

# LStR-Wartungserlass 2024

## Begutachtungsentwurf

Im Rahmen der laufenden Wartung 2024 werden Änderungen aufgrund

- des Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz, die Bundesabgabenordnung, das Gebührengesetz 1957, das Privathochschulgesetz, das Fachhochschulgesetz und das IST-Austria-Gesetz (Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023, BGBl. I Nr. 188/2023),
- des Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, die Bundesabgabenordnung, das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz, das Kommunalsteuergesetz 1993 und das Familienlastenausgleichsgesetz 1967 geändert werden (Start-Up-Förderungsgesetz, BGBl. I Nr. 200/2023),
- des Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988 geändert wird (BGBl. I Nr. 12/2024),
- des Bundesgesetzes, mit dem das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom und das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger sowie das Einkommensteuergesetz 1988 geändert werden (BGBl. I Nr. 13/2024),
- des Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Mindestbesteuerungsgesetz, das Investmentfondsgesetz 2011, das Immobilien-Investmentfondsgesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Gebührengesetz 1957 und die Bundesabgabenordnung geändert werden (Abgabenänderungsgesetz 2024 – AbgÄG 2024, BGBl. I Nr. 113/2024),
- des Telearbeitsgesetzes (BGBl. I Nr. 110/2024),
- des Progressionsabgeltungsgesetzes 2025 (PrAG 2025, BGBl. I Nr. 144/2024),
- der Änderungen der Sachbezugswerteverordnung (BGBl. II Nr. 404/2023 und 290/2024),
- der Änderung der Verordnung betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen (BGBl. II Nr. 41/2024),
- der Änderung der Lohnkontenverordnung 2006 (BGBl. II Nr. 64/2024),
- der Änderung der Verordnung betreffend die elektronische Übermittlung von Daten der Lohnzettel gemäß § 84 Abs. 1 EStG 1988, der Meldungen gemäß §§ 3 Abs. 2 und 109a EStG 1988 sowie 109b EStG 1988 (BGBl. II Nr. 65/2024),

- der Verordnung über die pauschale Berücksichtigung von Aufwendungen aus der betrieblichen oder beruflichen Nutzung von Fahrzeugen (Kilometergeldverordnung – KmGV, BGBl. II Nr. 289/2024),
- der Verordnung über die pauschale Berücksichtigung von Aufwendungen aus der beruflichen Nutzung von Massenbeförderungsmitteln (Fahrtkostenersatzverordnung, BGBl. II Nr. 288/2024),
- höchstgerichtlicher Entscheidungen, redaktionelle und sonstige Aktualisierungen 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 2024 sind bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, soweit nichts Anderes geregelt ist bzw. soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 BAO dar.

Für das Kalenderjahr 2025 noch nicht vorliegende Werte sind mit xx ausgewiesen und werden nach Begutachtung ergänzt.

# Inhalt

1. Rz 3 wird hinsichtlich des Wohnsitzes klarstellend ergänzt .....	6
2. In Rz 7a wird die Aufzählung der Länder mit DBA aktualisiert und in Rz 8 der Betrag für 2025 ergänzt (PrAG 2025) .....	6
3. Rz 10 wird zur Steuererstattung und Rz 11 wird klarstellend ergänzt .....	8
4. Rz 41 wird aufgrund des neuen Sonderwochengeldes (BGBl. I Nr. 64/2024) geändert	9
5. Rz 71 wird zu Entwicklungsländern klargestellt .....	10
6. Rz 77h wird aktualisiert und der Inhalt der Rz 884a bis 884k wird aufgrund des Auslaufens des § 34 Abs. 9 EStG 1988 (BGBl. I Nr. 62/2018) in Rz 77i bis 77m betreffend den Zuschuss zur Kinderbetreuung verschoben .....	11
7. Rz 112ef zur Mitarbeitergewinnbeteiligung wird klarstellend geändert .....	15
8. Rz 112h wird aufgrund der Änderung des Klimabonusgesetzes (BGBl. I Nr. 58/2024) ergänzt .....	15
9. Rz 117 wird aufgrund der Änderung des Progressionsvorbehaltes in § 33 Abs. 10 EStG 1988 (AbgÄG 2024) ergänzt .....	16
10. Rz 118 wird aufgrund der Änderung der Lohnzettel-Datenübermittlungsverordnung (BGBl. II Nr. 65/2024) aktualisiert .....	16
11. Die Überschrift 4.2.2, Rz 154a und 162d werden aufgrund der Änderung der Sachbezugswerteverordnung betreffend Wohnraumbewertung geändert und Rz 162d und 162e werden neu strukturiert zu Rz 162d bis 162h .....	17
12. Rz 175 bis 175b und 206 werden neu strukturiert zu Rz 175 bis 175c bzw. zu Rz 206 und 206a sowie aufgrund von Anfragebeantwortungen zum Sachbezug Kfz bzw. Fahrrad ergänzt .....	21
13. Rz 207a (samt Überschrift) bis 207c und 207e bis 207g werden aufgrund der Änderung der Sachbezugswerteverordnung betreffend Ladekosten angepasst und Rz 207e bis 207g werden neu strukturiert zu Rz 207e bis 207j .....	25
14. Rz 207h bis 207l werden aufgrund der Änderung der Sachbezugswerteverordnung betreffend Zinsensparnisse angepasst, neu nummeriert zu 207k bis 207p und die Rz 207q bis 207w neu eingefügt .....	31
15. Rz 212 wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 19.10.2022, Ra 2021/15/0011, klargestellt und ergänzt .....	36
16. In Rz 215 samt Überschrift wird ein Hinweis auf die Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung ergänzt .....	37
17. Rz 243, 244 und 245 werden zur Berücksichtigung von Versicherungsbeiträgen als Werbungskosten ergänzt (VwGH 29.03.2022, Ro 2020/15/0002, sowie weitere Klarstellungen) .....	37
18. Rz 247a wird im Hinblick auf die geänderte Rechtslage zur Altersteilzeit angepasst und klargestellt .....	41
19. In Rz 250 wird die Berechnung des (aliquoten) Pendlerpauschales bei Feiertagen, Urlaub bzw. Krankenstand klargestellt .....	42

20.	Rz 271 wird zum Pendlerpauschale für Lehrlinge ergänzt und in Rz 10271 wird ein Beispiel gestrichen.....	43
21.	Rz 271a samt Beispielen wird zur Kostenübernahme des Öffi-Tickets ergänzt.....	45
22.	Die Rz 277 bis 277i, 334, 426, 428 und 766h bis 766k werden aufgrund des Telearbeitsgesetzes (BGBl. I Nr. 110/2024) geändert.....	48
23.	Die Rz 289, 290, 371 und 372 werden aufgrund des PrAG 2025, der Fahrtkosten- und der Kilometergeldverordnung geändert bzw. ergänzt und Rz 290a neu eingefügt.....	55
24.	Die Rz 311 bis 315, 317, 356a, 711, 712, 722 bis 724, 731 und 741 werden aufgrund der Anhebung des Tages-, Nächtigungs- und des Kilometergeldes (PrAG 2025) geändert bzw. ergänzt .....	59
25.	In Rz 561a wird die Berücksichtigung eines in Form von Steuerberatungsleistungen bezogenen Sachbezuges als Sonderausgaben neu eingefügt (BFG 12.12.2023, RV/7102405/2021) .....	66
26.	Rz 585 und 12027 werden aufgrund der Anhebung des maximalen Sonderausgabenbetrages für Kirchenbeiträge (BGBl. I Nr. 12/2024) aktualisiert.....	67
27.	In Rz 631a wird der Hinweis auf Pensionen von der Ärztekammer gestrichen, da diese in Bescheidform ergehen können.....	68
28.	In Rz 709 wird die nicht mehr aktuelle Rechtslage zu Fahrten zu einer Baustelle gestrichen, Beispiel 10709 wird gestrichen und in Rz 709a erfolgt eine klarstellende Ergänzung .....	68
29.	Rz 713a wird aufgrund der Fahrtkostenersatzverordnung (BGBl. II Nr. 288/2024) neu eingefügt und Rz 750b ergänzt.....	70
30.	In Rz 738 wird ein VwGH-Erkenntnis vom 29.5.2024, Ro 2022/15/0019, ergänzt ..	72
31.	Rz 767, 767a, 767d, 771a, 773, 784a, 788, 795a, 805, 806, 808, 809a, 809c, 811b, 811d und 870 werden aufgrund des PrAG 2025 (BGBl. I Nr. 144/2024) aktualisiert .....	73
32.	Rz 769 wird aufgrund der Anhebung des Familienbonus Plus ab 18 Jahren (BGBl. I Nr. 200/2023) aktualisiert.....	83
33.	Rz 770c betreffend § 295a BAO iZm Familienbonus Plus wird aufgrund des AbgÄG 2024 neu eingefügt.....	84
34.	Rz 774, 1055, 1063, 1064, 1066 bis 1068, 1069a, 1083, 1083a, 1108a, 1120, 1121 und 1193 werden auf Grund der Anhebung der Freigrenze der sonstigen Bezüge (BGBl. I Nr. 13/2024 und PrAG 2025) geändert und Rz 1055a und 1193f neu eingefügt.....	85
35.	In Rz 801 wird die neue Bezeichnung für Regelbedarfsätze eingefügt.....	100
36.	Rz 810a wird zum Kindermehrbetrag samt Beispiel klarstellend aktualisiert.....	101
37.	Rz 813 wird betreffend den Progressionsvorbehalt aufgrund des AbgÄG 2024 geändert .....	103
38.	In Rz 849 wird die Kfz-Zulassungsbesitzgemeinschaft ergänzt .....	106
39.	Die Rz 884a bis 884k samt Einleitungsteil und Überschriften werden aufgrund des Auslaufens von § 34 Abs. 9 EStG 1988 (BGBl. I Nr. 62/2018) gestrichen .....	107
40.	Rz 909 und 913 werden aufgrund des Gemeinnützigkeitsreformgesetzes 2023 (BGBl. I Nr. 88/2023) und des Start-Up-Förderungsgesetzes (BGBl. I Nr. 200/2023) zur Pflichtveranlagung aktualisiert .....	116

41.	Rz 912a, 912e bis 912i werden zur antragslosen Arbeitnehmerveranlagung aufgrund des AbgÄG 2024 geändert und die Überschriften vor Rz 912 und 912e angepasst .....	119
42.	Die Überschrift 13.3 und Rz 912l, 912m und 912n werden aufgrund der Neuregelung des Veranlagungsfreibetrages im AbgÄG 2024 zu Überschrift 12a und Rz 908a, 908b und 908c. Die bisherige Rz 908a wird zu Rz 908d sowie die bisherigen Rz 912o bis 912r werden zu Rz 912l bis 912o. ....	123
43.	Rz 1022 und 1025 werden aufgrund der Änderung der Verordnung betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen (BGBl. II Nr. 41/2024) aktualisiert .....	125
44.	Rz 1039 und 1043 bis 1046 samt Überschriften werden aufgrund des AbgÄG 2024 betreffend Freibetragsbescheide geändert .....	126
45.	Rz 1125d bis 1125x samt Überschriften werden aufgrund des Start-Up-Förderungsgesetzes (BGBl. I Nr. 200/2023) neu eingefügt .....	128
46.	Rz 1133 zu Schmutzzulagen wird in Bezug auf den üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand ergänzt .....	136
47.	Rz 1178 wird betreffend DBA klarstellend ergänzt.....	139
48.	Rz 1185 und 1185a werden aufgrund der Änderung der Lohnkontenverordnung (BGBl. II Nr. 64/2024) aktualisiert .....	140
49.	Rz 1221c wird aufgrund des AbgÄG 2024 betreffend Lohnzettel mit abweichendem Übermittlungsstichtag neu eingefügt .....	142
50.	Rz 1224 wird hinsichtlich der im Lohnzettel zu erfassenden Adresse des Arbeitnehmers klarstellend ergänzt .....	142
51.	Rz 1233c samt Überschrift wird aufgrund des AbgÄG 2024 betreffend Lohnzettel als rückwirkendes Ereignis geändert.....	143
52.	Rz 1241e wird klarstellend ergänzt und in Rz 1241m wird der Betrag für 2025 ergänzt (PrAG 2025) .....	144
53.	Rz 1242 und 1243 samt Überschriften werden aufgrund des Kinderzuschlags zum Kinderabsetzbetrag neu eingefügt (PrAG 2025) .....	145
54.	Rz 1403a (samt Überschriften) bis 1403d werden zur Mitarbeiterprämie neu eingefügt (BGBl. I Nr. 200/2023) .....	146
55.	Rz 1404 und 1406 werden aufgrund des PrAG 2025 aktualisiert und für 2024 der Familienbonus Plus erhöht (Start-Up-Förderungsgesetz) .....	149

## 1. Rz 3 wird hinsichtlich des Wohnsitzes klarstellend ergänzt

### 1.2.2 Wohnsitz

3

Für die Auslegung der Begriffe "Wohnsitz" und "gewöhnlicher Aufenthalt" sind § 26 BAO und die hiezu ergangene Rechtsprechung maßgeblich. Dies gilt auch in Fällen, in denen ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden ist. Der Begriff "Wohnsitz" nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hat nur für die Annahme der Ansässigkeit im Sinne des zwischenstaatlichen Steuerrechts, nicht hingegen im Bereich des § 1 EStG 1988 Bedeutung (VwGH 10.3.1961, 1942/60; VwGH 7.4.1961, 1744/60; siehe EStR 2000 Rz 21 bis Rz 26).

Wohnsitz heißt, eine Wohnung innezuhaben, also über Räumlichkeiten tatsächlich und/oder rechtlich verfügen zu können, dh- sie jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Dabei kann es sich beispielsweise auch um angemietete Wohnungen oder um Untermietzimmer handeln, die jederzeit für den eigenen Wohnbedarf verwendet werden können. Die polizeiliche Anmeldung ist für den Wohnsitzbegriff im Sinn einer faktischen Wohnmöglichkeit nicht ausschlaggebend, doch kann sie ein Indiz für die Annahme eines Wohnsitzes sein.

Ein Wohnsitz wird nicht begründet, wenn der Arbeitgeber lediglich eine Schlafstelle (entgeltlich oder unentgeltlich) zur Verfügung stellt, die der Arbeitnehmer mit anderen Personen teilen muss oder der Arbeitnehmer an der Betriebsadresse des Arbeitgebers ohne Wohnräumlichkeiten polizeilich gemeldet wird.

## 2. In Rz 7a wird die Aufzählung der Länder mit DBA aktualisiert und in Rz 8 der Betrag für 2025 ergänzt (PrAG 2025)

7a

EU-Mitgliedstaaten sind:

Österreich, Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien (bis 31.12.2020), Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn, Zypern

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

Länder, ausgenommen EU-Länder und EWR-Länder, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Diskriminierungsverbot abgeschlossen wurde, sind: Ägypten, Albanien, Algerien, Armenien, Aserbaidschan, Bahrain, Barbados, Belize, Bosnien-Herzegowina (ab 2012), Brasilien, Chile (ab 2016), China, Georgien, Großbritannien (ab 2021), Hongkong (ab 2012), Indien, Indonesien, Iran, Israel, Japan, Kanada, Kasachstan, Katar (ab 2013), Kirgisistan, Korea, Kosovo (ab 2019), Kuba, Kuwait, Malaysia, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Moldau, Mongolei, Montenegro (ab 2016), Nepal, Neuseeland, Pakistan, Philippinen, ~~Russland (siehe DBA Russische Föderation UdSSR)~~ (suspendiert ab 6. Dezember 2023 bis auf Weiteres, wirksam ab 7. Dezember 2023), San Marino, Schweiz, Serbien, Singapur, Südafrika, Tadschikistan, Taiwan (ab 2015), Thailand, Tunesien, Türkei, Turkmenistan (ab 2017), Ukraine, USA, Usbekistan, VAE, Venezuela, Vietnam, Weißrussland.

8

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

- die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder
- die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte betragen jährlich nicht mehr als:

Jahr	Betrag
bis 2022	11.000 Euro
2023	11.693 Euro
2024	12.816 Euro
2025	13.308 Euro

§ 1 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988 stellt hinsichtlich dieser Antragsvoraussetzungen auf das Welteinkommen ab und verlangt eine Teilung in einen der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Teil einerseits und die übrigen Einkünfte andererseits (VwGH 25.09.2012, 2008/13/0201). Sind die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte negativ, ist § 1 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar.

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

### 3. Rz 10 wird zur Steuererstattung und Rz 11 wird klarstellend ergänzt

10

In sachlicher Hinsicht unterliegen auch bei Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nur die Einkünfte gemäß § 98 EStG 1988 der österreichischen Besteuerung (inländische Einkünfte). Für die Berechnung der SV-Rückerstattung nach § 33 Abs. 8 EStG 1988 sind auch ausländische Einkünfte miteinzubeziehen (vgl. Rz 811e). Im Ausland erlittene Verluste sind gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 25.09.2012, 2008/13/0201). Bei einer späteren Berücksichtigungsmöglichkeit im Ausland erhöhen diese Verluste im betreffenden Veranlagungsjahr den inländischen Gesamtbetrag der Einkünfte (Nachversteuerung gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988). Wird im Veranlagungsjahr, in dem der Nachversteuerungsbetrag zu berücksichtigen ist, kein Antrag gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 gestellt oder liegen die Voraussetzungen dafür nicht vor, hat die Nachversteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu erfolgen (§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 iVm § 98 Abs. 3 EStG 1988).

Im Ausland zu Unrecht einbehaltene Steuer kann im Rahmen der Veranlagung nicht angerechnet werden. Die Erstattung der zu Unrecht einbehaltenen Steuer ist im jeweiligen DBA-Vertragsstaat zu beantragen.

Die ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 geltende Rechtslage zum Progressionsvorbehalt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen gilt auch für jene Steuerpflichtigen, die die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 ausüben (siehe dazu Rz 813).

Bei Vorliegen beschränkter Steuerpflicht und Tätigkeit bei einem Arbeitgeber mit Lohnsteuerabzugsverpflichtung in Österreich erfolgt die Besteuerung der Einkünfte gemäß § 70 EStG 1988. Wird keine freiwillige Veranlagung in Verbindung mit der Option gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 beantragt, ist ein gesonderter Antrag gemäß § 240 BAO einzubringen. Bei diesem Antrag hat zwingend eine Vorausmeldung auf elektronischem Wege mittels Web-Formular zu erfolgen. Das ausgedruckte und unterschriebene Antragsformular ist im Original im Rahmen des ABZ-Verfahrens beim Finanzamt für Großbetriebe postalisch einzubringen.

Das Antragsformular hat die von der ausländischen Behörde unterschriebene Ansässigkeitsbescheinigung sowie die notwendigen Nachweise für die Zuordnung des Besteuerungsrechtes gemäß DBA zu enthalten. Ausnahmen

bestehen für die Staaten Belgien, Chile, Griechenland, Mexiko, Portugal, Spanien, Thailand, Türkei und USA.

11

Der Antrag auf Option gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 ist mit dem Formular L1i oder als formloser Antrag beim Finanzamt Österreich einzubringen. Für den Antrag ist eine Bestätigung über den Wohnsitz und die Einkünfte im Ausland (Formular E9) erforderlich.

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

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 kann der Antrag auch nach erstmaligem Eintritt der Rechtskraft gestellt werden, wenn ein Verfahrenstitel für eine Bescheidänderung vorliegt (zB Wiederaufnahme des Verfahrens; siehe § 39 Abs. 4 EStG 1988).

Die bloße Abgabe des Formulars L1 ist nicht als Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig zu werten, weil mit der Antragstellung nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 auch die entsprechenden Voraussetzungen nachzuweisen sind.

#### 4. Rz 41 wird aufgrund des neuen Sonderwochengeldes (BGBl. I Nr. 64/2024) geändert

41

Steuerfrei sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 das Wochengeld nach dem Mutterschutzgesetz, BGBl. Nr. 221/1979, vergleichbare Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung und dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Zuwendungen aus den Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sowie das ~~durch BGBl. I Nr. 10/1999 (Vertragsbedienstetenreformgesetz-Änderung des B-KUVG) auf~~ Sonderwochengeld (Sonderwochengeld-Gesetz, BGBl. I Nr. 64/2024), das als Wochengeld iSd EStG 1988 gilt ~~umbenannte Wochengeld bestimmter Vertragsbediensteter~~. Unter diese Einrichtungen fällt auch die Pharmazeutische Gehaltskasse als besondere Einrichtung der Apothekerkammer. Steuerfrei ist auch das Krankengeld (Familien- und Tagesgeld), das während des Ruhens des Wochengeldanspruches gewährt wird.

Leistungen nach §§ 24 Abs. 8, 24b und 36d Abs. 3 ~~und 46 Abs. 7~~

Vertragsbedienstetengesetz (Differenzzahlung von Wochengeld auf vollen Bezug bzw.

Ausbildungsbeitrag) sowie Entgeltweiterzahlungen für Beamtinnen während der Zeit des Mutterschutzes sind nicht steuerfrei.

Ausländische Leistungen, die dem österreichischen Wochengeld vergleichbar sind und nach dem Nettoarbeitsverdienst bemessen werden, sind ebenfalls steuerfrei (VwGH 01.03.2007, 2005/15/0166).

Siehe auch Beispiel Rz 10041.

## 5. Rz 71 wird zu Entwicklungsländern klargestellt

3.3.11 Fachkräfte der Entwicklungshilfe ~~und Aushilfskräfte mit geringfügigem Beschäftigungsverhältnis~~ (§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988)

71

Der für die Steuerbefreiung in Betracht kommende Personenkreis ergibt sich aus den Bestimmungen des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes, BGBl. I Nr. 49/2002. Die Einkünfte sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988 steuerfrei, wenn sie für Tätigkeiten bezogen werden, die in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten Entwicklungshilfeporhaben stehen, die dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik entsprechen. Diese Steuerfreiheit gilt jedoch nur insoweit, als die Bezüge für einen dienstlichen Aufenthalt im Einsatzland gezahlt werden. Betreffend die Behandlung von Urlauben, Krankenständen und Dienstreisen ist Rz 62 sinngemäß anzuwenden.

Zu den "Entwicklungsländern" im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988 zählen alle Staaten, die im Sinne des § 3 Abs. 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz "Entwicklungs"-Länder und somit im Anhang zum Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik aufgezählt sind. ~~Dazu zählen die Länder gemäß der Liste der Entwicklungsländer ("DAC-List of ODA Recipients"; siehe Rz 1409).~~ Bezüge für Tätigkeiten, die in Ländern ausgeübt werden, die nicht zu den Entwicklungsländern im Sinne des § 3 Abs. 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz zählen, sind nicht steuerbefreit.

Für die Steuerbefreiung aus dem Titel des § 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988 ist eine Mindestaufenthaltsdauer nicht erforderlich, dh. sie kann bereits bei einem eintägigen Einsatz gegeben sein, sofern alle weiteren Voraussetzungen (Entwicklungshelfer bzw. Experte, konkretes Entwicklungshilfeporhaben usw.) vorliegen.

Von der Befreiung von Einkünften aus der Auslandstätigkeit für Entwicklungshilfe werden nur Tätigkeiten erfasst, die von den betreffenden Fachkräften als Arbeitnehmer erzielt werden (VwGH 26.3.2003, 97/13/0114).

6. Rz 77h wird aktualisiert und der Inhalt der Rz 884a bis 884k wird aufgrund des Auslaufens des § 34 Abs. 9 EStG 1988 (BGBl. I Nr. 62/2018) in Rz 77i bis 77m betreffend den Zuschuss zur Kinderbetreuung verschoben

77h

Der Zuschuss ist entweder direkt an eine institutionelle Kinderbetreuungseinrichtung oder an eine pädagogisch qualifizierte Person zu leisten (siehe Rz 77k~~884i~~). Er kann jedoch auch in Form von Gutscheinen (analog Essensbons) geleistet werden, wenn sichergestellt ist, dass die Gutscheine ausschließlich bei institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen eingelöst werden können.

Ab dem Kalenderjahr 2024 können die Kosten einer den gesetzlichen Voraussetzungen entsprechenden Kinderbetreuung durch den Arbeitnehmer selbst verausgabt und diese in Folge (zumindest teilweise) durch den Arbeitgeber ersetzt werden. Der Arbeitnehmer hat dafür eine Rechnung der Kinderbetreuungseinrichtung vorzulegen, die in Folge zum Lohnkonto zu nehmen ist. Die Abwicklung erfolgt wie beim Öffi-Ticket (siehe Rz 750a und Rz 750f). Bis zum Kalenderjahr 2023 liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, wenn direkt an den Arbeitnehmer Geld ausgezahlt wird.

Der steuerfreie Zuschuss ist ab 2025 unter „Zuschuss zur Kinderbetreuung § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b“ (bis 2024 unter „sonstige steuerfreie Bezüge“) am Lohnzettel auszuweisen.

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

77i

Die Kinderbetreuung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988 hat

- in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung,
- in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder
- durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige,

zu erfolgen.

77j

Kinderbetreuungseinrichtungen sind insbesondere:

- Kinderkrippen (Kleinkindkrippen, Krabbelstuben)
- Kindergärten (allgemeine Kindergärten, Integrations-, Sonder- und Übungskindergärten)
- Betriebskindergärten
- Horte (allgemeine Horte, Integrations-, Sonder- und Übungshorte)
- altersgemischte Kinderbetreuungseinrichtungen (zB Tagesheimstätten, Kindergruppen, Kinderhäuser)
- elternverwaltete Kindergruppen
- Spielgruppen
- Kinderbetreuung an Universitäten

Unter öffentlichen Einrichtungen sind solche zu verstehen, die von Bund, Ländern, Gemeinden oder Gemeindeverbänden betrieben werden. Private Institutionen sind insbesondere solche, die von Vereinen, gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften, kirchennahen Organisationen, Stiftungen, Familienorganisationen, Betrieben oder natürlichen Personen betrieben werden.

Weiters sind schulische Tagesbetreuungsformen wie beispielsweise offene Schulen (Vormittag Unterricht, Nachmittag Betreuung – fakultativ), schulische Nachmittagsbetreuung, Halbinternate (Unterricht und Betreuung muss klar getrennt werden, ohne Übernachtung), zu berücksichtigen, auch wenn sie einer gesetzlichen Bewilligung nicht bedürfen.

77k

Pädagogisch qualifizierte Personen sind Personen, die eine Ausbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung nachweisen können (vgl. VwGH 30.09.2015, 2012/15/0211).

Die Betreuungsperson muss das 18. Lebensjahr vollendet haben und eine Ausbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung im Mindestausmaß von 35 Stunden nachweisen. Das Mindestausmaß von 35 Stunden ergibt sich aus dem zitierten VwGH-Erkenntnis, wonach für die pädagogische Qualifizierung zumindest jene Ausbildung gegeben sein muss, welche bei Tagesmüttern und -vätern verlangt wird. Beispielhaft wurde dafür § 4 Abs. 1 Z 4 bis 6 der Wiener

Tagesbetreuungsverordnung (WTBVO) idF LGBl. Nr. 94/2001 herangezogen, wonach folgende Ausbildungsinhalte im notwendigen Mindestausmaß absolviert sein müssen:

- Entwicklungspsychologie und Pädagogik
- Kommunikation und Konfliktlösung
- Erste Hilfe-Maßnahmen der Unfallverhütung im Rahmen der Kinderbetreuung

Eine pädagogische Qualifikation liegt jedenfalls vor, wenn entweder ein

- Lehrgang für Tageseltern nach den diesbezüglichen landesgesetzlichen Vorschriften oder eine
- Ausbildung zum Kindergartenpädagogen, zum Horterzieher, zum Früherzieher oder zum Sozialpädagogen oder ein
- pädagogisches Hochschulstudium

abgeschlossen wurde. Hat die Betreuungsperson diese Ausbildung in einem EU- oder EWR-Raum abgeschlossen, wird sie als Nachweis anerkannt. Wurde die Ausbildung nicht oder noch nicht abgeschlossen, liegt eine pädagogische Qualifikation dann vor, wenn die Bildungseinrichtung das Absolvieren der erforderlichen Ausbildungsinhalte im Ausmaß von 35 Stunden bestätigt. Pädagogische Kurse im Rahmen anderer Studien werden nicht anerkannt.

Auch Au-Pair-Kräfte haben eine Ausbildung im Mindestausmaß von 35 Stunden mit den erforderlichen Inhalten zu absolvieren; die Erfahrung durch einen früheren Au-Pair-Aufenthalt reicht als Nachweis nicht aus.

Erfolgt die Kinderbetreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person, die Angehörige im Sinne des § 25 BAO ist und die zum selben Haushalt wie das Kind gehört, darf kein steuerfreier Zuschuss gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988 gewährt werden.

771

Der Zuschuss darf nur für die unmittelbaren Kosten für die Kinderbetreuung selbst geleistet werden. Dazu zählen auch die Verpflegungskosten sowie das Bastelgeld, die im Zusammenhang mit der Betreuung anfallen. Von den Verpflegungskosten ist aus verwaltungsökonomischen Gründen keine Haushaltsersparnis abzuziehen.

Zuschüsse des Arbeitgebers zum Schulgeld (zB für Privatschulen) fallen nicht unter die Befreiung. Ebenso nicht umfasst sind Kosten für die Vermittlung von Betreuungspersonen und die Fahrtkosten zur Kinderbetreuung.

Bis zum Besuch der Pflichtschule ist in der Regel von Kinderbetreuung auszugehen. Danach sind die Aufwendungen für den Schulbesuch und für die Betreuung außerhalb der Schulzeit zu trennen. Für Kosten für die Betreuung während der schulfreien Zeit (zB Nachmittagsbetreuung oder Ferienbetreuung) kann ein steuerfreier Zuschuss geleistet werden. Sämtliche Kosten für die Ferienbetreuung (zB Ferienlager) sind Kinderbetreuungskosten, sofern die Betreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person erfolgt. Die Rechnung hat eine detaillierte Darstellung zu enthalten, aus der die Gesamtkosten und die Kosten für die Kinderbetreuung hervorgehen.

77m

Zum Nachweis der Kinderbetreuungskosten hat die Kinderbetreuungseinrichtung oder die pädagogisch qualifizierte Betreuungsperson eine Rechnung bzw. einen Zahlungsbeleg mit folgenden Angaben auszustellen:

- Name und Sozialversicherungsnummer bzw. Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte des Kindes,
- Rechnungsempfänger (Name und Adresse),
- Ausstellungsdatum,
- Fortlaufende Rechnungsnummer,
- Zeitraum der Kinderbetreuung,
- Bei öffentlichen Kinderbetreuungseinrichtungen Name und Anschrift; bei privaten Einrichtungen zusätzlich Hinweis auf die Bewilligung zur Führung der Einrichtung,
- bei pädagogisch qualifizierten Personen Name, Adresse, Sozialversicherungsnummer bzw. Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte und Vorliegen der konkreten Qualifikation durch Beilage einer Kopie des entsprechenden Zeugnisses (zB Kursbestätigung),
- Rechnungsbetrag für reine Kinderbetreuung (gegebenenfalls mit Umsatzsteuer, wenn kein Kleinunternehmer).

Die Nachweise sind zum Lohnkonto zu nehmen (siehe Rz 77h).

## 7. Rz 112ef zur Mitarbeitergewinnbeteiligung wird klarstellend geändert

112ef

Eine Mitarbeitergewinnbeteiligung ist insoweit steuerpflichtig, ~~wenn~~ als sie (ganz oder teilweise) anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder einer üblichen Lohnerhöhung, auf welche jeweils ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht (Bezugsumwandlung), geleistet wird.

Individuell vereinbarte Leistungsbelohnungen, die bisher vom Arbeitgeber freiwillig unter Anspruchsvorbehalt gewährt wurden, gelten nicht als Teil des bisher gezahlten Arbeitslohns und können als steuerfreie Gewinnbeteiligung gewährt werden, wenn die sonstigen Voraussetzungen (§ 3 Abs. 1 Z 35 lit. a, b und d EStG 1988) erfüllt sind.

## 8. Rz 112h wird aufgrund der Änderung des Klimabonusgesetzes (BGBl. I Nr. 58/2024) ergänzt

3.3.39 Regionaler Klimabonus (§ 3 Abs. 1 Z 37 EStG 1988)

112h

Der regionale Klimabonus entsprechend dem Klimabonusgesetz, BGBl. I Nr. 11/2022, der der pauschalen Kompensation der Mehrbelastungen aus der Bepreisung von Treibhausgasemissionen dient, ist steuerfrei.

Übersteigt das Einkommen 2024 den Betrag von 66.612 Euro, ist der regionale Klimabonus im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage hinzuzurechnen (§ 6 Abs. 2 Klimabonusgesetz idF BGBl. I Nr. 58/2024). Die Hinzurechnung zum Einkommen auf Grund dieser Sonderbestimmung berührt die Systematik des EStG 1988 nicht. Der regionale Klimabonus ist keiner Einkunftsart zuzuordnen, er hat auf die Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte und das Einkommen selbst keine Auswirkung, sondern wird lediglich nach der Ermittlung des Einkommens der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet, wenn das ermittelte Einkommen mehr als 66.612 Euro beträgt. In diesem Fall liegt ein Pflichtveranlagungstatbestand vor (siehe Rz 909). Die Hinzurechnung erfasst nur den regionalen Klimabonus für Empfänger ab 18 Jahren (§ 3 Abs. 1 Klimabonusgesetz), der regionale Klimabonus für Personen unter 18 Jahren ist jedenfalls steuerfrei.

## 9. Rz 117 wird aufgrund der Änderung des Progressionsvorbehaltes in § 33 Abs. 10 EStG 1988 (AbgÄG 2024) ergänzt

117

Da die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf einen Durchschnittssteuersatz abstellt, kommt wie beim allgemeinen Progressionsvorbehalt die in § 33 Abs. 10 EStG 1988 zentral verankerte Berechnung zur Anwendung.

Rechtslage bis Veranlagung 2023:

Die in Frage kommenden Steuerabsetzbeträge werden daher bereits bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen (VwGH 26.5.1998, 97/14/0067, 98/14/0040; VwGH 27.5.1998, 98/13/0045).

Rechtslage ab Veranlagung 2024:

Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne die in Frage kommenden Steuerabsetzbeträge zu ermitteln, sie werden erst nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes auf das Einkommen berücksichtigt.

## 10. Rz 118 wird aufgrund der Änderung der Lohnzettel-Datenübermittlungsverordnung (BGBl. II Nr. 65/2024) aktualisiert

118

Um dieses Verfahren zu ermöglichen, wird den die genannten Bezüge auszahlenden Stellen eine besondere Mitteilungspflicht auferlegt. ~~Dasie VO, die das nähere Verfahren im Falle eines Datenträger austausches regelt,~~ zur Datenübermittlung ist in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die elektronische Übermittlung von Daten der Lohnzettel gemäß § 84 Abs. 1 EStG 1988 und der Mitteilungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c, § 3 Abs. 2, § 84a, § 109a und § 109b EStG 1988, BGBl. II Nr. ~~9/1997-345/2004~~ idgF, geregelt ~~kundgemacht~~.

11. Die Überschrift 4.2.2, Rz 154a und 162d werden aufgrund der Änderung der Sachbezugswerteverordnung betreffend Wohnraumbewertung geändert und Rz 162d und 162e werden neu strukturiert zu Rz 162d bis 162h

4.2.2 Wohnraumbewertung ~~ab 1. Jänner 2013~~ (§ 2 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ~~ab 2002~~

(Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 290366/202412)

154a

*(7) Bei einer vom Arbeitgeber gemieteten Wohnung sind die Quadratmeterwerte gemäß Abs. 1 und 3 der um 25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten, exklusive Heizkosten) einschließlich der vom Arbeitgeber getragenen Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.*

*(7a) Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt eine arbeitsplatznahe Unterkunft (Wohnung, Appartement, Zimmer), die nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet, gilt Folgendes:*

- 1. Bis zu einer Größe von 350 m<sup>2</sup> ist kein Sachbezug anzusetzen.*
- 2. Bei einer Größe von mehr als 350 m<sup>2</sup> aber nicht mehr als 450 m<sup>2</sup> ist der Wert gemäß Abs. 1 oder der Wert gemäß Abs. 7 um 35% zu vermindern, wenn die arbeitsplatznahe Unterkunft durchgehend höchstens zwölf Monate vom selben Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird.*
- 3. Soweit Wohnraum mehreren Arbeitnehmern zur gemeinsamen Nutzung zur Verfügung gestellt wird, sind diese Wohnflächen zur Beurteilung der Quadratmetergrenzen nach Z 1 und 2, auf die zur Nutzung berechtigten Arbeitnehmer aufzuteilen. Die anteilige Wohnfläche ist aufgrund der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend nutzungsberechtigten Arbeitnehmer zu ermitteln und gilt für alle nutzungsberechtigten Arbeitnehmer.*

162d

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt eine arbeitsplatznahe Unterkunft (Wohnung, Appartement, Zimmer) und liegen die in Rz 162he genannten Voraussetzungen vor, ist kein Sachbezug anzusetzen, wenn die Größe dieser Unterkunft 35 m<sup>2</sup> (bis 2024: 30 m<sup>2</sup>) nicht übersteigt.

Bei Wohnungsgrößen von mehr als 35 m<sup>2</sup> bis maximal 45 m<sup>2</sup> (bis 2024: mehr als 30 m<sup>2</sup> bis maximal 40 m<sup>2</sup>) vermindert sich der Sachbezugswert um 35%. Voraussetzung für diese Reduktion ist neben Rz 162he 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 350 m<sup>2</sup> bis maximal 450 m<sup>2</sup>) zur Verfügung gestellt (alle übrigen Voraussetzungen des § 2 Abs. 7a Sachbezugswerteverordnung sind erfüllt), allerdings das Dienstverhältnis entgegen der ursprünglichen Intention über einen Zeitraum von 12 Monaten hinaus verlängert (der Sachbezug wird weiterhin gewährt), steht der Abschlag von 35% nicht zu.

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

Wird ein unbefristetes Dienstverhältnis abgeschlossen und eine arbeitsplatznahe Unterkunft (mit einer Größe von mehr als 350 m<sup>2</sup> bis maximal 450 m<sup>2</sup>) 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.

*Beispiel 1:*

*Einem Kellner in einem Hotelbetrieb wird von September 2023~~17~~ bis November 2024~~18~~ eine arbeitsplatznahe Unterkunft (365 m<sup>2</sup>) 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 2024~~18~~ bis April 2025~~19~~ eine arbeitsplatznahe Unterkunft (365 m<sup>2</sup>) seitens des Arbeitgebers zur Verfügung gestellt. Der Abschlag gemäß § 2 Abs. 7a Z 2 Sachbezugswerteverordnung kann ab 1. Jänner 2025 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, BGBl. II Nr. 416/2001 idgF kommen sowohl bei einer im Eigentum des Arbeitgebers stehenden Wohnung als auch für eine vom Arbeitgeber angemietete Wohnung zur Anwendung.

162f

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, 35 m<sup>2</sup> (bis 2024: 30 m<sup>2</sup>) nicht übersteigt. Eine Reduktion des Sachbezugswertes (um 35%) steht dann zu, wenn jener Wohnraum, der dem jeweiligen Arbeitnehmer zur Nutzung zur Verfügung steht, 45 m<sup>2</sup> (bis 2024: 40 m<sup>2</sup>) nicht übersteigt (vgl. VwGH 14.12.2021, Ra 2017/08/0039).

Für die Beurteilung dieser Quadratmetergrenzen sind ab Jänner 2025 jene Wohnflächen, die mehreren Arbeitnehmern zur gemeinsamen Nutzung zur Verfügung gestellt werden (wie etwa Küche und Gemeinschaftsräume), auf die nutzungsberechtigten Arbeitnehmer aufzuteilen. Dabei ist die Fläche der gemeinsam benutzten Räume durch die Anzahl der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend nutzungsberechtigten Arbeitnehmer zu dividieren und gilt für alle nutzungsberechtigten Arbeitnehmer.

*Beispiel 1:*

*Der Arbeitgeber stellt zwei Arbeitnehmern in Kärnten eine arbeitsplatznahe Unterkunft (55 m<sup>2</sup>) mit zwei Zimmern à 20 m<sup>2</sup> kostenlos zur Verfügung. Die übrige Wohnfläche (15 m<sup>2</sup>) steht beiden Arbeitnehmern zur Verfügung.*

*Die gemeinsame Wohnfläche wird für die Beurteilung der Quadratmetergrenzen des Abs. 7a gleichmäßig auf beide Arbeitnehmer aufgeteilt. Es sind daher beiden Arbeitnehmern jeweils 27,5 m<sup>2</sup> zuzurechnen. Da die Quadratmetergrenze von 35 m<sup>2</sup> nicht überschritten wird, ist gemäß Abs. 7a Z 1 kein Sachbezug für die Unterkunft zu erfassen, wenn diese nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt.*

*Beispiel 2:*

*Der Arbeitgeber stellt Arbeitnehmer A (20 m<sup>2</sup>) und Arbeitnehmer B (35 m<sup>2</sup>) im Burgenland eine arbeitsplatznahe Unterkunft (70 m<sup>2</sup>) kostenlos zur Verfügung. Die übrige Wohnfläche (15 m<sup>2</sup>) kann von beiden Arbeitnehmern genutzt werden.*

*Da die gemeinsam genutzten Flächen für die Beurteilung der Quadratmetergrenzen des Abs. 7a gleichmäßig auf die Arbeitnehmer aufgeteilt werden, sind A 27,5 m<sup>2</sup> und B 42,5 m<sup>2</sup> zuzurechnen.*

*Bei A ist gemäß Abs. 7a Z 1 kein Sachbezug anzusetzen, wenn die Wohnung nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet.*

Bei B beträgt der Sachbezug 162,99 Euro (250,76 Euro abzüglich 35% entsprechend Abs. 7a Z 2), wenn die Wohnung nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet und nicht mehr als zwölf Monate durchgehend zur Verfügung gestellt wird.

Beispiel 3:

Der Arbeitgeber stellt Arbeitnehmer A (15 m<sup>2</sup>), Arbeitnehmer B (15 m<sup>2</sup>) und Arbeitnehmer C (40 m<sup>2</sup>) eine arbeitsplatznahe Wohnung in Vorarlberg (100 m<sup>2</sup>) kostenlos zur Verfügung. Die übrige Wohnfläche (30 m<sup>2</sup>) kann von allen drei Arbeitnehmern genutzt werden. Der monatliche Sachbezugswert für die gesamte Wohnung beträgt 1.025 Euro (100m<sup>2</sup> x 10,25 Euro).

Rechtslage bis 2024:

Der Sachbezugswert ist entsprechend der Nutzungsmöglichkeiten, also im Verhältnis 45 zu 45 zu 70 aufzuteilen. Der anteilige Sachbezugswert für A und B beträgt jeweils 288,28 Euro und für C 448,44 Euro.

Rechtslage ab 2025:

Die gemeinsam genutzten Räume werden für die Beurteilung der Quadratmetergrenzen des Abs. 7a auf die drei Arbeitnehmer gleichmäßig aufgeteilt (je 10 m<sup>2</sup>).

Für A und B (je 25 m<sup>2</sup>) fällt gemäß Abs. 7a Z 1 kein Sachbezug an, wenn die Wohnung nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet.

Der anteilige Sachbezugswert für C (50 m<sup>2</sup>) beträgt, wie bisher, 448,44 Euro, da er mit 50 m<sup>2</sup> die Quadratmetergrenzen gemäß Abs. 7a Z 1 und 2 weiterhin überschreitet.

Beispiel 3:

~~Zwei Arbeitnehmern im Gastgewerbe wird eine arbeitsplatznahe Unterkunft (45 m<sup>2</sup>) kostenlos zur Verfügung gestellt. Beide Arbeitnehmer verfügen jeweils über ein eigenes Schlafzimmer (Größe jeweils 16 m<sup>2</sup>). Die übrige Wohnfläche (13 m<sup>2</sup>) steht beiden Arbeitnehmern zur Verfügung. Da jeder Arbeitnehmer über eine Nutzungsmöglichkeit des Wohnraumes im Ausmaß von 29 m<sup>2</sup> verfügt, ist kein Sachbezug bezüglich der Unterkunft zu erfassen.~~

162g

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.

