

LStR-Wartungserlass 2023

Begutachtungsentwurf

Im Rahmen der laufenden Wartung 2023 werden gesetzliche Änderungen aufgrund

- Abgabenänderungsgesetz 2023 (BGBl. I Nr. 110/2023),
- des Bundesgesetzes über den Energiekrisenbeitrag-Strom, Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger sowie der Änderung des Einkommensteuergesetzes (BGBl. I Nr. 220/2022),
- des Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Versicherungssteuergesetz 1953 und das Nationale Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022 geändert werden (BGBl. I Nr. 194/2022),
- der Regierungsvorlage des Progressionsabgeltungsgesetzes 2024 (PrAG 2024, 2217 d.B. XXVII. GP)
- der Änderung der Sachbezugswerteverordnung (BGBl. II Nr. 504/2022),
- der Änderung der Lohnkontenverordnung 2006 (BGBl. II Nr. 55/2023),

höchstgerichtliche 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 2023 sind bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, soweit nichts Anderes geregelt ist bzw. soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen oder günstigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien Gültigkeit hatten. Eine geänderte Rechtsansicht stellt keinen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 BAO dar.

Inhalt

1. Die Rz 7 und 8 werden aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert	4
2. Die Rz 10 wird betreffend SV-Rückerstattung bei Option nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 sowie Progressionsvorbehalt ergänzt	5
3. Die Rz 11 wird aufgrund des AbgÄG 2023 (BGBl. I Nr. 110/2023) aktualisiert.....	6
4. Die Rz 35 und 37 werden hinsichtlich Mobilitätsprogramme der EU aktualisiert.....	6
5. Die Rz 54a bis 70g, 70t und 70v samt Überschriften werden aufgrund absoluter Verjährung gestrichen, die Rz 70h bis 70s, 70u und 70w klargestellt bzw. samt Überschriften neu nummeriert (Rz 55 bis 68), Rz 69 samt Überschrift neu eingefügt und Rz 229 aktualisiert.....	8
6. Die Überschrift zu Rz 77, die Rz 77b und 77d bis 77h werden auf Grund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert und Rz 77f hinsichtlich sozialer Merkmale für die Gruppenbildung geändert.....	38
7. Die Rz 90a bis 90m samt Überschriften zu § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 105/2017 werden gestrichen	43
8. Die Rz 92k wird aufgrund der Änderung durch BGBl. I Nr. 220/2022 geändert sowie auf Basis des Sportlerleitfadens ergänzt und klargestellt.....	49
9. Die Rz 112j wird aufgrund des AbgÄG 2023 (BGBl. I Nr. 110/2023) aktualisiert und die Rz 112m und Rz 112n samt Überschrift neu eingefügt.....	53
10. Die Rz 137a wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 zum Progressionsvorbehalt ergänzt.....	55
11. Die Rz 154d wird aufgrund der neuen Richtwerte (BGBl. II Nr. 81/2023) geändert	58
12. Aufgrund der Änderung der Sachbezugswerteverordnung (BGBl. II Nr. 504/2022) werden die Rz 168a, 175b, 204 und 206 geändert, die Rz 207a bis 207g samt Überschrift neu eingefügt und die bisherigen Rz 207a bis 207e werden zu Rz 207h bis 207l und deren Überschrift wird zu 4.2.6b	58
13. Die Rz 211 bis 213 werden aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 19.10.2022, Ra 2021/15/0011, aktualisiert und Rz 210a neu eingefügt	66
14. Die Rz 243 wird aktualisiert und Rz 244a wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 29.09.2022, Ra 2021/15/0005, neu eingefügt	67
15. Rz 248a und 344 werden aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert	70
16. Die Rz 277a wird aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert.....	71
17. Die Rz 334 wird betreffend Homeoffice-Pauschale klarstellend ergänzt.....	72
18. Die Rz 750b wird hinsichtlich der maximalen Kosten bei Verwendung des vom Arbeitnehmer privat gekauften Öffi-Tickets für Dienstreisen ergänzt.....	72
19. Die Rz 769a wird aufgrund BFG Judikatur bei Eigenanspruch auf Familienbeihilfe ergänzt	73
20. Rz 767, 771, 771a, 773, 784, 788, 790, 793, 795, 797, 805 bis 809b, 811 und 811a bis 811d werden aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert bzw. neu nummeriert, Rz 784a, 790a, 793a, 795a, 809a und 809c werden neu eingefügt und Rz 810a wird klarstellend ergänzt.....	75
21. Die bisherige Rz 811d wird zu 811e und aufgrund des VwGH Erkenntnisses vom 03.02.2022, Ro 2021/15/0009 zur SV-Rückerstattung bei Option nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 ergänzt	91

