunkt, der 60 Minuten später liegt, verlassen wird.

(4) Besteht die Möglichkeit gleitender Arbeitszeit ist der Ermittlung der Entfernung ein Arbeitsbeginn oder Arbeitsende zu Grunde zu legen, das der Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit von Massenbeförderungsmitteln am besten entspricht.

(5) Sind die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen gleich und ergeben sich nach Abs. 2 einerseits und Abs. 3 andererseits abweichende Entfernungen, ist jene Entfernung maßgebend, die sich aufgrund der längeren Zeitdauer gemäß § 2 Abs. 2 ergibt.

(6) ¹Sind die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich, ist jene Entfernung maßgebend, die im Kalendermonat überwiegend zurückgelegt wird. ²Liegt kein Überwiegen vor, ist jene Entfernung maßgebend, die sich aufgrund der längeren Zeitdauer gemäß § 2 Abs. 2 ergibt.

(7) Gehwege sind Teilstrecken, auf denen kein Massenbeförderungsmittel verkehrt und die einen Kilometer nicht übersteigen.

(8) ¹Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar (§ 2 Abs. 1), bemisst sich die Entfernung nach den Streckenkilometern des Massenbeförderungsmittels und allfälliger zusätzlicher Straßenkilometer und Gehwege. ²Beträgt die Gesamtstrecke zumindest 20 Kilometer, sind angefangene Kilometer auf volle Kilometer aufzurunden.

(9) ¹Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar (§ 2 Abs. 1), bemisst sich die Entfernung nach der kürzesten Straßenverbindung. ²Beträgt die Gesamtstrecke zumindest zwei Kilometer, sind angefangene Kilometer auf volle Kilometer aufzurunden.

Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels

§ 2. (1) ¹Die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist nach Z 1 und Z 2 zu beurteilen. ²Dabei sind die Verhältnisse gemäß § 1 zu Grunde zu legen. ³Die Umstände, die die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit begründen, müssen jeweils überwiegend im Kalendermonat vorliegen.

1. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels liegt vor, wenn,
 - a) zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe des § 1 kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht oder
 - b) der Steuerpflichtige über einen gültigen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, BGBl. Nr. 159, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 39/2013 verfügt oder
 - c) die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder wegen Blindheit für den Steuerpflichtigen im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 Bundesbehindertengesetz BGBl. Nr. 283/1990, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 150/2002) eingetragen ist.

2. Kommt Z 1 nicht zur Anwendung, gilt unter Zugrundelegung der Zeitdauer (Abs. 2) Folgendes:

- a) Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.
- b) Bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar.
- c) ¹Übersteigt die Zeitdauer 60 Minuten nicht aber 120 Minuten, ist auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. ²Diese beträgt 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung, jedoch maximal 120 Minuten. ³Angefangene Kilometer sind dabei auf volle Kilometer aufzurunden. ⁴Übersteigt die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.

- (2) ¹Die Zeitdauer umfasst die gesamte Zeit, die vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Arbeitsende bis zum Eintreffen bei der Wohnung verstreicht; sie um-

fasst auch Wartezeiten.² Stehen verschiedene Massenbeförderungsmittel zur Verfügung, ist der Ermittlung der Zeitdauer die Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels zu Grunde zu legen.³ Zudem ist die optimale Kombination zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel zu berücksichtigen; dabei ist davon auszugehen, dass für mehr als die Hälfte der Wegstrecke zur Verfügung stehende Massenbeförderungsmitteln verwendet werden.

(3) Sind die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen gleich, und ergeben sich nach § 1 Abs. 2 und 3 unterschiedliche Zeitdauern, ist die längere Zeitdauer maßgebend.

(4) Sind die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich, ist jene Zeit maßgebend, die erforderlich ist, um die Entfernung von der Wohnung zur Arbeitsstätte bzw. von der Arbeitsstätte zur Wohnung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückzulegen.² Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Zeitdauer gemäß § 2 Abs. 2 maßgebend.