## 162he

~~Für die Kalenderjahre 2013 bis 2017 muss zusätzlich zu den in Rz 162d genannten Voraussetzungen die rasche Verfügbarkeit des Arbeitnehmers am Arbeitsplatz nach der Natur des Dienstverhältnisses im besonderen Interesse des Arbeitgebers gelegen sein.~~

~~Ab dem Kalenderjahr 2018 muss z~~Zusätzlich zu den in Rz 162d genannten Voraussetzungen darf die ~~Voraussetzung~~ erfüllt sein, dass die zur Verfügung gestellte arbeitsplatznahe Unterkunft nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet. Eine Wohnung ist dann als Mittelpunkt der Lebensinteressen anzusehen, wenn sie zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des Arbeitnehmers regelmäßig verwendet wird (insbesondere der Hauptwohnsitz). Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers kann entweder im Inland oder im Ausland liegen.

12. Rz 175 bis 175b und 206 werden neu strukturiert zu Rz 175 bis 175c bzw. zu Rz 206 und 206a sowie aufgrund von Anfragebeantwortungen zum Sachbezug Kfz bzw. Fahrrad ergänzt

## 175

~~Für Kalendermonate, für die das KFZ nicht zur Verfügung steht (auch nicht für dienstliche Fahrten), ist kein Sachbezugswert hinzuzurechnen. Ein Sachbezugswert ist dann zuzurechnen, wenn nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit, das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug privat zu verwenden, – wenn auch nur fallweise – nützt (VwGH 7.8.2001, 97/14/0175).~~

Ein Sachbezugswert für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte ist nicht anzusetzen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung praktisch ausschließen (zB ÖAMTC- oder ARBÖ-Fahrzeuge, Montagefahrzeuge mit eingebauter Werkbank), oder wenn Berufschaffeuere das Fahrzeug (PKW, Kombi, Fiskal-LKW), das privat nicht verwendet werden darf, nach der Dienstverrichtung mit nach Hause nehmen. Es handelt sich nur dann um ein Spezialfahrzeug, wenn sich fest verbaute Einbauten (zB Werkstatt, Regale, etc. ...) im Fahrzeug befinden. Leicht entfernbare Einbauten reichen für die Einstufung als Spezialfahrzeug nicht aus.

Insofern das Spezialfahrzeug anderweitig privat genutzt wird, ist ein Sachbezug nach den allgemeinen Vorgaben zu berücksichtigen ~~berechnen~~ (zur Anwendbarkeit des halben Sachbezugswertes oder des kilometerabhängigen Sachbezugswertes siehe Rz 177). Siehe auch Rz 744 und 745 sowie Beispiel Rz 10175.

#### 175a

Steht das Kfz für den gesamten Kalendermonat nachweislich nicht zur Verfügung (auch nicht für dienstliche Fahrten), ist kein Sachbezugswert hinzuzurechnen. Ein Sachbezugswert ist dann zuzurechnen, wenn nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit, das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug privat zu verwenden, - wenn auch nur fallweise - nützt (VwGH 7.8.2001, 97/14/0175).

Mit dem Sachbezugswert sind alle geldwerten Vorteile, die mit der Nutzung des arbeitgebereigenen Kfz ~~FZ~~ üblicherweise verbunden sind, abgegolten. Diese entsprechen jenen Aufwendungen, die im Falle der beruflichen Nutzung eines arbeitnehmereigenen Kfz ~~FZ~~ mit dem Kilometergeld abgedeckt werden (siehe dazu Rz 372). ~~Dazu zählt auch das unentgeltliche Aufladen eines arbeitgebereigenen Elektrofahrzeuges beim Arbeitgeber.~~

Beginnt oder endet das Dienstverhältnis während eines Abrechnungszeitraumes ("gebrochene Abrechnungsperiode"), ist der Sachbezugswert nach den Aliquotierungsbestimmungen des anzuwendenden Kollektivvertrages zu berechnen. Erhält der Arbeitnehmer Bezüge, die für die Berechnung der Lohnsteuer einen monatlichen Abrechnungszeitraum hervorrufen (zB Ersatzleistung, Kündigungsentschädigung), ist der Sachbezugswert trotzdem nur für die Tage der tatsächlichen Beschäftigung zu berechnen.

Wird einem Arbeitnehmer nachweislich ab einem bestimmten Zeitpunkt im Lohnzahlungszeitraum ein arbeitgebereigenes Kfz ~~FZ~~ erstmalig zur Verfügung gestellt bzw. dauerhaft entzogen, kann der Sachbezug für diesen Lohnzahlungszeitraum entsprechend aliquotiert werden.

#### 175b~~a~~

Rechtslage für Erstzulassungen bis 31.3.2020:

Der maßgebliche CO<sub>2</sub>-Emissionswert ergibt sich aus dem CO<sub>2</sub>-Emissionswert des kombinierten Verbrauches laut Typen- bzw. Einzelgenehmigung gemäß Kraftfahrzeuggesetz 1967 oder der EG-Typengenehmigung. Sofern für ein Kfz kein CO<sub>2</sub>-Emissionswert vorliegt, ist der Sachbezug in Höhe von 2% der Anschaffungskosten anzusetzen.

Bei bivalenten Erdgasfahrzeugen, für welche zwei CO<sub>2</sub>-Werte eingetragen sind, kann der niedrigere CO<sub>2</sub>-Wert für die Berechnung des Sachbezugswertes herangezogen werden.

Rechtslage für Erstzulassungen ab 1.4.2020:

Der maßgebliche CO<sub>2</sub>-Emissionswert ist

- grundsätzlich der kombinierte WLTP-Wert der CO<sub>2</sub>-Emissionen laut Typenschein bzw. Einzelgenehmigungsbescheid (weltweit harmonisiertes Prüfverfahren für leichte Nutzfahrzeuge),
- bei extern aufladbaren Elektro-Hybridfahrzeugen der gewichtet kombinierte WLTP-Wert der CO<sub>2</sub>-Emissionen laut Typenschein bzw. Einzelgenehmigungsbescheid,
- bei Krafträdern der WMTC-Wert der CO<sub>2</sub>-Emissionen (weltweit harmonisierter Emissions-Laborprüfzyklus).

Diese Werte sind grundsätzlich in der Zulassungsbescheinigung (Zulassungsschein) ausgewiesen bzw. bei Scheckkarten Zulassungsscheinen können sie online abgefragt werden.

Für KfzFZ mit einer Erstzulassung ab 1. April 2020, die ausnahmsweise keinen WLTP-Emissionswert im Typenschein ausgewiesen haben - zB so genannte auslaufende Serien - ist unbefristet auf die CO<sub>2</sub>-Emissionswert-Grenze von 118 Gramm pro Kilometer entsprechend der „alten“ Regelung der Sachbezugswerteverordnung (§ 4 Abs. 1 idF BGBl. II Nr. 395/2015) abzustellen.

*Beispiel:*

*Der Arbeitgeber erwirbt im April 2020 ein neues KfzFZ, für das als sogenannte „auslaufende Serie“ kein WLTP-Wert in der Typengenehmigung aufscheint. Die Erstzulassung erfolgt im Mai 2020. Die Anschaffungskosten betragen 28.000 Euro, der CO<sub>2</sub>-Emissionswert 133 Gramm pro Kilometer. Da in diesem Fall die „alte“ Regelung heranzuziehen ist, liegen die CO<sub>2</sub>-Emissionen über dem für das Jahr 2020 zulässigen Wert von 118 Gramm pro Kilometer. Der monatliche Sachbezug beträgt daher 2% von 28.000 Euro, also 560 Euro.*

175c~~b~~

Bei Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs mit einem CO<sub>2</sub>-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ist auch dann ein Sachbezug von Null anzusetzen, wenn im Rahmen der Privatautonomie eine Änderung des Dienstvertrages gegen Reduktion überkollektivvertraglicher Ansprüche (Gehaltsumwandlung) vorgenommen wird (siehe Rz 206).

206

Auch die Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen bzw. geleasteten Fahrrades oder Kraftrades mit einem CO<sub>2</sub>-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer zur Privatnutzung im

Rahmen einer Gehaltsumwandlung überkollektivvertraglich gewährter Geldbezüge führt nicht zu einem steuerpflichtigen Sachbezug. Eine Gehaltsumwandlung ist nur durch eine im Rahmen der Privatautonomie vorgenommenen Dienstvertragsänderung für die Zukunft (Barlohnreduktion und Überlassung [Elektro-]Fahrrad) steuerlich anzuerkennen.

Entscheidend ist, dass ein bisher vereinbarter Bruttobezug im Rahmen der rechtlichen Zulässigkeit durch Einigung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer für die Zukunft reduziert wird. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Gehaltsumwandlung befristet oder unbefristet vereinbart wird, vorausgesetzt die vereinbarte Reduktion betrifft die Bruttobezüge. Eine Unterschreitung des Mindestbezugs nach Kollektivvertrag ist dabei nicht zulässig. Die Höhe des umgewandelten überkollektivvertraglichen Bezugs ergibt sich aus der privatautonom vereinbarten Gehaltsumwandlung, sodass die Relation dieses Betrages zu den dem Arbeitgeber tatsächlich entstehenden Kosten nicht entscheidend ist.

Wenn nur der laufende Bezug umgewandelt wird und andere Ansprüche (Sonderzahlungen etc.) in der ursprünglichen Höhe weiter gewährt werden, ist dies aus steuerrechtlicher Sicht zulässig, es ist jedoch zu beachten, dass es dadurch üblicherweise zu Sechstelüberschreitungen kommt.

Ist auf das Dienstverhältnis keine zwingende lohngestaltende Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 anzuwenden, ist eine Gehaltsumwandlung im Rahmen der Privatautonomie möglich.

Bei öffentlich Bediensteten ist auf Grund der typischerweise anderen Systematik der Gehaltsberechnung eine bundes- bzw. landesgesetzliche Regelung notwendig, dass die dienstrechtliche Bestimmung zur Gehaltsumwandlung einer Überzahlung gleichzuhalten ist (zB § 24a Oö. Landes-Gehaltsgesetz, Oö. LGBl. Nr. 79/2024).

Der mit Null zu bewertende Sachbezug bleibt auch erhalten, wenn im Rahmen der Privatautonomie die Gehaltsumwandlung während entgeltfreier Zeiträume (zB bei karenzierten Arbeitsverhältnissen, Wochengeldbezug, Krankenstand ohne Entgelt, Aussetzung des Arbeitsverhältnisses) weitergeführt wird.

206a

Kostenbeiträge des Arbeitnehmers sind zulässig und haben keine Auswirkung auf den mit Null zu bewertenden Sachbezug (und mindern auch nicht die Lohnsteuerbemessungsgrundlage).

Soweit sichergestellt ist, dass nur der Arbeitnehmer das (Elektro-)Fahrrad nutzt, sieht die Sachbezugswerteverordnung keine Einschränkung auf nur ein (Elektro-) Fahrrad vor.

Der Kauf des Fahrrads durch den Arbeitnehmer ist gesondert zu beurteilen (siehe Rz 207), eine dem Arbeitnehmer eingeräumte Kaufoption ist daher nicht schädlich.

Es besteht keine Verpflichtung, den Sachbezug von Null aus der privaten Nutzung eines (Elektro-)Fahrrades am Lohnkonto bzw. am L16 anzugeben.

13. Rz 207a (samt Überschrift) bis 207c und 207e bis 207g werden aufgrund der Änderung der Sachbezugswerteverordnung betreffend Ladekosten angepasst und Rz 207e bis 207g werden neu strukturiert zu Rz 207e bis 207j

4.2.6a Aufladen emissionsfreier Kraftfahrzeuge (§ 4c der Sachbezugswerteverordnung idF BGBl. II Nr. 404/2023~~504/2022~~)

207a

*§ 4c. (1) Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung, gilt Folgendes:*

1. *Für das unentgeltliche Aufladen dieses Kraftfahrzeuges beim Arbeitgeber ist ein Sachbezugswert von Null anzusetzen.*
2. *Ersetzt oder trägt der Arbeitgeber die Kosten für das Aufladen dieses Kraftfahrzeuges, ist keine Einnahme anzusetzen, wenn*
  - a) *die Kosten des Aufladens an einer öffentlichen Ladestation nachgewiesen werden, oder*
  - b) *die vom Arbeitnehmer verwendete Ladeeinrichtung die Zuordnung der Lademenge zu diesem Kraftfahrzeug sicherstellt beim Aufladen durch den Arbeitnehmer an einer nicht öffentlichen Ladestation die nachweisliche Zuordnung der Lademenge zu diesem Kraftfahrzeug sichergestellt wird und die Höhe des Kostenersatzes wie folgt berechnet wird:*
    - *Die Kosten werden auf Basis des von der Energie-Control Austria für die Regulierung der Elektrizitäts- und Erdgaswirtschaft (E-Control) für das erste Halbjahr des vorherigen Kalenderjahres festgelegten durchschnittlichen Strom-Gesamtpreises (Cent pro kWh) der Haushaltspreise (öffentliches Netz) basierend auf dem Datenstand September im Kalenderjahr des Beobachtungszeitraumes ermittelt.*
    - *Der für das Folgejahr anzuwendende Strompreis ist vom Bundesminister für Finanzen spätestens bis 30. November jeden Jahres im Rechts- und Fachinformationssystem des Finanzressorts (<http://findok.bmf.gv.at/findok>) zu veröffentlichen.*
3. *Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ganz oder teilweise die Kosten für die Anschaffung einer Ladeeinrichtung für dieses Kraftfahrzeug oder schafft er für den*

*Arbeitnehmer eine Ladeeinrichtung für dieses Kraftfahrzeug an, ist nur der 2.000 Euro übersteigende Wert als Einnahme bzw. geldwerter Vorteil anzusetzen. Wenn der Arbeitgeber die Ladeeinrichtung für dieses Kraftfahrzeug leaset und dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellt, ist auf die im Leasingvertrag der Berechnung der Leasingrate zugrundeliegenden Anschaffungskosten der Ladeeinrichtung abzustellen und als Sachbezug jener Teil der Leasingrate anzusetzen, der sich aus dem Verhältnis des 2.000 Euro übersteigenden Wertes zu den Anschaffungskosten ergibt.*

*(2) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein nicht arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug gemäß § 2 Z 1 Kraftfahrgesetz 1967 mit einem CO<sub>2</sub>-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer (§ 4 Abs. 1 Z 4) beim Arbeitgeber unentgeltlich aufzuladen, ist ein Sachbezugswert von Null anzusetzen.*

*(3) Die Abs. 1 und 2 gelten auch für Fahrräder oder Krafträder mit einem CO<sub>2</sub>-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer.*

207b

*§ 8. (9) § 4c in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 504/2022 ist erstmals für Lohnzahlungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2022 enden.*

- 1. Der für einen Kostenersatz maßgebliche Strompreis im Sinne des § 4c Abs. 1 Z 2 lit. b zweiter Teilstrich beträgt für das Kalenderjahr 2023 22,247 Cent/kWh.*
- 2. Abweichend von § 4c Abs. 1 Z 2 lit. b kann der Arbeitgeber für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2022 und vor dem 1. Jänner 2026 enden, die Kosten des Arbeitnehmers für das Aufladen eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges bis zu einem Betrag von 30 Euro pro Kalendermonat ersetzen, ohne dass eine Einnahme anzusetzen ist, wenn beim Aufladen durch den Arbeitnehmer an einer nicht öffentlichen Ladestation die nachweisliche Zuordnung der Lademenge zu diesem Kraftfahrzeug (§ 4 Abs. 1 Z 3) nicht sichergestellt werden kann ~~die für das Aufladen des Kraftfahrzeuges vom Arbeitnehmer verwendete Ladeeinrichtung nachweislich nicht in der Lage ist, die Lademenge diesem Kraftfahrzeug zuzuordnen.~~*
- 3. Für Lohnzahlungszeiträume im Kalenderjahr 2023 kann Z 2 auch angewendet werden, wenn die für das Aufladen des Kraftfahrzeuges vom Arbeitnehmer verwendete Ladeeinrichtung nachweislich nicht in der Lage ist, die Lademenge diesem Kraftfahrzeug zuzuordnen.*

*(10) § 4c Abs. 1 Z 2 lit. b, § 4c Abs. 1 Z 3 und § 8 Abs. 9 Z 2 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 404/2023 sind erstmals für Lohnzahlungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2022 enden.*

207c

Wird ein emissionsfreies Fahrzeug (Elektroauto, Elektrokrafttrad, Elektrofahrrad) unentgeltlich beim Arbeitgeber aufgeladen, ist dafür beim Arbeitnehmer kein Sachbezugswert anzusetzen. Dies gilt sowohl für arbeitgebereigene als auch für nicht arbeitgebereigene Fahrzeuge, die dem Arbeitnehmer selbst oder anderen Personen (zB Familienangehörigen) gehören. Aufladen beim Arbeitgeber liegt nur dann vor, wenn der Arbeitgeber den Stromlieferungsvertrag abgeschlossen hat und eine entsprechende Verfügungsmacht über die Ladeeinrichtung und den Ladeort

hat. Darunter fällt nicht das Aufladen des Elektrofahrzeuges im privaten Bereich des Arbeitnehmers.

Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Stromkosten für ein arbeitnehmereigenes/privates Elektrofahrzeug, handelt es sich nicht um einen Auslagenersatz und es liegt somit steuerpflichtiger Arbeitslohn vor (vgl. Rz 692).

207e

Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Kosten für das Laden des arbeitgebereigenen Elektrofahrzeuges im Privatbereich des Arbeitnehmers (zB beim Wohnhaus) oder trägt er die Kosten dafür zur Gänze oder teilweise, gilt für Lohnzahlungszeiträume ab Jänner 2023 Folgendes:

Bei Kostenersätzen für das Aufladen im Privatbereich des Arbeitnehmers ist dann keine Einnahme anzusetzen, wenn ~~die vom Arbeitnehmer verwendete Ladeeinrichtung~~ die nachweisliche Zuordnung der Lademenge zu dem aufgeladenen arbeitgebereigenen Fahrzeug (Elektroauto, Elektromotorrad, Elektromoped oder Elektrofahrrad) sichergestellt wird. Dies kann einerseits durch die Aufzeichnungen von Ladeort und Lademenge durch das Kfz selbst („In-Vehicle-Aufzeichnungen“) erfolgen. Andererseits können diese Nachweise je nach Anbieter entweder durch eigene Apps bzw. Aufzeichnungen des Herstellers (charging history) abgerufen werden. Die Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn sich der Arbeitnehmer beim Aufladen des arbeitgebereigenen Kfz bei der Ladeeinrichtung mittels QR-Code und Smartphone-App oder RFID-Chip oder -Karte oder mittels automatischer Authentifizierung des Fahrzeuges am Ladepunkt mittels „Plug & Charge“ (ISO 15118) registriert und der Ladevorgang damit eindeutig einem Fahrzeug zugeordnet werden kann (technisch oder indem die Nutzung für andere Fahrzeuge ausgeschlossen ist und auch nachweislich nicht erfolgt) und somit die Lademengen entsprechend zugeordnet werden können.

~~Die Sachbezugswerteverordnung verlangt, dass die verwendete Ladeeinrichtung die Zuordnung der Lademenge zum arbeitgebereigenen Elektrofahrzeug sicherstellt (zB durch eine Wallbox). Ein zertifizierter bzw. geeichter Zähler wird dabei laut Verordnung nicht explizit vorausgesetzt, erscheint aber in der Praxis wohl jedenfalls zweckmäßig.~~

Die Sachbezugswerteverordnung regelt die Berechnung des Kostenersatzes, da die tatsächlichen Stromkosten üblicherweise erst mit der Jahresabrechnung durch den Energieversorger feststehen. Basis für den Kostenersatz sind die von der Energie-Control Austria für die Regulierung der Elektrizitäts- und Erdgaswirtschaft (E-Control) für das erste

Halbjahr des vorherigen Kalenderjahres festgelegten durchschnittlichen Strom-Gesamtpreise (Cent pro kWh) der Haushaltspreise (öffentliches Netz). Der anzuwendende Strompreis basiert auf dem Datenstand vom September und wird bis spätestens 30. November jeden Jahres für das Folgejahr in der Findok veröffentlicht. Für den Kostenersatz sind die pro Ladevorgang des arbeitgebereigenen Fahrzeugs verbrauchten und von der Ladeeinrichtung aufgezeichneten kWh mit dem in der Findok veröffentlichten Preis in Cent pro kWh zu multiplizieren (siehe Rz 207f).

Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen geringeren Betrag als den nach der Sachbezugswerteverordnung ermittelten maximalen Kostenersatz, ist keine Einnahme anzusetzen. Höhere Kostenersätze sind insoweit steuerpflichtig.

Wenn Ladekosten für das Laden des arbeitgebereigenen Elektrofahrzeuges im privaten Bereich des Arbeitnehmers anfallen, ist es grundsätzlich nicht entscheidend auf wen im Haushalt des Arbeitnehmers der Stromlieferungsvertrag lautet, da für den Kostenersatz ausschließlich die dem arbeitgebereigenen Kfz zuzuordnenden Kilowattstunden ausschlaggebend sind.

207f

Maximaler Kostenersatz des Arbeitgebers für das Laden des arbeitgebereigenen Elektrofahrzeuges im Privatbereich des Arbeitnehmers:

Jahr	Strompreis je kWh
2023	22,247 Cent
2024	33,182 Cent
2025	xx Cent

207g

Vom Arbeitgeber geleistete Kostenersätze samt der Lademenge in Kilowattstunden sind ins Lohnkonto einzutragen.

*Beispiel 1:*

*Der Arbeitnehmer hat eine Wallbox in der Garage seines Wohnhauses. Sie wird sowohl zum Aufladen des arbeitgebereigenen Fahrzeuges, als auch zum Aufladen des Elektrofahrzeuges verwendet, das der Ehefrau des Arbeitnehmers gehört. Die Wallbox ermöglicht eine Trennung und Zuordnung der Lademengen zu den jeweils aufgeladenen Fahrzeugen (kWh pro Ladevorgang und Fahrzeug). Der Arbeitnehmer lädt das arbeitgebereigene Fahrzeug im April 2023 mit einer Menge von 140 kWh auf*

*und übermittelt seinem Arbeitgeber den entsprechenden Nachweis. Der Kostenersatz, der nicht als Einnahme anzusetzen ist, berechnet sich folgendermaßen:  $0,22247 * 140 = \text{rd. } 31,15 \text{ Euro}$ .*

*Beispiel 2:*

*Der Arbeitnehmer hat in seinem Wohnhaus für die Ladevorrichtung einen gesonderten Zähler, der keine Zuordnung der Lademenge zu einem Fahrzeug sicherstellen kann. Auch wenn es keine anderen Elektrofahrzeuge im Haushalt des Arbeitnehmers gibt, ist damit die Voraussetzung für einen steuerfreien Kostenersatz durch den Arbeitgeber anhand der kWh nicht erfüllt.*

*Bis 31.12.2025 kann jedoch Rz 207hf zur Anwendung kommen.*

## 207hf

Wenn die beim Aufladen im Privatbereich des Arbeitnehmers (zB beim Wohnhaus) verwendete Ladeeinrichtung technisch eine Zuordnung der Lademenge zum arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug (kWh pro Ladevorgang und Fahrzeug) nachweislich nicht vornehmen erfolgen kann, gibt es von 1.1.2023 bis 31.12.2025 eine Übergangsregelung (§ 8 Abs. 9 Z 2 der Sachbezugswertverordnung). ~~Als Nachweis für die Nichtzuordenbarkeit zum Kfz kommt beispielsweise die Rechnung der Ladeeinrichtung, aus welcher die technischen Eigenschaften in der Regel ableitbar sind, in Frage.~~ Der Arbeitgeber kann in diesen Fällen die Kosten des Arbeitnehmers für das Aufladen des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs in Form eines Pauschbetrages in Höhe von 30 Euro pro Kalendermonat ersetzen, ohne dass eine Einnahme anzusetzen ist. Vom Arbeitgeber geleistete pauschale Kostenersätze samt dem Nachweis der Nichtzuordenbarkeit zum Kfz, ~~dass die vom Arbeitnehmer verwendete Ladeeinrichtung nicht in der Lage ist, die Lademenge diesem Kraftfahrzeug zuzuordnen,~~ sind ins Lohnkonto einzutragen bzw. zum Lohnkonto zu nehmen (vgl. Rz 1185).

Die Pauschalregelung gilt nur für ~~Kraftfahrzeuge~~Kfz, nicht jedoch für Elektrofahräder.

## 207ig

Für die Anschaffung einer Ladeeinrichtung für ein arbeitgebereigenes Elektrofahrzeug ist für Lohnzahlungszeiträume ab Jänner 2023 bis zum Betrag von 2.000 Euro kein Sachbezug bzw. keine Einnahme anzusetzen, wenn der Arbeitgeber die Ladeeinrichtung dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellt oder bei eigener Anschaffung durch den Arbeitnehmer diesem die Kosten ganz oder teilweise ersetzt (§ 4c Abs. 1 Z 3 der Sachbezugswertverordnung). Diese Begünstigung gilt nicht nur für fix installierte Ladeeinrichtungen („Wallbox“). Übersteigen die Anschaffungskosten (inklusive allfälliger erforderlicher Zusatzinvestitionen, zB für Stromleitungen) den Betrag von 2.000 Euro, ist nur der diesen Betrag übersteigende Teil als Sachbezug oder Einnahme zu erfassen. Vom Arbeitgeber übernommene bzw. ersetzte Kosten sind in der jeweils ausbezahlten Höhe in

das Lohnkonto einzutragen. Die Versteuerung des übersteigenden Teils ist davon abhängig, ob der Kostenersatz durch den Arbeitgeber einmalig oder laufend ausbezahlt wird. Im Fall der Zurverfügungstellung der Ladeeinrichtung ist der übersteigende Wert als sonstiger Bezug zu versteuern.

Voraussetzung ist, dass zum Zeitpunkt der Anschaffung der Ladeeinrichtung ein arbeitgebereigenes Fahrzeug bereits überlassen wurde bzw. in unmittelbarer zeitlicher Nähe überlassen wird und es sich nachweislich um eine entsprechende Ladeeinrichtung für das arbeitgebereigene Fahrzeug (Elektroauto, Elektrokraftrad, Elektrofahrrad) handelt.

Es ist der Zeitpunkt der Auszahlung des Kostenersatzes relevant (§ 4c Abs. 1 Z 3 der Sachbezugswerteverordnung gilt für Kostenersätze ab 1. Jänner 2023).

207j

Da die Regelung grundsätzlich davon ausgeht, dass der Arbeitnehmer der Eigentümer der Ladeeinrichtung ist bzw. wird, ist bei Beendigung des Dienstverhältnisses für das Behalten der Ladeeinrichtung kein (weiterer) Sachbezug anzusetzen. Auch wenn der Arbeitgeber das (wirtschaftliche) Eigentum an der Ladestation behält, er zB für Ersatz bei Untergang sorgen muss, für die laufende Wartung bzw. die Software zuständig ist, die Nutzung auf das arbeitgebereigene Kfz eingeschränkt ist und/oder bei Ende des Dienstverhältnisses die Ladestation wieder abzubauen ist, ist kein Sachbezug für die Ladestation anzusetzen, vorausgesetzt der Arbeitgeber hat die Ladeeinrichtung für den Arbeitnehmer angeschafft.

Ein Auf-/Umrüsten der Ladestation fällt auch unter die 2.000 Euro Regelung, wenn es sich um nachträgliche Anschaffungs(neben)kosten handelt und die 2.000 Euro noch nicht ausgeschöpft sind.

*Beispiel 1:*

*Der Arbeitnehmer verfügt über ein arbeitgebereigenes Elektroauto und lässt sich im September 2023 eine Wallbox einbauen. Die Kosten dafür betragen:*

*a) 1.800 Euro, b) 3.500 Euro.*

*Sein Arbeitgeber ersetzt diese Kosten zur Gänze. Im Fall a) ist der Kostenersatz zur Gänze steuerfrei, im Fall b) ist eine Einnahme von 1.500 Euro zu erfassen. Würde der Arbeitgeber im Fall b) nur 2.000 Euro ersetzen, wäre dieser Ersatz ebenfalls zur Gänze steuerfrei.*

*Beispiel 2:*

*Der Arbeitnehmer wohnt in einem Mehrparteienhaus, wo ihm ein Garagenparkplatz zur Verfügung steht. Damit der Arbeitnehmer das firmeneigene Elektroauto dort laden kann, trägt der Arbeitgeber im Oktober 2023 die Kosten für den Einbau der Wallbox in Höhe von 4.000 Euro. Die Zurverfügungstellung der Wallbox führt zu einem Sachbezug in Höhe von 2.000 Euro.*

Wenn der Arbeitgeber eine Ladeeinrichtung least und dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellt (§ 4c Abs. 1 Z 3 Sachbezugswerteverordnung), sind die Anschaffungskosten, die im Leasingvertrag der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt wurden, heranzuziehen. Für die Berechnung des Sachbezuges ist das prozentuelle Ausmaß der Anschaffungskosten, die den Betrag von 2.000 Euro übersteigen, zu ermitteln. Der errechnete Prozentsatz ist mit der monatlichen Leasingrate zu multiplizieren und der sich daraus ergebende Betrag als Sachbezug zu versteuern.

*Beispiel 3:*

*Ein Arbeitgeber least für seinen Arbeitnehmer eine Wallbox zum Aufladen des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges beim Arbeitnehmer zuhause. Die im Leasingvertrag zugrunde gelegten Anschaffungskosten der Ladeeinrichtung betragen 3.000 Euro. Der Leasingvertrag wird auf fünf Jahre abgeschlossen und die monatliche Leasingrate beträgt 60 Euro.*

*Die Anschaffungskosten übersteigen den Freibetrag von 2.000 Euro um 1.000 Euro, somit um ein Drittel ( $1.000/3.000 = 33,33\%$ ). Von der Leasingrate in Höhe von 60 Euro sind somit monatlich 20 Euro als Sachbezug anzusetzen (ein Drittel von 60 Euro).*

*Beispiel 4:*

*Ein Arbeitgeber least für seinen Arbeitnehmer eine Wallbox zum Aufladen des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges beim Arbeitnehmer zuhause. Die im Leasingvertrag zugrunde gelegten Anschaffungskosten der Ladeeinrichtung betragen 1.800 Euro. Der Leasingvertrag wird auf vier Jahre abgeschlossen und die monatliche Leasingrate beträgt 45 Euro.*

*Die Anschaffungskosten übersteigen den Freibetrag von 2.000 Euro nicht, es ist daher kein Sachbezug anzusetzen.*

14. Rz 207h bis 207l werden aufgrund der Änderung der Sachbezugswerteverordnung betreffend Zinsenersparnisse angepasst, neu nummeriert zu 207k bis 207p und die Rz 207q bis 207w neu eingefügt

4.2.6b Zinsenersparnisse bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen (§ 5 der VO über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ~~ab 2002~~

(Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. ~~396/2012~~ 404/2023)

Rechtslage ab 01.01. ~~2013~~ 2024

207hk

~~§ 5. (1) Die Zinsenersparnis bei unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ist im Kalenderjahr mit dem gemäß Abs. 2 ermittelten Prozentsatz anzusetzen. Bei zinsverbilligten Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ist die Differenz zwischen dem tatsächlichen Zinssatz und dem gemäß Abs. 2 ermittelten Prozentsatz anzusetzen. Der Prozentsatz ist vom Bundesminister für Finanzen spätestens zum 30. November jeden Jahres für das Folgejahr festzusetzen und im Rechts- und Fachinformationssystem des Finanzressorts (<http://findok.bmf.gv.at/findok>) zu veröffentlichen.~~

§ 5. (1) Die jährliche Zinsenersparnis bei zinsverbilligten Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ist die Differenz zwischen dem tatsächlichen Zinssatz (Sollzinssatz) und dem Prozentsatz gemäß Abs. 2 oder Abs. 3. Bei unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ist der Prozentsatz gemäß Abs. 3 anzusetzen.

207hl

~~(2) Dieser Prozentsatz wird in dem diesem Kalenderjahr vorangehenden Berechnungsjahr wie folgt ermittelt:~~

- ~~1. Auf Grund der vom Europäischen Bankenverband veröffentlichten Monatsdurchschnittstabelle des Euribor für zwölf Monate ist für den Zeitraum vom 1. Oktober des Vorjahres bis zum 30. September des laufenden Jahres ein Durchschnittswert zu ermitteln, der um 0,75 Prozentpunkte erhöht wird.~~
- ~~2. Der sich nach Z 1 ergebende Prozentsatz ist auf halbe Prozentpunkte kaufmännisch zu runden.~~

(2) Bei Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen mit einem variablen Sollzinssatz wird der Prozentsatz für jedes Kalenderjahr im jeweiligen Vorjahr wie folgt ermittelt:

1. Auf Grund der von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten Monatsdurchschnittstabelle des Euribor für zwölf Monate ist für den Zeitraum vom 1. Oktober des Vorjahres bis zum 30. September des laufenden Jahres ein Durchschnittswert zu ermitteln, der um 0,75 Prozentpunkte erhöht wird.
2. Der sich nach Z 1 ergebende Prozentsatz ist auf halbe Prozentpunkte kaufmännisch zu runden.
3. Der Prozentsatz ist vom Bundesminister für Finanzen spätestens zum 30. November jeden Jahres für das Folgejahr im Rechts- und Fachinformationssystem des Finanzressorts (<http://findok.bmf.gv.at/findok>) zu veröffentlichen.

Der jeweilige Prozentsatz gemäß Z 1 und 2 ist für Zeiträume, für die Zinsen variabel festgelegt wurden, maßgeblich.

207jm

~~(3) Die Höhe der Raten und die Rückzahlungsdauer haben keinen Einfluss auf das Ausmaß des Sachbezuges. Die Zinsenersparnis ist vom aushaftenden Kapital zu berechnen. Die Zinsenersparnis ist ein sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400. Übersteigenden Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen insgesamt den gemäß § 3 Abs. 1 Z 20 Einkommensteuergesetz 1988 steuerfreien Betrag von 7.300 Euro, ist ein Sachbezug nur vom übersteigenden Betrag zu ermitteln.~~

(3) Bei Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen gilt für Zeiträume mit einem unveränderlichen Sollzinssatz Folgendes:

1. Als Prozentsatz ist der von der Oesterreichischen Nationalbank für den Monat des Abschlusses des Darlehensvertrages veröffentlichte „Kreditzinssatz im Neugeschäft an private Haushalte für Wohnbau mit anfänglicher Zinsbindung über zehn Jahre“, der um 10 Prozent vermindert wird (Referenzzinssatz), anzusetzen.
2. Der Prozentsatz gemäß Z 1 ist für den gesamten Zeitraum, für den Zinsen unveränderlich festgelegt wurden, maßgeblich.

207n

(4) Die Höhe der Raten und die Rückzahlungsdauer haben keinen Einfluss auf das Ausmaß des Sachbezuges. Die Zinsenersparnis ist vom aushaftenden Kapital zu berechnen. Die Zinsenersparnis ist ein sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988. Übersteigen Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen insgesamt den gemäß § 3 Abs. 1 Z 20 Einkommensteuergesetz 1988 steuerfreien Betrag von 7 300 Euro, ist ein Sachbezug nur vom übersteigenden Betrag zu ermitteln.

~~207k~~

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

Kalenderjahr	Prozentsatz
2019	0,5
2020	0,5
2021	0,5
2022	0,5
2023	1,0
2024	4,5

207o

Wird dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ein Darlehen oder ein Gehaltsvorschuss gewährt, ist bis zu einem Betrag von 7.300 Euro kein Sachbezug anzusetzen (Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 20 EStG 1988). Wird dieser Betrag überschritten, ist der Sachbezug nur vom übersteigenden Betrag zu ermitteln. Die Höhe der Raten und die Rückzahlungsdauer haben keinen Einfluss auf das Ausmaß des Sachbezuges. Die Zinsenersparnis ist dabei vom aushaftenden Kapital zu berechnen und stellt einen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 dar.

Ein sachbezugsrelevantes Arbeitgeberdarlehen bzw. Gehaltsvorschuss kann dem Arbeitnehmer zinsverbilligt oder unverzinslich gewährt werden.

Ein zinsverbilligtes Darlehen kann mit einem veränderlichen (variablen, Rz 207q) oder mit einem unveränderlichen (fixen) Sollzinssatz (Rz 207s) verzinst

sein. Bei einem unverzinslichen Darlehen beträgt der Sollzinssatz null, dh der Arbeitnehmer hat lediglich die vereinbarten Darlehensraten zurückzuzahlen (Rz 207w).

207p

Kein Gehaltsvorschuss bzw. kein Arbeitgeberdarlehen im Sinne des § 15 EStG 1988 liegt dann vor, wenn eine Vorschusszahlung gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern ist (zur Abgrenzung siehe Rz 633). Die Berechnung der Zinsenersparnis kann kontokorrentmäßig oder nach Monatsständen vorgenommen werden.

#### 4.2.6b.1 Arbeitgeberdarlehen und Gehaltsvorschuss mit variablem Sollzinssatz

207q

Liegt ein variabel verzinstes Arbeitgeberdarlehen oder Arbeitgebervorschuss vor, ergibt sich die Zinsenersparnis aus der Differenz zwischen dem Referenzzinssatz, der jährlich bis spätestens zum 30. November für das Folgejahr in der Findok zu verlautbaren ist, und dem vereinbarten niedrigeren variablen Sollzinssatz.

Für Arbeitgeberdarlehen und Gehaltsvorschüsse mit einem variablen Sollzinssatz kommt es mit der Fassung der Sachbezugswerteverordnung BGBl. II Nr. 404/2023 zu keiner Änderung der bisherigen Rechtslage: die Ermittlung dieses Prozentsatzes erfolgt wie bisher aufgrund der Monatsdurchschnittstabelle des 12-Monats-Euribor.

Zu „gemischt verzinsten Darlehen“ siehe Rz 207t.

207r

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

Kalenderjahr	Prozentsatz
2020	0,5
2021	0,5
2022	0,5
2023	1,0
2024	4,5
2025	xx

#### 4.2.6b.2 Arbeitgeberdarlehen und Gehaltsvorschuss mit unveränderlichem Sollzinssatz

207s

Für Arbeitgeberdarlehen und Gehaltsvorschüsse ergibt sich der Zinsvorteil für Zeiträume mit einem unveränderlichen (fixen) Sollzinssatz aus der Differenz zwischen dem von der Österreichischen Nationalbank für den Monat des Abschlusses des Darlehensvertrages veröffentlichte „*Kreditzinssatz im Neugeschäft an private Haushalte für Wohnbau mit anfänglicher Zinsbindung über zehn Jahre*“, der um 10 Prozent vermindert wird (Referenzzinssatz) und dem jeweils tatsächlich vereinbarten Sollzinssatz. Der Zinssatz wird als Teil des statistischen Datenangebots auf der Website der Österreichischen Nationalbank (<https://www.oenb.at/Statistik/Standardisierte-Tabellen/zinssaetze-und-wechselkurse/Zinssaetze-der-Kreditinstitute.html>) veröffentlicht.

Im Fall einer Kredit-Aufstockung ist für den aufgestockten Betrag der für den Monat der Aufstockungsvereinbarung veröffentlichte Zinssatz heranzuziehen. Für das ursprüngliche Darlehen gilt der Zinssatz zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unverändert weiter.

Ist bei länger zurückliegenden Vertragsabschlüssen das konkrete Abschlussdatum nicht verfügbar oder nur aufwendig ermittelbar, kann ausnahmsweise auf das Datum der Anlage des Darlehenskontos abgestellt werden, wenn sichergestellt ist, dass dieses Datum nur wenige Tage vom Vertragsabschluss abweicht.

Ist der Zinssatz für den Monat des Abschlusses des Darlehensvertrages noch nicht veröffentlicht, kann vorläufig der zuletzt veröffentlichte Zinssatz herangezogen werden. Sobald der Zinssatz des Abschlussmonats bekannt ist, ist dieser rückwirkend zu berücksichtigen. Ist der Vertragsabschluss im Dezember und der entsprechende Dezemberwert von der OeNB bis 15. Februar des Folgejahres noch nicht veröffentlicht, kann der zuletzt veröffentlichte Zinssatz (für November) herangezogen werden. Ab Jänner des Folgejahres ist jedenfalls der Dezemberwert heranzuziehen.

207t

Der für den Monat des Abschlusses des Darlehensvertrages ermittelte Prozentsatz (§ 5 Abs. 3 Sachbezugswerteverordnung) ist für den gesamten Zeitraum, für den fixe Zinsen festgelegt wurden, maßgeblich. Weist der

Darlehensvertrag für die Ratenrückzahlungsdauer sowohl einen fixen Sollzinssatz (null oder in anderer Höhe) als auch einen variablen Sollzinssatz auf („gemischt verzinstes Darlehen“), kommt die jeweilige Ermittlungsmethode für den entsprechend vereinbarten Zeitraum zur Anwendung.

207u

Für Darlehensverträge mit fixem Sollzinssatz, die in den Kalenderjahren 2003 bis 2023 abgeschlossen wurden, ist für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2024 die neue Rechtslage der Sachbezugswerteverordnung idF BGBl. II Nr. 404/2023 (Rz 207m, 207s) anzuwenden. Widerspricht der Arbeitnehmer der Neuregelung bis 30. Juni 2024, ist wie bis 2023 der jährlich wechselnde variable Zinssatz anzuwenden. Auch für Darlehensverträge mit Fixzinskonditionen, die vor dem Jahr 2003 abgeschlossen wurden, ist die bis 2023 geltende Regelung gemäß § 5 der Sachbezugswerteverordnung idF vor BGBl. II Nr. 404/2023 anzuwenden.

207v

Die nachträgliche Umstellung von einem variablen auf einen fixen Zinssatz stellt für Zwecke der Sachbezugsbewertung auf Grund der unterschiedlichen Berechnung des geldwerten Vorteils einen neu zu bewertenden Sachverhalt dar und gilt demnach als neuer Darlehensvertrag im Sinne der Verordnung. Dementsprechend ist in diesen Fällen auch der Referenzzinssatz zum Zeitpunkt der Fixzinsvereinbarung (und nicht des ursprünglichen Vertragsabschlusses über die variable Verzinsung) der Sachbezugsbewertung zu Grunde zu legen.

#### 4.2.6b.3 Unverzinsliche Arbeitgeberdarlehen und Gehaltsvorschüsse

207w

Bei unverzinslichen Arbeitgeberdarlehen und Gehaltsvorschüssen kommt die selbe Ermittlungsmethode wie bei fix vereinbarten Sollzinssätzen zur Anwendung, siehe Rz 207s ff.

15. Rz 212 wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 19.10.2022, Ra 2021/15/0011, klargestellt und ergänzt

212

Die Zusage an einen Mitarbeiter, dass er zu einem späteren Zeitpunkt Aktien zu einem bestimmten Wert kaufen kann, führt nicht zu einem Zufluss im Zeitpunkt der Einräumung,

da es sich bei Optionen, unabhängig davon, ob sie frei handelbar sind oder nicht, lediglich um eine Chance des Arbeitnehmers handelt. Der geldwerte Vorteil wird erst im Zeitpunkt der Ausübung (exercise) oder anderweitigen Verwertung (zB Verkauf) der Option realisiert (= Zufluss), ~~die sich erst im Ausübungszeitpunkt steuerpflichtig realisiert~~ (VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0011; VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136). Ebenso findet bei verschiedenen so genannten Stock Options-Modellen, bei denen die Zusage des Aktienerwerbs zu einem bestimmten Kurs an zusätzliche Bedingungen geknüpft ist, die auf ein bestimmtes Verhalten des Arbeitnehmers abstellen (zB der Arbeitnehmer muss zum möglichen Zeitpunkt der Ausübung noch bei der Firma beschäftigt sein), der Zufluss erst im Zeitpunkt der Ausübung des Rechtes statt.