22.Rz 813 wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 betreffend Progressionsvorbehalt ergänzt	92
23.Die Rz 835, 839, 841, 842, 848, 868, 870, 887 und 899 werden aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert, in Rz 839g wird ein VwGH-Erkenntnis ergänzt und Rz 870 wird in Rz 870 und 870a aufgeteilt	94
24.Die Rz 887a wird auf Grund der Rechtsprechung des BFG (RV/ 3100017/2022 vom 24.03.2023, RV/7100091/2021 vom 09.03.2021) ergänzt	104
25.Die Rz 909 und 915 werden auf Grund des AbgÄG 2023 (BGBl. I Nr. 110/2023) geändert.....	105
26.Die Rz 1091 samt Überschrift wird betreffend Diensterfindungen geändert und die nicht mehr aktuellen Rz 1092 bis 1099 samt Überschriften werden gestrichen.....	108
27.Die Rz 1127, 1128, 1132a, 1146, 1147, 1148, 1151,1152, 1155, 1161, 1162, 1162a und 1164 werden aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert.....	111
28.Die Rz 1129, 1132, 1133 und 1140 werden aufgrund der Judikatur des VwGH zu SEG-Zulagen angepasst	116
29.Rz 1179, 1241l und 1241m werden aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) bzw. betreffend SV-Rückerstattung aktualisiert	121
30.Die Rz 1182a wird auf Grund des AbgÄG 2023 (BGBl. I Nr. 110/2023) aktualisiert	122
31.Die Rz 1185 wird aufgrund von Änderungen der Lohnkontenverordnung ergänzt.....	123
32.Die Rz 1406 wird aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert	125
33.In Rz 1409 wird die Liste der Entwicklungsländer aktualisiert.....	133
34.Die Beispiele Rz 10056, 10057, 10057a, 10070, 10090a, 10090c, 11092 und 11093a werden aufgrund des Entfalls der den Beispielen zu Grunde liegenden Rz gestrichen	135

1. Die Rz 7 und 8 werden aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert

1.2.6 Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG 1988)

7

Inländische Einkünfte erzielende Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaates, eines (anderen) 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 (siehe Rz 7a), sind gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 auf Antrag unter folgenden Voraussetzungen als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln:

- kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland,
- Vorliegen inländischer Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988,
- Haupteinkünfte in Österreich (90% des Welteinkommens) oder Nichtüberschreiten der **jährlichen** Grenze von ~~11.693 Euro (bis 2022: 11.000 Euro)~~ mit den nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften (siehe dazu Rz 8),
- Nachweis der Auslandseinkünfte durch eine Bescheinigung der Abgabenbehörde des Ansässigkeitsstaates (Formular E 9 - Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums),
- Nachweis der Auslandseinkünfte aus anderen Staaten, sofern diese nicht im E 9 des Ansässigkeitsstaates enthalten sind,
- Antragstellung bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides (Rz 11).

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

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

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 ~~11.693 Euro (bis 2022: 11.000 Euro)~~ jährlich betragen.:

Jahr	Betrag
bis 2022	11.000 Euro
2023	11.693 Euro
2024	12.816 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.

2. Die Rz 10 wird betreffend SV-Rückerstattung bei Option nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 sowie Progressionsvorbehalt 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).

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).

3. Die Rz 11 wird aufgrund des AbgÄG 2023 (BGBl. I Nr. 110/2023) aktualisiert

11

Der Antrag 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. Die Rz 35 und 37 werden hinsichtlich Mobilitätsprogramme der EU aktualisiert

35

Stipendien, die im Rahmen des Mobilitätsprogrammes der EU (~~6. Forschungsrahmenprogramm: HRM/Human Resources and Mobility~~, 7. FRP: People, Horizon 2020: Marie Skłodowska-Curie Maßnahmen, **Horizon Europe: Marie Skłodowska-Curie Maßnahmen**) gewährt werden, stellen infolge der Weisungsgebundenheit, der organisatorischen Eingliederung sowie der Pflicht zur persönlichen Dienstleistung des Stipendiaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, sofern die Vergabe des Stipendiums an einen Ausbildungsauftrag an das gastgebende Institut anknüpft. Sofern die Vergaberichtlinien die Zuerkennung von pauschalen Kostenersätzen für

Reisen (Travel Allowance) sowie für andere im Zusammenhang mit der Ortsveränderung verbundene Aufwendungen vorsehen (Mobility Allowance), sind diese als Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten anzuerkennen.