Pendlerrechner

§ 3. (1) Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist (§ 2), ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden.

(2) Dem Pendlerrechner sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die für den abgefragten Tag bestehen.

(3) Entsprachen die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen jenen, die für den abgefragten Tag im Pendlerrechner bestehen, kann angenommen werden, dass das unter Verwendung des Pendlerrechners für den abgefragten Tag ermittelte Ergebnis mit dem übereinstimmt, das sich für alle maßgebenden Tage des Kalendermonats ergibt.

(4) Liegen für verschiedene abgefragte Tage unter Verwendung des Pendlerrechners unterschiedliche Ergebnisse vor, ist jenes maßgebend, das für einen abgefragten Tag (Abs. 3) ermittelt wurde, der jenem Kalenderjahr zuzurechnen ist, für das die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, zu beurteilen ist.² In allen anderen Fällen ist die zeitnähere Abfrage nach Abs. 3 maßgebend.

(5) Das Ergebnis des Pendlerrechners ist nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass

1. die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) oder
2. die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist (§ 2) nicht den maßgebenden tatsächlichen Verhältnissen entspricht.² Dieser Nachweis kann vom Steuerpflichtigen nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erbracht werden.

(6) Der Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners gilt als amtlicher Vordruck im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG 1988.² Erfolgt keine Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber bei Anwendung des Lohnsteuertarifs, hat der Arbeitnehmer einen Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners für Zwecke der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung aufzubewahren.

Familienwohnsitz

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

1. ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder
2. ein alleinstehender Steuerpflichtiger

seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand (Abs. 2) hat.

(2) ¹Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. ²Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.

Inkrafttreten

§ 5. (1) Diese Verordnung ist vorbehaltlich des Abs. 2 anzuwenden, wenn

1. die Einkommensteuer veranlagt wird, bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014,
2. die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Veranlagung festgesetzt wird, für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2013 enden.

(2) ¹Diese Verordnung ist solange nicht anzuwenden, als der Pendlerrechner nicht im Internet auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zur Verfügung gestellt wird.

²Wird der Pendlerrechner erst nach dem 1. Jänner 2014 zur Verfügung gestellt, gilt Folgendes:

1. Die Verordnung ist rückwirkend für den Zeitraum vom 1. Jänner 2014 bis zur Zurverfügungstellung des Pendlerrechners anwendbar, wenn dies für den Steuerpflichtigen mit keinen steuerlichen Nachteilen verbunden ist.
2. Trifft Z 1 zu, hat eine Aufrollung gemäß § 77 Abs. 3 EStG 1988 so bald als möglich, jedoch spätestens bis 30. September 2014 zu erfolgen, sofern die technischen und organisatorischen Möglichkeiten beim Arbeitgeber dazu vorliegen und ein aufrechtes Dienstverhältnis bei demselben Arbeitgeber vorliegt.
3. Wurde bereits vor der Anwendbarkeit der Verordnung vom Arbeitnehmer eine Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales (amtlicher Vordruck L 34) abgegeben, so hat dieser einen Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners (§ 3 Abs. 6) bis spätestens 30. Juni 2014 beim Arbeitgeber abzugeben.