Wurde bereits im Zeitpunkt der Übertragung der Option eine Versteuerung vorgenommen, obwohl ein Zufluss im Sinne der angeführten VwGH-Erkenntnisse nicht gegeben war, kommt es im Zeitpunkt der Ausübung dennoch nicht zu einer neuerlichen Besteuerung.

## 16. In Rz 215 samt Überschrift wird ein Hinweis auf die Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung ergänzt

### 4.3.2 Mitarbeiterbeteiligungen (ausgenommen Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung gemäß § 67a EStG 1988)

215

Zur ab 2024 anwendbaren Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung siehe Rz 1125d bis 1125x.

Die unentgeltliche oder verbilligte Übertragung von Beteiligungen an Arbeitnehmer stellt einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Werden vom Arbeitgeber Vermögensbeteiligungen wie zB Aktien an Arbeitnehmer übertragen, kommt es im Zeitpunkt der Übergabe zum Zufluss beim Arbeitnehmer. Hinsichtlich der Steuerbefreiung bei unentgeltlicher oder verbilligter Abgabe von Beteiligungen durch den Arbeitgeber siehe § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988.

## 17. Rz 243, 244 und 245 werden zur Berücksichtigung von Versicherungsbeiträgen als Werbungskosten ergänzt (VwGH 29.03.2022, Ro 2020/15/0002, sowie weitere Klarstellungen)

### 5.3 Versicherungsbeiträge (§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988)

### 5.3.1 Verpflichtende und freiwillige Beiträge

243

Unter § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 fallen jedenfalls Pflichtbeiträge an inländische gesetzliche Sozialversicherungsträger bzw. Einrichtungen, denen die Funktion eines inländischen gesetzlichen Sozialversicherungsträgers zukommt. Solchen Pflichtbeiträgen sind Arbeitnehmerbeiträge von gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 lit. a ASVG aus der Vollversicherung ausgenommenen Arbeitnehmern sowie Arbeitnehmer-Beiträge an das Pensionsinstitut für Verkehr und öffentliche Einrichtungen gleichzuhalten. Das Service-Entgelt für die e-card gemäß § 31c ASVG ist vom Versicherten (im Gegensatz zur Krankenscheingebühr) unabhängig von einer Leistung zu zahlen und stellt daher ebenfalls einen Pflichtbeitrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dar.

Wird bei Bezug einer ausländischen Rente im Sinne des § 73a ASVG, § 29a GSVG, § 26a BSVG oder § 22b B-KUVG der für die diese Rente zu entrichtende Krankenversicherungsbeitrag von der inländischen Pension einbehalten bzw. - bei zu geringer Höhe der inländischen Pension – gesondert vorgeschrieben, liegen ebenfalls Pflichtbeiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 vor.

Freiwillige Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 ebenfalls abzugsfähig, sofern sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. ~~Ebenso sind~~ Beiträge auf Grund einer inländischen oder ausländischen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung (Höchstbeitragsgrundlage) entsprechen (vgl. UFS 12.05.2011, RV/0004-F/11). Dies gilt insbesondere für Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung aufgrund einer gesetzlichen Versicherungspflicht (siehe Rz 10243). Eine gesetzliche Versicherungspflicht ist auch dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer innerhalb dieser gesetzlichen Versicherungspflicht die Versicherungsanstalt selbst auswählen kann. Der Zuschuss vom Arbeitgeber zu Krankenversicherungsbeiträgen stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Beiträge zu einer verpflichtend abzuschließenden Pflegeversicherung (wie zB die soziale Pflegeversicherung in Deutschland gemäß § 1 Abs. 2 des dt. Sozialgesetzbuches) sind bei Vorliegen einer engen organisatorischen und inhaltlichen Verknüpfung mit der Krankenversicherung ebenfalls unter die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 zu subsumieren (vgl. BFG vom 02.12.2015, RV/3100836/2015; UFS vom 25.07.2013, RV/0696-I/08).

Beiträge von Arbeitnehmern aufgrund einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 (in voller Höhe) ohne Begrenzung auf die österreichische Höchstbeitragsgrundlage Werbungskosten.

Waren Vorruhestandgeldbezieher unmittelbar vor Beginn der Leistung des Vorruhestandgeldes in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungspflichtig, bleiben sie dies auch für die Zeit des Vorruhestandgeldbezuges. Die Leistung der Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung stellt daher solche zu einer ausländischen Pflichtversicherung dar, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, wie dies in § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 gefordert ist (vgl. BFG vom 02.12.2015, RV/3100836/2015).

Beitragszahlungen auf Grund mehrerer geringfügiger Beschäftigungen werden von der Sozialversicherung verpflichtend vorgeschrieben und sind daher auch als Pflichtbeiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu behandeln.

Übersicht über die Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Sonderausgaben bei freiwillig geleisteten Pensions- und Krankenversicherungsbeiträgen:

	Versicherter leistet Beiträge selbst	(Ehe)Partner oder Elternteil für Kinder iSd § 106 EStG 1988 leistet Beiträge
Krankenversicherung gemäß § 16 ASVG	Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 bis zur Höhe von Pflichtbeiträgen iHv 7,65%	Keine steuerliche Auswirkung
Pensionsversicherung gemäß §§ 16a und 18a ASVG	Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1a EStG 1988	Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1a EStG 1988
Krankenversicherung geringfügig beschäftigter Personen gemäß § 19a ASVG	Es bestehen keine Bedenken, aus Vereinfachungsgründen die gesamten Aufwendungen	Keine steuerliche Auswirkung

Pensionsversicherung geringfügig beschäftigter Personen gemäß § 19a ASVG	als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.	Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1a EStG 1988
--	--	---

Ist ein Arbeitnehmer gemäß § 112 Abs. 2 Ärztegesetz 1998 von der Beitragspflicht an den Wohlfahrtsfonds einer österreichischen Ärztekammer befreit, stellen die Beiträge an ein ausländisches berufsständisches Versorgungswerk in jener Höhe Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 dar, in der ~~in Österreich~~ im Ausland Pflichtbeiträge zu entrichten wären (jedoch begrenzt mit den österreichischen Pflichtbeiträgen). Werden im Ausland Beiträge geleistet, die über die Höhe der Pflichtbeiträge hinausgehen, entspricht der die Pflichtbeiträge übersteigende Teil der Zahlungen nicht einer "Weiterversicherung" (vgl. VwGH 29.03.2022, Ro 2020/15/0002, ~~Beim übersteigenden Betrag handelt es sich um eine freiwillige Pensionsversicherung gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, die im Rahmen des „Sonderausgabentopfes“ zu berücksichtigen ist (vgl. UFS 24.01.2011, RV/0551-I/10).~~

Sozialversicherungsbeiträge, die auf den gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 steuerfreien Betrag entfallen, sind als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 abzuziehen.

Siehe auch Beispiele Rz 10243.

244

Beiträge von Grenzgängern zu einer inländischen oder ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung sind ohne Begrenzung mit der österreichischen Höchstbeitragsgrundlage Werbungskosten. Grenzgänger sind im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988). Beiträge auf Grund freiwillig übernommener Verpflichtungen, wie zB eine Höher- oder Weiterversicherung (Einkauf von Versicherungszeiten) in der gesetzlichen Sozialversicherung, sind grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Keine Pflichtbeiträge sind gegeben, wenn sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen (insbesondere im Interesse seiner Zukunftssicherung) beruhen, der zB durch Abschluss eines Vertrages oder durch Stellung eines Antrages - ausgenommen Beiträge an eine gesetzliche Krankenversicherung und Beiträge gemäß § 19a ASVG (siehe oben) - zum Ausdruck kommt (VwGH 26.06.1990, 89/14/0172). Beiträge an eine private Krankenversicherung können selbst dann nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden,

wenn sie dadurch erzwungen wurden, dass der Arbeitgeber das Eingehen oder den Fortbestand des Dienstverhältnisses vom Abschluss dieses Versicherungsvertrages abhängig machte (VwGH 30.04.1996, 95/14/0155 betr. Grenzgänger). Beiträge zu einer freiwilligen Weiterversicherung sind ausnahmsweise dann als Werbungskosten im Sinne dieser Bestimmung anzusehen, wenn der Steuerpflichtige dadurch von der Pflichtversicherung nach dem GSVG auf Antrag befreit wird. ~~Davon abgesehen kommt für freiwillige Beiträge solcher Art nur der Abzug als Sonderausgaben (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) in Betracht.~~

Der Zuschuss vom Arbeitgeber zu Krankenversicherungsbeiträgen stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

245

Beiträge, die Arbeitnehmer an eine ausländische Pensionskasse auf Grund ausländischer gesetzlicher Verpflichtung leisten ("Arbeitnehmerbeiträge"), sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988 ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale abzugsfähig. Pensionsbezüge auf Grund derartiger Beiträge sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 zu erfassen. Zahlungen, die ein Leistungsberechtigter ohne gesetzliche Verpflichtung an eine ausländische Pensionskasse leistet, stellen hingegen weder ~~keine~~ Werbungskosten, ~~sondern~~ noch Sonderausgaben dar. Soweit im Pensionsfall die Bezüge auf solchen freiwilligen Leistungen beruhen, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 vor, die nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung zu versteuern sind.

## 18. Rz 247a wird im Hinblick auf die geänderte Rechtslage zur Altersteilzeit angepasst und klargestellt

247a

Die vom Arbeitgeber übernommenen Sozialversicherungsbeiträge (zB Altersteilzeit bis 2023) erhöhen als Vorteil aus dem Dienstverhältnis den Bruttobezug des Arbeitnehmers. Bei Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage sind diese Beträge im selben Ausmaß als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen. Hat der Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge aufgrund einer gesetzlichen Bestimmung zu tragen, erfüllt der Arbeitgeber mit der Entrichtung dieser Beiträge seine eigene gesetzliche Verpflichtung und es liegt kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor. In diesen Fällen ~~Der Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigungsbeitrag~~ erhöht sich somit auch nicht dem Bruttobezug des

Arbeitnehmers (zB Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigungsbeitrag - VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0279, Altersteilzeit ab 2024 gemäß § 27 Abs. 2 AIVG).

## 19. In Rz 250 wird die Berechnung des (aliquoten) Pendlerpauschales bei Feiertagen, Urlaub bzw. Krankenstand klargestellt

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
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 (bei Karenz 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 tatsächlich erfolgen und die Anzahl der Urlaubs- bzw. Krankenstandstage sowie Feiertage - insofern diese grundsätzlich Arbeitstage gewesen wären und der Arbeitnehmer auch von seinem Wohnort zur Arbeitsstätte gefahren wäre - 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 &gt; 10</i>
<i>April</i>	<i>8</i>	<i>5</i>	<i>ja</i>	<i>PP steht im Vormonat zu und <math>8 + 5 &gt; 10</math></i>
<i>Mai</i>	<i>0</i>	<i>15</i>	<i>ja</i>	<i>PP steht im Vormonat zu und <math>0 + 15 &gt; 10</math></i>
<i>Juni</i>	<i>7</i>	<i>1</i>	<i>ja (2/3)</i>	<i>PP steht im Vormonat zu, <math>7 + 1 = 8</math></i>
<i>Juli</i>	<i>7</i>	<i>2</i>	<i>ja (2/3)</i>	<i>PP steht im Vormonat zu, <math>7 + 2 = 9</math></i>
<i>August</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>nein</i>	<i>PP steht im Vormonat zu, aber <math>1 + 2 = 3</math></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>

20. Rz 271 wird zum Pendlerpauschale für Lehrlinge ergänzt und in Rz 10271 wird ein Beispiel gestrichen

5.4.7 Pendlerpauschale bei Werkverkehr und bei Zahlung des Öffi-Tickets durch den Arbeitgeber

271

Erwachsen dem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 lit. a EStG 1988 keine Kosten, besteht kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale.

Ist für die Beförderungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Kostenersatz zu leisten, sind diese Kosten bis zur Höhe des jeweiligen Pendlerpauschales als Werbungskosten in der Lohnverrechnung durch den Arbeitgeber zu berücksichtigen oder können in der Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht werden.

Zum Begriff des Werkverkehrs, der Behandlung des Werkverkehrs mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels sowie der Auswirkung der Zurverfügungstellung von

Werkverkehr auf den Anspruch auf Pendlerpauschale und Pendlereuro siehe Rz 742 bis 750 sowie 750g und 750h.

Siehe auch Beispiele Rz 10271.

Bei Lehrlingen, welche für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur den Selbstbehalt für jedes Lehrjahr (§ 30j Abs. 1 lit. b FLAG 1967) zu leisten haben, liegt kein Werkverkehr vor. Auch die Fahrten zwischen Wohnung und Berufsschule gelten im Hinblick auf die Regelung in § 9 Abs. 5 Berufsausbildungsgesetz (BAG) als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (vgl. Rz 291). Allerdings steht für diese Fahrten, bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, ein Pendlerpauschale maximal in Höhe des für die Lehrlingsfreifahrt bezahlten Selbstbehaltes sowie ein Pendlereuro zu.

10271

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - Pendlerpauschale und Werkverkehr (Rz 271)  
(2009)

*Arbeitnehmer/innen von Verkehrsbetrieben können die öffentlichen Verkehrsmittel zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach Art eines Werkverkehrs iSd § 26 Z 5 EStG 1988 unentgeltlich benützen. Insbesondere ergibt sich für den Bereich vieler Verkehrsbetriebe die Möglichkeit der Benützung von Shuttlediensten (zB Sammeltaxis). Seitens der Verkehrsbetriebe wurden daher Anträge auf das (große) Pendlerpauschale nicht berücksichtigt. Im Zuge der (Antrags)Veranlagungen wird das große Pendlerpauschale mit der Begründung begehrt, dass für Fahrten zum Dienstantritt (erste Fahrt) oder nach Dienstende (letzte Fahrt), somit hinsichtlich des halben Arbeitswegs, keine öffentlichen Verkehrsmittel zur Verfügung stehen. Unter welchen Voraussetzungen steht das große Pendlerpauschale zu?*

Erwachsen einem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr keine Kosten, besteht kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale. Werden Bedienstete von Verkehrsbetrieben im Schichtdienst eingesetzt, ist zu prüfen, ob den Bediensteten die kostenlose Benützung eines Massenbeförderungsmittels oder Shuttledienstes auf der Fahrt zum Schichtbeginn oder vom Schichtende nach Hause möglich oder zumutbar ist.

- Gibt es keine Nachtlinien oder Shuttledienste, ist davon auszugehen, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der Hin- oder Rückfahrt nicht möglich ist. Trifft dies an mindestens 11 Tagen im Monat zu, ist das große Pendlerpauschale zu gewähren (betreffend Wechselschicht gilt die Jahresbetrachtung – siehe LStR 2002 Rz 262).

- Gibt es Nachtlinien oder Shuttledienste, ist zu prüfen, ob die Benützung dieser – im Allgemeinen nur auf eingeschränkten Strecken fahrenden – öffentlichen Verkehrsmittel aufgrund der Fahrdauer zumutbar ist. Dabei ist je nach Sachlage auf eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel abzustellen (LStR 2002 Rz 257).

Grundsätzlich ist der Arbeitgeber verpflichtet, das Pendlerpauschale aufgrund der Angaben des Arbeitnehmers zu berücksichtigen, wobei offensichtliche Unrichtigkeiten durch den Arbeitgeber zu würdigen sind. Wenn der Arbeitgeber (Verkehrsbetriebe) aufgrund des Wissens vom Vorhandensein von Nachtverbindungen das Pendlerpauschale nicht gewährt, so bedarf es eines besonderen Nachweises durch Vorlage von Arbeitszeitaufzeichnungen bzw. der diesbezüglichen Verkehrsverbindungen durch den Arbeitnehmer.

~~§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 – Anspruch auf Pendlerpauschale bei Lehrlingsfreifahrt (Rz 271)~~

~~(2005)~~

~~Lehrlinge bekommen für die Fahrt zum Arbeitsplatz eine Lehrlingsfreifahrt. Es muss lediglich ein Selbstbehalt (wie bei der Schülerfreifahrt) bezahlt werden. Für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte entstehen daher lediglich Kosten in Höhe des Selbstbehaltes. Steht diesen Lehrlingen ein Pendlerpauschale zu?~~

~~In sinngemäßer Anwendung der Aussage in § 16 Abs. 1 Z 6 letzter Satz EStG 1988 betreffend Berücksichtigung von Werbungskosten bei Vorliegen eines Werkverkehrs kann nur der Selbstbehalt von 19,60 € für jedes Lehrjahr (§ 30j Abs. 1 lit. b FLAG 1967) als Werbungskosten im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt werden.~~

21. Rz 271a samt Beispielen wird zur Kostenübernahme des Öffi-Tickets ergänzt

271a

Verhältnis von Pendlerpauschale und Öffi-Ticket ab 2023:

Grundsätzlich kann die Kostenübernahme bzw. der Beitrag zum Klimaticket durch den Arbeitgeber entweder einmal jährlich oder in Teilbeträgen (zB monatlich) ausbezahlt werden.

Wenn ~~Stellt~~ der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Wochen-, Monats-, oder Jahreskarte unentgeltlich zur Verfügung stellt oder ~~übernimmt~~ einen Kostenanteil des Tickets (Öffi-

Ticket, siehe dazu Rz 750a bis 750c) übernimmt, ist das Pendlerpauschale zuerst so zu berechnen, als ob keine Zurverfügungstellung eines Öffi-Tickets stattfände. Es ist also die gesamte Strecke Wohnung-Arbeitsstätte zu berücksichtigen und eine entsprechende Abfrage im Pendlerrechner (siehe Rz 252a) durchzuführen.

Von diesem errechneten Pendlerpauschale ist jener Betrag, der vom Arbeitgeber als Öffi-Ticket gemäß § 26 Z 5 lit. b EStG 1988 zugewendet wird, abzuziehen. Der Wert eines für mehrere Monate gültigen Tickets ist dabei gleichmäßig auf die Monate der Gültigkeit zu verteilen. Dies kann auch dazu führen, dass ein Öffi-Ticket in mehreren Veranlagungsjahren zu einer Reduktion des Pendlerpauschales führt.

Kürzt ein vom Arbeitgeber zugewendetes Öffi-Ticket das Pendlerpauschale auf null, bleibt der Anspruch auf den (erhöhten) Verkehrsabsetzbetrag bestehen.

Auch der Anspruch auf den Pendlereuro bleibt von dieser Kürzung unberührt.

*Beispiel (ohne Berücksichtigung der befristeten Erhöhung von Mai 2022 bis Juni 2023, siehe Rz 249a):*

*A pendelt von ihrem Wohnort Mattersburg an 19 Arbeitstagen zu ihrer Arbeitsstätte in Wien; es steht A laut Pendlerrechner ein kleines Pendlerpauschale iHv 2.016 EUR pro Jahr (168 EUR pro Monat) sowie der Pendlereuro iHv 142 EUR pro Jahr zu.*

*Variante a:*

*Der Arbeitgeber AG wendet ihr ab Jänner 2024~~3~~ die Kosten einer Wiener Jahreskarte im Wert von 365 Euro monatlich aufgeteilt zu. AGs Arbeitgeber berücksichtigt das Pendlerpauschale in der laufenden Lohnverrechnung; mit der Übernahme der Kosten des Wiener Jahrestickets ist ab Jänner 1/12 (= 30,42 Euro) vom monatlichen Pendlerpauschale abzuziehen (168 – 365/12). Somit erhält A monatlich 137,58 Euro an Pendlerpauschale, der Pendlereuro steht für die gesamte Strecke ungekürzt zu.*

*AG hat die Anzahl der Kalendermonate (12) und die Höhe der übernommenen Kosten des Öffi-Tickets (365 Euro) im Lohnkonto und am Lohnzettel anzugeben sowie einen Nachweis darüber (bspw. die Rechnung) zum Lohnkonto zu nehmen (vgl. Rz 750h, 1185).*

*Variante b:*

*A erhält bekommt im Jänner 2024 von ihrem Arbeitgeber AG das Klimaticket für das gesamte Bundesgebiet iHv 1.095 Euro zur Verfügung gestellt. AG berücksichtigt das Pendlerpauschale in der laufenden Lohnverrechnung; mit der Zurverfügungstellung des Öffi-Tickets ist ab Jänner 1/12 (= 91,25 Euro) vom monatlichen Pendlerpauschale abzuziehen (168 – 1.095/12). AG berücksichtigt monatlich 76,75 Euro an Pendlerpauschale, der Pendlereuro steht für die gesamte Strecke ungekürzt zu.*

*AG hat die Anzahl der Kalendermonate (12) und die Höhe der übernommenen Kosten des Öffi-Tickets (1.095 Euro) im Lohnkonto und am Lohnzettel anzugeben sowie die Rechnung zum Lohnkonto zu nehmen.*

*Variante c:*

*Der Arbeitgeber AG übernimmt im März 2024 5600 Euro der Kosten für ein VOR Klimaticket MetropolRegion (860 Euro für 12 Monate), die restlichen 3260 Euro muss A selbst begleichen. AG berücksichtigt das Pendlerpauschale in der laufenden Lohnverrechnung; mit der Übernahme der Kosten ist ab März 1/12 (= 50 Euro) vom monatlichen Pendlerpauschale abzuziehen (168 – 50). AG berücksichtigt ab März monatlich 118 Euro an Pendlerpauschale, der Pendlereuro steht für die gesamte Strecke ungekürzt zu.*

*AG hat für 2024 die Anzahl der Kalendermonate (10) und die Höhe der übernommenen Kosten des Öffi-Tickets (600 Euro) im Lohnkonto und am Lohnzettel anzugeben sowie die Rechnung zum Lohnkonto zu nehmen.*

*Wird das Pendlerpauschale in der Lohnverrechnung nicht berücksichtigt, hat A die Zuwendung von 600 Euro bei ihrer Arbeitnehmerveranlagung auf den Zeitraum der Gültigkeit des Öffi-Tickets zu verteilen und vom Pendlerpauschale abzuziehen 10/12 bei der Veranlagung für 2024 und 2/12 bei der Veranlagung für 2025).*

*A steht daher 2024 ein Pendlerpauschale von 1.516 Euro /Jahr (=2.016 – 500) und ein Pendlereuro für die gesamte Strecke Wohnung-Arbeitsstätte iHv 142 Euro zu.*

*Variante d:*

*Der Arbeitgeber AG übernimmt 800 Euro der Kosten für ein VOR Klimaticket MetropolRegion (860 Euro). Dieses ist von Juli 2023 bis einschließlich Juni 2024 gültig. Die Zuwendung in Höhe von 800 Euro wird im Juli 2023 an A geleistet. Die restlichen 60 Euro der Kosten für das VOR Klimaticket MetropolRegion muss A selbst begleichen.*

*AG berücksichtigt das Pendlerpauschale in der laufenden Lohnverrechnung; mit der Übernahme der Kosten ist ab Juli 1/12 (= 66,67 Euro) vom monatlichen Pendlerpauschale abzuziehen (168 – 66,67). AG berücksichtigt ab Juli monatlich 101,33 Euro an Pendlerpauschale, der Pendlereuro steht für die gesamte Strecke ungekürzt zu.*

*AG hat für 2023 die Anzahl der Kalendermonate (6) und die Höhe der übernommenen Kosten des Öffi-Tickets (800 Euro) im Lohnkonto und am Lohnzettel anzugeben sowie die Rechnung zum Lohnkonto zu nehmen.*

*Wird das Pendlerpauschale in der Lohnverrechnung nicht berücksichtigt, hat A bei der Arbeitnehmerveranlagung ~~Die~~ Zuwendung von 800 Euro ist verhältnismäßig auf den Zeitraum der Gültigkeit des Öffi-Tickets zu verteilen. Da sowohl im Jahr 2023 als auch 2024 jeweils für sechs Monate eine Kostenübernahme stattfindet, ist die Zuwendung in beiden Jahren je zur Hälfte vom Pendlerpauschale abzuziehen: A steht daher in beiden Jahren ein Pendlerpauschale von 1.616 Euro/Jahr (=2.016 – 400) und ein Pendlereuro für die gesamte Strecke Wohnung-Arbeitsstätte iHv 142 Euro zu.*

Zu Jobticket (bis 30.06.2021) und Öffi-Ticket im Allgemeinen siehe Rz 750a bis 750b sowie 750f bis 750h.

Zum Verhältnis von Pendlerpauschale und Öffi-Ticket von 01.07.2021 bis 31.12.2022 siehe Rz 750c bis 750e.

22. Die Rz 277 bis 277i, 334, 426, 428 und 766h bis 766k werden aufgrund des Telearbeitsgesetzes (BGBl. I Nr. 110/2024) geändert

## 5.5 Arbeitsmittel (§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988)

277

Arbeitsmittel sind Wirtschaftsgüter, die überwiegend zur Ausübung einer Berufstätigkeit verwendet werden. Unter Arbeitsmittel sind nicht nur Arbeitsgeräte für die Verrichtung körperlicher Arbeiten zu verstehen, sondern alle Hilfsmittel, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind (VwGH 14.11.1990, 89/13/0042). Für die Qualifikation als Arbeitsmittel ist nicht Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die Beschaffung dieses Wirtschaftsgutes für erforderlich hält oder gar ausdrücklich anordnet. Zu Wirtschaftsgütern, die typischerweise einem privaten Bedürfnis dienen, siehe Rz 226 ff. Einzelfälle siehe ABC der Werbungskosten.

Die Ausgaben für digitale Arbeitsmittel (zB Drucker, Laptop, Router) zur Verwendung eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes sind um ein Telearbeitspauschale (bis 2024: Homeoffice-Pauschale) gemäß § 26 Z 9 EStG 1988 und Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 7a lit. b EStG 1988 zu kürzen.

*Beispiel:*

*A kauft im Jahr 2025<sup>1</sup> einen Laptop um 750 Euro und erhält vom Arbeitgeber ein Telearbeitspauschale ~~Homeoffice-Pauschale~~ von 300 Euro. A hat von den Kosten des Laptops einen Privatanteil iHv 40% auszuscheiden. Von den verbleibenden 450 Euro (=60% von 750 Euro) hat A 300 Euro abzuziehen. Die verbleibenden 150 Euro kann A als Werbungskosten für die Anschaffung von digitalen Arbeitsmitteln geltend machen.*

Als digitale Arbeitsmittel sind alle Aufwendungen zu qualifizieren, die mit digitaler Datenverarbeitung im unmittelbaren Zusammenhang stehen (zB Computer, Bildschirme, Tastaturen, Drucker, Mobiltelefone sowie die erforderlichen Datenanbindungen).

### 5.5a Telearbeit (Homeoffice)

#### 5.5a.1 Allgemeines

277a

Rechtslage von 2021 bis 2024

Werbungskosten für jene berufliche Tätigkeit, die außerhalb eines steuerlich anerkannten Arbeitszimmers in der Wohnung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 ausgeübt wird, sind ab der Veranlagung für das Jahr 2021 im Rahmen des § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a und b EStG 1988 zu berücksichtigen.

Unter Wohnung ist nicht nur die private Wohnung des Arbeitnehmers zu verstehen (Hauptwohnsitz, Nebenwohnsitz), sondern auch die Wohnung des Lebenspartners und von nahen Angehörigen, wenn der Arbeitnehmer dort im Homeoffice tätig wird. Restaurants, Cafés, Vereinslokale oder öffentliche Flächen wie zB Parkanlagen, etc. fallen nicht unter diesen Begriff.

Rechtslage ab 2025

Werbungskosten im Zusammenhang mit Homeoffice, werden ab der Veranlagung für das Jahr 2025, aufgrund einer Ausweitung des § 2h AVRAG, als Werbungskosten im Zusammenhang mit Telearbeit bezeichnet. Diese sind, wie bisher, im Rahmen des § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a und b EStG 1988 zu berücksichtigen. Telearbeit liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer regelmäßig Arbeitsleistungen insbesondere unter Einsatz der dafür erforderlichen Informations- und Kommunikationstechnologie in seiner Wohnung oder in einer sonstigen nicht zum Unternehmen gehörenden Örtlichkeit erbringt.

Als Örtlichkeit für Telearbeit im Sinne des § 2h AVRAG kommen neben der Wohnung am Haupt- und Nebenwohnsitz des Arbeitnehmers und einer Wohnung von nahen Angehörigen oder von Lebenspartnern auch Räumlichkeiten von Coworking-Spaces (das sind organisatorisch eingerichtete, vom Arbeitnehmer angemietete Büroräumlichkeiten) oder andere vom Arbeitnehmer gewählte Orte (zB Kaffeehaus, Park) in Betracht.

277b

Das Telearbeitspauschale (bis 2024: Homeoffice-Pauschale) deckt die allgemeinen Kosten im Zusammenhang mit Telearbeit-~~Homeoffice-Tätigkeit~~ ab, da bei einem Arbeitnehmer üblicherweise die Voraussetzungen für ein steuerlich anerkanntes Arbeitszimmer nicht vorliegen.

277c

Rechtslage 2021 bis 2024

Als Homeoffice-Tage gelten nur jene Tage, an denen die gesamte berufliche Tätigkeit ausschließlich in der Wohnung ausgeübt wird.

## Rechtslage ab 2025

Als Telearbeitstage gelten nur jene Tage, an denen die gesamte berufliche Tätigkeit ausschließlich in der Wohnung oder an einem vom Arbeitnehmer selbst gewählten Ort ausgeübt wird.

Das Arbeitsausmaß (Vollzeit/Teilzeit) des Arbeitnehmers ist in diesem Zusammenhang nicht relevant.

### *Beispiel 1:*

*A arbeitet von 8 Uhr bis 12 Uhr in seiner Wohnung in Ansfelden und fährt von dort aus um 12 Uhr auf Dienstreise nach Linz, wo er bis 16 Uhr Außendienst (Kundenbesuche) verrichtet. Es liegt keine ausschließliche Telearbeit ~~Tätigkeit im Homeoffice~~-vor, daher liegt kein Telearbeitstag~~Homeoffice-Tag~~ vor.*

### *Beispiel 2:*

*B arbeitet von 8 Uhr bis 12 Uhr in seiner Wohnung und ist am Nachmittag außer Dienst, da er sich Zeitausgleich nimmt. Die berufliche Tätigkeit fand ausschließlich in der Wohnung statt, wodurch ein Telearbeitstag~~Homeoffice-Tag~~ vorliegt.*

### *Beispiel 3:*

*C arbeitet von 8 bis 10 Uhr in seiner Wohnung und unterbricht dann seine Tätigkeit auf Grund eines Arztbesuches von 10 bis 11 Uhr. Den Rest des Tages arbeitet er wieder in seiner Wohnung. Die berufliche Tätigkeit fand ausschließlich in der Wohnung statt, wodurch ein Telearbeitstag~~Homeoffice-Tag~~ vorliegt.*

### *Beispiel 4 (Rechtslage ab 2025):*

*B arbeitet von 8 Uhr bis 12 Uhr in einem von ihm angemieteten Coworking-Space und ist am Nachmittag außer Dienst, da er sich Zeitausgleich nimmt. Die berufliche Tätigkeit fand ausschließlich an einem vom Arbeitnehmer selbst gewählten und nicht zum Unternehmen gehörenden Ort statt, wodurch ein Telearbeitstag vorliegt.*

## 277d

Voraussetzung für die steuerlichen Begünstigungen iZm Telearbeit (bis 2024: Homeoffice) ist eine Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Diese kann eine kollektivvertragliche oder individuelle Vereinbarung, aber auch eine Betriebsvereinbarung sein. Auch Telearbeit (bis 2024: ~~eine Homeoffice-Tätigkeit~~) auf Basis einer Dienstanweisung durch den Arbeitgeber ist als Vereinbarung zu werten.

## 277e

Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar sowie das Telearbeitspauschale (bis 2024: Homeoffice-Pauschale) sind ohne Anrechnung auf das allgemeine Werbungskosten-Pauschale abzugsfähig.

## 5.5a.2 Mobiliar

277f

Kosten für ergonomisch geeignetes Mobiliar können bis zu 300 Euro pro Jahr geltend gemacht werden (Übergangsregelung 2020 und 2021 siehe Rz 277g). Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer zumindest 26 Telearbeitstage (bis 2024: Homeoffice-Tage) im Kalenderjahr geleistet hat. Unter Mobiliar fallen jedenfalls ein Schreibtisch, ein Drehstuhl oder eine Beleuchtung. Darüber hinaus können auch andere Gegenstände erfasst sein, wenn sie eindeutig dazu dienen, die Arbeit am Schreibtisch in ergonomischer Hinsicht zu verbessern (zB Fußstütze, Vorlagehalterung). Der Begriff „ergonomisch“ bezieht sich auf die arbeitnehmerschutzrechtlichen Vorgaben des § 67 Abs. 2 ASchG, BGBl. Nr. 450/1994 idgF für Bildschirmarbeitsplätze; die Beleuchtung muss § 21 Abs. 2 ASchG entsprechen. Es bestehen jedoch keine Bedenken, im Handel erworbenes Büromobiliar als ergonomisch zu qualifizieren.

Wenn ein Steuerpflichtiger nicht nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (mehr als 11.000 Euro im Jahr 2022) erzielt, sondern zB auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit, und angeschafftes ergonomisch geeignetes Mobiliar gemischt verwendet wird, sind die dafür angefallenen Kosten zur Gänze entweder als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Eine Aufteilung hat in diesem Fall zu unterbleiben. Das Arbeitsplatzpauschale nach § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 kann für Aufwendungen der betrieblichen Nutzung zusätzlich geltend gemacht werden.

### *Beispiel:*

*G verrichtet ~~arbeitet~~ im Rahmen seines Dienstverhältnisses an mindestens 26 Tagen im Jahr in seiner Wohnung Telearbeit ~~im Homeoffice~~ und hat sich dafür im Jahr 2025~~2~~ ergonomisch geeignetes Mobiliar im Gesamtbetrag von 600 Euro angeschafft. Daneben ist er selbständiger Fachschriftsteller. Für diese Tätigkeit steht ihm kein Raum außerhalb seiner Wohnung zur Verfügung. G hat im Jahr 2025~~2~~ Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 35.000 Euro erzielt.*

*Bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit steht G ein Arbeitsplatzpauschale von 300 Euro zu. Die Aufwendungen für ergonomisch geeignetes Mobiliar kann er wahlweise bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigen. Unabhängig davon, welcher Einkunftsquelle sie zugeordnet werden, sind die Aufwendungen in der Höhe von 600 Euro somit im Jahr 2025~~2~~ zu beantragen und wirken sich im Jahr 2025~~2~~ und 2026~~3~~ je in der Höhe von 300 Euro als Freibetrag aus.*

### 5.5a.3 Telearbeitspauschale (Homeoffice-Pauschale)

277h

Ab dem Kalenderjahr 2025 wird das bisherige Homeoffice-Pauschale, aufgrund einer Änderung des § 2h AVRAG, in Telearbeitspauschale unbenannt und es werden die Örtlichkeiten erweitert, an denen Telearbeit verrichtet werden darf (siehe dazu Rz 277a).

Liegt das vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gezahlte tägliche Telearbeitspauschale (bis 2024: Homeoffice-Pauschale) unter 3 Euro pro Tag, kann der Arbeitnehmer die Differenz auf 3 Euro pro Telearbeitstag (bis 2024: Homeoffice-Tag) als Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 7a lit. b EStG 1988 geltend machen. Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer kein Telearbeitspauschale (bis 2024: Homeoffice-Pauschale) und hatarbeitet der Arbeitnehmer laut Lohnzettel zumindest 100 Telearbeitstage im (bis 2024: Homeoffice-Tage), können die vollen 300 Euro als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 7a lit. b EStG 1988 berücksichtigt geltend gemacht werden (siehe Rz 766h ff).

*Beispiel:*

*A arbeitet im Jahr 2025 an 115 Tagen ausschließlich in seiner Wohnung. Er erhält von seinem Arbeitgeber für 50 Tage ein Telearbeitspauschale ~~Homeoffice-Pauschale~~ von 3 Euro pro Tag, in Summe also 150 Euro. Im Lohnzettel sind 115 Telearbeitstage ausgewiesen. ~~A kann demnach in seiner~~ Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung wird bei A zusätzlich einen Betrag von 150 Euro als Werbungskosten berücksichtigt ~~geltend machen~~.*

277i

Die Kosten für digitale Arbeitsmittel sind um ein Telearbeitspauschale (bis 2024: Homeoffice-Pauschale) zu kürzen und nur der darüber hinausgehende Teil kann als Werbungskosten berücksichtigt werden.

*Beispiel:*

*Der Arbeitgeber hat 60 Euro (3 Euro für 20 Tage Telearbeit ~~im Homeoffice~~) als Telearbeitspauschale ~~Homeoffice-Pauschale~~ nicht steuerbar ausgezahlt. Der Arbeitnehmer hat einen Drucker um 200 Euro gekauft. Da der Drucker zu 60% beruflich genutzt wird, ist von den Anschaffungskosten der Betrag von 120 Euro zu berücksichtigen. Davon ist das Telearbeitspauschale ~~Homeoffice-Pauschale~~ abzuziehen, sodass 60 Euro als Werbungskosten berücksichtigt werden können.*

*Variante:*

*Wenn der Drucker 100 Euro kostet, können keine zusätzlichen Werbungskosten berücksichtigt werden, weil dieser Betrag durch das Telearbeitspauschale ~~Homeoffice-Pauschale~~ gedeckt ist (60% berufliche Nutzung = 60 Euro abzüglich 60 Euro Telearbeitspauschale ~~Homeoffice-Pauschale~~).*

#### 5.9.4.7 Abzugsfähige Aufwendungen

334

Als Werbungskosten im Zusammenhang mit einem häuslichen Arbeitszimmer kommen insbesondere anteilige Mietkosten, anteilige Betriebskosten (Beheizung, Beleuchtung, sonstige Betriebskosten), bei Eigenheimen oder Eigentumswohnungen anteilige Absetzung für Abnutzung sowie anteilige Finanzierungskosten in Betracht. Eine Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung (1,5% pro Jahr) oder der Finanzierungskosten kommt auch dann in Betracht, wenn das Eigenheim oder die Eigentumswohnung im gemeinsamen Eigentum des Steuerpflichtigen und eines Angehörigen (zB Ehegatten) steht, soweit der ohne besondere Vereinbarung beruflich genutzte Anteil der Räumlichkeiten im Miteigentumsanteil Deckung findet.

Die Ausgaben für ein im Wohnungsverband befindliches Arbeitszimmer sind um ein vom Arbeitgeber erhaltenes Telearbeitspauschale (bis 2024: Homeoffice-Pauschale) gemäß § 26 Z 9 EStG 1988 zu kürzen.

426

Vom Arbeitgeber gezahlte Tages- und Nächtigungsgelder sowie Kilometergelder kürzen den Pauschbetrag, ausgenommen bei Expatriates (siehe Rz 406b). Dies gilt weiters bei Kostenersätzen für Arbeitskleidung (§ 26 Z 1 EStG 1988) und für Fortbildungskosten (§ 26 Z 3 EStG 1988). Bei Vertretern (siehe Rz 406) kürzen die Kostenersätze erst ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 den Pauschbetrag.

Das Telearbeitspauschale (bis 2024: Homeoffice-Pauschale) gemäß § 26 Z 9 EStG 1988 kürzt nicht den Pauschbetrag.

428

Zusätzlich zum Pauschbetrag können grundsätzlich keine anderen (auch keine außerordentlichen) Werbungskosten aus dieser Tätigkeit (zB Fortbildungskosten) geltend gemacht werden. Es bleibt dem Steuerpflichtigen aber stets unbenommen, seine gesamten tatsächlichen Kosten geltend zu machen.

Jene Werbungskosten, die auf das allgemeine Werbungskostenpauschale nicht anzurechnen sind (wie etwa Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung, das Telearbeitspauschale gemäß § 26 Z 9 EStG 1988 ~~Homeoffice-Pauschale~~ und das Pendlerpauschale) können neben dem Werbungskostenpauschale geltend gemacht werden. Weiters können Werbungskosten, die von der Pauschalierung nicht erfasst sind, weil sie in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen, können zusätzlich zum Pauschbetrag berücksichtigt werden.

*Beispiel:*

*Ein Versicherungsvertreter besucht eine technisch orientierte Fachhochschule. Das dort erlernte Wissen kann für den ausgeübten Beruf als Vertreter nicht genutzt werden. Diese auf die Ausübung eines neuen Berufsbildes abzielende umfassende Umschulungsmaßnahme ist neben dem Vertreterpauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen.*

Siehe auch Beispiel Rz 10428.

Abschnitt 6.10 und Randzahl 428a: *entfallen*

## 10.9 Telearbeitspauschale (Homeoffice-Pauschale)

766h

Ab dem Kalenderjahr 2025 wird das bisherige Homeoffice-Pauschale, aufgrund einer Änderung des § 2h AVRAG, in Telearbeitspauschale unbenannt und es werden die Örtlichkeiten erweitert, an denen Telearbeit verrichtet werden darf (siehe dazu Rz 277a). Die Regelung in § 26 Z 9 EStG 1988 gilt nicht nur für privatrechtliche Arbeitsverhältnisse, sondern für sämtliche Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988, auch wenn das AVRAG für diese nicht zur Anwendung kommt, wie insbesondere öffentlich-rechtliche Dienstverhältnisse.

Der Arbeitgeber kann gemäß § 26 Z 9 EStG 1988 dem Arbeitnehmer ein nicht steuerbares Telearbeitspauschale (bis 2024: Homeoffice-Pauschale) von bis zu 3 Euro pro Tag für maximal 100 Arbeitstage im Jahr gewähren, bei weniger als 100 Telearbeitstagen (bis 2024: Homeoffice-Tagen) beträgt die Obergrenze 3 Euro x Anzahl der Telearbeitstage (bis 2024: Homeoffice-Tage).

Dieses Pauschale von maximal 300 Euro steht auch bei mehreren Arbeitgebern nur einmal zu. (Zur Pflichtveranlagung siehe Rz 909.)

*Beispiel:*

*Ein Arbeitnehmer bekommt vom Arbeitgeber täglich 42 Euro pro Telearbeitstag~~Homeoffice-Tag~~ und erbringt an 150 Tagen im Kalenderjahr Telearbeit~~im Homeoffice~~.*

*Das Telearbeitspauschale~~Homeoffice-Pauschale~~ ist zweifach begrenzt: Es dürfen jährlich nicht mehr als 100 Telearbeitstage~~Homeoffice-Tage~~ und pro Telearbeitstag~~Homeoffice-Tag~~ maximal 3 Euro berücksichtigt werden.*

*Auf Grund welcher arbeitsrechtlichen Bemessung sich dies ergibt, ist für die steuerrechtliche Ermittlung des maximalen Telearbeitspauschales~~Homeoffice-Pauschales~~ nicht relevant, solange der sich aus der Berechnung Telearbeitstage~~Homeoffice-Tage~~ (maximal 100) x 3 Euro resultierende Höchstbetrag nicht überschritten wird.*

*Das heißt, in diesem Falle darf der Arbeitgeber bereits in der Lohnverrechnung 300 Euro als Telearbeitspauschale/Homeoffice-Pauschale berücksichtigen.*

Wird mehr als das maximal zulässige nicht steuerbare Telearbeitspauschale (bis 2024: Homeoffice-Pauschale) ausgezahlt, dann sind diese Beträge als laufender Bezug zu versteuern.

766i

Rechtslage 2021 bis 2024

Als Homeoffice-Tage gelten nur jene Tage, an denen die gesamte berufliche Tätigkeit ausschließlich in der Wohnung ausgeübt wird.

Rechtslage ab 2025

Als Telearbeitstage gelten nur jene Tage, an denen die gesamte berufliche Tätigkeit ausschließlich in der Wohnung oder an einer vom Arbeitnehmer selbst gewählten und nicht zum Unternehmen gehörenden Örtlichkeit ausgeübt wird (siehe § 2h AVRAG).