Werden an ausländische Studierende (inkl. postgraduate Studierende) in Österreich aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 Stipendien vergeben und sieht die Vergabe die Zuerkennung von pauschalen Kostenersätzen für Reisen (Travel Allowance) sowie für andere im Zusammenhang mit der Ortsveränderung verbundene Aufwendungen (Mobility Allowance) vor, sind diese ebenfalls als Kostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten anzuerkennen, soweit sie die Sätze des jeweiligen EU-Mobilitätsprogrammes nicht übersteigen. Die sogenannte „Family Allowance“ ist jedoch kein Kostenersatz im Sinne des § 26 EStG 1988.

Allfällige Werbungskosten stehen nur insoweit zu, als sie die diesbezüglichen Kostenersätze übersteigen.

37

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 sind Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 für eine Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder der Forschung dient, von der Einkommensteuer befreit. Die Steuerfreiheit trifft nur dann zu, wenn das Stipendium mit der Auflage verbunden ist, die Tätigkeit im Ausland auszuüben. Sind mit einer Forschungstätigkeit (für die ein Stipendium bezogen wird) lediglich Auslandsaufenthalte verbunden, sind zwar die diesbezüglichen Aufwendungen (zB Reisekosten oder Tagesgelder) abzugsfähig, das Stipendium selbst fällt aber nicht unter die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988. Eine Trennung des Stipendiums in einen (steuerpflichtigen) Inlandsteil und einen (steuerfreien) Auslandsteil ist grundsätzlich nicht zulässig. Anders ist vorzugehen, wenn die Richtlinien der Körperschaften öffentlichen Rechts oder der EU vorschreiben, dass bei einem Mobilitäts-Stipendium ein bestimmter und überdies überwiegender Zeitabschnitt im Ausland zuzubringen ist. In diesem Fall ist der für den Auslandsaufenthalt bestimmte Teil des Stipendiums steuerfrei, der Anteil für den Inlandszeitraum jedoch steuerpflichtig (zB die Marie Curie International Outgoing Fellowships – ~~IFIOF~~ sowie Marie Skłodowska-Curie Global Fellowships – GF - der EU, grundsätzlich 2/3 der Gesamtzeit im Ausland, 1/3 im **Inland**Herkunftsland).

Zuschüsse zu einer Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder Forschung dienen, sind auch dann steuerfrei, wenn die Zuschüsse zur Bestreitung des Lebensunterhaltes des Zuschussempfängers am ausländischen Tätigkeitsort dienen (siehe auch VwGH 20.02.2008, 2006/15/0171). Bei einer Forschungstätigkeit im Ausland kann - je nach Doppelbesteuerungsabkommen - dem anderen Staat ein Besteuerungsrecht zukommen.

5. Die Rz 54a bis 70g, 70t und 70v samt Überschriften werden aufgrund absoluter Verjährung gestrichen, die Rz 70h bis 70s, 70u und 70w klargestellt bzw. samt Überschriften neu nummeriert (Rz 55 bis 68), Rz 69 samt Überschrift neu eingefügt und Rz 229 aktualisiert

~~3.3.10 Begünstigte Auslandstätigkeiten (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988)~~

54a

Die Rz 55 bis 70a sind auf die Lohnzahlungszeiträume bis einschließlich Dezember 2010 anzuwenden. Hinsichtlich der Lohnzahlungszeiträume ab 2011 sind aufgrund der Anwendbarkeit der Rechtslage iSd Budgetbegleitgesetzes 2011 (BGBl. I Nr. 111/2010, „Übergangsregelung“) die Bestimmungen der Rz 70c ff anzuwenden.

Hinsichtlich der Lohnzahlungszeiträume ab 2012 ist § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF Abgabenänderungsgesetz 2011 (AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011) anzuwenden (siehe Rz 70h – 70w). Sachverhaltsbezogen kommen im Jahr 2012 auch die Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011) zur Anwendung (siehe Rz 70t).