EStR: Rz 4030 bis Rz 4043; **LStR:** Rz 223 bis Rz 395

Literatur 2013: *Chini/Grafl*, Steuerl Behandlung von Ärzte-Beiträgen zum Wohlfahrtsfonds, SWK 13, 1347; *dies*, Leistungen des Wohlfahrtsfonds der (Wr) Ärztekammer, SWK 13, 1514; *Fragner*, Die Highlights des LStR-WE 12, SWK 13, 332; *ders*, Die Highlights des LStR-WE 13, SWK 13, 867; *Goetholmseder/Shubshizky*, Firmenwagen: Streichung des Pendlerpauschales verfassungswidrig?, SWK 13, 423; *Kanduth-Kristen/Gregori*, Pendlerförderung NEU, taxlex 13, 125; *Krammer*, Die neue PendlerVO, ÖStZ 13/975; *Krumpf*, Pflichtveranlagung bei zwei DienstVerh, SWK 13, 1085; *Kufner/Krammer*, Highlights aus dem LStR-WE 12, RdW 13, 161; *dies*, Highlights aus dem LStR-WE 13, RdW 13/428; *Kuprian*, WK eines emeritierten Univ.-Prof., UFSj 13, 403; *ders*, WK bei der Nutzung eines von einem ArbG zur Verfügung gestellten PKW zur Erziehung von Einkünften iRe zweiten DienstVerh, UFSj 13, 458; *Labner*, Beginn der AfA bei Anschaffung oder bei Nutzung?, taxlex 13, 285); *Ludwig*, UFS: Stipendiengestützte Ausbildungskosten keinem WK-Abzug zugängl, FJ 13, 250; *Marchgraber*, Schuldzinsenabzug bei der Veräußerung fremdfinanzierter Immobilien, ÖStZ 13/700; *Mühlberger*, Aktuelles aus der LSt, FJ 13, 26; 101; *oV*, *VwGH*: Beginn des Laufs der AfA bei Anschaffung eines zu sanierenden Wohngebäudes zum Zweck der Erzielung von Einkünften, immolex 13/114; *Petschnigg*, Die Highlights aus dem EStR-WE 13, SWK 13, 906; *Puchinger*, Pendlerförderung „neu“, FJ 13, 124; *Schlager*, Der Mann mit der Klarinette, SWK 13, 1009; *Unger*, Steuerl Geltendmachung von Umschulungskosten, UFSj 13, 404; *Wagner*, Neuerungen im ImmobilienStRecht durch das AbgÄG 2012, ecolex 13, 161; *Wanke/Rainer*, Im Ausland entrichtete SozVers-Beiträge als WK bei VuV, UFSj 13, 351; *Weigand*, LStR-WE 12, ÖStZ 13, 149.

Übersicht

	Rz
I. Werbungskostenbegriff.....	1-3
II. Ausdrückl angeführte WK (Abs 1 Z 1-10)	
1. Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten (Z 1)	4-12
a) Schuldzinsen.....	4-11
b) Renten und dauernde Lasten	12
2. Abgaben und Versicherungsbeiträge (Z 2).....	13
3. Beiträge zu Interessenvertretungen und Berufsverbänden (Z 3)	14, 15
a) Pflichtbeiträge zu gesetzl Interessenvertretungen und Betriebsratsumlagen (lit a)	14
b) Freiwillige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (lit b).....	15
4. Beiträge zu Pflichtversicherungen (Z 4).....	16-23
a) Allgemeines.....	16
b) Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzl SozV (lit a)	17
c) Bestimmte zusätzl Pensionsversicherungsbeiträge sowie Pensions(Provisions)pflichtbeiträge zu Versorgungseinrichtungen (lit b und c)	18
d) Beiträge auf Grund gesetzl Verpflichtungen der von § 25 Abs 1 Z 4 und § 29 Z 4 erfassten Personen (lit d)....	19
e) Bestimmte Pflichtbeiträge selbständig Erwerbstätiger sowie Krankenversicherungsbeiträge (lit e).....	20
f) Beiträge von ArbN zu einer ausl Pflichtversicherung (lit f)	21
g) Beiträge von Grenzgängern zu einer in- oder ausl gesetzl Krankenversicherung (lit g).....	22
h) Beiträge von ArbN zu ausl Pensionskassen (lit h)	23
5. Wohnbauförderungsbeiträge (Z 5).....	24
6. Fahrten zw Wohnung und Arbeitsstätte (Z 6).....	25-32
a) Allgemeines.....	25
b) „Kleines“ Pendlerpauschale (lit b)	26, 27
c) „Großes“ Pendlerpauschale (lit c S 1 und 2).....	28-30
d) Berücksichtigung des Pendlerpauschales (lit c S 4-7); Rechtslage ab VA 2013 und 2014	31
e) Werkverkehr (lit c S 8 und 9)	32
7. Ausgaben für Arbeitsmittel (Z 7).....	33
8. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (Z 8).....	34-40
a) Allgemeines.....	34
b) Bemessungsgrundlage bei entgeltl Erwerb (lit a).....	35
c) Bemessungsgrundlage bei unentgeltl Erwerb (lit b und c)	36
d) Fiktive Anschaffungskosten	37
aa) Wertermittlungsverfahren	38, 39
bb) Anteil Grund und Boden	40
e) „Einlage“ in den Vermietungsbereich (lit d)	41
f) Nutzungsdauer (lit e)	42
9. Reisekosten (Z 9)	43-47
a) Mittelpunkt der Tätigkeit.....	44
b) Verpflegungsmehraufwand	45
c) Nächtigungsaufwand	46

d) Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland	47
10. Aus-, Fortbildungs-, Umschulungsmaßnahmen (Z 10)	48–53
a) Abgrenzung zu Bildungsmaßnahmen, die den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung zuzuordnen sind.....	52
b) Absetzbare Aufwendungen	53
III. Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen (Abs 2).....	54
IV. Werbungskostenpauschbetrag (Abs 3)	55
V. ABC der Werbungskosten.....	56
VI. Pauschalierung von Werbungskosten bestimmter Berufsgruppen	
1. Berufsgruppen (§ 1 VO)	58–67
a) Artisten (Z 1).....	58
b) Bühnenangehörige (Z 2).....	59
c) Fernsehschaffende (Z 3).....	60
d) Journalisten (Z 4)	61
e) Musiker (Z 5)	62
f) Forstarbeiter, Förster und Berufsjäger (Z 6)	63
g) Hausbesorger (Z 7).....	64
h) Heimarbeiter (Z 8).....	65
i) Vertreter (Z 9)	66
j) Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung (Z 10)	67
2. Umfang der Tätigkeit.....	68
3. Höchstbeträge	69
4. Bemessungsgrundlage (§ 2).....	70
5. Selbständige neben nichtselbständiger Tätigkeit (§ 3)	71
6. Kostenersätze (§ 4)	72
7. Keine andern WK neben den Pauschbeträgen (§ 5)	73

I. Werbungskostenbegriff

Aufwendungen, die iRd außerbetriebl Einkunftsarten anfallen, werden als WK bezeichnet. Dieser Ausdruck ist insoweit missverständl, als WK mit Werbung im landläufigen Sinn nichts zu tun haben. Analog den BA wäre es vielmehr angebracht, auch im außerbetriebl Bereich von „Ausgaben“ zu sprechen. Wie bei den BA soll durch den Abzug von WK das Nettoprinzip verwirklicht werden, indem der Besteuerung nur der Saldo zw Einnahmen und WK zugrunde gelegt wird. Ein positives Ergebnis wird als Einnahmenüberschuss bezeichnet, ein negatives als WK-Überschuss oder auch analog den betriebl Einkünften als Verlust.

Die Auslegung des WK-Begriffs muss sich daher an dieser Grundlage orientieren. WK sind daher ganz allgemein gesprochen jene Aufwendungen und Ausgaben, die iRd Erzielung außerbetriebl Einkünfte aufgewendet werden. Es handelt sich daher nicht um Ausgaben und Aufwendungen zur Sicherung der bereits zugeflossenen Einnahmen, sondern zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der künftig zufließenden Einnahmen (VwGH 4.2.09, 2006/15/0227).