Das Arbeitszeitausmaß (Vollzeit/Teilzeit) des Arbeitnehmers ist in diesem Zusammenhang nicht relevant. (Siehe Rz 277c)

766j

~~Der Arbeitgeber hat die Anzahl der Homeoffice-Tage und die Höhe des nicht steuerbar ausgezahlten Homeoffice-Pauschales im Rahmen des Jahreslohnzettels zu übermitteln. Hat der Arbeitgeber bis zum 30. Juni 2021 noch keine Aufzeichnungen geführt, so können die Homeoffice-Tage im Schätzungswege, zB aufgrund der Erfahrungswerte der letzten Jahre, ermittelt werden.~~

~~766k~~

Im Lohnkonto und am Lohnzettel ist die Anzahl der Telearbeitstage (bis 2024: Homeoffice-Tage) pro Kalenderjahr sowohl im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a als auch des § 26 Z 9 lit. a EStG 1988 auszuweisen. Weiters ist auch die Summe des vom Arbeitgeber nicht steuerbar ausgezahlten Telearbeitspauschales (bis 2024: Homeoffice-Pauschales) im Lohnkonto und am Lohnzettel zu erfassen.

23. Die Rz 289, 290, 371 und 372 werden aufgrund des PrAG 2025, der Fahrkosten- und der Kilometergeldverordnung geändert bzw. ergänzt und Rz 290a neu eingefügt

Als Werbungskosten sind Fahrtkosten grundsätzlich - also auch bei Verwendung eines eigenen KFZ - in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 08.10.1998, 97/15/0073). Benützt der Arbeitnehmer ein privates KFZ, steht ihm hierfür bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr das amtliche Kilometergeld zu (Kilometergeldverordnung, BGBl. II Nr. 289/2024). An Stelle des Kilometergeldes können auch die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Bei beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr stehen als Werbungskosten entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 Kilometer oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten zu (siehe auch Stichwort "KFZ", Rz 371).

Benützt der Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes KFZ, stehen ihm für Fahrten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte bzw. für Fahrten für ein weiteres Dienstverhältnis nur dann Werbungskosten zu, wenn er dafür einen Aufwand trägt. In diesem Fall sind die Fahrten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte bzw. für Fahrten für ein weiteres Dienstverhältnis ins Verhältnis zu den gesamten sachbezugsrelevanten Fahrten zu setzen. Ein entsprechend anteilmäßig ermittelter Teil des Sachbezugswertes steht als Werbungskosten zu (VwGH 27.04.2017, Ra 2016/15/0078). Als Nachweis dazu dient beispielsweise ein Fahrtenbuch (VwGH 25.04.2013, 2010/15/0209). Es erfolgt keine Korrektur des Lohnzettels.

*Beispiel 1:*

*Eine Arbeitnehmerin erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen. Der Arbeitgeber 1 stellt ein arbeitgebereigenes KFZ zur Verfügung und infolge privater Nutzung kommt ein Sachbezug in Höhe von 600 Euro monatlich (7.200 Euro jährlich) zum Ansatz. Mit diesem KFZ tätigt sie auch die durch das 2. Dienstverhältnis veranlassten Fahrten.*

*Die Arbeitnehmerin fährt insgesamt 15.000 km im Jahr, davon für das 1. Dienstverhältnis 7.000 km, für das 2. Dienstverhältnis 3.000 km und 5.000 km privat. Es stehen Werbungskosten in Höhe von 2.736 Euro beim 2. Dienstverhältnis zu (ds. 38% des Sachbezugswertes; 3.000 km/8.000 km).*

*Beispiel 2:*

*Eine Arbeitnehmerin erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen. Der Arbeitgeber 1 stellt ein arbeitgebereigenes KFZ zur Verfügung und infolge privater Nutzung kommt ein Sachbezug in Höhe von 600 Euro monatlich (7.200 Euro jährlich) zum Ansatz. Mit diesem KFZ tätigt sie auch die durch das 2. Dienstverhältnis veranlassten Fahrten von 7.000 km, aber keine Privatfahrten.*

*In diesem Fall steht der gesamte Sachbezugswert in Höhe von 7.200 Euro jährlich als Werbungskosten beim 2. Dienstverhältnis zu.*

*Beispiel 3:*

*Eine Arbeitnehmerin erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen. Der Arbeitgeber 1 stellt ein arbeitgebereigenes KFZ zur Verfügung und infolge privater Nutzung kommt ein Sachbezug in Höhe von 720 Euro monatlich (8.640 Euro jährlich) zum Ansatz. Mit diesem KFZ tätigt sie auch die durch das 2. Dienstverhältnis veranlassten Fahrten.*

*Die Arbeitnehmerin fährt insgesamt 16.000 km im Jahr, davon für das 1. Dienstverhältnis 5.000 km, für das 2. Dienstverhältnis 4.000 km und 7.000 km privat. Es stehen Werbungskosten in Höhe von 3.110,40 Euro beim 2. Dienstverhältnis zu (ds. 36% des Sachbezugswertes; 4.000 km/11.000 km).*

Diese Regelungen kommen auch bei Familienheimfahrten zur Anwendung (vgl. auch Rz 354 ff).

290

Die Benutzung eines KFZ muss nicht unvermeidbar sein. Es steht dem Arbeitnehmer die Verwendung des KFZ auch dann frei, wenn die Wegstrecke auch mit einem öffentlichen Verkehrsmittel oder zu Fuß zurückgelegt werden könnte (VwGH 22.12.1980, 2001/79).

Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, der Kilometerstand, die Anzahl der beruflich zurückgelegten Tageskilometer, der Ausgangs- und ~~die Dauer, das~~ Zielpunkt ~~und~~ sowie der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten sind (§ 2 Abs. 2 Kilometergeldverordnung ~~siehe VwGH 21.10.1993, 92/15/0001~~). Siehe Abschnitt 42.2a (Rz 1405b).

Für den Nachweis zur Inanspruchnahme von steuerfreien Tagesgeldern sind auch der Beginn und das Ende der Fahrt (Uhrzeit) aufzuzeichnen.

Neben einem Fahrtenbuch können auch Belege und Unterlagen sowie elektronische Aufzeichnungen, die diese Merkmale enthalten, zur Nachweisführung geeignet sein (zB Reisekostenabrechnungen für den Arbeitgeber, Kursprogramm mit Kursbesuchsbestätigung bei Aus- und Fortbildungsveranstaltungen). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer.

290a

Verwendet der Arbeitnehmer seine privat gekaufte Fahrkarte für ein Massenbeförderungsmittel für berufliche Fahrten (die nicht die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betreffen) und werden ihm die Kosten für diese Fahrten vom Arbeitgeber nicht oder nicht zur Gänze ersetzt (Rz 713a), kann der Arbeitnehmer Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 12 EStG 1988

geltend machen. Eine pauschale Berücksichtigung der Kosten erfolgt gemäß der Fahrkostenersatzverordnung (BGBl. II Nr. 288/2024), also entweder durch Ansatz des Beförderungszuschusses gemäß § 7 Abs. 5 RGV oder durch Ansatz der fiktiven Kosten für das günstigste Massenbeförderungsmittel.

Der Nachweis der beruflichen Nutzung hat durch entsprechende Aufzeichnungen zu erfolgen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen.

#### 5.9.18.3 Kilometergelder

371

Kraftfahrzeugkosten können nur in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden (VwGH 08.10.1998, 97/15/0073). Benützt der Arbeitnehmer sein eigenes Fahrzeug, sind ~~aber~~ bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr die amtlichen Kilometergelder ~~im Schätzungsweg als tatsächliche Kosten~~ anzusetzen (Kilometergeldverordnung, BGBl. II Nr. 289/2024). Bei höheren Kilometerleistungen entwickeln sich nämlich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen KFZ im Hinblick auf den hohen Fixkostenanteil degressiv. Würde man daher auch in solchen Fällen die Werbungskosten für Fahrten mit dem eigenen PKW mit dem amtlichen Kilometergeld bemessen, ergäbe sich ein lineares Ansteigen, das immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweicht, sodass das Kilometergeld als Schätzungsgröße nicht mehr anwendbar ist (vgl. VwGH 30.11.1999, 97/14/0174; VwGH 28.03.2000, 97/14/0103). Bei beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 Kilometern im Kalenderjahr (Familienheimfahrten, berufliche Reisen gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 und Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988) ist ein KFZ aber jedenfalls als Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anzusehen. In diesem Fall können als Werbungskosten entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 Kilometer oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten geltend gemacht werden. Die auf Privatfahrten entfallenden Kosten (einschließlich der Kosten für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) sind auszuschneiden. Betreffend Nachweisführung siehe Rz 290. Hinsichtlich der Höhe der Kilometergelder siehe Rz 1404.

372

Die Kilometergelder für maximal 30.000 km (siehe Rz 371) sind bei Verwendung eines privaten (nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden) KFZ oder eines Leasingfahrzeuges heranzuziehen (siehe Rz 289). Es ist nicht erforderlich, dass es sich um ein eigenes KFZ handelt, da davon auszugehen ist, dass eine entsprechende Kostentragung durch den Steuerpflichtigen zu erfolgen hat.

Werden die Kilometergelder beansprucht, so ergeben sich die Werbungskosten anhand der Anzahl der beruflich gefahrenen Kilometer. Mit den Kilometergeldern sind folgende Aufwendungen abgegolten (§ 3 Kilometergeldverordnung):

- Absetzung für Abnutzung,
- Treibstoff (fossiler Kraftstoff, Strom usw.), Öl,
- Service- und Reparaturkosten auf Grund des laufenden Betriebes (zB Motor- oder Kupplungsschaden, vgl. VwGH 30.05.1989, 88/14/0119, betr. "Kolbenreiber"),
- Zusatzausrüstungen (Winterreifen, Autoradio, Navigationsgerät usw.),
- Steuern, (Park-)Gebühren, Mauten, Autobahnvignette (vgl. VwGH 11.08.1994, 94/12/0115),
- Versicherungen aller Art (einschließlich Vollkasko-, Insassenunfall- und Rechtsschutzversicherung),
- Mitgliedsbeiträge bei Autofahrerklubs (zB ÖAMTC, ARBÖ),
- Finanzierungskosten.

24. Die Rz 311 bis 315, 317, 356a, 711, 712, 722 bis 724, 731 und 741 werden aufgrund der Anhebung des Tages-, Nächtigungs- und des Kilometergeldes (PrAG 2025) geändert bzw. ergänzt

#### 5.6.7.5 Inlandsreisen

##### 311

Der Werbungskostenabzug für den Verpflegungsmehraufwand beträgt 30 Euro (bis 2024: 26,40 Euro) für 24 Stunden. Die Aliquotierung erfolgt stets nach 24-Stunden-Zeiträumen. Diese Frist wird durch jede Reise ausgelöst. Eine Fortbewegung bis zu drei Stunden löst keinen 24-Stunden-Zeitraum aus. Bis zu drei Stunden Reisedauer steht auch dann kein Werbungskostenabzug aus dem Titel "Verpflegungsmehraufwand" zu, wenn sie innerhalb eines von einer längeren Reise ausgelösten 24-Stunden-Zeitraums mit noch nicht vollem Tagesgeldanspruch anfallen. Bei längeren Reisen ist für jede angebrochene Reisestunde ein Zwölftel von 30 Euro (bis 2024: 26,40 Euro) absetzbar. Dauert eine Reise mehr als 11 Stunden, so steht der volle Satz zu. Das Erkenntnis des VwGH 30.10.2001, 95/14/0013, wonach bei einer eintägigen Reise generell kein Verpflegungsmehraufwand zusteht, ist nicht anzuwenden.

Siehe auch Beispiel Rz 10311.

#### 5.6.7.6 Auslandsreisen

312

Bei Auslandsreisen ist für den Verpflegungsmehraufwand an Stelle des Betrages von 30 Euro (bis 2024: 26,40 Euro) täglich - unabhängig von der Höhe der Einkünfte - der in der Reisegebührevorschrift der Bundesbediensteten für das jeweilige Land (siehe auch Rz 725) vorgesehene Höchstsatz heranzuziehen. Dauert eine Reise im Ausland länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde der Auslandsreise ein Zwölftel des Auslandstagsatzes gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu.

Für die Frage, ob neben den Auslandsreisesätzen zusätzlich anteilige Inlandsreisesätze zum Zuge kommen, ist von einer einheitlichen Reise auszugehen.

Ab dem Grenzübertritt (bei grenzüberschreitenden Flugreisen ab dem Abflug bzw. bis zur Ankunft im Inland) kommen die Sätze für das jeweilige Land zur Anwendung. Sodann sind von der in Tagen bzw. in Zwölfteln ausgedrückten Gesamtreisezeit die durch die Auslandsreisesätze erfassten Tage bzw. Zwölftel abzuziehen; für die verbleibenden Reisezeiten steht das Inlandstagesgeld zu. Beträgt der "Auslandsanteil" nicht mehr als drei Stunden, so liegt insgesamt eine Inlandsreise vor. Eine einheitliche Inlandsreise ist jedenfalls beim bloßen "Korridorverkehr" mit der Bahn (zB Salzburg - Rosenheim - Kufstein) oder mit dem KFZ ("kleines" bzw. "großes deutsches Eck") gegeben.

Siehe dazu auch die Beispiele in Rz 726.

313

Wird im Rahmen der Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet (zB bei Entsendung des Arbeitnehmers zu Fortbildungszwecken, vgl. VwGH 18.12.1990, 90/14/0232), kann auf Grund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer "Reise" ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen, wenn im Ausland die Verpflegungsaufwendungen wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung liegen (VwGH 13.02.1991, 90/13/0199).

Ein derartiger erheblicher Unterschied ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Auslandstagesatz laut RGV den um die Hälfte erhöhten Inlandstagesatz (das sind 45 Euro, bis 2024: 39,60 Euro) übersteigt. Der übersteigende Betrag ist als Differenz-Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

*Beispiel:*

*Der Auslandstagesatz USA beträgt 2024 52,30 Euro, somit beträgt der zu berücksichtigende Differenz-Verpflegungsmehraufwand 12,70 Euro (= 52,30 abzüglich 39,60 Euro).*

Betreffend Länder und Höhe eines Differenz-Verpflegungsmehraufwandes siehe Rz 1405.

Derartige Differenzaufwendungen sind gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig, wenn sie durch eine gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerbefreite Kaufkraftausgleichszulage abgedeckt sind oder wenn die ausländischen Einkünfte im Inland nicht steuerpflichtig sind, weil sie im Zusammenhang mit nicht steuerbaren, steuerfreien oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen Einnahmen stehen. Sind die ausländischen Einkünfte im Wege eines Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen, dann sind allfällige Differenzaufwendungen nur zur Ermittlung der Progressionseinkünfte heranzuziehen.

#### 5.6.7.7 Arbeitsessen im Zuge einer Reise

314

Die Aufwendungen für "Arbeitsessen" mit ausschließlichem oder weitaus überwiegendem Werbecharakter im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind grundsätzlich sowohl hinsichtlich der Bewirteten als auch hinsichtlich der eigenen Konsumationen zur Hälfte absetzbar. Die zu berücksichtigenden Tagesdiäten werden dabei bei Inlandsreisen um je 15 Euro pro Mahlzeit (bis 2024: 13,20 Euro pro Mahlzeit; (Mittag- bzw. Abendessen) gekürzt. Bei Auslandsreisen erfolgt entsprechend der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten bei einem Geschäftsessen pro Tag keine Kürzung, bei zwei Geschäftsessen steht nur ein Drittel des jeweiligen Höchstsatzes zu. Steht infolge kurzer Reisedauer insgesamt kein oder nur ein niedrigerer Betrag für den Verpflegungsmehraufwand zu, so ist die Kürzung mit diesem Betrag begrenzt. Eine "Hinzurechnung" hat nicht zu erfolgen.

#### 5.6.8 Nächtigungsaufwand

315

Voraussetzung für Werbungskosten ist das Vorliegen einer tatsächlichen Nächtigung, die mit Aufwendungen verbunden ist. Der Nächtigungsaufwand ist alternativ in Höhe der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten oder in Höhe der in § 26 Z 4 lit. c und e EStG 1988 genannten Sätze absetzbar. Bei Inlandsreisen sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten 17 Euro (bis 2024: 15 Euro), bei Auslandsreisen der jeweilige Höchstsatz für Bundesbedienstete pro Nächtigung absetzbar. Der zu berücksichtigende Nächtigungsaufwand umfasst sowohl die Kosten der Nächtigung selbst als auch die Kosten des Frühstücks. Die Kosten des Frühstücks können nur zusätzlich zu tatsächlich

nachgewiesenen Übernachtungskosten oder bei Fehlen eines Anspruchs auf den Pauschalbetrag bei Beistellung der Unterkunft durch den Arbeitgeber, nicht aber neben dem Pauschalbetrag abgesetzt werden.

317

Steht einem Arbeitnehmer für die Nächtigung eine Unterkunft zur Verfügung (zB Schlafkabine bei Lkw-Fahrer), sind nur die zusätzlichen tatsächlichen Aufwendungen (zB für ein Frühstück oder für die Benützung eines Bades auf Autobahnstationen) als Werbungskosten absetzbar. Diese zusätzlichen Kosten stehen nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu. Ab Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit an einem Einsatzort (Rz 718 LStR; 5/5/15 Tage) liegt keine Reise mehr vor, weshalb ab diesem Zeitpunkt die Kosten nicht mehr als Werbungskosten anerkannt werden können.

Kann die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, sind sie im Schätzungsweg bei Inlandsreisen mit 4,50 Euro (bis 2024: 4,40 Euro) bzw. bei Auslandsreisen mit 5,85 Euro pro Nächtigung anzusetzen. Übersteigen die steuerfreien Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 allerdings den geschätzten Aufwand von 4,50 Euro (bis 2024: 4,40 Euro) bzw. 5,85 Euro pro Nächtigung, stehen keine Werbungskosten zu.

Die genannten Kosten für ein Frühstück stehen auch dann zu, wenn dem Arbeitnehmer auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift (zB Reisegebührevorschrift für Bundesbedienstete) eine Tagesgebühr ausbezahlt wird, die rechnerisch auch die Kosten des Frühstücks umfasst.

*Beispiel:*

*Das Tagesgeld für eine Inlandsdienstreise im Jahr 2024 beträgt gemäß § 13 Abs. 1 RGV im Tarif I 26,40 Euro; davon entfallen rechnerisch 15% (das sind 3,96 Euro) auf das Frühstück (§ 17 Abs. 3 RGV). Für die Nächtigung wird ein Zimmer unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Die tatsächlichen Aufwendungen für das Frühstück bzw. im Schätzungsweg 4,40 Euro (5,85 Euro im Ausland) können als Werbungskosten geltend gemacht werden. Die Tagesgebühr ist im Ausmaß von 26,40 Euro gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 nicht steuerpflichtig.*

Siehe auch Beispiele Rz 10317.

## 5.9.12 Fahrrad

356a

~~Es bestehen keine Bedenken, wenn zur Schätzung der~~ Bei pauschaler Berücksichtigung der Kosten aus der beruflichen Nutzung eines privaten Fahrrades (nicht zu einem Betriebsvermögen gehörend) sind nach der Kilometergeldverordnung (BGBl. II Nr. 289/2024) jene Kilometersätze

heranzuziehen ~~gezogen werden~~, die die Reisegebührevorschrift 1955 für eine Fahrradnutzung vorsieht. Es sind dies 0,50 Euro pro Kilometer (bis 2024: 0,38 Euro pro Kilometer). ~~Die Schätzung durch~~ Der pauschale Ansatz dieser Kilometergelder ist - bezogen auf durchschnittliche Anschaffungskosten - mit 1.500 Euro im Jahr (3.000 Kilometer) ~~570 Euro im Jahr (1.500 Kilometer)~~ begrenzt (bis 2024: 570 Euro im Jahr und 1.500 Kilometer). Anstelle des Kilometergeldes können die tatsächlichen Werbungskosten nachgewiesen werden.

Siehe auch Rz 386.

#### 10.5.1.2.4 Kilometergelder

711

Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Somit steht als Fahrtkostenersatz bei Dienstreisen höchstens das amtliche Kilometergeld zu. Ein nachgewiesener höherer tatsächlicher Aufwand kann nicht nach § 26 Z 4 EStG 1988, wohl aber im Rahmen der erhöhten Werbungskosten berücksichtigt werden (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988).

Das amtliche Kilometergeld für Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 kann bei Zutreffen aller Voraussetzungen für maximal 30.000 Kilometer pro Kalenderjahr nicht steuerbar ausgezahlt werden (VwGH 19.05.2005, 2001/15/0088). Darunter fallen auch Kilometergelder, die der Arbeitgeber gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b vorletzter Satz EStG 1988 sowie für Fahrten für arbeitsfreie Tage vom Einsatzort zum Familienwohnsitz und zurück auszahlt.

Die Zuschläge für Mitreisende können bei der Ermittlung der Höchstgrenze in Euro diese nicht erhöhen.

Wird diese Höchstgrenze dadurch überschritten, weil mehrere Arbeitgeber Kilometergelder unterhalb der Höchstgrenze ausgezahlt haben, tritt auch für den übersteigenden Teil rückwirkend keine Steuerpflicht ein.

~~Seit 1. Juli 2008~~ Bis 31. Dezember 2024 beträgt das amtliche Kilometergeld für PKW 0,42 Euro. Ab 1. Jänner 2025 beträgt das amtliche Kilometergeld für PKW 0,50 Euro.

712

Wird vom Arbeitgeber ein geringeres Kilometergeld ausgezahlt, kann ein nicht steuerbarer Kostenersatz bis zum Betrag von 30.000 km multipliziert mit dem amtlichen Kilometergeld geleistet werden. Ab dem Zeitpunkt des Überschreitens dieses Betrages im Kalenderjahr sind Kilometergelder für dieses Kalenderjahr steuerpflichtig.

*Beispiel:*

*Ein Arbeitnehmer erhält pro Kilometer einen Ersatz in Höhe von 0,34 Euro. Er fährt im Kalenderjahr 2025~~19~~ 36.000 Kilometer. Der jährliche Ersatz hierfür beträgt 12.240 Euro. Bei einem amtlichen Kilometergeld von 0,500~~,42~~-Euro ergibt sich ein nicht steuerbarer Höchstbetrag von 15.000~~12.600~~ Euro (30.000 km mal 0,50~~42~~ Euro), sodass der erhaltene Ersatz von 12.240 Euro insgesamt nicht steuerbar ausgezahlt werden kann.*

*Ein Arbeitnehmer hat von Jänner bis Oktober 2025~~19~~ ein nicht steuerbares Kilometergeld in Höhe von 12.240 Euro erhalten (36.000 km zu 0,34 Euro). Für November und Dezember 2025~~19~~ weist er Fahrten im Ausmaß von 49.000 Kilometer nach und erhält dafür Kilometergeld in Höhe von 3.060~~1.360~~ Euro. Von diesem Betrag sind 300~~60~~ Euro steuerfrei, der Rest, der den Betrag von 15.000~~12.600~~ Euro überschreitet (amtliches Kilometergeld 0,50~~42~~ Euro mal 30.000 km) ist steuerpflichtig. Ebenso ist das für den Monat Dezember 2019 ausgezahlte Kilometergeld steuerpflichtig.*

#### 10.5.1.3.2.1. Tagesgelder bei Inlandsreisen (gemäß § 26 Z 4 EStG 1988)

722

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu und darf bis zu 30 Euro pro Tag (bis 2024: 26,40 Euro pro Tag) betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Höhere Beträge sind auch bei Nachweis von tatsächlichen Kosten steuerpflichtig, selbst wenn ein arbeitsrechtlicher Anspruch darauf besteht. Über den Tagessatz hinaus bezahlte Tagesgelder bzw. pauschale Reisekostenabgeltungen sind als laufende Bezüge steuerpflichtig (VwGH 28.09.1994, 91/13/0081, 91/13/0082).

723

Grundsätzlich steht das Tagesgeld für Inlandsreisen nach der 24-Stundenregelung zu. Nur dann wenn eine arbeitsrechtliche Vorschrift die Berechnung (Anspruchsermittlung) nach Kalendertagen vorsieht oder der Arbeitgeber mangels Vorliegens einer arbeitsrechtlichen Vorschrift nach Kalendertagen abrechnet, ist diese Abrechnungsmethode auch steuerrechtlich maßgeblich.

Wechselt der Arbeitgeber die Abrechnungsmethode, darf dies nicht dazu führen, dass für einen Kalendertag mehr als 30 Euro (bis 2024: 26,40 Euro) steuerfrei belassen werden.

*Beispiel 2025:*

*Beginn der Dienstreise am Montag 14 Uhr, Ende am darauf folgenden Dienstag 15 Uhr.*

*Bei Abrechnung nach der 24-Stundenregel steht für die gesamte Reise ein Tagesgeld von 32,50~~28,60~~ Euro (12/12 + 1/12) zu.*

*Bei kalendertagsmäßiger Abrechnung steht für den ersten Tag ein Tagesgeld von 10/12, somit 25~~2~~ Euro zu, für den zweiten Tag ein Tagesgeld von 30~~26,40~~ Euro. Diese*

*Abrechnung ist aber nur zulässig, wenn tatsächlich eine kalendertagsmäßige Auszahlung erfolgt.*

724

Dient ein vom Arbeitgeber gezahltes Arbeitsessen weitaus überwiegend der Werbung, stellt dieses für den Arbeitnehmer keinen Lohnvorteil dar. Die Tagesgelder sind pro bezahltem Mittagessen bzw. Abendessen um 15 Euro (bis 2024: 13,20 Euro) zu kürzen. Zahlt der Arbeitgeber als Tagesgeld weniger als 30 Euro (bis 2024: 26,40 Euro), so ist für die Kürzung bei bezahltem Arbeitsessen nicht vom halben tatsächlich bezahlten Tagesgeld auszugehen, sondern die Kürzung hat dennoch um 15 Euro (bis 2024: 13,20 Euro) zu erfolgen. Eine Kürzung unter Null ist nicht vorzunehmen.

731

Kostensätze für die Nächtigung und Frühstück sind im nachgewiesenen höheren Ausmaß zu berücksichtigen. Bei Nachweis der tatsächlichen Kosten ist weder für die Nächtigung noch für das Frühstück eine Haushaltsersparnis anzusetzen. Ohne Nachweis der Höhe der Nächtigungskosten sind 17 Euro (bis 2024: 15 Euro; ~~17~~ Nächtigungsaufwand einschließlich Frühstück) nicht steuerbar. Bei Auslandsreisen ist es möglich, die Auslandsreisesätze für die Nächtigung nach der Höchststufe (RGV) zu verrechnen. Das pauschale Nächtigungsgeld für einen bestimmten Einsatzort kann bei Vorliegen von tatsächlichen Nächtigungen nur für einen Zeitraum von maximal 6 Monaten (Dienstreise – 2. Tatbestand) gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar ausbezahlt werden. Bei einem längeren Zeitraum kann eine Auszahlung gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 erfolgen (siehe Rz 741). Die Regelung laut Rz 721 ist sinngemäß anzuwenden.

*Beispiel:*

*Eine Dienstreise im Jahr 2025 beginnt um 8 Uhr des ersten Tages und endet um 15:30 Uhr des zweiten Tages. Neben dem Tagesgeld von ~~3026,40~~ Euro für 24 Stunden und von ~~2017,60~~ Euro (= 8/12 von ~~3026,40~~ Euro) bleibt ein nachgewiesener Nächtigungsaufwand einschließlich Frühstück nicht steuerbar. Wird der Nächtigungsaufwand nicht nachgewiesen, so sind ~~1715~~ Euro nicht steuerbar.*

10.5.4 Verhältnis von Nächtigungsgeldern gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

741

Nächtigungsgeld ist gemäß § 26 Z 4 lit. c und e EStG 1988 der Betrag, der bei Vorliegen eines Nächtigungsaufwandes im Rahmen einer Dienstreise anstelle der tatsächlichen Kosten ersetzt werden kann (bei Inlandsreisen 17 Euro; bis 2024: 15 Euro;<sup>7</sup> bei Auslandsreisen die entsprechenden Sätze der RGV).

Nächtigungsgeld setzt voraus, dass

- tatsächlich eine Nächtigung erfolgt und
- dem Arbeitnehmer Kosten für die Nächtigung entstehen, die vom Arbeitgeber nicht in tatsächlicher Höhe ersetzt werden.

Stellt der Arbeitgeber eine Nächtigungsmöglichkeit inkl. Frühstück zur Verfügung, kann kein nicht steuerbares Nächtigungsgeld ausgezahlt werden. Wird nur die Nächtigungsmöglichkeit ohne Frühstück bereitgestellt, kann das pauschale Nächtigungsgeld nicht steuerbar ausgezahlt werden.

Diese pauschalen Nächtigungsgelder sind vorrangig nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar zu behandeln (Rz 730 bis Rz 733). Nach § 26 Z 4 EStG 1988 können diese nur für einen Zeitraum von sechs Monaten nicht steuerbar ausgezahlt werden.

~~Ab 1. Jänner 2009 kann der Arbeitgeber~~ Die pauschalen Nächtigungsgelder nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 kann der Arbeitgeber bei Vorliegen aller anderen Voraussetzungen für eine

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrtätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers oder
- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz BGBl. Nr. 196/1988

steuerfrei auszahlen.

Bei einer vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 letzter Teilstrich kann Nächtigungsgeld nur für sechs Monate steuerfrei ausgezahlt werden. Daraus folgt, dass für jene Tage, für die gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfreies Taggeld zusteht, bei Vorliegen der Voraussetzungen auch ein pauschales Nächtigungsgeld steuerfrei ausgezahlt werden kann.

25. In Rz 561a wird die Berücksichtigung eines in Form von Steuerberatungsleistungen bezogenen Sachbezuges als Sonderausgaben neu eingefügt (BFG 12.12.2023, RV/7102405/2021)

561a

Erhält der Steuerpflichtige im Rahmen seiner nichtselbständigen Beschäftigung von seinem (deutschen) Arbeitgeber Steuerberatungsleistungen als Sachbezug, ist der Wert dieses Sachbezuges als Sonderausgabe abzugsfähig (BFG 12.12.2023, RV/7102405/2021).

26. Rz 585 und 12027 werden aufgrund der Anhebung des maximalen Sonderausgabenbetrages für Kirchenbeiträge (BGBl. I Nr. 12/2024) aktualisiert

7.12.2.2 Höchstbetrag für Kirchenbeiträge

585

Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften können bis zu 600 Euro (bis 2023: 400 Euro) jährlich als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Eine Erhöhung des Höchstbetrages beim Alleinverdiener oder Alleinerzieher bzw. für Kinder ist nicht vorgesehen.

42.6.4.3 Besondere Vorschriften für Kirchen und Religionsgemeinschaften

12027

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften Sonderausgaben. Absetzbar sind nur Zahlungen, die auf Grund einer Beitragspflicht nach der jeweiligen (Kirchen)Beitragsordnung geleistet werden (Rz 560). Der Höhe nach sind die vorgeschriebenen Beträge abzugsfähig, soweit sie den gesetzlichen Höchstbetrag nicht übersteigen. Besteht keine Festsetzung der Höhe nach, sind alle Zahlungen abzugsfähig, die auf Grundlage einer Beitragspflicht, die in einer (Kirchen)Beitragsordnung verankert ist, geleistet werden und die den gesetzlichen Höchstbetrag nicht überschreiten.

Die Übermittlung ist nicht mit dem absetzbaren Höchstbetrag von 600 Euro (bis 2023: 400 € Euro) begrenzt.

27. In Rz 631a wird der Hinweis auf Pensionen von der Ärztekammer gestrichen, da diese in Bescheidform ergehen können

8.1.2 Nachzahlungen von bescheidmäßig zugestandenen Pensionen gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988

631a

Nachzahlungen von Pensionen gelten in den Kalendermonaten als zugeflossen, für die der Anspruch besteht. Diese Vorschrift ist auch bei der Veranlagung von Nachzahlungen entsprechender ausländischer Pensionen, für die Österreich das Besteuerungsrecht hat, sowie bei Berechnung des Progressionsvorbehaltes anzuwenden. Sonstige verspätete Auszahlungen bzw. die Nachzahlung von Ansprüchen, über die nicht gesondert bescheidmäßig abgesprochen wurde (~~zB Pensionen von der Ärztekammer~~) sind weiterhin nach dem Zuflussprinzip (Rz 631 ff) zu erfassen; bei regelmäßigen Bezügen sind Rz 642 ff anzuwenden.

Die Berechnung der Lohnsteuer erfolgt nach den Vorschriften und Tarifbestimmungen jener Lohnzahlungszeiträume, für die die Nachzahlungen geleistet werden. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Werden Nachzahlungen für Lohnzahlungszeiträume geleistet, in denen von diesem Versicherungsträger bereits laufende Bezüge (auch Akontozahlungen) und sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ausgezahlt wurden, sind die Nachzahlungen in die Lohnsteuerberechnung einzubeziehen. Bezüge, die mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 idF bis zum 31. Dezember 2000 versteuert wurden, sind nicht in die Neuberechnung der Lohnsteuer einzubeziehen. Werden sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (13. und 14. Bezug) nachgezahlt, ist für Zwecke der Sechstelberechnung ebenfalls der Anspruchszeitraum maßgebend.

28. In Rz 709 wird die nicht mehr aktuelle Rechtslage zu Fahrten zu einer Baustelle gestrichen, Beispiel 10709 wird gestrichen und in Rz 709a erfolgt eine klarstellende Ergänzung

## 10.5.1.2.2 Ausnahmeregelung für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit

709

~~Abweichend von § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 können für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung aus angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen bis 31. Dezember 2008 gemäß § 124b Z 140 EStG 1988 steuerfrei ausgezahlt oder das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt werden.~~

Fahrtkostenvergütungen für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung aus angetreten werden ~~Für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2008~~ sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ~~derartige Fahrtkostenvergütungen~~ nur im Ausmaß der in einer lohngestaltenden Vorschrift vorgesehenen Höhe steuerfrei (begrenzt mit den Sätzen des § 26 Z 4 lit. a EStG 1988).

Wird vom Arbeitgeber für diese Fahrten ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 berücksichtigt, stellen Fahrtkostenersätze bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

### *Beispiel 1:*

*Ein in St. Pölten wohnhafter Monteur fährt unmittelbar von der Wohnung mit seinem eigenen Pkw auf eine Baustelle nach Ybbs. Der Monteur hat beim Arbeitgeber mit Betriebsstätte in Melk eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen auf Berücksichtigung des kleinen Pendlerpauschales (Wegstrecke zwischen 20km und 40km) abgegeben. Der Arbeitgeber zahlt für die Strecke Melk – Ybbs das amtliche Kilometergeld.*

*Auch wenn der Monteur diese Baustelle über mehrere Wochen aufsucht ist das ausgezahlte Kilometergeld steuerfrei. Das Pendlerpauschale kann bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen ebenfalls berücksichtigt werden.*

### *Beispiel 2:*

*Ein in St. Pölten wohnhafter Monteur fährt mehrere Monate unmittelbar von der Wohnung mit seinem eigenen Pkw auf eine Baustelle nach Ybbs. Der Monteur hat beim Arbeitgeber mit Betriebsstätte in Melk eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen auf Berücksichtigung des kleinen Pendlerpauschales (Wegstrecke St. Pölten – Ybbs; PP zwischen 40km und 60km) abgegeben. Der Arbeitgeber zahlt für die Strecke Melk – Ybbs im März 2008 einen pauschalen Fahrtkostenersatz in Höhe von 200,- Euro.*

*Dieser Fahrtkostenersatz ist bis zur Höhe des Pendlerpauschales (90 Euro monatlich) steuerpflichtig.*

### *Beispiel 3:*

*Ein in St. Pölten wohnhafter Monteur fährt mehrere Monate unmittelbar von der Wohnung mit seinem eigenen Pkw auf eine Baustelle nach Ybbs. Eine Erklärung über*

*das Vorliegen der Voraussetzungen auf Berücksichtigung eines Pendlerpauschales wurde nicht abgegeben. Der Arbeitgeber mit Betriebsstätte in Melk zahlt für die Strecke St. Pölten – Ybbs im März 2008 einen pauschalen Fahrtkostenersatz in Höhe von 500,- Euro.*

*Der pauschale Fahrtkostenersatz, der das amtliche Kilometergeld nicht übersteigt, ist steuerfrei.*

Siehe auch Beispiel Rz 10709:

~~10709~~

~~§ 26 Z 4 EStG 1988 – Bauarbeiterkollektivvertrag / Kilometergeld (Rz 709)~~

~~(2005)~~

~~*Bauarbeiter fahren auf eine Baustelle im Nahebereich (dh. tägliche Rückkehr ist zumutbar). Sie sind nach dem KV auf Dienstreise. Der Arbeitgeber zahlt Kilometergeld.*~~

~~*Ist dieses Kilometergeld steuerfrei?*~~

~~Fahrtkostenvergütungen, die aus Anlass einer auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift vorliegenden Dienstreise bezahlt werden müssen, bleiben insofern steuerfrei, als sie der Höhe nach die tatsächlichen Kosten oder bei Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeugs die Sätze des § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 nicht übersteigen (siehe § 2 der Verordnung betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, BGBl. II Nr. 306/1997).~~

709a

Wird für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung aus angetreten werden, anstelle von Fahrtkostenvergütungen aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug verwendet, ist dafür kein steuerpflichtiger Sachbezug anzusetzen, da diese Fahrten nicht als Privatfahrten zu qualifizieren sind.

*Beispiel:*

*Ein in St. Pölten wohnhafter Monteur fährt mit dem Firmenfahrzeug des Arbeitgebers mit Betriebssitz in Melk unmittelbar von der Wohnung auf eine Baustelle nach Ybbs.*

*Da diese Fahrten nicht als Privatfahrten zu qualifizieren sind (siehe Rz 266), ist für die Nutzung des arbeitgebereigenen Pkw – auch für die Strecke St. Pölten – Melk (Wohnung – Arbeitsstätte) kein Sachbezugswert anzusetzen.*

29. Rz 713a wird aufgrund der Fahrtkostenersatzverordnung (BGBl. II Nr. 288/2024) neu eingefügt und Rz 750b ergänzt

713a

Verwendet der Arbeitnehmer für eine Dienstreise ab 1. Jänner 2025 nachweislich eine privat gekaufte Fahrkarte für ein Massenbeförderungsmittel, kann der Arbeitgeber

- die tatsächlichen Kosten oder
- den Beförderungszuschuss gemäß § 7 Abs. 5 RGV oder
- die fiktiven Kosten für das günstigste öffentliche Verkehrsmittel (zB ÖBB-Ticket 2. Klasse, nicht jedoch Sparschiene-Tickets),

als Reisekostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar ersetzen, maximal jedoch 2.450 Euro pro Kalenderjahr (Fahrtkostenersatzverordnung, BGBl. II Nr. 288/2024).

Der Beförderungszuschuss gemäß § 7 Abs. 5 RGV beträgt ab 1. Jänner 2025:

- Für die ersten 50 km: 50c/km
- Für die weiteren 250 km: 20c/km
- Für jeden weiteren km: 10c/km

750b

Die Begünstigung kommt unabhängig davon zur Anwendung, wer das Ticket kauft, dh. es kann

- der Arbeitgeber das Öffi-Ticket kaufen und dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellen (mit oder ohne Kostenbeitrag des Arbeitnehmers) oder
- der Arbeitnehmer das Öffi-Ticket kaufen und der Arbeitgeber ersetzt dem Arbeitnehmer die Kosten des Tickets ganz oder teilweise.

Als Ticketerwerb gilt auch die Verlängerung von Tickets, insbesondere von Jahreskarten ab dem 01.07.2021. Das Öffi-Ticket darf grundsätzlich auch übertragbar sein oder beispielsweise auch eine Familienkarte sein, wenn dafür allerdings Zusatzkosten anfallen, sind nur jene Kosten begünstigt, die nur für den Arbeitnehmer selbst bzw. für eine nicht übertragbare Karte zu leisten wären.

Die Begünstigung steht auch zu, wenn der Arbeitgeber nur einen Teil der Kosten des Öffi-Tickets übernimmt oder diese (teilweise) Kostenübernahme im Rahmen der monatlichen Gehaltsauszahlung erfolgt. Eine teilweise Kostenübernahme durch den Arbeitgeber ist immer auf den Gültigkeitszeitraum und den Gültigkeitsbereich des Öffi-Tickets bezogen.

Eine Zuordnung bzw. Widmung der teilweisen Kostenübernahme des Öffi-Tickets zu einzelnen Zeiträumen oder Zonen ist nicht zulässig.

Wird das begünstigte Öffi-Ticket auch für Dienstreisen verwendet, dürfen keine zusätzlichen Fahrkostenersätze für die vom Ticket umfassten Strecken geleistet werden. Werden vom Arbeitgeber zunächst nicht die vollen Kosten des Öffi-Tickets ersetzt, können in diesen Fällen weitere Kostenbeiträge gemäß § 26 Z 5 lit. b EStG 1988 bis zur Höhe der Gesamtkosten des Öffi-Tickets gewährt werden.

Fallen bei Dienstreisen Fahrtkosten außerhalb der vom Öffi-Ticket abgedeckten Fahrtstrecke an oder wird das Öffi-Ticket nachweislich nicht für Dienstreisen verwendet, können Fahrkostenersätze (zB Kilometergelder, Taxikosten) im Rahmen des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar vom Arbeitgeber ausbezahlt werden. Dies gilt auch bei Aufzahlungen für zB 1. Klasse oder ein Business-Ticket.

Rechtslage für Dienstreisen bis 31. Dezember 2024:

Verwendet der Arbeitnehmer sein privat gekauftes Öffi-Ticket nachweislich für Dienstreisen, kann der Arbeitgeber die fiktiven Kosten für das günstigste öffentliche Verkehrsmittel als Reisekostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar ersetzen, maximal jedoch bis zu den Kosten des Klimatickets Österreich Classic pro Kalenderjahr. Leistet der Arbeitgeber in diesen Fällen keine oder nur teilweise Reisekostenersätze, können vom Arbeitnehmer für die von ihm durchgeführten beruflichen Fahrten (mit Ausnahme der Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte) die fiktiven Kosten für das günstigste öffentliche Verkehrsmittel im Schätzungswege als (Differenz-)Werbungskosten angesetzt werden. Pro Kalenderjahr dürfen diese Differenzwerbungskosten und die vom Arbeitgeber nicht steuerbar ersetzten fiktiven Reisekosten in Summe die Kosten des Klimatickets Österreich Classic nicht übersteigen.

Zur Rechtslage für Dienstreisen mit privat gekauften Fahrkarten ab Jänner 2025 siehe Rz 713a. Das Öffi-Ticket gemäß § 26 Z 5 lit. b EStG 1988 umfasst nur Wochen-, Monats- oder Jahreskarten, die Fahrkostenersatzverordnung (Rz 713a) gilt hingegen auch für Einzelfahrscheine.

30. In Rz 738 wird ein VwGH-Erkenntnis vom 29.5.2024, Ro 2022/15/0019, ergänzt

### 10.5.3.3 Baustellen- und Montagetätigkeiten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers

738

Dieser Begriff umfasst die Errichtung, Reparatur und Abbruch von Bauwerken und Anlagen sowie alle damit verbundenen Nebentätigkeiten wie Planung, Überwachung der Bauausführung sowie die Einschulung bzw. die Übergabe fertig gestellter Anlagen. Ein Tätigwerden am ständigen Betriebsgelände des Arbeitgebers (zB Bauhof) fällt nicht unter diesen Tatbestand und auch nicht die ständige Tätigkeit am Betriebsgelände eines Auftraggebers (Großkunden) des Arbeitgebers (VwGH 29.5.2024, Ro 2022/15/001). Die Installierung und Entwicklung von EDV-Softwareprodukten fällt nicht unter den Begriff Baustellen- und Montagetätigkeit.