Übersicht Anwendbarkeit § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988

Jahr	Anwendbarkeit der gesetzlichen Bestimmung § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988	Rz in LStR 2002
2010 und davor	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988	Rz 55 – 70b, 70w
2011	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011	Rz 70c – 70g, 70w
2012	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 (Einsatzort bis 400 km)	Rz 70c – 70g, 70w
	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 (Einsatzort über 400 km)	Rz 70h – 70w
2013 und folgende	§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011	Rz 70h – 70w

55

Diese Bestimmung bewirkt ungeachtet bestehender Doppelbesteuerungsabkommen eine (inländische) Steuerbefreiung für alle Fälle einer Auslandstätigkeit von inländischen Arbeitnehmern, die mit der Errichtung von Anlagen im Ausland (begünstigte ausländische Vorhaben) im Zusammenhang stehen und deren Dauer jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Zur Veranlagung bei Bezug von derartigen Einkünften siehe Rz 119 bei § 3 Abs. 3 EStG 1988.

3.3.10.1 Art der begünstigten Tätigkeiten (Bauausführungen, Montagen usw.)

56

Die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung, Wartung von Anlagen, Planung, Beratung und Schulung ist dann begünstigt, wenn ein inländisches Unternehmen diese Tätigkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen im Ausland ausführt und zu diesem Zweck eigene Arbeitnehmer im Ausland einsetzt (siehe auch VwGH 17.11.2004, 2000/14/0105). Der inländische Arbeitgeber muss nicht gleichzeitig Errichter der ausländischen Anlage sein; diese Errichtung kann auch durch ein ausländisches Unternehmen erfolgen. Es ist ausreichend, wenn sich der Arbeitgeber an der Anlagenerrichtung bloß beteiligt, indem er eine der im Gesetz aufgezählten begünstigten Tätigkeiten (zB Planung und Montageüberwachung) zur Errichtung der Anlage beisteuert (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0068; VwGH 3.11.2005, 2004/15/0124). Es macht daher keinen Unterschied, ob der inländische Arbeitgeber als Bauherr, Generalunternehmer, Subunternehmer oder etwa in anderer Form unternehmerischer Kooperation an der Anlagenerrichtung mitwirkt (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0105).

Die Personalgestellung durch einen inländischen Arbeitgeber ist ab 1. Jänner 2006 nur dann eine begünstigte Tätigkeit, wenn die Gestellung an einen inländischen Betrieb erfolgt, der eine begünstigte Tätigkeit im Ausland ausführt.

Unter Bauausführung im weitesten Sinne sind alle Maßnahmen zu verstehen, die mit der Errichtung oder Erweiterung von Bauwerken (Hoch- und Tiefbauten) im Zusammenhang stehen. Dies ist auch dann der Fall, wenn der Auftragnehmer (Generalunternehmer) sich zur Erfüllung des Vertrages eines inländischen Unternehmers (Subunternehmers) bedient, weiters bei der Personalgestellung an ein inländisches Unternehmen anlässlich der Errichtung begünstigter Vorhaben.

Wird von einem inländischen Subunternehmer für einen ausländischen Generalunternehmer ein Teil eines Gesamtprojektes ausgeführt und stellt dieses Teilprojekt für sich gesehen eine begünstigte Anlage dar, steht die Begünstigung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu.

Zu den begünstigten Tätigkeiten im Zusammenhang mit Bauausführungen im Ausland zählen auch die Vorbereitungshandlungen wie das Aufsuchen des entsprechenden Standortes sowie Vermessungen auf Grund eines bereits erteilten Auftrages und daran anschließende Tätigkeiten (Projektierung und bauliche Planung). Die bloße Einrichtung fertig gestellter Baulichkeiten mit beweglichem Mobiliar und ähnlichem zählt nicht zu den begünstigten Tätigkeiten (zB Aufstellen von Regalen, Büromöbel und sonstiger Einrichtungsgegenstände).

Siehe auch Beispiele Rz 10056.

57

Begünstigte Montagen liegen sowohl bei der Aufstellung von ortsfesten Anlagen als auch bei der Aufstellung von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten vor, die wegen ihres Umfangs an Ort und Stelle montiert werden müssen (zB Straßenbaumaschinen, Kräne, Rechenanlagen, aus Hard- und/oder Software bestehende EDV-Anlagen). Der Zusammenbau von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten (zB Triebwägen) ist keine begünstigte Anlagenerrichtung, wenn die Maschine (das Arbeitsgerät) auch in Österreich zusammengebaut und das fertige Produkt ins Ausland transportiert werden kann.