Aus der WK-Definition „Aufwendungen oder Ausgaben *zur* Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen“ hat die Judikatur und die frühere Lehre einen finalen WK-Begriff abgeleitet, der enger als der BA-Begriff sei und nur notwendige oder zweckmäßige Aufwendungen zum Abzug zulasse. Von der neueren Lehre wird diese Sichtweise durchgehend abgelehnt (DKMZ/Doralt § 16 Rz 4; HR/Zorn § 16 Rz 2). Die

Judikatur hält an der Unterscheidung zwar semantisch fest, indem sich nur bei den Einkünften aus VuV der WK-Begriff den BA annäherte. Auch der VwGH zieht aber die Notwendigkeit als Abgrenzungskriterium gleichermaßen bei BA und WK heran: In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebl oder berufl Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässl Indiz der betriebl/berufl Veranlassung (VwGH 28.9.04, 2001/14/0178 zu WK – doppelte Haushaltsführung; 27.3.03, 2001/15/0038 zu BA – Videorecorder und Fernsehgerät eines Zahnrätes). Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als BA bzw WK anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist (VwGH 24.9.02, 99/14/0006). Verwiesen wird daher auch auf die Kommentierung zu § 4 Rz 271 ff.

- 3 Ein Unterschied zw BA und WK liegt jedoch systemimmanent darin, dass Wertänderungen der Einkunftsquelle und der zur Einkunftszielung eingesetzten WG nur insoweit erfasst werden, als dies gesetzl vorgesehen ist (zB AfA). Auch die ausdrückl in Abs 1 Z 1–10 aufgelisteten WK unterscheiden sich teilweise erheblich von den BA (zB Z 6 lit b – Pendlerpauschale oder Z 8 lit d – fiktive AK). WK sind im Zeitpunkt ihres Abflusses zu erfassen, fremdfinanzierte WK bereits im Zeitpunkt des Abflusses der Fremdmittel (LStR 233).

II. Ausdrückl angeführte WK (Abs 1 Z 1–10)

- 4 **1. Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten (Z 1 S 1). a) Schuldzinsen.** Obwohl die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen ausdrückl nur in § 16, nicht aber auch in § 4 Abs 4 normiert ist, gelten die hier kommentierten Grundsätze in gleicher Weise auch für den Zinsenabzug als BA. Vom Gesetz ist gefordert, dass die Schuldzinsen mit einer Einkunftsart in wirtschaftl Zusammenhang stehen müssen. Ein Doppelabzug von Zinsen bei mehreren Einkunftsarten ist jedenfalls unzulässig; eine Doppel erfassung von Einkunftskomponenten – seien es positive oder negative – hat grds nicht zu erfolgen (VwGH 28.1.97, 96/14/0165).
- 5 Prinzipiell bleibt es der Disposition des StPfl vorbehalten, ob er seinen Betrieb/seine Einkunftsquelle mit **Eigen- oder Fremdkapital** ausstattet. Auch dann, wenn er über die entspr Barmittel verfügt, steht es ihm frei, betriebl/berufl Aufwendungen durch Fremdmittel zu finanzieren. Ob ein Kredit eine betriebl/berufl oder eine private Verbindlichkeit darstellt, hängt davon ab, wozu die damit verfügbare gewordenen finanziellen Mittel dienen. Dienen sie der Finanzierung der Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, liegt eine Privatverbindlichkeit vor; dienen sie hingegen betriebl Zwecken, ist die Verbindlichkeit als Betriebsschuld anzusehen. Entscheidend ist demnach der Schuldgrund (VwGH 28.3.00, 96/14/0104). Zinsen, die für einen „Kredit zur Abstättung der ESt“ anfallen, sind eindeutig dem privaten Bereich zuzuordnen, da die ESt nicht betriebl veranlasst ist, weshalb in der Folge die damit zusammenhängenden Zinsen und Gebühren auch keine BA darstellen (UFS 11.5.04, RV/0149-G/03). Ohne Bedeutung ist die buch- oder kontenmäßige Behandlung. Ebenso irrelevant ist, ob eine Schuld mit betriebl oder privaten Wirtschaftsgütern besichert ist.