31. Rz 767, 767a, 767d, 771a, 773, 784a, 788, 795a, 805, 806, 808, 809a, 809c, 811b, 811d und 870 werden aufgrund des PrAG 2025 (BGBl. I Nr. 144/2024) aktualisiert

## 11 STEUERSÄTZE UND STEUERABSETZBETRÄGE (§ 33 EStG 1988)

### 11.1 Steuersätze (§ 33 Abs. 1 EStG 1988)

767

Die Einkommensteuer beträgt im Jahr 2022

für die ersten 11.000 Euro	0%
für Einkommensteile über 11.000 Euro bis 18.000 Euro	20%
für Einkommensteile über 18.000 Euro bis 31.000 Euro	32,5%
für Einkommensteile über 31.000 Euro bis 60.000 Euro	42%
für Einkommensteile über 60.000 Euro bis 90.000 Euro	48%
für Einkommensteile über 90.000 Euro	50%

Die Einkommensteuer beträgt im Jahr 2023

für die ersten 11.693 Euro	0%
für Einkommensteile über 11.693 Euro bis 19.134 Euro	20%
für Einkommensteile über 19.134 Euro bis 32.075 Euro	30%
für Einkommensteile über 32.075 Euro bis 62.080 Euro	41%
für Einkommensteile über 62.080 Euro bis 93.120 Euro	48%

für Einkommensteile über 93.120 Euro	50%
--------------------------------------	-----

Die Einkommensteuer beträgt im Jahr 2024

für die ersten 12.816 Euro	0%
für Einkommensteile über 12.816 Euro bis 20.818 Euro	20%
für Einkommensteile über 20.818 Euro bis 34.513 Euro	30%
für Einkommensteile über 34.513 Euro bis 66.612 Euro	40%
für Einkommensteile über 66.612 Euro bis 99.266 Euro	48%
für Einkommensteile über 99.266 Euro	50%

Die Einkommensteuer beträgt im Jahr 2025

für die ersten 13.308 Euro	0%
für Einkommensteile über 13.308 Euro bis 21.617 Euro	20%
für Einkommensteile über 21.617 Euro bis 35.836 Euro	30%
für Einkommensteile über 35.836 Euro bis 69.166 Euro	40%
für Einkommensteile über 69.166 Euro bis 103.072 Euro	48%
für Einkommensteile über 103.072 Euro	50%

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

## 11.1a Inflationsanpassung (§ 33 Abs. 1a und § 33a EStG 1988)

### 767a

Ab dem Kalenderjahr 2023 werden folgende in § 33 Abs. 1a EStG 1988 aufgezählte Beträge im Rahmen der Inflationsanpassung nach § 33a EStG 1988 erhöht:

- Grenzbeträge, die für die Anwendung der Steuersätze für Einkommensteile bis 1 Million Euro maßgebend sind (§ 33 Abs. 1 EStG 1988),
- der Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag sowie der Unterhaltsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 EStG 1988),
- der Verkehrsabsetzbetrag, der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag und der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag samt Einschleifgrenzen (§ 33 Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988),

- die Pensionistenabsetzbeträge samt Einschleifgrenzen (§ 33 Abs. 6 EStG 1988),
- die Erstattung des Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrages, die SV-Rückerstattung und der SV-Bonus (§ 33 Abs. 8 EStG 1988),
- der in § 1 Abs. 4 EStG 1988 normierte Grenzbetrag der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte für den Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig,
- der in § 34 Abs. 4 zweiter Teilstrich und § 35 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 normierte Grenzbetrag für die Partnereinkünfte,
- die in § 42 Abs. 1 Z 3 und Abs. 2 EStG 1988 normierten Grenzbeträge für die Steuererklärungspflicht,
- der in § 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 genannte Grenzbetrag betreffend die Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht,
- der in § 102 Abs. 3 EStG 1988 genannte Hinzurechnungsbetrag für beschränkt Steuerpflichtige, ~~sowie~~
- der in § 4 Abs. 4 Z 8 lit. b EStG 1988 genannte Grenzbetrag für Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit für die Anwendung des Arbeitsplatzpauschales,-
- ab 2026 die Freigrenze für das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 1 zweiter und dritter Satz, § 41 Abs. 4 zweiter Satz und § 77 Abs. 4 erster Satz sowie die Grenze für die Anwendung der 30% gemäß § 41 Abs. 4 vierter Satz und § 77 Abs. 4 letzter Satz.

Von der Erhöhung sind nur Betragswerte und keine Prozentwerte umfasst. Die ermittelten Beträge sind auf ganze Euro aufzurunden.

767d

~~Für 2023 erfolgte die Inflationsanpassung im Rahmen des Teuerungs-Entlastungspakets Teil II. Die Absetzbeträge samt zugehöriger Einschleif- und Zuverdienstgrenzen sowie die SV-Rückerstattung wurden um die gesamte Inflationsrate in Höhe von 5,2% angepasst (§ 33 Abs. 4, Abs. 5 Z 1 bis 3, Abs. 6 und Abs. 8 sowie § 34 Abs. 4 zweiter Teilstrich und § 35 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988). Bei den Tarifbestimmungen nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 bzw. jener Bestimmungen mit Bezug auf die Tarifgrenzen wurden die ersten zwei Tarifstufen um 6,3% angehoben und die übrigen Tarifstufen um zwei Drittel der ermittelten Inflationsrate von 5,2% (dh. rund 3,46%) angehoben (§ 1 Abs. 4, § 4 Abs. 4 Z 8 lit. b, § 42 Abs. 1 Z 3, § 99 Abs. 2 Z 2 und § 102 Abs. 3 EStG 1988).~~

In nachfolgender Tabelle wird die jährliche prozentuelle Erhöhung der inflationsangepassten Werte dargestellt:

	2023	2024	2025
§ 1 Abs. 4 EStG 1988	6,3%	9,6%	3,8333%
§ 4 Abs. 4 Z 8 lit. b EStG 1988	6,3%	9,6%	3,8333%
§ 33 Abs. 1 EStG 1988			
1. Tarifstufe	6,3%	9,6%	3,8333%
2. Tarifstufe	6,3%	8,8%	3,8333%
3. Tarifstufe	3,4666%	7,6%	3,8333%
4. Tarifstufe	3,4666%	7,3%	3,8333%
5. Tarifstufe	3,4666%	6,6%	3,8333%
§ 33 Abs. 4 EStG 1988	5,2%	9,9%	5,0%
§ 33 Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988	5,2%	9,9%	5,0%
§ 33 Abs. 6 EStG 1988	5,2%	9,9%	5,0%
§ 33 Abs. 8 EStG 1988	5,2%	9,9%	5,0%
§ 34 Abs. 4 zweiter TS EStG 1988	5,2%	9,9%	5,0%
§ 35 Abs. 1 dritter TS EStG 1988	5,2%	9,9%	5,0%
§ 41 Abs. 4 EStG 1988		6,3% +9,6%	5,0%
§ 42 Abs. 1 Z 3 und Abs. 2 EStG 1988	6,3%	9,6%	3,8333%
§ 67 Abs. 1 EStG 1988		6,3% +9,6%	5,0%
§ 77 Abs. 4 EStG 1988		6,3% +9,6%	5,0%
§ 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988	6,3%	9,6%	3,8333%
§ 102 Abs. 3 EStG 1988	6,3%	9,6%	3,8333%

## 771a

Der Alleinverdienerabsetzbetrag beträgt für Kinder im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988:

Kalenderjahr	bei einem Kind	bei zwei Kindern	bei drei Kindern	für jedes weitere Kind erhöht sich der Betrag um
bis 2022	494 Euro	669 Euro	889 Euro	220 Euro
2023	520 Euro	704 Euro	936 Euro	232 Euro
2024	572 Euro	774 Euro	1.029 Euro	255 Euro
2025	601 Euro	813 Euro	1.081 Euro	268 Euro

Der EuGH hat mit Urteil vom 16. Juni 2022, C-328/20, ausgesprochen, dass die ab 1. Jänner 2019 geltende Indexierung des Alleinverdienerabsetzbetrages für Kinder, die sich ständig in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz aufgehalten haben oder aufhalten, nicht dem EU-Recht entspricht. Zur Umsetzung des Urteils siehe Rz 769 und § 124b Z 410 EStG 1988.

Für Kinder außerhalb dieser Staaten steht kein Alleinverdienerabsetzbetrag zu.

## 773

In einer Ehe oder eingetragenen Partnerschaft mit mindestens einem Kind oder in einer Lebensgemeinschaft mit mindestens einem Kind darf der (Ehe)Partner höchstens folgende Einkünfte im Kalenderjahr beziehen:

bis 2022	6.000 Euro
2023	6.312 Euro
2024	6.937 Euro
2025	7.284 Euro

## 784a

Der Alleinerzieherabsetzbetrag beträgt für Kinder im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988:

Kalenderjahr	bei einem Kind	bei zwei Kindern	bei drei Kindern	für jedes weitere Kind erhöht sich der Betrag um
bis 2022	494 Euro	669 Euro	889 Euro	220 Euro
2023	520 Euro	704 Euro	936 Euro	232 Euro
2024	572 Euro	774 Euro	1.029 Euro	255 Euro
2025	601 Euro	813 Euro	1.081 Euro	268 Euro

Der EuGH hat mit Urteil vom 16. Juni 2022, C-328/20, ausgesprochen, dass die ab 1. Jänner 2019 geltende Indexierung des Alleinerzieherabsetzbetrages für Kinder, die sich ständig in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz aufgehalten haben oder aufhalten, nicht dem EU-Recht entspricht. Zur Umsetzung des Urteils siehe Rz 769 und § 124b Z 410 EStG 1988.

Für Kinder außerhalb dieser Staaten steht kein Alleinerzieherabsetzbetrag zu.

788

Steht der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag nicht zu, wurde er aber bei der laufenden Lohnverrechnung (auch während eines Teiles des Kalenderjahres) berücksichtigt, ist eine Pflichtveranlagung durchzuführen (§ 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988). Gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 besteht Steuererklärungspflicht, und zwar auch dann, wenn der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag während eines Teiles des Kalenderjahres zu Recht gewährt wurde, die Voraussetzungen aber weggefallen sind und das zu veranlagende Einkommen folgenden Jahresbetrag überstiegen hat:

bis 2022	12.000 Euro
2023	12.756 Euro
2024	13.981 Euro
2025	14.517 Euro

795a

Der monatliche Unterhaltsabsetzbetrag beträgt:

Kalenderjahr	für ein Kind	für zwei Kinder	für jedes weitere Kind
bis 2022	29,20 Euro	43,80 Euro	58,40 Euro
2023	31 Euro	47 Euro	62 Euro
2024	35 Euro	52 Euro	69 Euro
2025	37 Euro	55 Euro	73 Euro

Der EuGH hat mit Urteil vom 16. Juni 2022, C-328/20, ausgesprochen, dass die ab 1. Jänner 2019 geltende Indexierung des Unterhaltsabsetzbetrages für Kinder, die sich ständig in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz aufgehalten haben oder aufhalten, nicht dem EU-Recht entspricht. Zur Umsetzung des Urteils siehe Rz 769 und § 124b Z 410 EStG 1988.

## 11.10 Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988)

805

Ein jährlicher Verkehrsabsetzbetrag steht allen Arbeitnehmern zu, die Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis beziehen, und zwar auch dann, wenn sie nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Dieser Absetzbetrag deckt den normalen Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab. Über den Normalfall hinaus werden Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 berücksichtigt.

Kalenderjahr	Verkehrsabsetzbetrag
bis 2022	400 Euro
2023	421 Euro
2024	463 Euro
2025	487 Euro

806

Ein erhöhter Verkehrsabsetzbetrag steht zu, wenn Anspruch auf ein Pendlerpauschale besteht und das Einkommen die obere Einkommensgrenze im Kalenderjahr nicht übersteigt. Bei Einkommen zwischen den Einkommensgrenzen wird der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag gleichmäßig auf den Verkehrsabsetzbetrag eingeschliffen (§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988).

Kalenderjahr	Erhöhter Verkehrsabsetzbetrag	Einkommensgrenzen für den erhöhten Verkehrsabsetzbetrag
bis 2022	690 Euro	12.200 bis 13.000 Euro
2023	726 Euro	12.835 bis 13.676 Euro
2024	798 Euro	14.106 bis 15.030 Euro
2025	838 Euro	14.812 bis 15.782 Euro

808

Arbeitnehmer erhalten ab dem Kalenderjahr 2020 bis zu bestimmten Einkommensgrenzen einen Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag. Der Zuschlag erhöht sowohl den Verkehrsabsetzbetrag als auch den erhöhten Verkehrsabsetzbetrag:

- Bei einem Einkommen, das die untere Einkommensgrenze im Kalenderjahr nicht übersteigt, steht der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag in voller Höhe zu.

- Bei einem Einkommen, das zwischen den Einkommensgrenzen liegt, vermindert sich der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag gleichmäßig einschleichend.
- Bei einem Einkommen, das die obere Einkommensgrenze übersteigt, steht kein Zuschlag mehr zu.

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

Kalenderjahr	Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag	untere	obere
		Einkommensgrenze für den Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag	
2020	400 Euro	15.500 Euro	21.500 Euro
2021	650 Euro	16.000 Euro	24.500 Euro
2022	650 Euro	16.000 Euro	24.500 Euro
2023	684 Euro	16.832 Euro	25.774 Euro
2024	752 Euro	18.499 Euro	28.326 Euro
2025	790 Euro	19.424 Euro	29.743 Euro

809a

Jährlicher Pensionistenabsetzbetrag:

Kalenderjahr	Pensionistenabsetzbetrag	untere	obere
		Grenze der Pensionseinkünfte für den Pensionistenabsetzbetrag	
2019	<del>400 Euro</del>	<del>17.000 Euro</del>	<del>25.000 Euro</del>
2020	600 Euro	17.000 Euro	25.000 Euro
2021	825 Euro	17.500 Euro	25.500 Euro
2022	825 Euro	17.500 Euro	25.500 Euro
2023	868 Euro	18.410 Euro	26.826 Euro
2024	954 Euro	20.233 Euro	29.482 Euro
2025	1.002 Euro	21.245 Euro	30.957 Euro

809c

Erhöhter jährlicher Pensionistenabsetzbetrag:

Kalenderjahr	erhöhter Pensionistenabsetzbetrag	untere	obere	Grenze (Ehe-)Partnereinkünfte
		Grenze der Pensionseinkünfte für den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag		
2019	<del>764 Euro</del>	<del>19.930 Euro</del>	<del>25.000 Euro</del>	<del>2.200 Euro</del>
2020	964 Euro	19.930 Euro	25.000 Euro	2.200 Euro
2021	1.214 Euro	19.930 Euro	25.250 Euro	2.200 Euro
2022	1.214 Euro	19.930 Euro	25.250 Euro	2.200 Euro
2023	1.278 Euro	20.967 Euro	26.826 Euro	2.315 Euro
2024	1.405 Euro	23.043 Euro	29.482 Euro	2.545 Euro
2025	1.476 Euro	24.196 Euro	30.957 Euro	2.673 Euro

811b

SV-Rückerstattung bei Anspruch auf einen Verkehrsabsetzbetrag:

	<del>2020</del>	2021	2022	2023	2024	2025
SV-Rückerstattung	<del>50%</del>	55%	55%	55%	55%	55%
Jährlicher Höchstbetrag	<del>400 Euro</del>	400 Euro	400 Euro	421 Euro	463 Euro	487 Euro
	<del>-500 Euro (bei PP)</del>	500 Euro (bei PP)	500 Euro (bei PP)	526 Euro (bei PP)	579 Euro (bei PP)	608 Euro (bei PP)
SV-Bonus	<del>+ 400 Euro</del>	+ 650 Euro	+ 650 Euro	+ 684 Euro	+ 752 Euro	+ 790 Euro
Erhöhung bei Erhalt Teuerungsabsetzbetrag			+ 500 Euro (SV-Rückerstattung dann 70%)			
Maximaler Erstattungsbetrag	<del>800 Euro</del>	1.050 Euro	1.550 Euro	1.105 Euro	1.215 Euro	1.277 Euro
	<del>-900 Euro (bei PP)</del>	1.150 Euro (bei PP)	1.550 Euro (bei PP)	1.210 Euro (bei PP)	1.331 Euro (bei PP)	1.398 Euro (bei PP)
Erhöhung des maximalen Erstattungsbetrages bei Anspruch auf PP (§ 124b Z 395 lit. d EStG 1988)			+ 60 Euro	+ 40 Euro		
Maximaler Erstattungsbetrag 2022 und 2023			1.610 Euro (bei PP)	1.250 Euro (bei PP)		

811d

SV-Rückerstattung bei Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag:

	<del>2019</del>	<del>2020</del>	2021	2022	2023	2024	2025
SV-Rückerstattung	50%	75%	80%	80%	80%	80%	80%
Jährlicher Höchstbetrag	<del>110 Euro</del>	<del>300 Euro</del>	550 Euro	550 Euro	579 Euro	637 Euro	669 Euro
Erhöhung bei Erhalt Teuerungsabsetzbetrag				+ 500 Euro (SV- Rückerstattung dann 100%)			
Maximaler Erstattungsbetrag	<del>110 Euro</del>	<del>300 Euro</del>	550 Euro	1.050 Euro	579 Euro	637 Euro	669 Euro

870

Für das Tragen von Krankheitskosten des (Ehe)Partners ergibt sich aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung. Die Höhe des aus dem Titel der Krankheit zu leistenden Unterhalts hängt nach zivilrechtlichen Grundsätzen von den finanziellen Rahmenbedingungen des Unterhaltsverpflichteten und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten ab. Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, bei der Berechnung auf das steuerliche Existenzminimum gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 abzustellen.

Grundsätzlich sind Krankheitskosten vom erkrankten (Ehe)Partner selbst zu tragen. Werden Krankheitskosten für den erkrankten (Ehe)Partner gezahlt, stellen sie beim zahlenden (Ehe)Partner insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten (Ehe)Partners derart belasten würden, dass das jährliche steuerliche Existenzminimum gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 unterschritten würde.

Kalenderjahr	steuerliches Existenzminimum
bis 2022	11.000 Euro
2023	11.693 Euro
2024	12.816 Euro
2025	13.308 Euro

32. Rz 769 wird aufgrund der Anhebung des Familienbonus Plus ab 18 Jahren (BGBl. I Nr. 200/2023) aktualisiert

### 11.3 Familienbonus Plus (§ 33 Abs. 3a EStG 1988)

769

Der Familienbonus Plus steht unbeschränkt Steuerpflichtigen für ein Kind zu, für das Familienbeihilfe nach dem FLAG 1967 gewährt wird. Nicht erforderlich ist, dass für das Kind für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr Familienbeihilfe zusteht. Der Familienbonus Plus ist ein Monatsbetrag und steht nur auf Antrag zu.

Der Familienbonus Plus beträgt für Kinder, die sich ständig in Österreich, in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union, in Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhalten, monatlich:

166,68 Euro (bis 2021: 125 Euro) bis zu dem Monat, in dem das Kind den 18. Geburtstag hat, und

58,34 Euro (bis 2023: 54,18 Euro; ~~bis 2021: 41,68 Euro~~) ab dem Monat nach dem 18. Geburtstag, so lange für das Kind Familienbeihilfe gewährt wird.

Der EuGH hat mit Urteil vom 16. Juni 2022, C-328/20, ausgesprochen, dass die ab 1. Jänner 2019 geltende Indexierung der familienbezogenen Absetzbeträge (Familienbonus Plus, Kindermehrbetrag, Alleinverdiener-, Alleinerzieher- und Unterhaltsabsetzbetrag) für Kinder, die sich ständig in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz aufgehalten haben oder aufhalten, nicht dem EU-Recht entspricht.

Für Kinder, die sich ständig in Bulgarien, Deutschland, Estland, Griechenland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Portugal, Rumänien, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn oder Zypern (nach unten indexierte Länder) aufhalten, gilt Folgendes:

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2019 sind rückwirkend die nicht indexierten familienbezogenen Absetzbeträge anzuwenden (§ 124b Z 410 lit. a EStG 1988). Bereits ergangene Bescheide werden rückwirkend abgeändert und die sich daraus ergebenden Gutschriften auf das Abgabekonto überwiesen.

Für Kinder, die sich ständig in Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Irland, Island, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Schweden, Schweiz oder dem Vereinigten Königreich (nach oben indexierte Länder) aufhalten, gilt Folgendes:

Die familienbezogenen Absetzbeträge in der (nach oben) indexierten Höhe sind für die Kalenderjahre 2019 bis 2021 weiterhin anzuwenden.

Bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2022 ist zwischen Monats- (Familienbonus Plus, Unterhaltsabsetzbetrag) und Jahresbeträgen (Alleinverdiener-, Alleinerzieherabsetzbetrag, Kindermehrbetrag) zu unterscheiden.

Beim Familienbonus Plus und beim Unterhaltsabsetzbetrag (Monatsbeträge) sind für die Kalendermonate Jänner bis Juli 2022 die höher indexierten Beträge und für die Kalendermonate August bis Dezember 2022 die nicht indexierten Beträge heranzuziehen (siehe § 124b Z 410 lit. c EStG 1988).

Beim Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag sowie beim Kindermehrbetrag (Jahresbeträge) ist in der Veranlagung 2022 für die Kalendermonate Jänner bis Juli 2022 jeweils ein Zwölftel der höher indexierten Beträge und für die Kalendermonate August bis Dezember 2022 ein Zwölftel der einheitlich nicht indexierten Beträge heranzuziehen (§ 124b Z 410 lit. c EStG 1988). Die genauen Beträge ergeben sich aus § 4 Abs. 7 und 8 Familienbonus Plus-Absetzbeträge-EU-Anpassungsverordnung, welche mit 1. Jänner 2023 außer Kraft tritt.

Ab dem Kalenderjahr 2023 sind die einheitlich nicht indexierten Beträge erstmalig ganzjährig anzuwenden (§ 124b Z 410 lit. b EStG 1988).

### 33. Rz 770c betreffend § 295a BAO iZm Familienbonus Plus wird aufgrund des AbgÄG 2024 neu eingefügt

770c

Wird einem Steuerpflichtigen der Familienbonus Plus rechtskräftig per Bescheid gewährt und stellt sich in Folge für das Finanzamt heraus, dass dieser keinen Anspruch oder nur Anspruch auf den halben Familienbonus Plus hat, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar und der Bescheid kann insoweit von Amts wegen abgeändert werden.

*Beispiel:*

*Die Eltern von H sind geschieden. H lebt bei ihrer Mutter (M), welche die Familienbeihilfe für H bezieht. M hat erneut geheiratet (S). Da S mehr verdient als M beantragt S den ganzen Familienbonus Plus für H im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung und dieser wird antragsgemäß berücksichtigt.*

*Zwei Jahre später beantragt der Vater von H (V) im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung ebenfalls den ganzen Familienbonus Plus für H, da er seine Unterhaltsverpflichtung für H stets zur Gänze erfüllt hat und ihm für 12 Monate der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht. V steht der Familienbonus Plus zu. S steht hingegen kein Familienbonus Plus für H zu (da er weder Familienbeihilfenbezieher noch*

*Unterhaltsabsetzbetragsberechtigter ist) und sein Bescheid ist gemäß § 295a BAO von Amts wegen zu ändern.*

34. Rz 774, 1055, 1063, 1064, 1066 bis 1068, 1069a, 1083, 1083a, 1108a, 1120, 1121 und 1193 werden auf Grund der Anhebung der Freigrenze der sonstigen Bezüge (BGBl. I Nr. 13/2024 und PrAG 2025) geändert und Rz 1055a und 1193f neu eingefügt

#### 11.4.2 Grenzbetragsermittlung für den Alleinverdienerabsetzbetrag 774

Maßgebend für die Ermittlung des Grenzbetrages ist der Gesamtbetrag aller Einkünfte. Bei der Ermittlung des Grenzbetrages bleiben auch steuerfreie Einkünfte (zB sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 bis zur Freigrenze ~~von 2.100 Euro~~(siehe Rz 1055a), Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988) außer Ansatz. Hinsichtlich Steuerbefreiungen von Zuwendungen und Zuschüssen, die aufgrund der COVID-19-Krise geleistet wurden, siehe EStR 2000 Rz 313h. Gemäß § 3 EStG 1988 steuerfreie Einkünfte bleiben ebenfalls grundsätzlich außer Ansatz. Lediglich

- die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 (Wochengeld und vergleichbare Bezüge),
- die nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 (begünstigte Auslandstätigkeiten, Fachkräfte der Entwicklungshilfe, Aushilfskräfte),
- die nach § 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988 (Abgeordnete zum EU-Parlament)
- sowie die auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen

steuerfreien Einkünfte sind bei der Ermittlung des Grenzbetrages zu berücksichtigen.

Einkünfte, die dem Grunde nach steuerpflichtig sind und im Einzelfall nur auf Grund von Tarifvorschriften zu keiner Einkommensteuer führen, sind keine „steuerfreien Einkünfte“ im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 und sind daher für die Berechnung des Grenzbetrages heranzuziehen. Dies gilt auch für Abfertigungen, für die bei Anwendung der Vergleichsrechnung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 im Einzelfall keine Steuer anfällt, sowie für Pensionsabfindungen, für die auf Grund der Tarifvorschriften ab 1. Jänner 2005 gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 keine Steuer einzubehalten ist.

Im Fall der Option auf die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 7) sind für die Grenzbetragsermittlung auch jene Einkünfte zu berücksichtigen, die – wären sie in Österreich steuerbar - in die Grenzbetragsermittlung einzubeziehen wären.

Einkünfte des (Ehe)Partners aus Kapitalvermögen (zB Zinsen, Aktiendividenden) sind zu berücksichtigen, auch wenn sie endbesteuert sind, weiters steuerpflichtige Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.

<i>Beispiel:</i>	
<i>Bruttobezüge (KZ 210)</i>	<i>5.000 Euro</i>
<i>Steuerfreie sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels</i>	<i>700 Euro</i>
<i>Sozialversicherungsbeiträge für laufende Bezüge</i>	<i>700 Euro</i>
<i>Werbungskostenpauschale</i>	<i>132 Euro</i>
<i>Für den Grenzbetrag maßgebliche Einkünfte</i>	<i>3.468 Euro</i>

## 19.2 Sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988

### 19.2.1 Voraussetzungen

~~Randzahl 1054a: entfällt~~

1055

Im Rahmen des Jahressechstels sind sonstige Bezüge nach Abs. 1 auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nach Abzug

- der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (siehe Rz 1119 ff),
- des Freibetrages von 620 Euro und
- unter Berücksichtigung der Freigrenze ~~von 2.100 Euro~~ (siehe Rz 1055a)

zu besteuern. Für die Anwendung der Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ist es notwendig, dass die Auszahlung des Bezuges neben laufenden Bezügen erfolgt. Das Wort "neben" in der Wortfolge "neben dem laufenden Arbeitslohn" in § 67 Abs. 1 EStG 1988 ist nicht zeitlich, sondern kausal zu verstehen. Sonstige Bezüge verlieren die durch § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 geschaffene Begünstigung nicht dadurch, dass sie im selben Kalenderjahr zB infolge Krankheit, Präsenzdienst oder Karenzurlaub nicht gleichzeitig mit laufendem Arbeitslohn ausbezahlt werden (VwGH 02.07.1985, 84/14/0150). Für Arbeitnehmer, die dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz unterliegen, kommt ~~ab 1.1.2012~~ statt dem Jahressechstel ein Jahreszwölftel zur Anwendung (siehe Rz 1083, 1083a).

Siehe auch Beispiel Rz 11055.

1055a

Die Freigrenze für die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

bis 2023	2.100 Euro
2024	2.447 Euro
2025	2.570 Euro

### 19.2.3 Berücksichtigung des Freibetrages und der Freigrenze bei der laufenden Lohnverrechnung (§ 67 Abs. 1 EStG 1988)

1063

Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze ~~von 2.100 Euro~~ (siehe Rz 1055a) sind nur innerhalb des Jahressechstels (§ 67 Abs. 2 EStG 1988) bei den sonstigen Bezügen gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 sowie innerhalb des Jahreszwölftels (siehe Rz 1083a), nicht hingegen bei denjenigen nach § 67 Abs. 3, Abs. 4, Abs. 5 erster Teilstrich, Abs. 6 bis 8 EStG 1988 (Ausnahme § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 - siehe Rz 1108 und Rz 1108a) und § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu berücksichtigen. Bei einem Jahressechstel (bzw. Jahreszwölftel) bis zur Höhe der Freigrenze ~~von höchstens 2.100 Euro~~ sind die innerhalb des Jahressechstels (bzw. Jahreszwölftels) liegenden sonstigen Bezüge steuerfrei. Ist das Jahressechstel (bzw. Jahreszwölftel) höher als die Freigrenze ~~2.100 Euro~~, kommt nach Abzug der auf die sonstigen Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und des Freibetrages von 620 Euro der feste Steuersatz (6%) zur Anwendung.

1064

Ist das Jahressechstel (bzw. Jahreszwölftel) zum Zeitpunkt der ersten Sonderzahlung unter der Freigrenze ~~von 2.100 Euro~~ (siehe Rz 1055a), bleiben die sonstigen Bezüge (vorerst) steuerfrei. Steigen die laufenden Bezüge innerhalb eines Jahres an und übersteigt deshalb das Jahressechstel (bzw. Jahreszwölftel) zum Zeitpunkt der Auszahlung eines weiteren sonstigen Bezuges die Freigrenze ~~von 2.100 Euro~~, so werden zu diesem Zeitpunkt auch die früheren sonstigen Bezüge steuerpflichtig. Daher ist vom Arbeitgeber die Besteuerung nachzuholen. Sinkt das Jahressechstel (bzw. Jahreszwölftel) bei einem späteren sonstigen Bezug unter die Höhe der Freigrenze ~~2.100 Euro~~, dann kann die von den früheren sonstigen Bezügen mit dem festen Steuersatz einbehaltene Lohnsteuer vom Arbeitgeber gutgeschrieben werden. In beiden Fällen handelt es sich um keine Aufrollung im Sinne des § 77 Abs. 4 EStG 1988.

1066

Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze ~~von 2.100 Euro~~ (siehe Rz 1055a) sind bereits bei Auszahlung des ersten im Laufe eines Kalenderjahres gewährten sonstigen Bezuges im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden (vgl. VwGH 10.02.1982, 2269/80).

1066a

Erhält ein Arbeitnehmer zum selben Zeitpunkt sonstige Bezüge, die nicht nur steuerpflichtige Inlandsbezüge darstellen, sind die festen Steuersätze gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (sowie die Freigrenze [siehe Rz 1055a] ~~von 2.100 Euro~~) in folgender Reihenfolge zu verrechnen:

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

Ist allerdings eine einzelne Sonderzahlung aufgrund eines DBA bezüglich des Besteuerungsrechts nach dem Kausalitätsprinzip teilweise dem Inland und teilweise dem Ausland zuzuordnen, sind die im Inland bzw. im Ausland steuerpflichtigen Bezüge den festen Steuersätzen gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 im jeweiligen (prozentuellen) Ausmaß zuzuordnen (vgl. EAS 3331). Dies gilt auch bei der Ermittlung des Kontrollsechstels nach § 77 Abs. 4a EStG 1988.

1067

Legt der Arbeitnehmer beim Arbeitgeberwechsel während eines Kalenderjahres den Lohnzettel von seinem beendeten Dienstverhältnis dem neuen Arbeitgeber vor, sind vom "Folgearbeitgeber" für die Anwendung des Freibetrages und der Freigrenze auch die sonstigen Bezüge des bisherigen Arbeitgebers zu berücksichtigen. Soweit Teilbeträge des Freibetrages bereits ausgeschöpft sind, darf der "Folgearbeitgeber" nur mehr den restlichen Freibetrag berücksichtigen. Wenn das Jahressechstel (bzw. Jahreszwölftel) durch den Arbeitgeberwechsel über die Freigrenze ~~von 2.100 Euro~~ (siehe Rz 1055a) steigt, sind die zuvor steuerfrei belassenen sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 nach zu belasten. Sinkt das Jahressechstel (bzw. Jahreszwölftel) unter die Freigrenze ~~von 2.100 Euro~~, dann ist die Steuer auf die zuvor versteuerten sonstigen Bezüge gutzuschreiben. Ist eine korrekte Berechnung anhand des Lohnzettels für den neuen Arbeitgeber nicht möglich, hat der Arbeitnehmer ergänzende Unterlagen (zB

Lohnkonto, Bezugsnachweise) beizubringen, andernfalls darf eine Berücksichtigung der Bezüge des früheren Arbeitgebers nicht erfolgen.

#### 19.2.4 Beispiele zur Funktionsweise des Jahressechstels, des Freibetrages und der Freigrenze

##### 19.2.4.1 Durchgehendes Arbeitsverhältnis

1068

*Beispiel 1:*

*Monatsbezug 500 Euro, Sonderzahlung (Urlaubszuschuss) 500 Euro*

*Das Jahressechstel beträgt 1.000 Euro, die Sonderzahlung ist, weil sie unter dem Jahressechstel und unter dem Freibetrag des § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro liegt, zur Gänze steuerfrei.*

<i>Laufender Bezug</i>	<i>500,00 Euro</i>
<i>- Sozialversicherung</i>	<u><i>75,35 Euro</i></u> <i>(zB Angestellter, D1, Satz 15,07%)</i>
<i>Bemessungsgrundlage Lohnsteuer</i>	<i>424,65 Euro</i>
<i>- Lohnsteuer laut Tarif</i>	<u><i>0,00 Euro</i></u>
<i>Nettobezug</i>	<i>424,65 Euro</i>

*Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlung:*

<i>Sonderzahlung</i>	<i>500,00 Euro</i>
<i>- Sozialversicherung</i>	<i>70,35 Euro</i> <i>(zB Angestellter, D1, Satz 14,07%)</i>
<i>- Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988</i>	<i>0,00 Euro</i> <i>(unter Freigrenze und Freibetrag)</i>
	<u></u>
<i>Nettobezug</i>	<i>429,65 Euro</i>

*Beispiel 2:*

*Monatsbezug im Jahr 2023 800 Euro, Sonderzahlungen (UZ und WR je 800 Euro) = 1.600 Euro*

*1.600 Euro sind zur Gänze steuerfrei (die Sonderzahlungen überschreiten nicht das begünstigte Jahressechstel, sie sind zwar höher als der Freibetrag des § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro, sie übersteigen aber nicht die Freigrenze von 2.100 Euro).*

<i>Laufender Bezug</i>	<i>800,00 Euro</i>
<i>- Sozialversicherung</i>	<u><i>120,56 Euro</i></u> <i>(zB Angestellter, D1, Satz 15,07%)</i>
<i>Bemessungsgrundlage Lohnsteuer</i>	<i>679,44 Euro</i>

- Lohnsteuer laut Tarif 0,00 Euro

Nettobezug 679,44 Euro

*Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlungen:*

Sonderzahlungen (je 800 Euro) 1.600,00 Euro

- Sozialversicherung 225,12 Euro (zB Angestellter, D1, Satz pro Sonderzahlung 14,07%)

- Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 0,00 Euro (unter Freigrenze)

Nettobezug 1.374,88 Euro

*Beispiel 3:*

*Monatsbezug im Jahr 2023 750 Euro, Umsatzprämie (März) 1.600 Euro*

*Das Jahressechstel beträgt 1.500 Euro. Zuerst ist der das Jahressechstel übersteigende Teil der Sonderzahlung in Höhe von 100 Euro aus der Besteuerung mit dem festen Satz auszuscheiden und zum Tarif zu versteuern.*

*Da das Jahressechstel unter 2.100 Euro liegt, fällt auf die innerhalb des Jahressechstels liegenden sonstigen Bezüge in Höhe von 1.500 Euro keine Steuer an.*

*Ermittlung der Bemessungsgrundlage laufender Bezug einschließlich Sechstelüberhang:*

Laufender Bezug 750,00 Euro

- Sozialversicherung 113,03 Euro (zB Angestellter, D1, Satz 15,07%)

+ Sechstelüberschreitung 100,00 Euro

- Sozialversicherung hievon 17,07 Euro (100,00 Euro x 17,07%)

Bemessungsgrundlage 719,90 Euro

*Berechnung des Nettobetrages laufender Bezug:*

Laufender Bezug 750,00 Euro

- Sozialversicherung 113,03 Euro (zB Angestellter, D1, Satz 15,07%)

- Lohnsteuer laut Tarif von 636,97 Euro 0,00 Euro

Nettobezug 636,97 Euro

*Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlung:*

Sonderzahlung	1.600,00 Euro
- Sozialversicherung	273,12 Euro (zB Angestellter, D1, Satz 17,07%)
- Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	0,00 Euro (unter Freigrenze)
	<hr/>

Nettobezug 1.326,88 Euro

*Beispiel 4:*

Monatsbezug im Jahr 2024 1.3400 Euro, Sonderzahlungen (UZ und WR) 2.6200 Euro

Das Jahressechstel beträgt 2.6200 Euro und ist somit höher als 2.400447; daher kommt die Freigrenze nicht zum Tragen.

Von den Sonderzahlungen in Höhe von 2.6200 Euro sind die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sowie der Freibetrag von 620 Euro abzuziehen. Die Differenz ist mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern.

*Berechnung des Nettobetrages laufender Arbeitslohn:*

Laufender Bezug	1.3400,00 Euro
- Sozialversicherung	1965,917 Euro (zB Angestellter, D1, Satz 15,07%)
	<del>7</del>
- Lohnsteuer laut Tarif von 1.10934,0923Euro	0,00 Euro
	<hr/>

Nettobezug ~~934,23~~ Euro  
1.104,09

*Berechnung des Nettobetrages Sonderzahlungen:*

Sonderzahlungen	2.6200,00 Euro
- Sozialversicherung	36509,82 Euro (zB Angestellter, D1, Satz pro Sonderzahlung 14,07%)
	<del>54</del>
- Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	796,8523 Euro (2.6200 – 36509,8254 – 620 = 1.614270,1846 x 6%)
	<hr/>

Nettobezug ~~24.13781~~ Euro  
4,233

Hinsichtlich der Neuberechnung des festen Steuersatzes im Rahmen der Aufrollung oder Veranlagung siehe Rz 1193.

### 19.2.5 Sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988

~~(Solidarabgabe) — Rechtslage ab 1.1.2013~~

1069a

~~Für Lohnzahlungszeiträume ab Jänner 2013 gilt~~ Bei sonstigen Bezügen nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 gilt 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~~ in Höhe der Freigrenze (siehe Rz 1055a) 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>

## 19.5 Bauarbeiterurlaubsentgelt, -ersatzleistung, -abfindung, Überbrückungsabgeltung und Jahreszwölftel (§ 67 Abs. 5 EStG 1988)

1083

Durch die Bestimmung des § 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988 wird der Zusammensetzung des Urlaubsentgeltes, der Abfindung, der Urlaubersatzleistung sowie der Überbrückungsabgeltung nach dem Bundesgesetz betreffend den Urlaub und die Abfertigung für Arbeitnehmer in der Bauwirtschaft (Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz - BUAG), BGBl. Nr. 414/1972, Rechnung getragen. Das Urlaubsentgelt, die Urlaubersatzleistung, die Abfindung gemäß § 8 bis § 10 und die Überbrückungsabgeltung gemäß § 13m Abs. 1 und 3 BUAG sind demnach zur Hälfte als laufender Bezug und zur Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln.

Für das Urlaubsentgelt gemäß § 8 BUAG gilt unabhängig davon, ob die Auszahlung durch den Arbeitgeber oder die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK) erfolgt, gemäß § 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988 Folgendes:

- Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil des Urlaubsentgeltes ist immer mit 6% zu versteuern (der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze [siehe Rz 1055a] ~~von 2.100 Euro~~ sind nicht anzuwenden); die Sechstelbegrenzung gilt nicht für diese Bezüge.

- Bei Direktauszahlung des Urlaubsentgeltes gemäß § 8 Abs. 8 BUAG an den Arbeitnehmer hat die BUAK für jenen Teil, der als laufender Bezug zu behandeln ist, gemäß § 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 die Lohnsteuer tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des § 66 EStG 1988 zu berechnen, da auch die Ansprüche durch die BUAK tageweise berechnet werden; individuelle Absetzbeträge des § 33 EStG 1988 sind nicht zu berücksichtigen.

Bei Auszahlung des Urlaubsentgeltes durch den Arbeitgeber sind die als laufende Bezüge zu behandelnden Teile gemeinsam mit dem übrigen laufenden Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen (monatlicher Lohnabrechnungszeitraum; ausgenommen bei „gebrochener Abrechnungsperiode“).

- Zur Lohnzettelausstellung siehe Rz 1233b.

Für von der BUAK ausbezahlte Urlaubersatzleistungen gemäß § 9 BUAG gilt Folgendes:

- Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil ist mit 6% zu versteuern (der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze ~~von 2.100 Euro~~ sind nicht anzuwenden); die Sechstelbegrenzung gilt nicht für diese Bezüge.
- Für den laufenden Teil der Urlaubersatzleistung hat die BUAK gemäß § 69 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 die Lohnsteuer tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des § 66 EStG 1988 zu berechnen.
- Die Urlaubs- und Abfertigungskasse hat die auf die Urlaubersatzleistung entfallenden lohnabhängigen gesetzlichen Abgaben zu entrichten, wobei die Lohnsteuer an das für die Urlaubs- und Abfertigungskasse zuständige Finanzamt abzuführen ist.
- Von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ist ein Lohnzettel auszustellen, wobei jener Zeitraum anzugeben ist, für den eine Urlaubersatzleistung zur Auszahlung gelangt.

Für von der BUAK ausbezahlte Urlaubsabfindungen gemäß § 10 und die Überbrückungsabgeltung gemäß § 13m Abs. 1 und 3 BUAG gilt Folgendes:

- Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil ist mit 6% zu versteuern.
- Die Versteuerung des laufenden Bezuges hat gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu erfolgen und es ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen.
- Von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ist ein Lohnzettel auszustellen, wobei als Zeitraum der Beschäftigung der Kalendermonat der Auszahlung (erster bis letzter Tag des Kalendermonats) anzugeben ist.

- Wird die Überbrückungsabgeltung gemeinsam mit dem Überbrückungsgeld gemäß § 13I BUAG ausbezahlt, ist der laufende Bezug der Überbrückungsabgeltung gemeinsam mit dem letzten laufenden Bezug des Überbrückungsgeldes nach dem Monatstarif (unter Berücksichtigung eines monatlichen Lohnzahlungszeitraumes) zu versteuern. Am Lohnzettel ist in diesem Fall der Zeitraum des Bezuges von Überbrückungsgeld anzugeben.

#### 1083a

Gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988 sind weitere sonstige Bezüge (zB Weihnachtsgeld) für Arbeitnehmer, die dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz unterliegen, insoweit nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu besteuern, als diese vor Abzug der in § 67 Abs. 12 EStG 1988 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Zwölftel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge nicht übersteigen (Jahreszwölftel). Es kommt für diese Arbeitnehmer statt dem Jahressechstel das Jahreszwölftel zur Anwendung. Im Rahmen des Jahreszwölftels sind die sonstigen Bezüge nach § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988 nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (siehe Rz 1119 ff) mit den Steuersätzen nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (unter Berücksichtigung des Freibetrages von 620 Euro und der Freigrenze [siehe Rz 1055a] ~~von 2.100 Euro~~) zu versteuern. Der als sonstiger Bezug zu behandelnde Teil des Urlaubsentgeltes und der Urlaubersatzleistung kürzt dabei nicht das Jahreszwölftel. Für die Berechnung des Jahreszwölftels gelten die Grundsätze des Jahressechstels (siehe Rz 1057 ff). Zusätzlich sind bei der Berechnung des Jahreszwölftels neben den in Rz 1059 genannten laufenden Bezügen auch der anteilige laufende Bezug des Urlaubsentgelts, der von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse direkt an den Arbeitnehmer ausbezahlt wurde, zu berücksichtigen. Damit wird gewährleistet, dass unabhängig davon, ob die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse oder der Arbeitgeber das Urlaubsentgelt gemäß § 8 Abs. 8 Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz ausbezahlt, das Jahreszwölftel gleich hoch ist. Der Arbeitgeber darf im Lohnzettel das von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse direkt an den Arbeitnehmer ausbezahlte Urlaubsentgelt nicht ausweisen.