EDV-Softwareprodukte (Gesamtsystemlösungen) sind dann als begünstigte Anlage zu qualifizieren, wenn sie auf Grund ihrer Komplexität einer Installierung im Ausland bedürfen. Eine Gesamtsystemlösung liegt vor, wenn verschiedene Teilprodukte (selbst entwickelte, aber auch angekaufte Software-Produkte) zu einem funktionierenden Gesamtsystem verbunden werden. Die bloße Einschulung für nicht selbst entwickelte Software-Produkte stellt keine begünstigte Tätigkeit dar. Gleichgültig ist, ob Anlagen als unbeweglich (wie maschinelle Einrichtungen und ähnliche Anlagen, die Bestandteil eines Bauwerkes geworden sind, zB Aufzüge, Schilifte, Sprungschanzen, Seilbahnen, Eisenbahnstränge) oder als beweglich anzusehen sind. Begünstigt ist auch der Transport solcher Anlagen oder Anlagenbestandteile, soweit er im Ausland ausgeführt wird.

Der nachträgliche Einbau elektronischer Steuerungen von Maschinen und Produktionsabläufen durch ein inländisches Unternehmen ist begünstigt; nicht begünstigt sind laufende Reparaturen und Servicearbeiten, soweit sie nicht im Zusammenhang mit der Errichtung vorgenommen werden.

Siehe auch Beispiel Rz 10057.

57a

Für die Frage, ob eine Sanierung (Großreparatur) eine Anlagenerrichtung oder eine Reparatur einer bereits bestehenden Anlage darstellt, sind die in EStR 2000 Rz 3173 ff und EStR 2000 Rz 6460 ff herausgearbeiteten Kriterien zur Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und

Erhaltungsaufwand (Instandhaltung bzw. Instandsetzung) heranzuziehen. Von einer Errichtung einer Anlage im Sinne eines Herstellungsaufwandes ist daher dann auszugehen, wenn sich dadurch die Wesensart der Anlage ändert, während eine Erhaltung (Reparatur) dazu dient, eine Anlage in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten.

Siehe auch Beispiel Rz 10057a.

58

Begünstigt ist nicht nur die Montage, sondern auch die Montageüberwachung sowie die Inbetriebnahme solcher Anlagen. Eine begünstigte Inbetriebnahme liegt auch dann vor, wenn ein zeitlich begrenzter Probetrieb durchgeführt wird. Die Bedienung der Anlage nach Abschluss des Probetriebes ist nicht begünstigt, wohl aber das Anlernen von Bedienungskräften und deren Unterweisung (Beratung und Schulung).

59

Von einer Errichtung von Anlagen (Bauausführung, Montage, usw.) kann nur dann ausgegangen werden, wenn zumindest ein Auftrag für das (Teil-)Projekt erteilt worden ist. Vorbereitende Arbeiten zur Erlangung eines Auftrages (Arbeiten für eine Anbotserstellung) fallen nicht unter die Begünstigung, und zwar auch dann nicht, wenn im Nachhinein ein Auftrag für dieses Projekt erteilt wird.

60

Begünstigt ist ferner das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland. Ein begünstigtes Vorhaben liegt in diesem Zusammenhang dann vor, wenn einem inländischen Unternehmen Rechte zur Aufsuchung und Gewinnung von Bodenschätzen verliehen werden. Mit einer solchen Erlaubnis muss allerdings auch die Verpflichtung zum Tätigwerden verbunden sein.

61

Allen begünstigten Vorhaben ist gemeinsam, dass nicht nur eine unmittelbare, sondern auch eine mittelbare Mitwirkung am begünstigten Vorhaben des Arbeitgebers unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 fällt. Somit liegt auch bei den als Hilfspersonen im Ausland eingesetzten Arbeitnehmern (zB Bürokräfte, Krankenpersonal) eine begünstigte Auslandstätigkeit vor.

3.3.10.2 Monatsfrist

62

Die Dauer der begünstigten Tätigkeiten muss jeweils ununterbrochen über den Zeitraum eines Monats hinausgehen. Ein Monat ist immer dann vollendet, wenn im Folgemonat der von der

Bezeichnung betroffene nächstfolgende Tag durch die Auslandstätigkeit (Auslandsaufenthalt) noch angebrochen wird (vgl. § 108 BAO).

Beispiel:

Beginn der Auslandstätigkeit 10. Februar, Ende der Monatsfrist 11. März.