Höhe, idR bemessen mit dem Kilometergeld, zu WK (VwGH 8.2.07, 2004/15/0102). Nach LSTR 294 sind die Fahrten von der Wohnung zu jener Arbeitsstätte, an der der ArbN langfristig (idR im Kj) im Durchschnitt am häufigsten tätig wird (Hauptarbeitsstätte) und die Fahrten von der Hauptarbeitsstätte zurück zur Wohnung mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale sowie dem Pendlereuro abgegolten. Ist die Hauptarbeitsstätte nicht eindeutig zu ermitteln, da der ArbN 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 retour stehen grundsätzl 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. LSTR 294 enthält dazu Berechnungsbeispiele.

- 31 d) Berücksichtigung des Pendlerpauschales (lit c S 4–7).** Soll das Pendlerpauschale bereits beim lfd LStAbzug berücksichtigt werden, hat der ArbN dem ArbG auf einem amtli Vordruck (L 34) die Erklärung über das Vorliegen der entspr Voraussetzungen abzugeben; der ArbG hat diese Erklärung zum Lohnkonto zu nehmen. Wurde dieser Vorgang nicht eingehalten, darf der Pauschbetrag nicht in Abzug gebracht werden (VwGH 20.12.94, 94/14/0131). Nach § 41 Abs 1 Z 6 liegt ein Pflichtveranlagungstatbestand dann vor, wenn der ArbN eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht betr Änderung der Verhältnisse nicht nachgekommen ist. Der ArbG haftet nur dann, wenn er die Unrichtigkeit der Erklärung tatschl erkannt hat (Beihilfe zur Abgabenverkürzung, § 11 FinStrG; so DKMZ/Doralt § 16 Rz 125; aa LStR 274). Wurde das Pendlerpauschale beim lfd LStAbzug nicht (in voller Höhe) berücksichtigt, oder war dies nicht mögl, weil der ArbG nicht zum StAbzug verhalten werden konnte, kann es auch iRe (Antrags)VA geltend gemacht werden.

Rechtslage ab VA 2013:

Aliquotierung (Z 6 lit e): Anspruch auf ein („kleines“ oder „großes“) Pendlerpauschale besteht für Personen, die an mind vier Tagen im Kalendermonat die Strecke Wohnung–Arbeitsstätte zurücklegen, also etwa für Teilzeitbeschäftigte oder haupt-sächl zu Hause Arbeitende. Zw vier und sieben Tagen im Kalendermonat steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel, zw acht und zehn Tagen zu zwei Drittel und ab elf Tagen zur Gänze zu, bei mehreren DienstVerh allerdings gedeckelt mit einem Pendlerpauschale in vollem Ausmaß. Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs 1 Z 2 lit e) maßgebL (Abs 1 Z 6 lit f). Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte zu. ArbN, die ein arbeitgebereignes Kfz auch für Fahrten zw Wohnung und Arbeitsstätte nutzen können, steht kein Pendlerpauschale zu. Leistet ein ArbN Kostenbeiträge iZm der Privatnutzung eines arbeitgebereignen Kfz, steht ebenso kein Pendlerpauschale zu. Diese mindern grds den Sachbezugswert (LSTR 267).

Einem StPfl steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß (max drei Drittel) zu. Dies gilt auch, wenn zwei DienstVerh jeweils den Anspruch auf ein volles Pendlerpauschale vermiteln würden. Die Kürzung erfolgt iRd (Pflicht)VA nach § 41 Abs 1 Z 2. Diese Regelung führt dann zu Problemen, wenn bei

mehreren DienstVerh jeweils Pendlerpauschalen in unterschiedl Höhe zustehen. LStR 272ff versuchen (tw nicht leicht verständl) Beispiele und Lösungen zu den verschieden mögl Fallkonstellationen darzustellen.