#### *Beispiel 1: Berechnung Sonderzahlung - Auszahlung durch BUAK*

*BUAK bezahlt auf Grund des Urlaubsverbrauchs an den Arbeitnehmer 2.307,87 Euro; davon 1.153,93 Euro laufender Bezug und 1.153,93 sonstiger Bezug.*

<i>Abrechnung sonstiger Bezug</i>		
<i>Brutto</i>		<i>1.153,93 Euro</i>
<i>Abzügl. SV</i>	<i>1.153,93 Euro x 14,9%</i>	<i>-171,94 Euro</i>

<i>LSt-Bmgf</i>		<i>981,99 Euro</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>981,99 Euro x 6%</i>	<i>58,92 Euro</i>

*Beispiel 2: Weihnachtsgeld – Auszahlung durch Arbeitgeber im November 2012*

*Abrechnung Arbeitgeber (Weihnachtsgeld)*

*Stundenlohn* *11,94 Euro*

*Laufender Bezug* *1.994,00 Euro*

*Weihnachtsgeld (lt. Bau-KV):*

*Geleistete Gesamtstunden 1.936 Stunden*

*Das Weihnachtsgeld beträgt auf Grund der Berechnung nach dem Bau-KV* *2.494,65 Euro*

<i>Berechnung sonstiger Bezug - Jahreszwölfstel:</i>		
<i>Laufende Bezüge 01.01.-31.10.</i>		<i>20.256,00 Euro</i>
<i>+ Zahlung der BUAK - lfd. Bezug</i>		<i>1.153,93 Euro</i>
<i>+ Novemberlohn</i>		<i>1.994,00 Euro</i>
<i>Laufende Bezüge 01.01. – 30.11.</i>		<i>23.403,93 Euro</i>
<i>Jahreszwölfstel</i>	<i>23.403,93 Euro : 11</i>	<i>2.127,63 Euro</i>
<i>Weihnachtsgeld</i>		<i>2.494,65 Euro</i>
<i>- Sozialversicherung</i>	<i>2.494,65 Euro x 17,9%</i>	<i>- 446,54 Euro</i>
<i>Sonstige Bezüge innerhalb Jahreszwölfstel:</i>		<i>2.127,63 Euro</i>
<i>- Sozialversicherung</i>	<i>Anteil für 2.127,63 Euro</i>	<i>- 380,85 Euro</i>
<i>- Freibetrag</i>		<i>- 620,00 Euro</i>
<i>Lohnsteuerbemessungsgrundlage</i>		<i>1.126,78 Euro</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>1.126,78 Euro x 6%</i>	<i>67,61 Euro</i>
<i>Weihnachtsgeld – netto</i>		<i>1.980,50 Euro</i>
<i>Jahreszwölfstelüberhang</i>		<i>367,02 Euro</i>
<i>SV-Jahreszwölfstelüberhang</i>		<i>65,69 Euro</i>

<i>Berechnung laufender Bezug:</i>		
<i>Bezug Nov. + Zwölftelüberhang</i>	<i>1.994 Euro + 367,02 Euro</i>	<i>2.361,02 Euro</i>
<i>- Sozialversicherung (laufend und Zwölftelüberhang)</i>	<i>1.994 Euro x 18,9% + 65,69 Euro</i>	<i>442,56 Euro</i>
<i>LSt-Bmgl</i>		<i>1.918,46 Euro</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>1.918,46 Euro x 36,5% – 369,18 Euro</i>	<i>331,06 Euro</i>

1108a

Wird eine Ersatzleistung neben laufenden Bezügen bezahlt, erhöht sich das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 um ein Sechstel der in der Ersatzleistung enthaltenen laufenden Bezüge. Desgleichen ist der als laufender Arbeitslohn zu erfassende Teil der Ersatzleistung in die Berechnung der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 einzubeziehen. Werden Ersatzleistungen nicht neben laufenden Bezügen ausgezahlt (zB im Karenzurlaub), ist das Jahressechstel mit einem Sechstel der laufenden Bezüge der Ersatzleistungen zu ermitteln. Soweit Ersatzleistungen sonstige Bezüge betreffen, sind die Steuersätze nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (somit auch der Freibetrag von 620 Euro bzw. die Freigrenze [siehe Rz 1055a] ~~von 2.100 Euro~~) zu berücksichtigen.

1120

Der Bruttobetrag des sonstigen Bezuges ist allerdings maßgeblich für die Berechnung des Jahressechstels, der Freigrenze ~~von 2.100 Euro~~ (siehe Rz 1055a), einschließlich Einschleifregelung, des Viertels der laufenden Bezüge bzw. der zusätzlichen Begünstigung für freiwillige Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988. Der Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro ist erst nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge zu berücksichtigen.

1121

Sozialversicherungsbeiträge, die auf steuerfreie laufende Bezüge entfallen (zB Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988), sind vor Anwendung des Lohnsteuertarifes vom laufenden Arbeitslohn abzuziehen. Entfallen sie hingegen auf steuerfreie sonstige Bezüge (zB auf den Freibetrag nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 von 620 Euro), sind sie vor Anwendung der Steuersätze gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 bei den jeweiligen sonstigen Bezügen abzuziehen. Die auf sonstige Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind diesen auch dann zuzuordnen, wenn die sonstigen

Bezüge die Freigrenze ~~von 2.100 Euro~~ (siehe Rz 1055a) gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht übersteigen.

1193

Bei der Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988 wird die Steuer für die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 (innerhalb des Jahressechstels) und für Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988, die gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern sind, neu berechnet, wenn das Jahressechstel den Betrag der Freigrenze (siehe Rz 1055a) ~~von 2.100 Euro~~ übersteigt. Die Jahressechstelermittlung bzw. Jahreszwölftelermittlung wird dabei aber nicht geändert.

Bis zu einem Jahressechstel von 25.000 Euro gilt hinsichtlich der Einschleifregelung: Übersteigen diese sonstigen (Brutto-)Bezüge (innerhalb des Jahressechstels und Jahreszwölftels) die Freigrenze ~~von 2.100 Euro~~, so beträgt die Steuer, nach Abzug der darauf entfallenden Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung (Bemessungsgrundlage), 6% des 620 Euro übersteigenden Betrages, jedoch höchstens 30% der die Freigrenze gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 1193f) ~~2.000 Euro~~ übersteigenden Bemessungsgrundlage.

Bezüge, die gemäß § 67 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988 ausbezahlt werden, fließen nicht in die Aufrollung bzw. Neuberechnung ein.

Die Aufrollung kann nur bei Arbeitnehmern durchgeführt werden, die im Kalenderjahr ständig von diesem Arbeitgeber Arbeitslohn (§ 25 EStG 1988) erhalten haben und ist in dem Monat, in dem der letzte sonstige Bezug für das Kalenderjahr ausbezahlt wurde, vorzunehmen.

*Beispiel 1:*

*a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung*

<i>Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (Sechstel = 2.200 Euro) im Jahr 2023</i>	<i>2.200,00</i>
<i>abzüglich Sozialversicherung – je Sonderzahlung 14,07%</i>	<i>309,54</i>
<i>Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung</i>	<i>1.890,46</i>
<i>abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988</i>	<i>620,00</i>
<i>Bemessungsgrundlage fester Steuersatz</i>	<i>1.270,46</i>
<i>Lohnsteuer fester Satz (6%)</i>	<i>76,23</i>

*b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988 für das Jahr 2023*

*Da nach Abzug der SV-Beiträge die Bemessungsgrundlage den Betrag von 2.000 Euro nicht übersteigt, wird die gesamte, durch den Arbeitgeber im Zuge der*

Auszahlung einbehaltene Steuer für die sonstigen Bezüge in Höhe von 76,23 Euro, im Wege der Aufrollung oder Veranlagung, rückgezahlt.

Beispiel 2:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (Sechstel = 2.600 Euro) im Jahr 2023	2.600,00
abzüglich Sozialversicherung – je Sonderzahlung 17,07%	417,82
	<hr/>
Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	2.182,18
	<hr/>
abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	620,00
	<hr/>
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	1.562,18
	<hr/>
Lohnsteuer fester Satz (6%)	93,73

b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988 für das Jahr 2023

In diesem Fall kommt die Einschleifregelung zur Anwendung:

2.600 Euro abzüglich SV Beiträge in Höhe von 417,82 Euro ergibt Bemessungsgrundlage = 2.182,18 Euro, abzüglich 2.000 Euro = 182,18 Euro x 30%	54,65
Differenz	39,08

Die im Zuge der Abrechnung durch den Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer beträgt 93,73 Euro, sodass die Differenz in Höhe von 39,08 Euro auf die einbehaltene feste Steuer im Wege der Aufrollung rückgezahlt werden kann.

Beispiel 3:

a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen bei laufender Lohnverrechnung im Jahr 2023

Sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels	2.900,00
abzüglich Sozialversicherung – je Sonderzahlung 17,07%	495,03
	<hr/>
Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung	2.404,97
	<hr/>
abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988	620,00
	<hr/>
Bemessungsgrundlage fester Steuersatz	1.784,97

*b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988 für das Jahr 2023*

*Sonstige Bezüge 2.900 Euro abzüglich SV-Beiträge 495,03 Euro ergibt  
Bemessungsgrundlage = 2.404,97 Euro abzüglich 2.000 Euro = 404,97 Euro x 30%  
= 121,49 Euro.*

*In diesem Fall bleibt die mit 107,10 Euro ermittelte feste Steuer aufrecht, weil die  
Einschleifregelung eine höhere Steuerbelastung (121,49) ergeben würde.*

*Beispiel 4 (Jahreszwölftel):**a) Lohnsteuer von sonstigen Bezügen nach § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988  
bei laufender Lohnverrechnung im Jahr 2023*

<i>Sonstige Bezüge innerhalb des Jahreszwölftels (Zwölftel = 2.300 Euro)</i>	<i>2.300,00</i>
<i>abzüglich Sozialversicherung 17,90%</i>	<i>411,70</i>
<i>Bemessungsgrundlage für Lohnsteuerberechnung</i>	<i>1.888,30</i>
<i>abzüglich Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988</i>	<i>620,00</i>
<i>Bemessungsgrundlage fester Steuersatz</i>	<i>1.268,30</i>
<i>Lohnsteuer fester Satz (6%)</i>	<i>76,10</i>

*b) Aufrollung gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988 für das Jahr 2023*

*Da nach Abzug der SV-Beiträge die Bemessungsgrundlage den Betrag von 2.000  
nicht übersteigt, wird die gesamte durch den Arbeitgeber im Zuge der Auszahlung  
einbehaltene Steuer für die sonstigen Bezüge in Höhe von 76,10 Euro im Wege der  
Aufrollung oder Veranlagung rückgezahlt.*

1193f

Die Freigrenze gemäß § 77 Abs. 4 EStG 1988 beträgt:

bis 2023	2.000 Euro
2024	2.330 Euro
2025	2.447 Euro

### 35. In Rz 801 wird die neue Bezeichnung für Regelbedarfsätze eingefügt

801

Liegt weder eine behördlich festgelegte Unterhaltsverpflichtung noch ein schriftlicher Vertrag vor, dann bedarf es der Vorlage einer Bestätigung der empfangsberechtigten

Person, aus der das Ausmaß des vereinbarten Unterhalts und das Ausmaß des tatsächlich geleisteten Unterhalts hervorgeht.

Die von den Gerichten angewendeten Durchschnittsbedarfssätze (Regelbedarfsätze) kommen nur dann zur Anwendung, wenn keine behördliche Festsetzung, kein schriftlicher Vertrag und keine schriftliche Bestätigung der empfangsberechtigten Person, in der die getroffene Unterhaltsvereinbarung und deren Erfüllung bestätigt werden, vorliegen.

## 36. Rz 810a wird zum Kindermehrbetrag samt Beispiel klarstellend aktualisiert

### 11.11a Kindermehrbetrag (§ 33 Abs. 7 EStG 1988)

#### 810a

Alleinverdienenden oder alleinerziehenden Steuerpflichtigen steht in der Veranlagung ein Kindermehrbetrag in Höhe von bis zu 700 Euro (bis 2023: 550 Euro, bis 2021: 250 Euro) pro Kind gemäß § 106 EStG 1988 zu.

Die Berechnung der Höhe des zustehenden Kindermehrbetrages erfolgt vor Berücksichtigung des Familienbonus Plus und der Absetzbeträge gemäß § 33 Abs. 4 bis 6 EStG 1988. Die Höhe des Kindermehrbetrages ergibt sich aus der Differenz zwischen der Steuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 und 700 Euro (bis 2023: 550 Euro, bis 2021: 250 Euro).

Der EuGH hat mit Urteil vom 16. Juni 2022, C-328/20, ausgesprochen, dass die ab 1. Jänner 2019 geltende Indexierung des Kindermehrbetrages für Kinder, die sich ständig in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz aufgehalten haben oder aufhalten, nicht dem EU-Recht entspricht. Zur Umsetzung des Urteils siehe Rz 769 und § 124b Z 410 EStG 1988.

Der Kindermehrbetrag steht nicht für Kinder in Drittstaaten zu.

Bis zur Veranlagung 2021 steht der Kindermehrbetrag nicht zu, wenn mindestens an 330 Tagen im Kalenderjahr steuerfreie Leistungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a oder lit. c EStG 1988 (zB Arbeitslosengeld) oder Leistungen aus der Grundversorgung oder Mindestsicherung bezogen wurden; dies gilt auch für so genannte „Aufstocker“, die aufgrund eines zu geringen Einkommens zusätzlich Leistungen aus der Mindestsicherung erhalten.

Ab der Veranlagung 2022 besteht Anspruch auf den Kindermehrbetrag, wenn der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und eine errechnete Tarifsteuer unter 700 Euro (bis 2023: 550 Euro) vorliegt oder wenn in einer (Ehe)Partnerschaft beide Partner Einkünfte erzielen und die darauf entfallende Tarifsteuer jeweils weniger als 700 Euro (bis 2023: 550 Euro) beträgt. Der Kindermehrbetrag steht in diesen Fällen nur einmal pro Kind der familienbeihilfenberechtigten Person zu. Der Betrag von 700 Euro (bis 2023: 550 Euro) kommt bei einem Kind zur Anwendung und erhöht sich für jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) um den Betrag von 700 Euro (bis 2023: 550 Euro).

Voraussetzung ist, dass zumindest 30 Tage im Kalenderjahr steuerpflichtige Erwerbseinkünfte erzielt werden (darunter fallen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb oder aus nichtselbständiger Arbeit). Die Voraussetzungen können beispielsweise auch bei Bezug von Kranken- oder Rehabilitationsgeld vorliegen. Ein Anspruch auf den Kindermehrbetrag besteht außerdem, wenn im gesamten Kalenderjahr nur ~~ganzzählig~~ Kinderbetreuungsgeld, Wochengeld oder Pflegekarenzgeld bezogen wurde.

Der Kindermehrbetrag und der Familienbonus Plus schließen einander nicht aus. Demnach kann einem Elternteil der Kindermehrbetrag und dem anderen Elternteil der Familienbonus Plus zustehen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen.

*Beispiel 1:*

*Eine nichtselbständige Alleinerzieherin bezieht im Kalenderjahr 2023 für ein in Österreich lebendes Kind für mehr als sechs Monate ~~im Kalenderjahr~~ Familienbeihilfe. Ihre Tarifsteuer vor Berücksichtigung des Familienbonus Plus und sonstiger Absetzbeträge beträgt 150 Euro.*

*Der Steuerpflichtigen steht ein Kindermehrbetrag von 400 Euro zu (Differenz zwischen 550 Euro und der Steuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 150 Euro), wenn sie sämtliche Voraussetzungen erfüllt.*

<i>Steuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988</i>	<i>150 Euro</i>
<i>abzüglich Familienbonus Plus (begrenzt mit Tarifsteuer)</i>	<i>-150 Euro</i>
<i>abzüglich Alleinerzieherabsetzbetrag für ein Kind (für 2023)</i>	<i>-520 Euro</i>
<i>abzüglich Verkehrsabsetzbetrag (für 2023)</i>	<i>-421 Euro</i>
<i>abzüglich Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag (für 2023)</i>	<i>-684 Euro</i>
<hr/> <i><del>Negativsteuer</del> Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	<i>-1.625 Euro</i>
<hr/> <i>Maximaler Erstattungsbetrag gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988</i>	<i>1.625 Euro</i>
<hr/> <i>+ Kindermehrbetrag</i>	<i>400 Euro</i>
<hr/>	

---

*Erstattungsbetrag gesamt*

*2.025 Euro*

*Beispiel 2:*

*Eine nichtselbständige Alleinerzieherin bezieht im Kalenderjahr 2024 für ihren Sohn für mehr als sechs Monate Familienbeihilfe. Ihre Tarifsteuer vor Berücksichtigung der Absetzbeträge beträgt 100 Euro. Der getrenntlebende Kindesvater zahlt den gesetzlichen Unterhalt 2024 in vollem Umfang. Seine Tarifsteuer beträgt vor Berücksichtigung der Absetzbeträge 2.500 Euro. Er beantragt nach Abstimmung mit der Kindesmutter den ganzen Familienbonus Plus. Dem Kindesvater steht der Familienbonus Plus zu, da er aufgrund der geleisteten Unterhaltszahlungen Anspruch auf den Unterhaltsabsetzbetrag hat und daher die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt. Der Alleinerzieherin steht der Kindermehrbetrag von 600 Euro zu (Differenz zwischen 700 Euro und der Steuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 100 Euro), wenn sie sämtliche Voraussetzungen erfüllt.*

<i>Steuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988</i>	<i>100 Euro</i>
<i>abzüglich Alleinerzieherabsetzbetrag für ein Kind (für 2024)</i>	<i>-572 Euro</i>
<i>abzüglich Verkehrsabsetzbetrag (für 2024)</i>	<i>-463 Euro</i>
<i>abzüglich Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag (für 2024)</i>	<i>-752 Euro</i>
<hr/>	
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	<i>-1.687 Euro</i>
<hr/>	
<i>Maximaler Erstattungsbetrag gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988</i>	<i>1.687 Euro</i>
<i>+ Kindermehrbetrag</i>	<i>600 Euro</i>
<hr/>	
<i>Erstattungsbetrag gesamt</i>	<i>2.287 Euro</i>

### 37. Rz 813 wird betreffend den Progressionsvorbehalt aufgrund des AbgÄG 2024 geändert

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

813

Rechtslage bis zur Veranlagung 2023 (§ 33 Abs. 10 und 11 idF vor BGBl. I Nr. 113/2024):

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, 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 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 ausländischer Einkommensteuer.

Da sich die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt aus innerstaatlichem Recht ergibt, ist dieser bei unbeschränkt Steuerpflichtigen (§ 1 Abs. 2 EStG 1988) ~~aber~~ bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 auch dann vorzunehmen, wenn im anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen der Progressionsvorbehalt nicht ausdrücklich eingeräumt wird. Bestimmungen in einem Doppelbesteuerungsabkommen haben nur einschränkende oder klarstellende Charakter (siehe VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 und EStR 2000 Rz 7588 ff). Die Anwendung ~~des~~ eines Progressionsvorbehalts ~~gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988~~ erfolgt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen daher nicht nur, wenn Österreich der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat ist (VwGH 29.07.2010, 2010/15/0021), sondern auch, wenn Österreich der abkommensrechtliche Quellenstaat ist (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 und EStR 2000 Rz 7592).

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz aufgrund eines Progressionsvorbehaltes aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens anzuwenden, 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 2022</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>3.675</i>
<i>Durchschnittssteuersatz</i>	<i>14,7%</i>

<i>20.000 x 14,7</i>	<i>2.940</i>
<i>-AVAB</i>	<i>-494</i>
<i>Einkommensteuer</i>	<i>2.446</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 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. Bei Anwendung des § 33 Abs. 11 EStG 1988 sind für die Ermittlung des Einkommens gemäß § 33 Abs. 5 EStG 1988 und der Einkünfte gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 und Abs. 6 Z 1 EStG 1988 die unter Progressionsvorbehalt befreiten Einkünfte mit zu berücksichtigen.

Rechtslage ab der Veranlagung 2024:

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz bzw. ein Progressionsvorbehalt anzuwenden, ist dieser vor Abzug der Absetzbeträge zu ermitteln. Diese Absetzbeträge sind sodann nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes 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 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 ausländischer Einkommensteuer,
- Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens.

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen (§ 1 Abs. 2 EStG 1988) ist ein Progressionsvorbehalt auch dann vorzunehmen, wenn im anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen der Progressionsvorbehalt nicht ausdrücklich eingeräumt wird. Bestimmungen in einem Doppelbesteuerungsabkommen haben nur einschränkenden oder klarstellenden Charakter (siehe VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 und EStR 2000 Rz 7588 ff).

*Beispiel:*

<i>Einkommen 2024</i>	<i>40.000</i>
<i>Ausländische Einkünfte</i>	<i>10.000</i>
<i>Bemessungsgrundlage Durchschnittssteuersatz</i>	<i>50.000</i>
<i>Steuer vor Absetzbeträge</i>	<i>11.904</i>
<i>Durchschnittssteuersatz</i>	<i>23,81%</i>
<i>40.000 x 23,81%</i>	<i>9.524</i>
<i>- VAB</i>	<i>-463</i>
<i>- AVAB</i>	<i>-572</i>
<i>Einkommensteuer</i>	<i>8.489</i>

Ist § 33 Abs. 10 EStG 1988 anzuwenden, sind auch halbsatzbegünstigte Einkünfte (§ 37 Abs. 1 EStG 1988) mit dem halben Tarifsteuersatz vor Berücksichtigung von Absetzbeträgen zu versteuern. Bei Anwendung des § 33 Abs. 10 EStG 1988 sind für die Ermittlung des Einkommens gemäß § 33 Abs. 5 EStG 1988 und der Einkünfte gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 und Abs. 6 EStG 1988 die unter Progressionsvorbehalt befreiten Einkünfte mit zu berücksichtigen.

### 38. In Rz 849 wird die Kfz-Zulassungsbesitzgemeinschaft ergänzt

Rz 849

Liegen die Grundvoraussetzungen für die Berücksichtigung des Freibetrags für ein Kraftfahrzeug vor (Rz 847), verfügt der Körperbehinderte aber über kein eigenes Kraftfahrzeug, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen (§ 3 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF).

Steht das Kraftfahrzeug, mit dem der Gehbehinderte von einem Familienangehörigen befördert wird, im Eigentum des körperbehinderten Steuerpflichtigen, dann kommt der pauschale Freibetrag von 190 Euro gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zum Ansatz. Liegt eine Zulassungsbesitzgemeinschaft (= Zulassung eines Kraftfahrzeuges auf mehrere Personen) vor, gilt die widerlegbare Vermutung, dass die laut Zulassungsdatenbank (=Zulassungsevidenz bzw. automatisiert übermittelte Daten nach § 47 Abs. 1a KFG) zustellbevollmächtigte Person der Besitzgemeinschaft (vgl. § 41a Abs. 5 KFG) Eigentümer des Kraftfahrzeuges ist. Verwendet eine körperbehinderte Person ein Leasingfahrzeug als Leasingnehmer, kann sie als wirtschaftliche Eigentümerin angesehen werden und steht daher der Freibetrag für dieses Fahrzeug bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen zu.

Steht das Kraftfahrzeug im Eigentum eines Familienangehörigen, kommt weder der Freibetrag des § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zur Anwendung, noch liegen Taxifahrten im Sinne des § 3 Abs. 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, vor. Soweit allerdings Fahrten im Zusammenhang mit Maßnahmen der Heilbehandlung stehen (zB Arztbesuch, Spitalsaufenthalt), liegen bei Verwendung eines familieneigenen Kraftfahrzeuges in Höhe des amtlichen Kilometergeldes Kosten der Heilbehandlung gemäß [§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idgF, vor.

Als körperbehindert im Sinne des [§ 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. Nr. 303/1996 idgF, sind auch Blinde und Schwerstsehbehinderte anzusehen, wenn sie eine Blindenzulage oder ein Pflegegeld ab Stufe 3 beziehen. Der Abzug von Taxikosten setzt voraus, dass entsprechende Aufwendungen nachgewiesen werden.

39. Die Rz 884a bis 884k samt Einleitungsteil und Überschriften werden aufgrund des Auslaufens von § 34 Abs. 9 EStG 1988 (BGBl. I Nr. 62/2018) gestrichen

~~12.7.6 Kinderbetreuungskosten (§ 34 Abs. 9 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 62/2018)~~

~~Kinderbetreuungskosten sind letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Die Rz 884a bis 884k sind jedoch anzuwenden~~

~~im Falle einer Aufteilung des Familienbonus Plus gemäß § 124b Z 336 EStG 1988 für die Veranlagungsjahre 2019 bis 2021 (siehe Rz 770a).~~

#### ~~884a~~

~~Aufwendungen für Kinderbetreuung sind bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem das Kind das zehnte Lebensjahr vollendet, als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.~~

~~Für behinderte Kinder mit Bezug von erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 sind Kinderbetreuungskosten bis zum Ende des Kalenderjahres in dem das Kind das sechzehnte Lebensjahr vollendet, zu berücksichtigen (siehe Rz 884e).~~

#### ~~884b~~

~~Absetzbar sind Kinderbetreuungskosten, die von folgenden Personen geleistet werden:~~

- ~~▪ Person, der der Kinderabsetzbetrag für dieses Kind für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zusteht, bzw. dessen (Ehe-)Partnerin (Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988);~~
- ~~▪ von der unterhaltsverpflichteten Person (zB geschiedener Elternteil), wenn ihr der Unterhaltsabsetzbetrag für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zusteht (Kind iSd § 106 Abs. 2 EStG 1988).~~

#### ~~884c~~

~~Abzugsfähig sind die Kinderbetreuungskosten für ein Kind iSd § 106 Abs. 1 oder 2 EStG 1988, das zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr (bei behindertem Kind mit Bezug erhöhter Familienbeihilfe das sechzehnte Lebensjahr) noch nicht vollendet hat und das sich ständig im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhält.~~

#### ~~884d~~

~~Die absetzbaren Kosten für die Kinderbetreuung sind mit insgesamt 2.300 Euro pro Kind und Kalenderjahr limitiert. Dabei handelt es sich um einen Jahresbetrag, der nicht zu aliquotieren ist, wenn zB nur in einigen Monaten Kinderbetreuungskosten anfallen.~~

~~Die Kosten müssen unmittelbar an eine Kinderbetreuungseinrichtung oder eine pädagogisch qualifizierte Betreuungsperson gezahlt worden sein. Eine nur rechnerische Abspaltung von Kinderbetreuungskosten aus an den mit der Obsorge betrauten Elternteil geleisteten laufenden Unterhaltsleistungen ist nicht möglich.~~

~~Abzugsfähig sind nur die unmittelbaren Kosten für die Kinderbetreuung selbst. Dazu zählen auch die Verpflegungskosten sowie das Bastelgeld, die im Zusammenhang mit der~~

Betreuung anfallen. Von den Verpflegungskosten ist aus verwaltungsökonomischen Gründen keine Haushaltsersparnis abzuziehen.

Kosten für das Schulgeld (zB für Privatschulen) sind steuerlich nicht absetzbar. Ebenso nicht abzugsfähig sind Kosten für die Vermittlung von Betreuungspersonen und die Fahrtkosten zur Kinderbetreuung.

Bis zum Besuch der Pflichtschule ist in der Regel von Kinderbetreuung auszugehen. Danach sind die Aufwendungen für den Schulbesuch und für die Betreuung außerhalb der Schulzeit zu trennen. Die Kosten für die Betreuung während der schulfreien Zeit (zB Nachmittagsbetreuung oder Ferienbetreuung) sind abzugsfähig. Für die Ferienbetreuung (zB Ferienlager) sind sämtliche Kosten absetzbar, sofern die Betreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person erfolgt. Die Rechnung hat eine detaillierte Darstellung zu enthalten, aus der die Gesamtkosten und die abzugsfähigen Kosten für die Kinderbetreuung hervorgehen.

Soweit vom Arbeitgeber ein steuerfreier Zuschuss für Kinderbetreuungskosten gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988 gewährt wird, kommt die Berücksichtigung der dadurch abgedeckten Kosten als außergewöhnliche Belastung eines Elternteils nicht in Betracht. Liegen höhere Aufwendungen vor, kürzt der Zuschuss bei der außergewöhnlichen Belastung nicht die Höchstgrenze von 2.300 Euro. Stellt ein Zuschuss steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, kommt die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht.

*Beispiel:*

*Die Kosten für den Kindergarten betragen insgesamt 3.000 Euro jährlich. 500 Euro werden durch steuerfreie Kindergartengutscheine des Arbeitgebers abgedeckt. 2.500 Euro bezahlt die Arbeitnehmerin selbst. Als außergewöhnliche Belastung sind 2.300 Euro abzugsfähig.*

Wird die Begünstigung von beiden Elternteilen in Anspruch genommen, ist auch in diesem Fall der Betrag mit 2.300 Euro pro Kind limitiert. Nach allgemeinen Grundsätzen kann jeder Steuerpflichtige die von ihm getragenen Kosten steuerlich geltend machen. Bei der Beurteilung der Frage, wer die Kosten getragen hat, haben die Finanzämter den Angaben der Steuerpflichtigen zu folgen, sofern der Gesamtbetrag der Ausgaben den Höchstbetrag von 2.300 Euro pro Kind nicht übersteigt. Wird der Betrag überschritten und besteht zwischen den Elternteilen kein Einvernehmen über die Aufteilung der gezahlten Kinderbetreuungskosten innerhalb des Höchstbetrages, ist dieser nach dem Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen.

Zusätzlich zu § 34 Abs. 9 EStG 1988 ist die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt (zB Berücksichtigung der Kosten von

Alleinerziehenden für schulpflichtige Kinder) nach den (bisherigen) allgemeinen Grundsätzen (Rz 901) weiterhin möglich.

*Beispiel:*

*Eine alleinerziehende Mutter zahlt für die Betreuung ihrer 5-jährigen Tochter in einem Privatkindergarten Betreuungskosten in Höhe von 3.600 Euro. Vom Unterhaltsverpflichteten werden keine Betreuungskosten geleistet. Gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 sind 2.300 Euro abzugsfähig, 1.300 Euro können nach den allgemeinen Grundsätzen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (Kürzung um den Selbstbehalt).*

Werden Kinderbetreuungskosten von einer unterhaltsverpflichteten Person zusätzlich zum Unterhalt gezahlt, sind pro Kind ebenfalls nur 2.300 Euro gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 abzugsfähig. Wird vom alleinerziehenden Elternteil ein übersteigender Betrag geleistet, kann dieser nach den allgemeinen Grundsätzen (Rz 901) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

~~12.7.6.1 Behinderte Kinder mit erhöhtem Familienbeihilfenbezug – Verhältnis von Behindertenaufwendungen gemäß § 5 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen und Aufwendungen für Kinderbetreuung gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988~~

~~884e~~

~~Für Kinder, für die erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird, steht gemäß § 5 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001, zur Abgeltung der Mehraufwendungen ein monatlicher pauschaler Freibetrag von 262 Euro zu. Zusätzlich zu diesem (eventuell gekürzten) pauschalen Freibetrag ist das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- und Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß absetzbar (siehe § 5 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen). Ebenfalls zusätzlich zum pauschalen Freibetrag können Kinderbetreuungskosten im nachgewiesenen Ausmaß gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 in den Monaten, in denen für das Kind erhöhte Familienbeihilfe bezogen wurde, geltend gemacht werden (für Kinder bis zum 16. Lebensjahr).~~

~~Durch den Freibetrag gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 und den Pauschbetrag sind Kosten bis zu 5.444 Euro (2.300 Euro und 3.144 Euro) abgedeckt.~~

~~Bei übersteigenden Kosten steht es dem Steuerpflichtigen frei, anstelle des Pauschbetrages die tatsächlichen Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988 geltend zu machen, die bei behinderten Kindern mit erhöhter Familienbeihilfe immer im vollen Umfang und ohne Kürzung durch den Selbstbehalt eine außergewöhnliche Belastung darstellen.~~

*Beispiel 1:*

*Für ein achtjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden Kinderbetreuungskosten in Höhe von 2.100 Euro gezahlt.*

*Neben dem Pauschbetrag von 3.144 Euro (262 x 12 Monate) können 2.100 Euro für Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 berücksichtigt werden.*

*Beispiel 2:*

*Für ein achtjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden Kinderbetreuungskosten in Höhe von 3.500 Euro gezahlt.*

*Neben dem Pauschbetrag von 3.144 Euro (262 x 12 Monate) können 2.300 Euro für Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 berücksichtigt werden.*

*Beispiel 3:*

*Für ein achtjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden Kinderbetreuungskosten in Höhe von 6.000 Euro gezahlt.*

*Insgesamt können die tatsächlichen Kosten in Höhe von 6.000 Euro anstelle des Pauschbetrages als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.*

Werden für ein behindertes Kind pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) bezogen, sind

- der Pauschbetrag gemäß § 5 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen;
- Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 innerhalb der Höchstgrenze von 2.300 Euro für behinderte Kinder bis zur Vollendung des 16. Lebensjahres, soweit sie im Zusammenhang mit einer pflegebedingten Betreuung stehen, sowie
- die tatsächlichen Betreuungskosten gemäß § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988, soweit sie anstelle des Pauschbetrages geltend gemacht werden;

um die erhaltenen pflegebedingten Geldleistungen zu kürzen:

Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 innerhalb der Höchstgrenze von 2.300 Euro für behinderte Kinder bis zur Vollendung des 16. Lebensjahres sind, sofern es sich nicht um eine pflegebedingte Betreuung handelt, nicht um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen:

*Beispiel 4:*

*Für ein sechsjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden Kinderbetreuungskosten in Höhe von 2.100 Euro gezahlt. Die Betreuung erfolgt in einem Kindergarten, in dem auch nicht behinderte Kinder betreut werden. Für das Kind wird Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro bezogen.*

*Der Pauschbetrag in Höhe von 3.144 Euro (262 x 12 Monate) ist um das Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro zu kürzen, ergibt somit null. Die tatsächlichen Kinderbetreuungskosten in Höhe von 2.100 Euro können als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen geltend gemacht werden.*

*Beispiel 5:*

*Für ein sechsjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden Kinderbetreuungskosten in Höhe von 3.500 Euro gezahlt. Die Betreuung erfolgt in einem Kindergarten, in dem auch nicht behinderte Kinder betreut werden. Für das Kind wird Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro bezogen.*

*Der Pauschbetrag in Höhe von 3.144 Euro (262 x 12 Monate) ist um das Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro zu kürzen, somit verbleibt null. Die tatsächlichen Kinderbetreuungskosten in Höhe von maximal 2.300 Euro können als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen geltend gemacht werden.*

*Beispiel 6:*

*Für ein zwölfjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden Kinderbetreuungskosten in Höhe von 5.500 Euro (Betreuung erfolgt durch eine pädagogisch qualifizierte Person) sowie Schulgeld für den Besuch der Behindertenschule in Höhe von 2.000 Euro gezahlt. Für das Kind wird Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro bezogen.*

*Der Pauschbetrag in Höhe von 3.144 Euro (262 x 12 Monate) ist um das Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro zu kürzen, somit verbleibt das Schulgeld in Höhe von 2.000 Euro an außergewöhnlicher Belastung. Zusätzlich können die nicht pflegebedingten Kinderbetreuungskosten in Höhe von maximal 2.300 Euro als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen geltend gemacht werden.*

*Beispiel 7:*

*Für ein zwölfjähriges behindertes Kind mit erhöhter Familienbeihilfe werden pflege- und behindertenbedingte Betreuungskosten in Höhe von 5.500 Euro sowie Schulgeld für den Besuch der Behindertenschule in Höhe von 2.000 Euro gezahlt. Für das Kind wird Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro bezogen.*

*Die tatsächlichen pflege- und behinderungsbedingten Kosten in Höhe von 5.500 Euro sind um das Pflegegeld in Höhe von 4.800 Euro zu kürzen. Die außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988 beträgt 2.700 Euro (5.500 Euro pflegebedingte Kosten minus 4.800 Euro Pflegegeld, plus 2.000 Euro Schulgeld für die Behindertenschule).*

## 12.7.6.2 Nachweis der Aufwendungen

### 884f

Zum Nachweis der Kinderbetreuungskosten hat die Kinderbetreuungseinrichtung oder die pädagogisch qualifizierte Betreuungsperson eine Rechnung bzw. einen Zahlungsbeleg auszustellen, der folgende Angaben enthält:

- Name und Sozialversicherungsnummer bzw. Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte des Kindes,
- Rechnungsempfänger (Name und Adresse),
- Ausstellungsdatum,
- Fortlaufende Rechnungsnummer,
- Zeitraum der Kinderbetreuung,

- ~~Bei öffentlichen Kinderbetreuungseinrichtungen Name und Anschrift; bei privaten Einrichtungen zusätzlich Hinweis auf die Bewilligung zur Führung der Einrichtung;~~
- ~~bei pädagogisch qualifizierten Personen Name, Adresse, Sozialversicherungsnummer bzw. Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte und Vorliegen der konkreten Qualifikation durch Beilage einer Kopie des entsprechenden Zeugnisses (zB Kursbestätigung);~~
- ~~Rechnungsbetrag für reine Kinderbetreuung (gegebenenfalls mit Umsatzsteuer, wenn kein Kleinunternehmer).~~

Wie alle anderen Belege sind auch diese Nachweise sieben Jahre aufzubewahren und im Falle der Aufforderung dem Finanzamt vorzulegen.

Allfällige steuerfreie Beihilfen und Ersätze, die für die Kinderbetreuung empfangen worden sind, sind bekannt zu geben und kürzen den steuerlich zu berücksichtigenden Aufwand. Liegen höhere Aufwendungen vor, kürzen die steuerfreien Beihilfen und Ersätze nicht die Höchstgrenze von 2.300 Euro. Der Aufwand wird jedoch nicht durch das Kinderbetreuungsgeld, die Familienbeihilfe, den Kinderabsetzbetrag oder den Kinderfreibetrag (bis einschließlich der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018) gekürzt. Betreffend steuerfreien Zuschuss des Arbeitgebers siehe Rz 77c ff.

#### ~~12.7.7 Kinderbetreuungseinrichtungen und pädagogisch qualifizierte Personen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b und § 34 Abs. 9 EStG 1988~~ ~~§§4g~~

Die Kinderbetreuung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b und § 34 Abs. 9 EStG 1988 hat

- ~~in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung,~~
- ~~in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder~~
- ~~durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige,~~

zu erfolgen.