63

Für die Berechnung der Monatsfrist ist auch die Reisezeit im Ausland heranzuziehen. Eine länger als einen Monat dauernde Tätigkeit kann auch dann vorliegen, wenn die Tätigkeit nicht beim selben Vorhaben, sondern bei verschiedenen begünstigten Vorhaben desselben inländischen Unternehmens verbracht wird. Ein Wechsel des Arbeitgebers während eines Auslandsaufenthaltes unterbricht diesen begünstigten Auslandsaufenthalt, ausgenommen es kommen die Bestimmungen der §§ 3 ff AVRAG, BGBl. Nr. 459/1993, zum Tragen.

64

Eine begünstigte Auslandstätigkeit liegt grundsätzlich nur dann vor, wenn der Monatszeitraum bei dem einzelnen Tätigkeitsabschnitt überschritten wird. Während dieses Monats darf die ausländische Tätigkeit nur

- an Wochenenden,
- an (ausländischen) gesetzlichen Feiertagen,
- an verlängerten Wochenenden, wenn keine Arbeitszeit verkürzt wird (zB Dekadenarbeit, Zeitausgleich, der sich auf im Rahmen der Auslandstätigkeit geleistete Überstunden bezieht),
- bei (kurzfristigen) Krankenständen, wenn der Arbeitnehmer nicht in das Inland zurückkehrt,
- bei betriebsbedingten (kurzfristigen) Einstellungen der Arbeiten (zB Schlechtwetter, Reparaturen),
- bei Dienstfreistellungen bzw. bezahlter Freizeit, worunter jene gesetzlich oder kollektivvertraglich vorgesehenen Freizeitansprüche zu verstehen sind, die sich aus bestimmten Anlässen wie zB Todesfall, Heirat ergeben, unterbrochen werden. Dabei ist es nicht schädlich, wenn der Arbeitgeber die Kosten für (Familien-)Heimfahrten übernimmt. Ebenso ist es bei grenznahen Bau- oder Montagestellen nicht schädlich, wenn die Arbeitnehmer ihren inländischen Wohnort zur Nächtigung aufsuchen.

Dienstreisen während der begünstigten Auslandsbeschäftigung unterbrechen die Auslandsbeschäftigung dann nicht, wenn sie ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens unternommen werden. Dienstreisen, die in den inländischen Stammbetrieb, eine inländische Betriebsstätte oder ein Reiseziel innerhalb der 400 km Zone führen, dürfen aber nur

von kurzer Dauer sein (höchstens drei Tage). Wird im Anschluss an eine nicht schädliche Dienstreise ein Urlaub konsumiert, so wirkt sich dieser Urlaub während des ersten Monats auf die begünstigte Auslandstätigkeit unterbrechend aus, es sei denn, dass dieser Urlaub nur arbeitsfreie Tage im Montageland (zB Wochenende) erfasst.

65

Hat die ununterbrochene Tätigkeit im Ausland bereits länger als einen Monat gedauert, sind auch Urlaube oder Krankenstände der ausländischen Tätigkeit zuzurechnen, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar nach dem Urlaub oder Krankenstand die Tätigkeit auf einer ausländischen Arbeitsstelle wieder aufnimmt.

65a

Werden Überstunden während oder unmittelbar im Anschluss an die begünstigte Auslandstätigkeit durch Zeitausgleich (im Aus oder Inland) abgegolten, sind sie steuerfrei. Wird der Zeitausgleich hingegen nach einer Tätigkeit im Inland konsumiert, ist das Entgelt für den Zeitraum, in dem der Zeitausgleich konsumiert wird, steuerpflichtig.

66

Arbeiten im Inland unterbrechen grundsätzlich die begünstigte Auslandstätigkeit.

67

Dienen Dienstreisen auch oder nur der Verwirklichung anderer nicht begünstigter Vorhaben oder überschreiten Inlandsreisen bzw. Reisen an ein Reiseziel innerhalb der 400 km-Zone den Zeitraum von drei Tagen, so unterbrechen solche Reisetätigkeiten die begünstigte Auslandsbeschäftigung. Wird ein Arbeitnehmer bei einem begünstigten ausländischen Vorhaben beschäftigt und unmittelbar zu einer Arbeitsverrichtung bei einem anderen ausländischen begünstigten Vorhaben abberufen, wird der Fristenlauf nicht unterbrochen, auch wenn ihn seine nicht durch eine schädliche Inlandstätigkeit unterbrochene Reise über das Inland führt.