– Treffen **zwei DienstVerh** zusammen, die beide Anspruch auf ein **volles Pendlerpauschale** vermitteln würden, ist eine zusätzl Wegstrecke für die Fahrten von der Wohnung zur weiteren Arbeitsstätte iRd VA für das Ausmaß des Pendlerpauschales zu berücksichtigen (s Beispiel in LStR 272b). – Werden bei **mehreren DienstVerh** im Kalendermonat jeweils **aliquote Pendlerpauschalen** von den ArbG berücksichtigt, sind diese im Wege der (Pflicht)VA auf das Ausmaß eines vollen Pendlerpauschales für die längere Wegstrecke zu begrenzen. Zur Ermittlung der Deckelung ist das aliquote Pauschale mit dem höheren Drittelmaß oder bei denselben Drittelausmaßen das Pauschale mit der längeren Wegstrecke auf ein volles Pauschale umzurechnen (s Beispiele in LStR 272c). – Wird bei **mehreren DienstVerh** im Kalendermonat ein **volles und ein aliquotes Pendlerpauschale** von den ArbG berücksichtigt, sind die Wegstrecken iZm dem aliquoten Pendlerpauschale iRd VA für das Ausmaß des Pendlerpauschales nur dann zu berücksichtigen, wenn dabei zusätzl Wegstrecken für die Fahrten von der Wohnung zur weiteren Arbeitsstätte zurückgelegt werden, die noch nicht mit dem vollen Pendlerpauschale aus dem anderen DienstVerh abpauschaliert sind (s Beispiele in LStR 272d).

Beispiel 2 aus LStR 272c: Ein ArbN wird für den ArbG A jeweils am Montag und Dienstag tätig und fährt an diesen Tagen 45 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale). Der ArbN wird zudem für den ArbG B am Mittwoch und Donnerstag tätig und fährt an diesen Tagen 63 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (großes Pendlerpauschale). ArbG A berücksichtigt iRd Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: $1.356 \text{ €} * 2/3 = 904 \text{ €}$; ArbG B berücksichtigt iRd Lohnverrechnung folgenden Freibetrag pro Jahr: $3.672 \text{ €} * 2/3 = 2.448 \text{ €}$.

Die längere Wegstrecke beträgt 63 km; das volle Pendlerpauschale für diese Wegstrecke beträgt jährl 3.672 € (großes Pendlerpauschale für Entfernung von mehr als 60 km). Die Pendlerpauschalen finden in diesem Betrag Deckung. Im Wege der VA hat daher keine Änderung zu erfolgen.

Stellungnahme: ME würde es dem Wortlauf und dem Sinn der Gesetzesbestimmung eher entsprechen, wenn die Pendlerpauschalen zueinander in Relation gesetzt würden. Auf das obige Beispiel umgelegt würde sich hieraus folgender Höchstbetrag ergeben:

Volles Pendlerpauschale beim ersten DienstVerh: 1.356 € , davon $50\% = 678 \text{ €}$; volles Pendlerpauschale beim zweiten DienstVerh: 1.836 € , davon $50\% = 1.836 \text{ €}$. Das bei der VA anzusetzende Pendlerpauschale wäre daher mit 2.514 € begrenzt.

Mehrere Wohnsitze (Z 6 lit f): Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Be-rechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs 1 Z 2 lit e) maßgeblich.

Abwesenheiten (Z 6 lit h): Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der ArbN im Krankenstand oder Urlaub befindet. Dies entspricht der bisherigen Verwaltungspraxis. Bei ganzjährigem Krankenstand wird jedoch wie bisher ganzjährig kein Pendlerpauschale zuste-hen (LStR 250). – Zum Pendlerzuschlag in Form einer zusätzl Negativsteuer sowie zum Pendlerausgleichsbetrag s § 33 Abs 9 und 9a (Rz 76).

Rechtslage ab VA 2014: Aufgrund der VO-Ermächtigung in Abs 1 Z 6 lit j ist die PendlerVO (BGBl II 276/2013) erlassen worden. Sie ist grds ab der VA 2014, aller-dings erst (grds rückwirkend) dann anzuwenden, sobald der Pendlerrechner im Inter-net auf der Homepage des BMF zur Verfügung gestellt wird (§ 5 PendlerVO). Dies war Mitte Februar 2014 der Fall.