#### ~~12.7.7.1 Kinderbetreuungseinrichtungen~~

##### ~~§§4h~~

- ~~Kinderbetreuungseinrichtungen sind insbesondere:~~
- ~~Kinderkrippen (Kleinkindkrippen, Krabbelstuben)~~
- ~~Kindergärten (allgemeine Kindergärten, Integrations-, Sonder- und Übungskindergärten)~~
- ~~Betriebskindergärten~~

- ~~Horte (allgemeine Horte, Integrations-, Sonder- und Übungshorte)~~
- ~~altersgemischte Kinderbetreuungseinrichtungen (zB Tagesheimstätten, Kindergruppen, Kinderhäuser)~~
- ~~elternverwaltete Kindergruppen~~
- ~~Spielgruppen~~
- ~~Kinderbetreuung an Universitäten~~

~~Unter öffentlichen Einrichtungen sind solche zu verstehen, die von Bund, Ländern, Gemeinden oder Gemeindeverbänden betrieben werden. Private Institutionen sind insbesondere solche, die von Vereinen, gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften, kirchennahen Organisationen, Stiftungen, Familienorganisationen, Betrieben oder natürlichen Personen betrieben werden.~~

~~Weiters sind schulische Tagesbetreuungsformen wie beispielsweise offene Schulen (Vormittag Unterricht, Nachmittag Betreuung – fakultativ), schulische Nachmittagsbetreuung, Halbinternate (Unterricht und Betreuung muss klar getrennt werden, ohne Übernachtung), zu berücksichtigen, auch wenn sie einer gesetzlichen Bewilligung nicht bedürfen.~~

#### ~~12.7.7.2 Pädagogisch qualifizierte Personen~~

~~§§4i~~

~~Ab der Veranlagung für das Jahr 2017 gilt:~~

~~Pädagogisch qualifizierte Personen sind Personen, die eine Ausbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung nachweisen können (vgl. VwGH 30.09.2015; 2012/15/0211).~~

~~Die Betreuungsperson muss das 18. Lebensjahr vollendet haben und eine Ausbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung im Mindestausmaß von 35 Stunden nachweisen.~~

~~Mindestausmaß von 35 Stunden:~~

~~Das Mindestausmaß ergibt sich aus dem zitierten VwGH-Erkenntnis, wonach für die pädagogische Qualifizierung zumindest jene Ausbildung gegeben sein muss, welche bei Tagesmüttern und -vätern verlangt wird. Beispielhaft wird dafür § 4 Abs. 1 der Wiener Tagesbetreuungsverordnung (WTBVO), LGBl. Nr. 94/2001, herangezogen, der eine Ausbildung im Ausmaß von mindestens 60 Unterrichtseinheiten vorsieht. Unter Außerachtlassung jener Ausbildungsinhalte, die nicht pädagogischer Natur oder spezifisch auf Tageseltern ausgerichtet sind (zB „Rollenbild Tagesmutter/-vater“), ergibt sich ein zu absolvierendes Mindestausmaß von 35 Stunden.~~

#### ~~Erforderliche Ausbildungsinhalte:~~

~~Eine pädagogische Qualifikation liegt vor, wenn folgende erforderlichen Ausbildungsinhalte im notwendigen Mindestausmaß absolviert wurden (vgl. § 4 Abs. 1 Z 4 bis 6 WTBVO, LGBl. Nr. 94/2001):~~

- ~~▪— Entwicklungspsychologie und Pädagogik~~
- ~~▪— Kommunikation und Konfliktlösung~~
- ~~▪— Erste Hilfe Maßnahmen der Unfallverhütung im Rahmen der Kinderbetreuung~~

~~Diese Ausbildung muss ausschließlich bei Organisationen absolviert werden, die auf der Homepage des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend ([www.bmfj.gv.at](http://www.bmfj.gv.at)) veröffentlicht sind.~~

~~Eine pädagogische Qualifikation liegt jedenfalls vor, wenn entweder ein~~

- ~~▪— Lehrgang für Tageseltern nach den diesbezüglichen landesgesetzlichen Vorschriften oder eine~~
- ~~▪— Ausbildung zum Kindergartenpädagogen, zum Horterzieher, zum Früherzieher oder zum Sozialpädagogen oder ein~~
- ~~▪— pädagogisches Hochschulstudium~~

~~abgeschlossen wurde. Hat die Betreuungsperson diese Ausbildung in einem EU- oder EWR-Raum abgeschlossen, wird sie als Nachweis anerkannt. Wurde die Ausbildung nicht oder noch nicht abgeschlossen, liegt eine pädagogische Qualifikation dann vor, wenn die Bildungseinrichtung das Absolvieren der erforderlichen Ausbildungsinhalte im Ausmaß von 35 Stunden bestätigt. Pädagogische Kurse im Rahmen anderer Studien werden nicht anerkannt.~~

~~Auch Au-Pair-Kräfte haben eine Ausbildung im Mindestausmaß von 35 Stunden mit den erforderlichen Inhalten zu absolvieren; die Erfahrung durch einen früheren Au-Pair-Aufenthalt reicht als Nachweis nicht aus.~~

#### ~~Nachholung der Ausbildung:~~

~~Erfolgt eine Kinderbetreuung im Jahr 2017, ohne dass die betreuende Person über die für die Abzugsfähigkeit erforderliche Ausbildung verfügt, kann die Ausbildung spätestens bis 31. Dezember 2017 nachgeholt werden. Bis Ende 2016 absolvierte pädagogische Ausbildungen können dabei im Ausmaß von maximal 8 Stunden angerechnet werden. Über eine eventuelle Anrechnung ist vom (Kurs-) Anbieter zu entscheiden.~~

~~Ab dem Jahr 2018 können die Kinderbetreuungskosten erst ab dem Zeitpunkt steuerlich berücksichtigt werden, ab dem die Betreuungsperson über die erforderliche Ausbildung verfügt.~~

~~Sonderregelung für Au-Pair-Kräfte: Erfolgt die Ausbildung innerhalb der ersten beiden Monate des Au-Pair-Einsatzes in Österreich, können die Kosten der Kinderbetreuung ab Beginn des Au-Pair-Aufenthalts berücksichtigt werden.~~

#### ~~12.7.7.3 Betreuung durch eine haushaltszugehörige Angehörige Person~~ ~~884j~~

~~Erfolgt die Kinderbetreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person, die Angehörige im Sinne des § 25 BAO ist und die zum selben Haushalt wie das Kind gehört, darf ein an diese Person ausbezahlter Zuschuss gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988 nicht steuerfrei behandelt werden bzw. sind gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 die Kinderbetreuungskosten nicht steuerlich abzugsfähig.~~

#### ~~12.7.8 Entlohnung der Betreuungsperson mittels Dienstleistungsschecks~~ ~~884k~~

~~Die Entlohnung der Betreuungsperson mittels Dienstleistungsschecks ist bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen (siehe Rz 655b) möglich. Die Bezahlung mittels Dienstleistungsschecks geht von einer nichtselbständigen Tätigkeit aus. Allfällige von dritter Seite (zB vom Arbeitgeber eines Elternteils) direkt an die Betreuungsperson für dieses Kind gezahlte Zuschüsse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988 steuerfrei sein können, sind von dieser als Arbeitslohn von dritter Seite zu erklären.~~

40. Rz 909 und 913 werden aufgrund des  
Gemeinnützigkeitsreformgesetzes 2023 (BGBl. I Nr. 88/2023)  
und des Start-Up-Förderungsgesetzes (BGBl. I Nr. 200/2023)  
zur Pflichtveranlagung aktualisiert

### 13.1 Pflichtveranlagung (§ 41 Abs. 1 EStG 1988)

909

Bei Vorliegen von lohnsteuerpflichtigen Einkünften ist in den folgenden Fällen ein Pflichtveranlagungstatbestand für das jeweilige Kalenderjahr gegeben:

- andere Einkünfte von mehr als 730 Euro (siehe Rz 910-910b),

- gleichzeitiger Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden (siehe Rz 911 – 911b),
- Zufluss von Bezügen gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 EStG 1988 (siehe Rz 911c – 911d) (Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung bzw. Rehabilitationsgeld, Rz 1171 f, Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz 2001, Rz 1173 ff, Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, Rz 1177, Zahlungen aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds, Rz 1177a, Bezüge aus Dienstleistungsscheck, Rz 655b und Rz 1177b, Bezüge gemäß § 33f Abs. 1 BUAG, Rz 1177c, Rückzahlung von Pensionsbeiträgen Rz 688),
- wenn ein Freibetragsbescheid bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde (siehe Rz 911e),
- wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag, der Alleinerzieherabsetzbetrag, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag oder Freibeträge nach § 62 Z 10 EStG 1988 berücksichtigt wurden, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen (siehe Rz 911f),
- wenn ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen oder ein nicht zustehender Betrag berücksichtigt wurde,
- wenn auf Grund einer unrichtigen Erklärung des Arbeitnehmers oder der Unterlassung einer Meldung beim Arbeitgeber ein Zuschuss zur Kinderbetreuung (§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988) zu Unrecht oder in unrichtiger Höhe steuerfrei ausgezahlt worden ist,
- Zufluss von Bezügen gemäß § 3 Abs. 1 Z 32 EStG 1988,
- wenn Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs. 1 EStG 1988 oder entsprechende betriebliche Einkünfte vorliegen, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen,
- wenn der Arbeitnehmer unmittelbar für die Lohnsteuer in Anspruch genommen wird, weil ein Arbeitgeber ohne inländische Betriebsstätte den Lohnsteuerabzug gemäß § 47 Abs. 1 lit. b EStG 1988 nicht vorschriftsmäßig berechnet und vorgenommen hat (§ 83 Abs. 2 Z 2 EStG 1988),
- wenn der Arbeitnehmer gemäß § 83 Abs. 3 EStG 1988 unmittelbar für die Lohnsteuer in Anspruch genommen wird,

- wenn Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG 1988 erzielt wurden, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 entrichtet wurde oder keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 EStG 1988 gegeben ist,
- bei Vorliegen einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988,
- wenn ein Familienbonus Plus gemäß § 33 Abs. 3a EStG 1988 berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen oder wenn ein nicht zustehender Betrag berücksichtigt wurde,
- wenn ein Telearbeitspauschale (bis 2024: Homeoffice-Pauschale) gemäß § 26 Z 9 EStG 1988 in einer insgesamt nicht zustehenden Höhe nicht steuerbar belassen wurde,
- wenn im Kalenderjahr mehr als 3.000 Euro Mitarbeitergewinnbeteiligung gemäß § 3 Abs. 1 Z 35 EStG 1988 steuerfrei berücksichtigt wurde,
- wenn in den Kalenderjahren 2022 und 2023 mehr als 3.000 Euro Teuerungsprämie gemäß § 124b Z 408 EStG 1988 steuerfrei berücksichtigt wurde bzw. in Summe mehr als 3.000 Euro Teuerungsprämie und Mitarbeitergewinnbeteiligung steuerfrei berücksichtigt wurde (§ 124b Z 408 lit. b und d EStG 1988),
- wenn im Kalenderjahr 2024 mehr als 3.000 Euro Mitarbeiterprämie gemäß § 124b Z 447 EStG 1988 steuerfrei berücksichtigt wurde bzw. in Summe mehr als 3.000 Euro Mitarbeiterprämie und Mitarbeitergewinnbeteiligung steuerfrei berücksichtigt wurde (§ 124b Z 447 lit. b EStG 1988),
- wenn eine Wochen-, Monats- oder Jahreskarte gemäß § 26 Z 5 lit. b EStG 1988 für ein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung gestellt wurde oder Kosten einer solchen Karte übernommen wurden, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen oder ein nicht zustehender Betrag unversteuert belassen wurde,
- wenn der Klimabonus für das Kalenderjahr 2024 an einen Empfänger ausbezahlt wurde, der 2024 ein Einkommen von mehr als 66.612 Euro erzielt hat (§ 6 Abs. 2 Klimabonusgesetz idF BGBl. I Nr. 58/2024) oder der Anti-Teuerungsbonus für das Jahr 2022 an einen Empfänger ausbezahlt wurde, der im Zuflussjahr ein Einkommen von mehr als 90.000 Euro erzielt hat (§ 8 Abs. 5 Klimabonusgesetz idF BGBl. I Nr. 90/2022),
- wenn eine außerordentliche Gutschrift gemäß § 398a GSVG und § 392a BSVG gewährt wurde und das Einkommen des Empfängers im Zuflussjahr mehr als 24.500 Euro betragen hat (§ 124b Z 411 lit. b EStG 1988),

- wenn die Voraussetzungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c (pauschale Reiseaufwandsentschädigung) oder § 3 Abs. 1 Z 38 EStG 1988 (Zuschüsse oder sonstige Leistungen von Sozialfonds) nicht vorlagen oder ein zu hoher Betrag unversteuert belassen wurde-,
- wenn ein geldwerter Vorteil aus einer Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung (§ 67a EStG 1988) zugeflossen ist und kein oder ein zu geringer Steuerabzug vom Arbeitslohn erfolgt ist,
- wenn ein Freiwilligenpauschale gemäß § 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988 steuerfrei ausbezahlt wurde und die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht vorliegen.

Siehe auch Beispiel Rz 10909.

913

Steuerfreie Einkünfte nach § 67 Abs. 1 und § 68 EStG 1988 sowie Bezüge, die mit den festen Steuersätzen nach §§ 67, 67a oder 69 Abs. 1 EStG 1988 versteuert wurden, bleiben bei der Veranlagung außer Ansatz. Die Steuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988) ist aber neu zu berechnen. Hinsichtlich Einschleifregelung für die sonstigen Bezüge nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 siehe Rz 1193. Bei Bezügen nach § 69 Abs. 2, 3, 5 und 7 EStG 1988 ist ein Siebentel der ausgezahlten Beträge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen.

41. Rz 912a, 912e bis 912i werden zur antragslosen Arbeitnehmerveranlagung aufgrund des AbgÄG 2024 geändert und die Überschriften vor Rz 912 und 912e angepasst

13.2 Antragsveranlagung und antragslose Arbeitnehmerveranlagung (§ 41 Abs. 2 und 2a EStG 1988)

13.2.1 Antragsveranlagung (§ 41 Abs. 2 ~~Z4~~ EStG 1988)

912

Der Antrag auf Veranlagung kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraumes gestellt werden. Die Frist für die Antragstellung ist eine unerstreckbare gesetzliche Frist. Der Antrag ist mit der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung zu stellen (§ 133 Abs. 2 BAO). Er führt zu keiner Bindung für spätere Jahre.

912a

Mit dem Antrag auf Veranlagung kann der Steuerpflichtige Werbungskosten (§ 16 EStG 1988), Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) oder außergewöhnliche Belastungen (§§ 34, 35 und 105 EStG 1988), den Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 1 und 2 EStG 1988), den Unterhaltsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988), die Einschleifregelung bei sonstigen Bezügen (§ 77 Abs. 4 EStG 1988) und den Familienbonus Plus (§ 33 Abs. 3a EStG 1988) Kinderfreibetrag (§ 106a EStG 1988 – bis einschließlich der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018) geltend machen.

### 13.2.2 Antragslose Arbeitnehmerveranlagung (§ 41 Abs. 2a ~~Z 2~~ EStG 1988)

912e

Gemäß § 41 Abs. 2a ~~Z 2~~ EStG 1988 ist eine antragslose Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen, wenn

- bis 30. Juni des Folgejahres keine Steuererklärung eingereicht wurde und
- die Veranlagung auf Grund der dem Finanzamt bekannten Datenlage zu einer Steuergutschrift von zumindest fünf Euro führt,

außer der Abgabepflichtige hat darauf verzichtet.

Zusätzlich muss auf Grund der Aktenlage des Finanzamtes anzunehmen sein, dass

- im Veranlagungsjahr keine anderen als nichtselbständige Einkünfte erzielt wurden und
- die Steuergutschrift auf Grund der antragslosen Veranlagung nicht niedriger ist als die dem Steuerpflichtigen tatsächlich zustehende Steuergutschrift.

Wurde bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres keine Abgabenerklärung für den betroffenen Veranlagungszeitraum abgegeben, ist in Fällen einer Steuergutschrift jedenfalls eine antragslose Veranlagung durchzuführen.

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2024 ist eine antragslose Veranlagung auch dann möglich, wenn bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen ein Pflichtveranlagungstatbestand vorliegt.

~~Die antragslose Arbeitnehmerveranlagung kommt erstmalig für das Veranlagungsjahr 2016 zur Anwendung.~~

912f

§ 41 Abs. 2a Z 7 EStG 1988 sieht vor, dass die antragslose Arbeitnehmerveranlagung in folgenden Fällen zu unterbleiben hat:

- wenn ein Verdacht besteht, dass der Steuerpflichtige Dienstnehmer eines Scheinunternehmers im Sinne des Sozialbetrugsbekämpfungsgesetzes ist,
- wenn Zweifel an der Identität des Steuerpflichtigen oder der Bevollmächtigung seines steuerlichen Vertreters bestehen, oder
- wenn sonstige schwerwiegende Bedenken gegen die Durchführung einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung bestehen.

912g

Um sicherzustellen, dass die antragslose Arbeitnehmerveranlagung zu einer das Veranlagungsjahr abschließenden Erledigung führt, bestehen Ausschlussgründe für eine antragslose Arbeitnehmerveranlagung. Insbesondere ist in folgenden Fällen keine antragslose Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen:

1. Es ist nach der Aktenlage des Finanzamtes anzunehmen, dass der Steuerpflichtige im betreffenden Jahr auch noch andere als in einem Lohnzettel erfasste nichtselbständige Einkünfte erzielt hat. Das ist der Fall, wenn bei der Veranlagung in einem der beiden vorangegangenen Jahre andere als nichtselbständige Einkünfte berücksichtigt wurden.
2. Es ist nach der Aktenlage des Finanzamtes anzunehmen, dass der Steuerpflichtige im betreffenden Jahr Abzugsposten, wie etwa Werbungskosten, von der Datenübermittlung nicht erfasste Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen oder antragsgebundene Freibeträge (~~Kinderfreibetrag bis einschließlich der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018~~) oder Absetzbeträge (zB Unterhaltsabsetzbetrag, Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag, Familienbonus Plus) geltend machen wird. Das ist der Fall, wenn bei der Veranlagung in einem der beiden vorangegangenen Jahre derartige Abzugsposten berücksichtigt wurden.
3. Für das Veranlagungsjahr sind Kontrollmitteilungen (zB § 109a-Meldung und/oder eine AEOI-Kontrollmeldung aufgrund des internationalen Informationsaustauschs) vorhanden.
4. Im Veranlagungsjahr wurde eine besondere Vorauszahlung (§ 30b Abs. 4 EStG 1988) oder Immobilienertragsteuer (§ 30b EStG 1988) entrichtet.

Die Ausschlussgründe können durch Zeitablauf entfallen: Wurde bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres keine Abgabenerklärung für den betroffenen Veranlagungszeitraum abgegeben, ist in Fällen, in denen die Aktenlage zu einer Steuergutschrift führt, jedenfalls eine antragslose Veranlagung durchzuführen.

912h

§ 41 Abs. 2a Z ~~62 lit. f~~ EStG 1988 sieht vor, dass die Erklärungspflicht gemäß § 42 EStG 1988 auch nach Vornahme der antragslosen Veranlagung aufrecht bleibt.

Dementsprechend müssen veranlagungspflichtige Einkünfte auch noch nach Durchführung einer antragslosen Veranlagung erklärt werden.

912i

Gemäß § 41 Abs. 2a Z ~~32 lit. e~~ EStG 1988 kann die antragslose Arbeitnehmerveranlagung durch Abgabe einer Steuererklärung für das betreffende Veranlagungsjahr beseitigt werden; dafür steht – die für die Antragsveranlagung geltende - Frist von fünf Jahren offen. Wird eine Abgabenerklärung abgegeben, hat das Finanzamt darüber zu entscheiden und gleichzeitig damit den antragslos ergangenen Bescheid aufzuheben.

Die Bescheidaufhebung erfolgt in diesem Fall außerhalb der in der BAO vorgesehenen Möglichkeiten der Änderung von Bescheiden.

Unabhängig davon kann der aus einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung ergangene Bescheid mit Beschwerde gemäß § 243 BAO angefochten werden.

Auch eine ersatzlose Aufhebung des Bescheids kann mit einer Beschwerde gemäß § 243 BAO beantragt werden, wobei diese Beschwerde auf Aufhebung nicht begründet sein muss.

Eine verspätet eingebrachte Beschwerde ist zurückzuweisen. Dem Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, danach eine Steuererklärung einzubringen.

Wurde der Bescheid aus der antragslosen Veranlagung aufgrund der nachträglichen Übermittlung von Daten betreffend Sonderausgaben, einer Behinderung oder eines Lohnzettels (§ 41 Abs. 2a Z ~~12 lit. a~~ dritter Teilstrich EStG 1988) durch einen neuen Bescheid ersetzt, ~~der die Steuergutschrift gegenüber dem bisherigen Bescheid erhöht~~, sind die obigen Ausführungen (§ 41 Abs. 2a Z ~~32 lit. e~~ und 5e EStG 1988) auch auf diesen Bescheid anzuwenden, ~~außer ein Pflichtveranlagungstatbestand kommt zur Anwendung~~. Bis einschließlich der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 ist es zusätzlich erforderlich, dass sich die Steuergutschrift gegenüber dem bisherigen Bescheid erhöht und kein Pflichtveranlagungstatbestand vorliegt.

Zur nachträglichen Übermittlung von Daten kann es im Rahmen der automatischen Datenübermittlung an das Finanzamt kommen.

*Beispiel:*

*Der antragslose Bescheid betreffend das Kalenderjahr 2024~~1~~ ergeht im August 2025~~2~~. Anfang September 2025~~2~~ wird der Finanzverwaltung nachträglich eine Spende aus*

*dem Jahr 2024 im Wege einer automatischen Meldung der Spendenorganisation übermittelt. Der antragslos ergangene Bescheid wird aufgrund der nachträglich eingegangenen Meldung im Rahmen der verfahrensrechtlichen Vorschriften durch einen neuen Bescheid ersetzt, der zu einer zusätzlichen Gutschrift führt. Der Steuerpflichtige kann innerhalb der Fünfjahresfrist eine Abgabenerklärung abgeben. In diesem Fall ist der zuletzt ergangene Bescheid aufzuheben und über die Abgabenerklärung zu entscheiden.*

42. Die Überschrift 13.3 und Rz 912l, 912m und 912n werden aufgrund der Neuregelung des Veranlagungsfreibetrages im AbgÄG 2024 zu Überschrift 12a und Rz 908a, 908b und 908c. Die bisherige Rz 908a wird zu Rz 908d sowie die bisherigen Rz 912o bis 912r werden zu Rz 912l bis 912o.

~~13.3~~ 12a. Veranlagungsfreibetrag (§ 39 Abs. 5 ~~41 Abs. 3~~ EStG 1988)

908a~~912l~~

Sind im Einkommen ~~lohnsteuerpflichtige~~ nichtselbständige Einkünfte enthalten, unabhängig davon, ob diese einer Lohnsteuerabzugspflicht unterliegen oder nicht, ist von den (anderen) ~~(das heißt nicht lohnsteuerpflichtigen)~~ Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro in der Veranlagung abzuziehen gemäß § 39 Abs. 5 EStG 1988. Dieser Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen und beträgt bei 1.460 Null (Einschleifregelung).

Der Freibetrag steht auch Grenzgängern zu, die im Ausland einer nichtselbständigen Tätigkeit ohne Lohnsteuerabzug nachgehen und in Österreich gleichzeitig bspw. Einkünfte aus einer selbständigen Arbeit erzielen sowie Sur-Place-Personal, bei denen es aufgrund des exterritorialen Arbeitgebers zu keinem Lohnsteuerabzug kommt. Ebenso steht er Steuerpflichtigen zu, die eine inländische und eine ausländische Pension ohne inländischen Lohnsteuerabzug beziehen (siehe dazu EStR 2000 Rz 8058; BFG 11.3.2024, RV/6100067/2023).

*Beispiel 1:*

*~~Lohnsteuerpflichtige~~ Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Lohnsteuerabzug 29.000 Euro, selbständige (= andere, nicht lohnsteuerpflichtige) Einkünfte 600 Euro: Der Freibetrag beträgt 600 Euro.*

*Beispiel 2:*

*Lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug (Grenzgänger) 29.000 Euro, ~~andere~~ Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (=andere, nicht lohnsteuerpflichtige Einkünfte) 1.000 Euro: Der Freibetrag beträgt 460 Euro (730 Euro minus dem Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen, das sind 270 Euro, ergibt 460 Euro). Steuerpflichtige andere Einkünfte daher 540 Euro.*

*Beispiel 3:*

*Lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 29.000 Euro, andere Einkünfte 1.460 Euro: Der Freibetrag beträgt Null Euro.*

Der Freibetrag ist primär von den tariflich nicht begünstigten Einkünften abzuziehen, wenn mehrere andere Einkünfte vorliegen (VwGH 22.10.1974, 1247/73).

908b~~912m~~

Hinsichtlich der Behandlung von steuersatzbegünstigten Kapitalerträgen gilt Folgendes (~~ab~~ ~~Veranlagung 2012~~):

In- und ausländische (betriebliche oder außerbetriebliche) Kapitaleinkünfte, auf die der besondere Steuersatz von 25% oder 27,5% anwendbar ist (zB Einkünfte aus Zinsen, Dividenden, Substanzgewinne, Derivate) sind auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption nicht für den Veranlagungsfreibetrag zu berücksichtigen. Auf derartige Kapitaleinkünfte kommt der Veranlagungsfreibetrag nicht zur Anwendung. Dementsprechend sind auch ausländische Kapitaleinkünfte, die in der Veranlagung mit 25% oder 27,5% zu besteuern sind, stets ohne Berücksichtigung eines Veranlagungsfreibetrages anzusetzen.

908c~~912n~~

Einkünfte aus (privaten und betrieblichen) Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist (§ 30a EStG 1988) bleiben für den Veranlagungsfreibetrag dann außer Ansatz, wenn sie bei Veranlagung mit 30% (~~bis 2015 mit 25%~~) besteuert werden (§ 30a Abs. 1 EStG 1988). Bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2 EStG 1988) sind sie hingegen als „andere Einkünfte“ iSd § 39 Abs. 5 ~~41 Abs. 3~~ EStG 1988 zu berücksichtigen. Gleiches gilt für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz nicht anwendbar ist (Grundstücksveräußerung gegen Rente, § 30a Abs. 4 EStG 1988) sowie für Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten im Fall der Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 107 Abs. 11 EStG 1988).

43. Rz 1022 und 1025 werden aufgrund der Änderung der Verordnung betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen (BGBl. II Nr. 41/2024) aktualisiert

15.6 Verpflichtender gemeinsamer Lohnsteuerabzug (§ 47 Abs. 4 EStG 1988 ~~idF StRefG 2000~~)

1022

Gemäß der Verordnung des BMF vom ~~19. Jänner 2001~~ betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen, BGBl. II Nr. 55/2001 idgF, ist eine gemeinsame Versteuerung (bei weiterhin getrennter Auszahlung) vorzunehmen, wenn folgende steuerpflichtige Bezüge gleichzeitig einer Person zufließen:

- Pensionen und Bezüge aus einer Unfallversorgung nach dem ASVG, BSVG, GSVG, B-KUVG sowie dem Bundesbahn-Pensionsgesetz 2000 (BB-PG),
- Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zum Bund, ~~und~~
- Ruhe(Versorgungs)bezüge im Sinne des Bezügegesetzes und des Verfassungsgerichtshofgesetzes,
- ~~▪ Gemäß § 7 Abs. 2 der Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 55/2001 idgF, ist ab 1. Jänner 2002 auch auf~~
- Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zu einem Bundesland oder zur Gemeinde Wien und
- Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen, sowie Bezüge aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016 ~~die gemeinsame Versteuerungsvorschrift anzuwenden.~~

1025

Wird eine gemeinsame Versteuerung nicht durchgeführt, sind die Bezüge gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 bzw. gemäß § 102 EStG 1988 zu veranlagen.

44. Rz 1039 und 1043 bis 1046 samt Überschriften werden aufgrund des AbgÄG 2024 betreffend Freibetragsbescheide geändert

## 17 FREIBETRAGSBESCHEID (§ 63 EStG 1988)

### 17.1 Funktion und Inhalt des Freibetragsbescheides

1039

Der Freibetragsbescheid hat nur für die laufende Lohnverrechnung durch den Arbeitgeber Bedeutung. Er ergeht jeweils mit dem Veranlagungsbescheid für das dem Veranlagungszeitraum zweitfolgende Kalenderjahr. Freibetragsbescheide, die gemeinsam mit einem Veranlagungsbescheid ab dem Kalenderjahr 2024 erstellt werden, ergehen nur auf Antrag. Der Freibetragsbescheid stellt lediglich eine vorläufige Maßnahme dar. Im Zuge der (Arbeitnehmer-)Veranlagung sind die tatsächlichen Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen neuerlich geltend zu machen. Zusammen mit dem Freibetragsbescheid ergeht die Mitteilung für den Arbeitgeber. Diese Mitteilung enthält den vom Arbeitgeber zu berücksichtigenden Freibetrag. ~~Hinsichtlich Expatriates siehe Rz 1038i.~~

### 17.2 ~~Besondere~~ Anträge des Steuerpflichtigen (§ 63 Abs. 1~~2~~ EStG 1988)

1043

Der Arbeitnehmer kann im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung einen (niedrigeren) Freibetrag beantragen oder bis einschließlich der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 auf die Ausstellung eines Freibetragsbescheides verzichten. Ein von den Freibeträgen des entsprechenden Einkommensteuerbescheides abweichender höherer Freibetrag kann - ausgenommen gemäß § 63 Abs. 3~~4~~ EStG 1988 - nicht beantragt werden.

### 17.3 Mitteilung an den Arbeitgeber (§ 63 Abs. 2~~3~~ EStG 1988)

1044

Die Mitteilung für den Arbeitgeber enthält den im Freibetragsbescheid ausgewiesenen Freibetrag, und zwar in einer Summe den jeweiligen Jahres- und Monatsbetrag. Der Arbeitgeber hat den Freibetrag, der in der ihm übergebenen Mitteilung ausgewiesen ist, im Kalenderjahr seiner Geltungsdauer zu berücksichtigen. Der Arbeitnehmer ist,

ausgenommen im Fall des letzten Satzes dieser Randzahl, nicht verpflichtet, dem Arbeitgeber die Mitteilung zu übergeben. Der Arbeitgeber ist an die Mitteilung gebunden. Er darf keinen anderen Freibetrag berücksichtigen, es sei denn, der Arbeitnehmer erklärt schriftlich auf der Mitteilung, dass ein niedrigerer Freibetrag berücksichtigt werden soll. Ein entsprechender Erklärungstext wird auf der Mitteilung für den Arbeitgeber automatisch ausgedruckt. Wird die Berücksichtigung eines niedrigeren Freibetrags erklärt, so kann von diesem niedrigeren Freibetrag im Verlauf des weiteren Jahres nicht mehr abgegangen werden. Die Berücksichtigung eines höheren Freibetrags ist in jedem Fall ausgeschlossen. Der Arbeitnehmer ist bei einem Widerruf des Freibetragsbescheides verpflichtet, die entsprechende dem Arbeitgeber vorgelegte Mitteilung durch die neu ergangene auszutauschen.

1045

Auch bei mehreren Dienstverhältnissen wird nur ein Freibetragsbescheid bzw. eine Mitteilung für den Arbeitgeber ausgestellt. Ebenso wird gemäß § 63 Abs. 34 EStG 1988 nur ein gesonderter Freibetragsbescheid erstellt. Bei mehreren Arbeitgebern ist es dem Arbeitnehmer freigestellt, bei welchem Arbeitgeber er die Mitteilung vorlegt. Ein Wechsel während des Jahres ist nur bei Beendigung des entsprechenden Dienstverhältnisses möglich.

## 17.4 Freibetragsbescheid losgelöst von einem Veranlagungsverfahren (§ 63 Abs. 34 EStG 1988)

1046

Losgelöst vom Veranlagungsverfahren hat das Finanzamt<sup>A</sup> auf Antrag des Arbeitnehmers einen Freibetragsbescheid in folgenden Fällen zu erlassen:

- Es werden Werbungskosten in Höhe von mindestens 900 Euro glaubhaft gemacht und es ist für das betreffende Kalenderjahr entweder noch überhaupt kein Freibetragsbescheid oder noch kein Freibetragsbescheid mit berücksichtigten Werbungskosten ergangen.
- Im geltenden Freibetragsbescheid sind bereits Werbungskosten berücksichtigt, es werden aber weitere Werbungskosten in Höhe von mindestens 900 Euro glaubhaft gemacht.
- Es liegen Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 vor.

Liegt eine dieser Voraussetzungen vor, so können im Antrag auf Erlassung eines gesonderten Freibetragsbescheides nicht nur sämtliche Werbungskosten, sondern auch Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.

Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 können nur im Rahmen eines gesonderten Freibetragsbescheides und nicht im "allgemeinen" Freibetragsbescheid auf der Grundlage einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung (Rz 1039 f) berücksichtigt werden.

45. Rz 1125d bis 1125x samt Überschriften werden aufgrund des Start-Up-Förderungsgesetzes (BGBl. I Nr. 200/2023) neu eingefügt

## 19a START-UP-MITARBEITERBETEILIGUNG (§ 67a EStG 1988)

### 19a.1 Allgemeines (§ 67a Abs. 1 EStG 1988)

#### 1125d

Bei einer Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung gilt der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen Abgabe von Kapitalanteilen (Beteiligungen), abweichend von den allgemeinen Regeln des § 19 EStG 1988, nicht im Zeitpunkt der Abgabe der Anteile als zugeflossen, wenn die Voraussetzungen für Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen in § 67a Abs. 2 EStG 1988 (siehe Rz 1125e bis 1125k) erfüllt sind. Ein Zufluss des geldwerten Vorteils erfolgt erst dann, wenn es zur Veräußerung der Anteile kommt oder ein anderer Tatbestand des § 67a Abs. 3 EStG 1988 (siehe Rz 1125l bis 1125r) vorliegt. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Besteuerung sind in § 67a Abs. 4 EStG 1988 geregelt (siehe Rz 1125s bis 1125x). Unabhängig vom Zuflusszeitpunkt geht das wirtschaftliche Eigentum an der Beteiligung nach Maßgabe der allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze im Zeitpunkt der Ausgabe auf den Arbeitnehmer über. Die Voraussetzungen gemäß § 67a Abs. 2 EStG 1988 müssen stets im Zeitpunkt der Ausgabe bzw. Abgabe der Anteile an den Arbeitnehmer - also bei Übergang des wirtschaftlichen Eigentums - vorliegen. Dies gilt auch im Falle von so genannten „Vesting“-Modellen.

## 19a.2 Voraussetzungen (§ 67a Abs. 2 EStG 1988)

### 19a.2.1 Sachliche Begründung

1125e

Das Gruppenmerkmal (siehe Rz 75 und 76) ist für die Inanspruchnahme der Begünstigung nicht maßgeblich, dh die Anteile können auch einzelnen Arbeitnehmern gewährt werden, die keine Gruppe darstellen. Wird die Mitarbeiterbeteiligung nicht allen Mitarbeitern bzw. nicht im selben Ausmaß angeboten, muss die Unterscheidung jedoch betrieblich begründet und sachlich gerechtfertigt sein. Die sachlichen, betriebsbezogenen Kriterien haben sich an jenen für das Gruppenmerkmal in Rz 75 und 76 zu orientieren, wobei aber jedenfalls die besonderen Kompetenzen und Erfahrungen auch eines einzelnen Dienstnehmers als sachliches, betriebsbezogenes Kriterium anzusehen sind, selbst wenn weitere Personen mit demselben Tätigkeitbereich keine Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung erhalten.

### 19a.2.2 Unentgeltliche Abgabe

1125f

Bei Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen ist nur die unentgeltliche Abgabe der Anteile umfasst, nicht jedoch die verbilligte Abgabe über das Nominale hinaus. Dies vermeidet eine ansonsten notwendige Bewertung der Beteiligung im Zeitpunkt der Abgabe – wobei die Abgabe gegen Leistungen bis zum Nominale (etwa im Zuge einer Kapitalerhöhung) wie eine unentgeltliche Abgabe behandelt wird. Nachschussverpflichtungen schließen das Vorliegen einer unentgeltlichen Abgabe aus.

Die Abgabe muss entweder unmittelbar durch den Arbeitgeber, also die Gesellschaft selbst, oder einen ihrer Gesellschafter erfolgen. Die Abgabe vom Gesellschafter stellt einen unmittelbaren Vorteil aus dem Dienstverhältnis von dritter Seite dar (und beim Gesellschafter bleiben die Anschaffungskosten für seine Anteile durch die Abgabe unverändert hoch). Eine Zuwendung von Gesellschaftsanteilen von sonstiger dritter Seite ist nicht im Rahmen der Begünstigung möglich.

### 19a.2.3 Unternehmen des Arbeitgebers

#### 1125g

Das Unternehmen des Arbeitgebers darf im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 100 Arbeitnehmer beschäftigen. Die Umsatzerlöse dürfen nicht mehr als 40 Millionen Euro betragen haben. Für die Beurteilung der Merkmale ist auf die unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften abzustellen, wobei die Umsatzgrenze bei einem Rumpfwirtschaftsjahr zu aliquotieren ist.

Das Unternehmen des Arbeitgebers darf nicht in einen Konzernabschluss einbezogen werden. Außerdem dürfen die Anteile am Kapital oder der Stimmrechte am Unternehmen des Arbeitgebers nicht zu mehr als 25% von Unternehmen gehalten werden, die ihrerseits in einen Konzernabschluss einbezogen sind.

#### 1125h

Eine Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung liegt nur vor, wenn die Anteile innerhalb von zehn Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres der Gründung des Unternehmens abgegeben werden. Als Gründung ist entsprechend § 2 Z 1 Neugründungs-Förderungsgesetz die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur anzusehen (siehe NeuFöR 2008 Rz 61 ff.). Sofern ein Unternehmen aus mehreren Betrieben oder Teilbetrieben besteht, ist dabei auf die Gründung des ersten zum Unternehmen gehörenden Betriebes abzustellen.

#### 19a.2.4 Anteils-Obergrenze

#### 1125i

Die Begünstigung ist nicht anwendbar, wenn der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Abgabe der Anteile unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers von 10% oder mehr hält, oder vor der Abgabe der Anteile zu irgendeinem Zeitpunkt 10% oder mehr gehalten hat. Wird durch die Abgabe der Anteile erstmals eine Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers von mehr als 10% erreicht, liegt nur für die Anteile bis 10% eine begünstigte Start-Up Mitarbeiterbeteiligung vor. Da als Anteile im Sinne dieser Bestimmung auch Substanzgenussrechte gewährt werden können, wird das Beteiligungsausmaß nicht vom Nominalkapital berechnet, sondern vom rechnerischen Wert der Gesamtanteile der Gesellschaft (einschließlich Substanzgenussrechte).

## 19a.2.5 Vinkulierung

1125j

Eine Veräußerung oder Übertragung der Anteile durch den Arbeitnehmer darf (unter Lebenden) nur mit Zustimmung des Arbeitgebers möglich sein (umfassende Einschränkung der Verfügungsmacht - Vinkulierung). Für die steuerliche Begünstigung ist es ausreichend, dass die Vinkulierung bis zum tatsächlichen Zufluss besteht.

## 19a.2.6 Option zur Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung und Lohnkonto

1125k

Die Regelung kommt nur zur Anwendung, wenn der Arbeitnehmer dies ausdrücklich wünscht (Option des Arbeitnehmers zur Start-Up Mitarbeiterbeteiligung). Die Anwendung der Befreiungen nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b oder c EStG 1988 (siehe Rz 85 ff) ist in diesem Fall ausgeschlossen. Die schriftliche Erklärung des Arbeitnehmers sowie die gesamte Höhe der Beteiligung sind verpflichtend im Lohnkonto aufzunehmen. Erfolgt eine solche Aufnahme im Lohnkonto nicht, sind die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung nicht erfüllt. Weiters ist jede Gewährung einer Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung, der Zufluss gemäß § 67a Abs. 3 EStG 1988 sowie die Beendigung des Dienstverhältnisses ohne Zufluss gemäß § 67a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in das Lohnkonto einzutragen (§ 1 Abs. 1 Z 21 Lohnkontenverordnung 2006).

## 19a.3 Zuflusszeitpunkt (§ 67a Abs. 3 EStG 1988)

### 19a.3.1 Veräußerung der Anteile

1125l

Der geldwerte Vorteil gilt beim Arbeitnehmer als zugeflossen, soweit dieser seine Anteile veräußert. Das erfasst die Veräußerung an Dritte wie auch zB die Zurückveräußerung oder unentgeltliche Rückübertragung an den Arbeitgeber. Soweit die Rückübertragung unentgeltlich stattfindet, sind der Veräußerungserlös und damit der geldwerte Vorteil mit null zu bewerten, weshalb es in diesem Fall auch zu keiner Versteuerung kommt. Einlagenrückzahlungen gelten gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 als Veräußerung der Beteiligung (siehe EStR 2000 Rz 2587).

### 19a.3.2 Beendigung des Dienstverhältnisses

#### 1125m

Grundsätzlich führt die Beendigung des Dienstverhältnisses in diesem Zeitpunkt zu einer Besteuerung des geldwerten Vorteils. Auch das Ende der steuerlichen Arbeitnehmereigenschaft ist als Beendigung des Dienstverhältnisses anzusehen. Wenn also ein bisheriger Arbeitnehmer beispielsweise Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung von zumindest 25% an der Gesellschaft wird und daher im steuerlichen Sinne nicht mehr als Arbeitnehmer gilt, liegt eine Beendigung des Dienstverhältnisses und demnach ein Zuflussstatbestand vor.

#### 1125n

Von einem Zufluss bei Beendigung des Dienstverhältnisses kann abgesehen werden, wenn die Beteiligung am Unternehmen so ausgestaltet ist, dass kein Stimmrecht und kein Recht auf Anfechtung oder Nichtigkeitserklärung von Gesellschafterbeschlüssen vorgesehen sind, und die beteiligten Arbeitnehmer entweder im Firmenbuch eingetragen oder in einem Anteilsbuch oder einem vergleichbaren Verzeichnis erfasst werden. Dies ist insbesondere bei Anteilen gemäß § 9 Flexible Kapitalgesellschafts Gesetz (FlexKapGG) der Fall.

Um bei Vorliegen dieser Anteile einen Zufluss im Zeitpunkt der Beendigung zu verhindern, muss der Arbeitgeber bei Beendigung des Dienstverhältnisses dies im Lohnzettel angeben. Der Zufluss erfolgt dann erst, sobald einer der weiteren Zuflussstatbestände verwirklicht wird. Bei Veräußerung der Anteile (Rz 1125l) oder der Aufhebung der Vinkulierung (Rz 1125p) nach Beendigung des Dienstverhältnisses, ist der Arbeitgeber verpflichtet, den Zufluss dem Finanzamt Österreich mitzuteilen. In diesem Fall haftet der Arbeitgeber auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses für die Entrichtung der Steuer. Durch die Angabe der Gesellschafter im Anteilsbuch (§ 9 Abs. 7 FlexKapGG) in Verbindung mit der Vinkulierung ist sichergestellt, dass der Arbeitgeber die für die Versteuerung notwendigen Informationen erhält und eine korrekte Entrichtung sicherstellen kann (zB durch vertragliche Regelungen mit dem Arbeitnehmer).

#### 1125o

Da eine Umwandlung von Unternehmenswert-Anteilen in Geschäftsanteile gemäß § 9 Abs. 9 FlexKapGG keine steuerpflichtige Realisierung darstellt, führt

ein solche Umwandlung – auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses – zu keinem Zufluss des geldwerten Vorteils. Der Zufluss erfolgt daher auch in diesen Fällen erst, wenn einer der weiteren Tatbestände des § 67a Abs. 3 EStG 1988 verwirklicht wird.

Alternativ kann auch bei Vorliegen von Unternehmenswert-Anteilen die sofortige Versteuerung bei Beendigung des Dienstverhältnisses durch den Arbeitgeber vorgenommen werden.

### 19a.3.3 Aufhebung der Vinkulierung, Liquidation und Tod

#### 1125p

In jenen Fällen, in denen die Vinkulierung aufgehoben wird – etwa durch gerichtliche Ersetzung der Zustimmung – aber keine Veräußerung im selben Kalenderjahr stattfindet, liegt ebenfalls ein Zufluss der Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung vor. Dasselbe gilt bei Aufhebung der Vinkulierung, um bloß unentgeltliche Übertragungen zu ermöglichen. Wird die Vinkulierung im Zuge der Beendigung des Dienstverhältnisses aufgehoben, sind Rz 1125m bis 1125o anzuwenden. Kommt hingegen die Zuflussverschiebung entsprechend Rz 1125n zur Anwendung und erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt eine Aufhebung der Vinkulierung, erfolgt der Zufluss durch Aufhebung der Vinkulierung; dies gilt auch, wenn diese noch im selben Jahr erfolgt.

Ebenso zu einem Zufluss der Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung kommt es bei Tod des Arbeitnehmers oder bei Liquidation des Arbeitgebers.

### 19a.3.4 Wegzug

#### 1125q

Sowohl der geldwerte Vorteil bei Gewährung als auch allfällige Wertsteigerungen einer Start-Up Mitarbeiterbeteiligungen gelten als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gemäß Art. 15 OECD-MA, solange der Arbeitnehmer nicht frei über die Beteiligung verfügen kann (siehe OECD-Musterkommentar zu Artikel 15, Rz 12.2.). Aufgrund des Kausalitätsprinzips sind die Einkünfte in jenem Staat zu besteuern, in dem der Arbeitnehmer die der Vergütung zugrundeliegende Tätigkeit ab Gewährung ausübt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer im Zeitpunkt des Zuflusses noch in diesem Staat tätig ist.

Wird der Arbeitnehmer zwischen Gewährung der Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung und freier Verfügbarkeit über die Beteiligung in

verschiedenen Staaten tätig, sind die Einkünfte nach den in diesem Zeitraum geleisteten Arbeitstagen aufzuteilen. Folglich führt alleine der Wegzug des Arbeitnehmers oder die Verlegung des Arbeitsorts ins Ausland dem Grunde nach zu keiner Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts.

1125r

Um die Erhebung der Steuer in jenen Fällen sicherzustellen, in denen der Arbeitgeber ins Ausland verzieht, kommt es zu einem Zufluss, wenn der Arbeitgeber seine ertragsteuerlichen Pflichten nicht mehr wahrnimmt (§ 76 bis § 79 EStG 1988, § 84 und § 87 EStG 1988). Kein Zufluss findet hingegen statt, wenn den Verpflichtungen weiterhin freiwillig nachgekommen wird (Lohnsteuerabzug durch den ausländischen Arbeitgeber, etc.). Sobald der Arbeitnehmer frei über die Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung verfügen kann, weil die Vinkulierung aufgehoben wird, liegt jedoch ein Zufluss vor (Rz 1125p).

## 19a.4 Besteuerung (§ 67a Abs. 4 EStG 1988)

### 19a.4.1 Bemessungsgrundlage und Steuersatz

1125s

Bei Veräußerung der Beteiligung ist der Veräußerungserlös als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Sofern in den Folgejahren der Veräußerung eine Anpassung des Veräußerungserlöses erfolgt (zB im Rahmen einer „earn-out“-Klausel), ist diese Anpassung als rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen.

Wenn ein anderer Zuflusstatbestand verwirklicht wird, ist auf den gemeinen Wert der Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung im Zuflusszeitpunkt abzustellen, der in weiterer Folge die steuerlichen Anschaffungskosten darstellt. Zahlungen, die bis zur Höhe des Nennwerts der Anteile geleistet wurden, sind vom geldwerten Vorteil abzuziehen. Die weitere Besteuerung der Beteiligung erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen des § 27 EStG 1988.

1125t

Der geldwerte Vorteil aus der Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung stellt einen sonstigen Bezug dar. Dabei ist für 75% der Bemessungsgrundlage ein fester Steuersatz von 27,5% anzuwenden (dies bildet die seit der Abgabe der Anteile eingetretene „Wertsteigerungskomponente“ ab). Die verbleibenden 25% des geldwerten Vorteils sind als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 mit

dem Tarif zu versteuern. Sind die Behaltefristen (siehe Rz 1125u) nicht erfüllt und ist der feste Satz daher nicht anwendbar, ist der gesamte geldwerte Vorteil als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 mit dem Tarif zu versteuern.

1125u

Die Anwendung des festen Satzes ist nur möglich, wenn das Dienstverhältnis zumindest zwei Jahre andauert hat und seit der erstmaligen Abgabe von Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen an den jeweiligen Arbeitnehmer drei Jahre vergangen sind. Die Frist läuft vom Zeitpunkt der erstmaligen Abgabe einer Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung, sodass auch in Fällen, in denen Anteile sukzessive zugewendet werden, eine einheitliche steuerliche Behandlung der gesamten Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung stattfindet. In derartigen Fällen genügt es für alle Anteile, wenn die Frist hinsichtlich der ersten gewährten Tranche erfüllt ist.

Wird der Zufluss durch die Beendigung des Dienstverhältnisses verursacht, ist nur auf das zwei Jahre andauernde Dienstverhältnis abzustellen, der Zeitpunkt der erstmaligen Abgabe ist diesfalls nicht relevant.

Bei Tod des Arbeitnehmers kommt jedenfalls der feste Satz zur Anwendung, auch wenn die dreijährige Behaltefrist nicht erfüllt wird und das Dienstverhältnis nicht mindestens zwei Jahre gedauert hat.