68

Nach einer schädlichen Unterbrechung liegt die Voraussetzung für die Steuerfreiheit erst dann wieder vor, wenn die Auslandstätigkeit erneut ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

3.3.10.3 Lohnverrechnung

69

Bei Auslandsentsendungen im Laufe eines Lohnzahlungszeitraumes (Kalendermonat) bzw. bei Rückkehr eines Arbeitnehmers von einer ausländischen Baustelle während eines Lohnzahlungszeitraumes hat für die nicht begünstigten Inlandsbezüge hinsichtlich der

Rumpflohnzahlungszeiträume die Lohnsteuerberechnung tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des § 66 EStG 1988 zu erfolgen, wobei ein allfälliges Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ebenfalls nur tageweise zu berücksichtigen ist.

Die Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall-, Pensions- oder Arbeitslosenversicherung usw. im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind, da sozialversicherungsrechtlich kein gebrochener Beitragszeitraum gegeben ist, im Verhältnis der Inlands- und Auslandsbezüge aufzuteilen.

Beispiel 1:

<i>Inlandsanteil</i>	<i>€ 720,00</i>	<i>=</i>	<i>18,32%</i>
<i>Auslandsanteil</i>	<i>€ 3.210,00</i>	<i>=</i>	<i>81,68%</i>
<i>SV AN Anteil 18,2% von HBMG 3.930,00 =</i>	<i>€ 715,26</i>	<i>=</i>	<i>100%</i>
<i>SV AN Anteil – Inlandsanteil</i>	<i>€ 131,04</i>	<i>=</i>	<i>18,32%</i>
<i>SV AN Anteil – Auslandsanteil</i>	<i>€ 584,22</i>	<i>=</i>	<i>81,68%</i>

Beispiel 2:

<i>Inlandsanteil</i>	<i>€ 1.000,00</i>	<i>=</i>	<i>25%</i>
<i>Auslandsanteil</i>	<i>€ 3.000,00</i>	<i>=</i>	<i>75%</i>
<i>SV AN Anteil 18,2% von HBMG 3.930,00 =</i>	<i>€ 715,26</i>	<i>=</i>	<i>100%</i>
<i>SV AN Anteil – Inlandsanteil</i>	<i>€ 178,82</i>	<i>=</i>	<i>25%</i>
<i>SV AN Anteil – Auslandsanteil</i>	<i>€ 536,44</i>	<i>=</i>	<i>75%</i>

Das Service-Entgelt für die e-card gemäß § 31c ASVG ist in jenem Monat als Werbungskosten zu berücksichtigen, in dem es vom Arbeitgeber einbehalten wird. Hat der Arbeitnehmer in diesem Monat sowohl begünstigte Auslandsbezüge als auch nichtbegünstigte Inlandsbezüge erhalten, dann bestehen keine Bedenken, wenn das Service-Entgelt zur Gänze bei den nichtbegünstigten Inlandsbezügen abgezogen wird (siehe Rz 243).

70

Steuerfrei sind während einer begünstigten Periode ausgezahlte sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, sofern der Auszahlungszeitpunkt nicht willkürlich in die begünstigte Periode verschoben wird. Während einer begünstigten Periode steuerfrei ausgezahlte sonstige Bezüge sind auf den Freibetrag bzw. die Freigrenze gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 anzurechnen und in die Sechstelberechnung (§ 67 Abs. 2 EStG 1988) einzubeziehen. Solche sonstige Bezüge verbrauchen somit grundsätzlich den Freibetrag bzw. die Freigrenze für sonstige Bezüge und das Jahressechstel. Während des Zeitraumes eines begünstigten Vorhabens (steuerfrei) gezahlte laufende Bezüge erhöhen ebenso das Jahressechstel wie die als

laufende Bezüge zu wertenden Zulagen und Zuschläge im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988. Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6, 7 und 8 lit. a bis g EStG 1988 sind hingegen immer als Inlandsbezüge zu behandeln, ausgenommen Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen (auch in einem Insolvenzverfahren) sowie Vergleichssummen, die sich ausschließlich auf eine begünstigte Auslandstätigkeit beziehen.

Siehe auch Beispiele Rz 10070.