#### 19a.4.2 Veranlagung

1125v

Ist kein Lohnsteuerabzug vorzunehmen, weil der geldwerte Vorteil erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses zufließt (siehe Rz 1125n), hat die Besteuerung im Rahmen der (Arbeitnehmer)Veranlagung zu erfolgen, indem der Arbeitnehmer den geldwerten Vorteil zu erklären hat (Beilage L 1i). Das ist der Fall, wenn der ehemalige Arbeitnehmer die Anteile veräußert oder ein anderer Zuflusstatbestand nach Beendigung des Dienstverhältnisses verwirklicht wird. Erfolgt die Besteuerung nicht im Wege des Lohnsteuerabzuges, liegt im Jahr des Zuflusses der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 vor (siehe Rz 909).

### 19a.4.3 Gewinnausschüttungen

1125w

Gewinnausschüttungen stellen beim Arbeitnehmer Einkünfte aus Kapitalvermögen dar und unterliegen entsprechend §§ 93 ff EStG 1988 (siehe EStR Rz 7701 ff) dem Kapitalertragsteuerabzug. Gewinnausschüttungen gelten jedoch als lohnsteuerpflichtige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 10 EStG 1988, soweit sie den Anspruch übersteigen, der sich aus dem quotenmäßigen Anteil am Kapital ergeben würde (alineare Gewinnausschüttungen). Sofern alineare Gewinnausschüttungen nachweislich aufgrund anderer wirtschaftlicher Gründe (zB umgründungssteuerliche Begleitmaßnahmen) erfolgen, ist dies jedoch unschädlich.

### 19a.4.4 Sozialversicherung

1125x

Die sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung gemäß § 50a ASVG kann – insbesondere in Fällen der Beendigung des Dienstverhältnisses – von den steuerrechtlichen Regelungen abweichen. Sozialversicherungsrechtlich findet mit Beendigung des Dienstverhältnisses jedenfalls immer ein Zufluss statt, dessen Bewertung speziell normiert wird.

Die SV-Beiträge für eine Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung nach § 50a ASVG sind immer vom laufenden Arbeitslohn abzuziehen, unabhängig davon, ob ein Zufluss für die Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung erfolgt ist oder die Versteuerung erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt. Es hat keine Aufteilung der SV-Beiträge auf die laufend und die festversteuerten Bezüge nach § 67a EStG 1988 zu erfolgen.

46. Rz 1133 zu Schmutzzulagen wird in Bezug auf den üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand ergänzt

### 20.3.2 Schmutzzulagen

1133

Unter Schmutzzulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine

Verschmutzung (Verunreinigung) des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken (zB Arbeiten mit Teer, Arbeiten im Zusammenhang mit Tierkörperbeseitigung, Kesselreinigung, Verstaubung, Verschlammung, Arbeiten am Schlachthof).

Darunter sind nach der Verkehrsauffassung nur solche Umstände zu verstehen, die von außen einwirken. Nur dieses Verständnis entspricht auch dem Zweck der Bestimmung, die bestimmte Arten von Tätigkeiten begünstigen will. "Verschmutzung" durch Schweißabsonderung kann darunter nicht verstanden werden, zumal das Ausmaß der Schweißabsonderung wesentlich von der physischen Kondition des Arbeitnehmers und weniger von der Art der Tätigkeit abhängt (VwGH 10.5.1994, 91/14/0057).

Findet die eigentliche Tätigkeit unter verschmutzenden Bedingungen im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 statt, haben Hilfstätigkeiten ebenso wie zB Arbeitspausen bei der Überprüfung der Ausschließlichkeit oder des Überwiegens der Tätigkeit außer Betracht zu bleiben. Dies gilt auch für mit den qualifizierten Tätigkeiten in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Hilfstätigkeiten, wie die notwendigen Fahrten zu bzw. zwischen verschiedenen Tätigkeitsorten, an denen die verschmutzende Tätigkeit ausgeübt wird (VwGH 22.4.1998, 97/13/0163, betr. mobilen Reinigungsdienst für Toiletten).

Bei der Prüfung der Frage, ob die Tatbestandsvoraussetzung des § 68 Abs. 5 EStG 1988 für die Gewährung einer Schmutzzulage gegeben ist, kommt es in Fällen, in denen die Kollektivvertragspartner die Gewährung der Schmutzzulage davon abhängig gemacht haben, dass Arbeiten geleistet werden, die ihrer Auffassung nach üblicherweise (typischerweise) eine außerordentliche Verschmutzung des Arbeitnehmers verursachen, zunächst darauf an, ob diese Einschätzung der Kollektivvertragspartner richtig ist und die Arbeiten tatsächlich üblicherweise (typischerweise) zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß bewirken (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0025).

Ein Zusammenhang zwischen einer Schmutzzulage und der zwangsläufigen Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß kann nur dann bejaht werden, wenn diese Zulage den tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand, der dem Arbeitnehmer durch die (Beseitigung der) Verschmutzung üblicherweise erwächst, abgilt. Um die Angemessenheit der Schmutzzulage beurteilen zu können, ist daher zunächst festzustellen, welche Kosten durch die Verschmutzung üblicherweise anfallen und durch den Zuschlag abgegolten werden sollen. Erst auf Basis festgestellter üblicher Kosten kann auf das angemessene Ausmaß einer Schmutzzulage geschlossen werden.

Hierzu sind die Kosten für die Reinigung der Arbeitskleidung, der Sachmehraufwand für Körperpflege und der Zeitmehraufwand für die Reinigung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung, sofern diese nicht durch den Arbeitgeber getragen werden, zu ermitteln. Es bestehen keine Bedenken, wenn im Rahmen der Schätzung des Sach- und Zeitmehraufwands folgende Beträge, die auf Erfahrungswerten basieren bzw. aus Kollektivverträgen und Werten der Statistik Austria abgeleitet sind, monatlich angesetzt werden:

Sachmehraufwand für die Reinigung der Arbeitskleidung durch den Arbeitnehmer (sämtliche Kosten für die Reinigung zu Hause)	5 Euro
Sachmehraufwand für Körperpflege (Seife, Duschgel, Shampoo, etc.)	15 Euro
Zeitmehraufwand für die Reinigung der Kleidung	40 Euro
Zeitmehraufwand für die Reinigung des Körpers	40 Euro

Von einer erheblichen Abweichung der Schmutzzulage zum angemessenen Ausmaß wird im Regelfall dann auszugehen sein, wenn die Zulage das angemessene Ausmaß (den tatsächlichen üblichen Sach- und Zeit(mehr)aufwand) um 25% übersteigt.

Werden Kosten teilweise vom Arbeitgeber getragen, dürfen diese im Rahmen der Schätzung nicht mehr berücksichtigt werden.

*Beispiel 1:*

*Der Arbeitgeber zahlt eine Schmutzzulage in Höhe von 150 Euro. Die materiellen Voraussetzungen für die steuerfreie Gewährung einer Schmutzzulage sind erfüllt. Die (Arbeits-)Kleidung wird auf Kosten des Arbeitgebers gereinigt. Der Arbeitnehmer wäscht sich seine erhebliche Verschmutzung zu Hause ab.*

*Als angemessene Kosten zur Beseitigung der zwangsläufigen erheblichen Verschmutzung des Arbeitnehmers können im Rahmen der Schätzung 55 Euro (Sachmehraufwand für Körperpflege in Höhe von 15 Euro zzgl. Zeitmehraufwand für die Reinigung des Körpers in Höhe von 40 Euro) angesetzt werden.*

*Da die Abweichung zum angemessenen Ausmaß einer steuerfreien Schmutzzulage erheblich ist, können nur 55 Euro steuerfrei berücksichtigt werden. Der Rest in Höhe von 95 Euro ist steuerpflichtig.*

*Beispiel 2:*

*Der Arbeitgeber zahlt eine Schmutzzulage in Höhe von 50 Euro. Die materiellen Voraussetzungen für die steuerfreie Gewährung einer Schmutzzulage sind erfüllt. Der Arbeitnehmer duscht sich auf Kosten des Arbeitgebers in der Arbeitszeit. Der Arbeitnehmer wäscht seine erheblich verschmutzte Arbeitskleidung zu Hause in der Waschmaschine.*

*Als angemessene Kosten zur Beseitigung der zwangsläufigen erheblichen Verschmutzung der Kleidung des Arbeitnehmers können im Rahmen der Schätzung 45 Euro (Sachmehraufwand für die Reinigung der Arbeitskleidung in Höhe von 5 Euro zzgl. Zeitmehraufwand für die Reinigung der Kleidung in Höhe von 40 Euro) angesetzt werden.*

*Da die Abweichung zum angemessenen Ausmaß einer Schmutzzulage nicht erheblich ist, kann die Schmutzzulage – bei Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen - zur Gänze steuerfrei gewährt werden.*

Zu berücksichtigen sind nur jene Kosten, die für den Arbeitnehmer auch einen Mehraufwand darstellen, nicht hingegen der Grundaufwand. Ein Grundaufwand kann nur dann berücksichtigt werden, wenn dieser ausschließlich durch die zwangsläufig erheblich verschmutzende Tätigkeit begründet wird.

Alternativ zu den vorgenannten Beträgen können bei entsprechendem Nachweis davon abweichende Kosten angesetzt werden (zB der Arbeitnehmer weist seine Kosten für eine Fremdreinigung oder seine tatsächlichen Mehrkosten für Hygieneartikel nach).

Ein pauschaler Betrag kommt dabei dem Gedanken einer Abgeltung der Verschmutzung näher als ein prozentueller Betrag vom Gehalt, ist doch davon auszugehen, dass üblicherweise der Verschmutzungsgrad eines Arbeitnehmers nicht linear mit dem Gehalt steigt (vgl. VwGH 30.06.2021, Ra 2020/15/0123).

47. Rz 1178 wird betreffend DBA klarstellend ergänzt

## 22 BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGE ARBEITNEHMER (§ 70 EStG 1988)

### 22.1 Allgemeines

1178

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer unterliegen dann der beschränkten Lohnsteuerpflicht, wenn sie Einkünfte im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 beziehen und der Arbeitgeber eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 unterhält. Die beschränkte Lohnsteuerpflicht entfällt in den Fällen des § 70 Abs. 4 EStG 1988; ob Arbeitsleistungen von bloß vorübergehender Dauer vorliegen, richtet sich nach

den Kriterien des § 69 Abs. 1 EStG 1988. Arbeitnehmer mit Staatsangehörigkeit eines EU-/EWR-Staates oder eines Staates, mit dem Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, in dem ein dem Artikel 24 Abs. 1 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Diskriminierungsverbot enthalten ist, können gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 auf Antrag unter bestimmten Voraussetzungen die unbeschränkte Steuerpflicht in Anspruch nehmen (siehe Rz 7 ff).

## 48. Rz 1185 und 1185a werden aufgrund der Änderung der Lohnkontenverordnung (BGBl. II Nr. 64/2024) aktualisiert

1185

Folgende Unterlagen sind im Original beim Lohnkonto aufzubewahren:

- Erklärung zur Berücksichtigung des Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrages/Familienbonus Plus bzw. des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages oder behinderungsbedingter Freibeträge für außergewöhnliche Belastungen (§ 35 Abs. 1 dritter Teilstrich, § 129 EStG 1988, Formular E 30) sowie die Meldung über deren Wegfall oder Änderungen (Formular E 31)
- Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, Formular L 34 EDV oder L 33)
- Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 64 EStG 1988)
- Freiwillige Abfertigung (alt) - Bestätigung über Vordienstzeiten (§ 67 Abs. 6 EStG 1988)
- Mitarbeiterbeteiligung – Vorlage des Depotauszuges (Rz 90)
- Anzahl der geleisteten Überstunden (Rz 1161 iVm § 26 Arbeitszeitgesetz)
- Erklärung zur Berücksichtigung eines steuerfreien Zuschusses für Kinderbetreuungskosten (§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988, Formular L 35, Rz 77g) sowie belegmäßiger Nachweis über die Kosten der Kinderbetreuung
- Durchschrift der Bestätigung des Arbeitgebers zur Geltendmachung von Werbungskostenpauschbeträgen aufgrund der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001 (Rz 416)

- Nachweis über den Familienbeihilfenbezug bzw. die Unterhaltszahlung bei Berücksichtigung eines Familienbonus Plus
- Belegmäßiger Nachweis über die Höhe der Kosten des Öffi-Tickets, zB eine Rechnung oder Kopie der Fahrkarte (§ 26 Z 5 lit. b EStG 1988, Rz 750h)
- Bei Kostenersätzen für das Aufladen eines arbeitgebereigenen Elektroautos gemäß § 4c Abs. 1 Z 2 lit. b der Sachbezugswerteverordnung ein Nachweis über die Lademenge in Kilowattstunden (Rz 207e).
- Bei pauschalen Kostenersätzen für das Aufladen eines arbeitgebereigenen Elektroautos gemäß § 8 Abs. 9 Z 2 der Sachbezugswerteverordnung ein Nachweis, dass beim Aufladen durch den Arbeitnehmer an einer nicht öffentlichen Ladestation die Zuordnung der Lademenge zu diesem Kraftfahrzeug (§ 4 Abs. 1 Z 3) nicht sichergestellt werden kann ~~die vom Arbeitnehmer verwendete Ladeeinrichtung nicht in der Lage ist, die Lademenge diesem Kraftfahrzeug zuzuordnen~~ (Rz 207b, Rz 207h).
- Bei Kostenersätzen für die Anschaffung einer Ladeeinrichtung gemäß § 4c Abs. 1 Z 3 der Sachbezugswerteverordnung, ein Nachweis über die Kosten der Ladeeinrichtung (Rz 207i, 207j).
- Ein Nachweis der Gewährung des Gehaltsvorschusses oder Arbeitgeberdarlehens sowie des maßgeblichen Referenzzinssatzes gemäß § 5 Abs. 3 Z 1 der Sachbezugswerteverordnung für die gesamte Laufzeit des Darlehens (§ 5 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung).
- Die Erklärung des Arbeitnehmers der Option zur Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung (§ 67a Abs. 2 Z 6 EStG 1988).

Die Aufbewahrung dieser Unterlagen kann entweder in Papierform oder durch Erfassung auf Datenträgern erfolgen, sofern die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist (§ 132 Abs. 2 BAO). Die urschriftgetreue Wiedergabe kann bspw. durch Erfassung auf einer optischen Speicherplatte, durch Mikroverfilmung oder durch Einscannen sichergestellt werden. Außerdem können diese Unterlagen an anderer Stelle (zB bei den Personalakten) körperlich oder auf Datenträgern abgelegt werden, sofern das jeweilige Lohnkonto einen eindeutigen Hinweis auf die Art der Unterlage und den Ablageort enthält.

Bei einem Arbeitgeberwechsel ist die Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 64 EStG 1988), die sich beim laufenden Lohnsteuerabzug auswirken kann, dem Arbeitnehmer auszuhändigen, damit sie dieser dem neuen Arbeitgeber vorlegen kann.

1185a

Die steuerfreien Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind am Lohnkonto gemeinsam mit den Reisekostenersätzen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu erfassen und in einer Summe am Lohnzettel auszuweisen.

Für Arbeitnehmer, die ausschließlich steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 erhalten, kann die Führung eines Lohnkontos entfallen, sofern die erforderlichen Daten aus anderen Aufzeichnungen hervorgehen.

#### 49. Rz 1221c wird aufgrund des AbgÄG 2024 betreffend Lohnzettel mit abweichendem Übermittlungstichtag neu eingefügt

1221c

Durch die Zuordnung gewisser Zahlungen gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 – wie zB der Nachzahlung von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird – zum Anspruchs- statt zum Zuflusszeitpunkt, werden Lohnzettel erstellt, die sich auf länger zurückliegende Kalenderjahre auswirken (Rz 631d). Um sicherzustellen, dass die Steuerberechnung des Anspruchsjahres zeitnah korrigiert werden kann, sind derartige Zahlungen bzw. Rückzahlungen betreffende Lohnzettel bis zum Ende jenes Kalendermonats zu übermitteln, das dem Quartal der Zahlung oder Rückzahlung folgt (§ 84 Abs. 1 Z 4 EStG 1988). Der abweichende Übermittlungstichtag gilt für Zahlungen und Rückzahlungen, die ab 1. Jänner 2024 geleistet werden, wobei die erstmalige Übermittlung bis spätestens 31. Oktober 2024 zu erfolgen hat (§ 124b Z 461 EStG 1988).

#### 50. Rz 1224 wird hinsichtlich der im Lohnzettel zu erfassenden Adresse des Arbeitnehmers klarstellend ergänzt

### 31.2 Inhalt des Lohnzettels

1224

Für Lohnzahlungszeiträume ab 1. Jänner 2019 besteht der Lohnzettel nur aus einem lohnsteuerrechtlichen Teil (Formular L 16). Der Lohnzettel ist entsprechend dem amtlichen Formular auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto (§ 76 EStG 1988) auszustellen.

Auf dem Lohnzettel sind insbesondere

- die Versicherungsnummer des Arbeitnehmers und
- die Versicherungsnummer des (Ehe)Partners des Arbeitnehmers, falls der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt wurde,
- die Anzahl der Kinder, falls der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde,
- die Anzahl, der Name, die Versicherungsnummer, das Geburtsdatum und der Wohnsitzstaat aller Kinder, für die ein Familienbonus Plus berücksichtigt wurde, sowie die Monate und die Höhe des berücksichtigten Familienbonus Plus,
- die Versicherungsnummer des Ehepartners oder eingetragenen Partners des Arbeitnehmers, falls der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag berücksichtigt wurde,

anzuführen. Wurde eine Versicherungsnummer nicht vergeben, ist jeweils das Geburtsdatum an Stelle der Versicherungsnummer anzuführen. Weiters ist die Steuernummer des Arbeitgebers auszuweisen.

Im Lohnzettel ist die tatsächliche (gegebenenfalls ausländische) Wohnsitzadresse des Arbeitnehmers anzugeben, nicht jedoch die Adresse des Arbeitgebers oder der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Schlafstelle (siehe Rz 3).

51. Rz 1233c samt Überschrift wird aufgrund des AbgÄG 2024 betreffend Lohnzettel als rückwirkendes Ereignis geändert

31.10 Lohnzettelausstellung als rückwirkendes Ereignis ~~bei Lohnsteuerprüfung gemäß~~ (§ 84 Abs. 3 EStG 1988)

1233c

Nachträglich übermittelte oder berichtigte Lohnzettel sowie ~~im Falle~~in Folge einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) erstellte Lohnzettel stellen ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar. ~~durch das Finanzamt des Arbeitgebers~~

~~gemäß § 81 EStG 1988 kann es zur Erstellung eines Lohnzettels kommen. Ein solcher stellt stets ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar.~~

## 52. Rz 1241e wird klarstellend ergänzt und in Rz 1241m wird der Betrag für 2025 ergänzt (PrAG 2025)

### 1241e

Da auf Grund des § 102 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger der § 41 EStG 1988 nicht anwendbar ist, kommt es bei Vorliegen von ausschließlich lohnsteuerpflichtigen Einkünften von einem Arbeitgeber nicht zu einer Pflichtveranlagung. Bezieht ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer zumindest zeitweise gleichzeitig von mehreren Arbeitgebern lohnsteuerpflichtige Einkünfte mit gesondertem Lohnsteuerabzug (auch Bezüge gemäß § 69 EStG 1988 wie zB Krankengeld), kommt es ab der Veranlagung für das Jahr 2020 zu einer Pflichtveranlagung. Dies gilt auch für jene Fälle, in denen neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften noch andere veranlagungspflichtige Einkünfte bezogen wurden, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt. Die Einschleifregelung des Veranlagungsfreibetrages (§ 39 Abs. 5 ~~41 Abs. 3 letzter Satz~~ EStG 1988) ist dabei anzuwenden. Werden neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften andere Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 erzielt, hat eine (Pflicht-)Veranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zu erfolgen. § 41 Abs. 3 EStG 1988 ist dabei sinngemäß anzuwenden.

### 1241m

Im Falle einer Antragsveranlagung ist § 102 Abs. 3 EStG 1988 anzuwenden, dh. vor Berechnung der Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 wird dem Einkommen ein Betrag hinzugerechnet.

Der jährliche Hinzurechnungsbetrag beträgt:

bis 2022	9.000 Euro
2023	9.567 Euro
2024	10.486 Euro
2025	10.888 Euro

53. Rz 1242 und 1243 samt Überschriften werden aufgrund des Kinderzuschlags zum Kinderabsetzbetrag neu eingefügt (PrAG 2025)

## 35 KINDERZUSCHLAG ZUM KINDERABSETZBETRAG (§ 104 EStG 1988)

1242

Anspruch auf den Kinderzuschlag haben Personen, denen ein Kinderabsetzbetrag für ein Kind gewährt wird, das noch nicht 18 Jahre alt ist. Da der Kinderabsetzbetrag mit der Familienbeihilfe ausbezahlt wird, steht der Zuschlag der Person zu, der die Familienbeihilfe für das Kind ausbezahlt wird. Es ist kein Antrag erforderlich.

Der Zuschlag ist an den Alleinverdienerabsetzbetrag oder Alleinerzieherabsetzbetrag geknüpft und steht dann zu, wenn die/der Alleinverdienende bzw. Alleinerziehende betriebliche Einkünfte und/oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt und den Einkünftehöchstbetrag (Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Einkünfte unter Einbeziehung eines allfälligen 13. und 14. Monatsgehaltes) nicht überschreitet (Rz 1243).

Alleinerziehende sind auch Familienbeihilfenbezieher, sodass sie stets selbst Anspruch auf den Kinderzuschlag haben. Bei Alleinverdienenden kann der (Ehe)Partner die Familienbeihilfe beziehen, sodass in derartigen Fällen der Alleinverdienende den Anspruch des (Ehe)Partners auf den Kinderzuschlag vermittelt.

Der Kinderzuschlag steht jeweils für einen Zeitraum von zwölf Monaten, nämlich von Juli bis Juni des Folgejahres zu (Anspruchszeitraum), wenn sich aus einer rechtskräftigen Einkommensteuerveranlagung des vorhergehenden Kalenderjahrs ergibt, dass die Voraussetzungen vorliegen (Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag und Nichtüberschreiten des Einkünftehöchstbetrages).

Liegt bis Ende Juni des aktuellen Jahres ein anspruchsbegründender rechtskräftiger Einkommensteuerbescheid für das Vorjahr vor, wird der Zuschlag für die Monate Juli bis Juni des Folgejahres monatlich mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag ausbezahlt. Liegt ein

rechtskräftiger Einkommensteuerbescheid für das Vorjahr erst nach Juni vor, erfolgt für die unberücksichtigten Monate des Anspruchszeitraumes eine Nachzahlung. Dies gilt auch, wenn ein rechtskräftiger Bescheid erst nach Ablauf des Anspruchszeitraumes vorliegt.

Ein zu Unrecht gewährter Kinderzuschlag wird in Anwendung des § 26 FLAG zurückgefordert. Liegen die Voraussetzungen erst in einem Folgebescheid vor (zB nach einer Beschwerde), wird der Kinderzuschlag nachträglich ausbezahlt.

1243

Höhe des Kinderzuschlags zum Kinderabsetzbetrag und Einkünftehöchstbetrag:

Jahr	Höhe des monatlichen Kinderzuschlags	Einkünftehöchstbetrag
2025	60 Euro	25.725 Euro (Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2024)

54. Rz 1403a (samt Überschriften) bis 1403d werden zur Mitarbeiterprämie neu eingefügt (BGBl. I Nr. 200/2023)

41a Mitarbeiterprämie (§ 124b Z 447 EStG 1988)

1403a

Gewährt der Arbeitgeber im Kalenderjahr 2024 aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 5 oder 6 EStG 1988 seinen Arbeitnehmern als Zulage oder Bonuszahlung eine Mitarbeiterprämie, ist diese bis zu 3.000 Euro pro Arbeitnehmer steuerfrei.

Die Mitarbeiterprämie muss im vollen Umfang aufgrund einer kollektivvertraglichen oder betrieblichen Vereinbarung, die aufgrund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigung abgeschlossen worden ist, ausbezahlt werden. Bei Fehlen eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf Arbeitgeberseite, kann die Zahlung auch aufgrund einer Betriebsvereinbarung erfolgen.

Kann keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil im Betrieb kein Betriebsrat gebildet ist, kann die Zahlung aufgrund einer entsprechenden

kollektivvertraglichen Ermächtigung und einer vertraglichen Vereinbarung des Arbeitgebers für alle Arbeitnehmer erfolgen, in welcher sich der Arbeitgeber gegenüber allen seinen Mitarbeitern zur Zahlung verpflichtet. Es ist nicht notwendig Einzelvereinbarungen mit allen Arbeitnehmern abzuschließen, jedoch zulässig. Der nachweisliche Verzicht einzelner Arbeitnehmer ist unschädlich, wenn eine Vereinbarung für alle Arbeitnehmer vorliegt, wonach die Mitarbeiterprämie allen Arbeitnehmern zusteht.

Liegt ein kollektivvertragsfähiger Vertragspartner auf Arbeitgeberseite vor (vgl. § 4 Abs. 1 ArbVG) und existiert dennoch kein Kollektivvertrag, kann keine steuerfreie Mitarbeiterprämie ausbezahlt werden.

Wird in einem Kollektivvertrag für 2024 die Bezeichnung Teuerungsprämie statt Mitarbeiterprämie verwendet, ist dies - bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen - für die Steuerbefreiung nicht schädlich.

Ist im Kollektivvertrag des Beschäftigterbetriebes eine Mitarbeiterprämie vereinbart, kann diese auch im Falle der Arbeitskräfteüberlassung steuerfrei gewährt werden und zwar auch dann, wenn im Kollektivvertrag des Überlasserbetriebes keine Mitarbeiterprämie vorgesehen ist.

1403b

Die Mitarbeiterprämie muss eine zusätzliche Zahlung sein, dh eine Zahlung, die üblicherweise bisher nicht gewährt worden ist.

Als zusätzliche Zahlung gilt auch eine befristete Mitarbeiterprämie, die anstelle einer Lohnerhöhung aufgrund einer nach dieser Regelung maßgeblichen lohngestaltenden Vorschrift gewährt wird. Demnach sind Mitarbeiterprämien, auch dann steuerfrei, wenn diese eine für 2024 vereinbarte niedrigere Lohnerhöhung ersetzen, auch wenn die Prämien für die Berechnung der zukünftigen kollektivvertraglichen Mindestgehälter herangezogen wird. Wird zB für das Kalenderjahr 2024 kollektivvertraglich vorgesehen, dass als Interessensausgleich für eine geringere Erhöhung der Ist-Monatslöhne eine Mitarbeiterprämie gezahlt wird, dann ist dies – wenn es sich dabei nicht um bereits bezahlte Löhne handelt – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nicht schädlich für die Steuerbefreiung.

Zahlungen aufgrund von Leistungsvereinbarungen, regelmäßig wiederkehrende Bonuszahlungen oder außerordentliche Gehaltserhöhungen, können hingegen nicht als Mitarbeiterprämie steuerfrei behandelt werden, da es sich dabei nicht um zusätzliche Zahlungen handelt. Wird eine Gewinnbeteiligung gemäß § 3 Abs. 1 Z 35 EStG 1988 oder eine andere Prämie reduziert und stattdessen eine

Mitarbeiterprämie gewährt, handelt es sich auch nicht um eine zusätzliche Zahlung.

Im Kalenderjahr 2020 und für 2021 gewährte steuerfreie Corona-Prämien sowie 2022 und 2023 gewährte steuerfreie Teuerungsprämien stellen keine Zahlungen dar, die bisher üblicherweise gewährt wurden.

1403c

Die Auszahlung der Mitarbeiterprämie kann einmalig oder in mehreren Teilbeträgen bzw. monatlich gemeinsam mit den laufenden Bezügen erfolgen. Im Anwendungsbereich des § 77 Abs. 5 EStG 1988 ist bis 15.2.2025 eine Auszahlung steuerfrei möglich. Die Zahlungen erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 und werden nicht auf das Jahressechstel angerechnet.

Das Ausmaß der Arbeitszeit (Vollzeit, Teilzeit, geringfügig) hat auf die maximale Höhe der Steuerbefreiung keine Auswirkung. Die Mitarbeiterprämie ist allen Arbeitnehmern (zB zu einem bestimmten Stichtag) zu gewähren, da eine Gruppenbildung gesetzlich nicht vorgesehen ist. Eine sachliche Differenzierung hinsichtlich der Höhe der Prämie ist jedoch zulässig (zB nach dem Beschäftigungsausmaß, unterjährigem Ein-/Austritt). Der Anspruch an die sachliche Differenzierung ist dabei stets der gleiche, unabhängig davon, ob die Regelung der Mitarbeiterprämie im Kollektivvertrag, im Rahmen einer Betriebsvereinbarung oder durch vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer erfolgt. Die herangezogenen Kriterien sind dabei objektiv nachvollziehbar darzustellen.

Die Auszahlung kann auch an Dienstnehmer ohne laufenden Entgeltanspruch erfolgen (zB langer Krankenstand, Karenz).

1403d

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber im Kalenderjahr 2024 sowohl eine Mitarbeiterprämie als auch eine Gewinnbeteiligung gemäß § 3 Abs. 1 Z 35 EStG 1988, sind diese zusammen nur bis maximal 3.000 Euro pro Jahr steuerfrei. Zulagen und Bonuszahlungen, die nicht von der Steuerbefreiung umfasst sind oder 3.000 Euro übersteigen, sind als laufender Bezug nach dem Tarif zu versteuern.

Die Mitarbeiterprämie ist auch von der Sozialversicherung (§ 49 Abs. 3 Z 30 ASVG) sowie von der Kommunalsteuer (§ 16 Abs. 20 KommStG 1993) und dem Dienstgeberbeitrag (§ 41 Abs. 4 lit. j FLAG 1967) befreit.

Die Mitarbeiterprämie ist am Lohnkonto und am Lohnzettel auszuweisen (§ 5 Abs. 5 Lohnkontenverordnung 2006). Dies gilt auch, wenn die Mitarbeiterprämie in Form von Gutscheinen oder geldwerten Vorteilen gewährt wird.

55. Rz 1404 und 1406 werden aufgrund des PrAG 2025 aktualisiert und für 2024 der Familienbonus Plus erhöht (Start-Up-Förderungsgesetz)

## 42 ANHÄNGE

### 42.1 Kilometergelder

1404

Die besonderen Reisegebühren gemäß § 10 Abs. 3, 4 und 5 Reisegebührenvorschrift 1955 betragen:

	ab <del>01.07.2008</del>	ab 01.01.2011	ab 01.01.2025
1. für Motorfahräder und Motorräder mit einem Hubraum bis 250 cm <sup>3</sup> je Fahrkilometer	<del>0,14 Euro</del>	0,24 Euro	0,50 Euro
2. für Motorräder mit einem Hubraum über 250 cm <sup>3</sup> je Fahrkilometer	<del>0,24 Euro</del>		
3. für Personen- und Kombinationskraftwagen je Fahrkilometer	<del>0,42 Euro</del>	0,42 Euro	0,50 Euro
3a. Zuschlag für jede Person, deren Mitbeförderung dienstlich notwendig ist	<del>0,05 Euro</del>	0,05 Euro <sup>*)</sup>	0,15 Euro
4. Fahrrad		0,38 Euro	0,50 Euro

<sup>\*)</sup> gilt ~~ab 2011~~ nur für die Mitbeförderung in Personen- oder Kombinationskraftwagen

### 42.3 Effektiv-Tarif

1406

~~LSt Tabellen 2020~~

~~LSt Tabelle 2020 für unselbständig Beschäftigte~~

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

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

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

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

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener / Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
31,09	0,00%									
50,53	20,00%	6,218	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
86,64	35,00%	13,798	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
167,20	42,00%	19,863	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
250,53	48,00%	29,895	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
2.778,31	50,00%	34,906	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
darüber	55,00%	173,821	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611

Tageslohn – siehe Monatslohn

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

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

### LSt Tabelle 2020 für Pensionisten

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Pensionistenabsetzbetrag	Alleinverdiener / Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
921,67	0,00%									
1.416,67	20,00%	184,33	125,00	62,50	41,68	20,84	50,00	41,17	55,75	+18,33

1.505,00	20,00%	184,33	125,00	62,50	41,68	20,84	50,00-0*	41,17	55,75	+18,33
2.588,33	35,00%	410,08	125,00	62,50	41,68	20,84	50,00-0*	41,17	55,75	+18,33
5.005,00	42,00%	591,27	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33
7.505,00	48,00%	891,57	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33
83.338,33	50,00%	1.041,67	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33
darüber	55,00%	5.208,58	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33

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

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

\*- Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich 17.000 und 25.000 Euro auf Null.

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

## ~~LSt-Tabellen 2021~~

### ~~LSt-Tabelle 2021 für unselbständig Beschäftigte~~

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

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

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

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

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

darüber	55,00%	173,729	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
---------	--------	---------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	--------

Tageslohn – siehe Monatslohn

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

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

### ~~LSt-Tabelle 2021 für Pensionisten~~

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Pensionistenabsetzbetrag	Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
916,67	0,00%										
1.416,67	20,00%	183,33	125,00	62,50	41,68	20,84	68,75	41,17	55,75	+18,33	
1.500,00	20,00%	183,33	125,00	62,50	41,68	20,84	68,75-0*	41,17	55,75	+18,33	
2.583,33	35,00%	408,33	125,00	62,50	41,68	20,84	68,75-0*	41,17	55,75	+18,33	
5.000,00	42,00%	589,17	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
7.500,00	48,00%	889,17	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
83.333,33	50,00%	1.039,17	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
darüber	55,00%	5.205,83	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	

Monatspension – Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge

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

\* Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich 17.500 und 25.500 Euro auf Null. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

### ~~LSt-Tabellen 2022~~

### ~~LSt-Tabelle 2022 für unselbständig Beschäftigte~~

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
927,67	0,00%									
1.511,00	20,00%	185,53	166,68	83,34	54,18	27,09	33,33	41,17	55,75	+18,33
2.594,33	32,50%	374,41	166,68	83,34	54,18	27,09	33,33	41,17	55,75	+18,33
5.011,00	42,00%	620,87	166,68	83,34	54,18	27,09	33,33	41,17	55,75	+18,33
7.511,00	48,00%	921,53	166,68	83,34	54,18	27,09	33,33	41,17	55,75	+18,33
83.344,33	50,00%	1.071,75	166,68	83,34	54,18	27,09	33,33	41,17	55,75	+18,33
darüber	55,00%	5.238,97	166,68	83,34	54,18	27,09	33,33	41,17	55,75	+18,33

Monatslohn – Bruttobezug abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug des Werbungskostenpauschales (132 Euro p.a.)

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

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener / Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
30,92	0,00%										
50,37	20,00%	6,184	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611	
86,48	32,50%	12,480	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611	
167,03	42,00%	20,696	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611	
250,37	48,00%	30,718	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611	
2.778,14	50,00%	35,725	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611	
darüber	55,00%	174,632	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611	

Tageslohn – siehe Monatslohn

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

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

### LSt Tabelle 2022 für Pensionisten

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Pensionistenabsetzbetrag	Alleinverdiener / Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
916,67	0,00%									
1.416,67	20,00%	183,33	166,68	83,34	54,18	27,09	68,75	41,17	55,75	+18,33
1.500,00	20,00%	183,33	166,68	83,34	54,18	27,09	68,75-0*	41,17	55,75	+18,33
2.583,33	32,50%	370,83	166,68	83,34	54,18	27,09	68,75-0*	41,17	55,75	+18,33
5.000,00	42,00%	616,25	166,68	83,34	54,18	27,09		41,17	55,75	+18,33
7.500,00	48,00%	916,25	166,68	83,34	54,18	27,09		41,17	55,75	+18,33
83.333,33	50,00%	1.066,25	166,68	83,34	54,18	27,09		41,17	55,75	+18,33
darüber	55,00%	5.232,92	166,68	83,34	54,18	27,09		41,17	55,75	+18,33

Monatspension – Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge

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

\* Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich 17.500 und 25.500 Euro auf Null. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

## LSt Tabellen 2023

### LSt Tabelle 2023 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus < 18 Jahre		Familienbonus Plus ≥ 18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener / Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
985,42	0,00%										
1.605,50	20,00%	197,08	166,68	83,34	54,18	27,09	35,08	43,33	58,67	+19,33	
2.683,92	30,00%	357,63	166,68	83,34	54,18	27,09	35,08	43,33	58,67	+19,33	
5.184,33	41,00%	652,86	166,68	83,34	54,18	27,09	35,08	43,33	58,67	+19,33	
7.771,00	48,00%	1.015,77	166,68	83,34	54,18	27,09	35,08	43,33	58,67	+19,33	
83.344,33	50,00%	1.171,19	166,68	83,34	54,18	27,09	35,08	43,33	58,67	+19,33	
darüber	55,00%	5.338,40	166,68	83,34	54,18	27,09	35,08	43,33	58,67	+19,33	

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

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

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus < 18 Jahre		Familienbonus Plus ≥ 18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener / Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
32,85	0,00%									
53,52	20,00%	6,569	5,556	2,778	1,806	0,903	1,169	1,444	1,956	+0,644
89,46	30,00%	11,921	5,556	2,778	1,806	0,903	1,169	1,444	1,956	+0,644
172,81	41,00%	21,762	5,556	2,778	1,806	0,903	1,169	1,444	1,956	+0,644
259,03	48,00%	33,859	5,556	2,778	1,806	0,903	1,169	1,444	1,956	+0,644
2.778,14	50,00%	39,040	5,556	2,778	1,806	0,903	1,169	1,444	1,956	+0,644
darüber	55,00%	177,947	5,556	2,778	1,806	0,903	1,169	1,444	1,956	+0,644

Tageslohn = siehe Monatslohn

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

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

## LSt-Tabelle 2023 für Pensionisten

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus < 18 Jahre		Familienbonus Plus ≥ 18 Jahre		Pensionistenabsetzbetrag	Alleinverdiener- / Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
974,42	0,00%										
1.534,17	20,00%	194,88	166,68	83,34	54,18	27,09	72,33	43,33	58,67	+19,33	
1.594,50	20,00%	194,88	166,68	83,34	54,18	27,09	72,33-0*	43,33	58,67	+19,33	
2.672,92	30,00%	354,33	166,68	83,34	54,18	27,09	72,33-0*	43,33	58,67	+19,33	
5.173,33	41,00%	648,35	166,68	83,34	54,18	27,09		43,33	58,67	+19,33	
7.760,00	48,00%	1.010,49	166,68	83,34	54,18	27,09		43,33	58,67	+19,33	
83.333,33	50,00%	1.165,69	166,68	83,34	54,18	27,09		43,33	58,67	+19,33	
darüber	55,00%	5.332,35	166,68	83,34	54,18	27,09		43,33	58,67	+19,33	

Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge

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

\*-Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich 18.410 und 26.826 Euro auf Null. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

## LSt-Tabellen 2024

### LSt-Tabelle 2024 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus < 18 Jahre		Familienbonus Plus ≥ 18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener- / Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
1.079,00	0,00%									
1.745,83	20,00%	215,80	166,68	83,34	584,3418	297,1709	38,58	47,67	64,50	+21,25
2.887,08	30,00%	390,38	166,68	83,34	584,3418	297,1709	38,58	47,67	64,50	+21,25
5.562,00	40,00%	679,09	166,68	83,34	584,3418	297,1709	38,58	47,67	64,50	+21,25
8.283,17	48,00%	1.124,05	166,68	83,34	584,3418	297,1709	38,58	47,67	64,50	+21,25
83.344,33	50,00%	1.289,72	166,68	83,34	584,3418	297,1709	38,58	47,67	64,50	+21,25
darüber	55,00%	5.456,93	166,68	83,34	584,3418	297,1709	38,58	47,67	64,50	+21,25

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

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

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus < 18 Jahre		Familienbonus Plus ≥ 18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
35,97	0,00%										
58,19	20,00%	7,193	5,556	2,778	1,945806	0,97203	1,286	1,589	2,150	+0,708	
96,24	30,00%	13,013	5,556	2,778	1,945806	0,97203	1,286	1,589	2,150	+0,708	
185,40	40,00%	22,636	5,556	2,778	1,945806	0,97203	1,286	1,589	2,150	+0,708	
276,11	48,00%	37,468	5,556	2,778	1,945806	0,97203	1,286	1,589	2,150	+0,708	
2.778,14	50,00%	42,991	5,556	2,778	1,945806	0,97203	1,286	1,589	2,150	+0,708	
darüber	55,00%	181,898	5,556	2,778	1,945806	0,97203	1,286	1,589	2,150	+0,708	

Tageslohn = siehe Monatslohn

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

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

### LSt-Tabelle 2024 für Pensionisten

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus < 18 Jahre		Familienbonus Plus ≥ 18 Jahre		Pensionistenabsetzbetrag	Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
1.068,00	0,00%									
1.686,08	20,00%	213,60	166,68	83,34	584,3418	297,1709	79,50	47,67	64,50	+21,25
1.734,83	20,00%	213,60	166,68	83,34	584,3418	297,1709	79,50-0*	47,67	64,50	+21,25
2.876,08	30,00%	387,08	166,68	83,34	584,3418	297,1709	79,50-0*	47,67	64,50	+21,25
5.551,00	40,00%	674,69	166,68	83,34	584,3418	297,1709		47,67	64,50	+21,25
8.272,17	48,00%	1.118,77	166,68	83,34	584,3418	297,1709		47,67	64,50	+21,25
83.333,33	50,00%	1.284,22	166,68	83,34	584,3418	297,1709		47,67	64,50	+21,25
darüber	55,00%	5.450,88	166,68	83,34	584,3418	297,1709		47,67	64,50	+21,25

Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge

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

\* Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich 20.233 und 29.482 Euro auf Null. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

LSt-Tabellen 2025

LSt-Tabelle 2025 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
1.120,00	0,00%										
1.812,42	20,00%	224,00	166,68	83,34	58,34	29,17	40,58	50,08	67,75	+22,33	
2.997,33	30,00%	405,24	166,68	83,34	58,34	29,17	40,58	50,08	67,75	+22,33	
5.774,83	40,00%	704,98	166,68	83,34	58,34	29,17	40,58	50,08	67,75	+22,33	
8.600,33	48,00%	1.166,96	166,68	83,34	58,34	29,17	40,58	50,08	67,75	+22,33	
83.344,33	50,00%	1.338,97	166,68	83,34	58,34	29,17	40,58	50,08	67,75	+22,33	
darüber	55,00%	5.506,19	166,68	83,34	58,34	29,17	40,58	50,08	67,75	+22,33	

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

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

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
37,33	0,00%									
60,41	20,00%	7,467	5,556	2,778	1,945	0,972	1,353	1,669	2,258	+0,744
99,91	30,00%	13,508	5,556	2,778	1,945	0,972	1,353	1,669	2,258	+0,744
192,49	40,00%	23,499	5,556	2,778	1,945	0,972	1,353	1,669	2,258	+0,744
286,68	48,00%	38,899	5,556	2,778	1,945	0,972	1,353	1,669	2,258	+0,744
2.778,14	50,00%	44,632	5,556	2,778	1,945	0,972	1,353	1,669	2,258	+0,744
darüber	55,00%	183,540	5,556	2,778	1,945	0,972	1,353	1,669	2,258	+0,744

Tageslohn = siehe Monatslohn

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

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

LSt-Tabelle 2025 für Pensionisten

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus < 18 Jahre		Familienbonus Plus ≥ 18 Jahre		Pensionistenabsetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
1.109,00	0,00%										
1.770,42	20,00%	221,80	166,68	83,34	58,34	29,17	83,50	50,08	67,75	+22,33	
1.801,42	20,00%	221,80	166,68	83,34	58,34	29,17	83,50-0*	50,08	67,75	+22,33	
2.986,33	30,00%	401,94	166,68	83,34	58,34	29,17		50,08	67,75	+22,33	
5.763,83	40,00%	700,58	166,68	83,34	58,34	29,17		50,08	67,75	+22,33	
8.589,33	48,00%	1.161,68	166,68	83,34	58,34	29,17		50,08	67,75	+22,33	
83.333,33	50,00%	1.333,47	166,68	83,34	58,34	29,17		50,08	67,75	+22,33	
darüber	55,00%	5.500,14	166,68	83,34	58,34	29,17		50,08	67,75	+22,33	

Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge

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

\* Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich 21.245 und 30.957 Euro auf Null. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.