3.3.10.4 Auslandstätigkeit im Rahmen einer Altersteilzeitregelung

70a

Bezieht ein Arbeitnehmer während einer vereinbarten Altersteilzeit Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit und wird während der "vollen Leistungsphase" nur ein Teil des Entgelts ausgezahlt, behalten die später ausgezahlten Bezüge (während der "Nichtleistungsphase") die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 lit. 10 EStG 1988. Es bestehen keine Bedenken, wenn dabei der Bezug während der gesamten "Nichtleistungsphase" prozentuell im Verhältnis der steuerfreien Bezüge für die Auslandstätigkeit und der steuerpflichtigen Bezüge für die Inlandstätigkeit während der "vollen Leistungsphase" aufgeteilt wird.

3.3.10.5 Aufhebung der gesetzlichen Bestimmung mit 31.12.2010

70b

Die Steuerbegünstigung für Auslandsmontagen wurde 1979 gesetzmäßig verankert und hatte die Exportförderung für österreichische Unternehmen zum Zweck. Diese Bestimmung ist aber nunmehr im Hinblick auf die unmittelbare Anwendbarkeit des EU-Rechts sachlich nicht mehr gerechtfertigt. Der VfGH hat daher § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 mit 31.12.2010 aufgehoben (VfGH 30.09.2010, G 29/10 ua.).

Die Befreiung erstreckt sich bis zum 31.12.2010 auch auf die Arbeitslöhne von Arbeitnehmern, die zwar im Inland ansässig sind, aber bei einem ausländischen Arbeitgeber arbeiten (zB Grenzgänger) und für diesen im Rahmen einer begünstigten Auslandstätigkeit entweder im Ansässigkeitsstaat dieses ausländischen Arbeitgebers oder in einem anderen Land (außer Österreich) tätig werden. Die Befreiung ist auch auf die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Betriebe in der EU/EWR/Schweiz anwendbar.

Daher ist auch in diesen Fällen (Betriebsstätte des Arbeitgebers in der EU/EWR/Schweiz) bei offenen Veranlagungen (insbesondere Veranlagung 2010 und bei Anträgen gemäß § 299 BAO) die Steuerfreiheit für die begünstigte Auslandstätigkeit zu gewähren.

Das Erkenntnis des VfGH stellt allerdings keinen Wiederaufnahmegrund nach § 303 BAO dar.

3.3.10.6 § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – Rechtslage ab 01.01.2011 (Übergangsregelung für die Jahre 2011 und 2012)

70€

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung des BBG 2011 sieht vor, dass im Jahr 2011 nur mehr 66% der Einkünfte aus der begünstigten Auslandstätigkeit und im Jahr 2012 nur mehr 33% dieser Einkünfte von der Einkommensteuer befreit sind. Weiters bestimmt § 3 Abs. 1 Z 10 lit. f EStG 1988, dass bei der Berechnung der Lohnsteuer § 3 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen ist.

Nach § 3 Abs. 3 EStG 1988 ist ein Progressionsvorbehalt dann zu berücksichtigen, wenn (ua.) Auslandseinkünfte nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erzielt werden. Bei Berechnung des Durchschnittssteuersatzes nach § 33 Abs. 10 EStG 1988 sind daher auch die steuerbefreiten Teile dieser Auslandseinkünfte heranzuziehen. Dieser Durchschnittsteuersatz wird dann auf das steuerpflichtige Einkommen (beispielsweise für Tätigkeiten im Inland, aber auch für die steuerpflichtigen Einkünfte im Zuge der Auslandstätigkeit) angewendet. Die Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes hat bereits beim Arbeitgeber im Zuge der Lohnverrechnung zu erfolgen.

Beispiel 1 (Abrechnung Jänner 2011):

<i>Bruttobezug</i>		<i>2.500,00</i>	
<i>SV</i>		<i>455,00</i>	
<i>LSt-Bmgf</i>	<i>2.045,00</i>		
	<i>(2.045,00 * 66%)</i>	<i>1.349,70</i>	<i>steuerfrei 66%</i>
	<i>(2.045,00 * 34%)</i>	<i>695,30</i>	<i>steuerpflichtig 34%</i>
<i>Lohnsteuerberechnung</i>	<i>(2.045 * 0,365 - 369,18)</i>	<i>377,25</i>	<i>fiktive-Gesamtlohnsteuer</i>
	<i>(377,25/2.045)</i>	<i>18,45%</i>	<i>Durchschnittssteuersatz</i>
<i>Einzubehaltende LSt</i>	<i>(695,30 * 18,45%)</i>	<i>128,26</i>	<i>LSt mit Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes</i>

Es bestehen keine Bedenken, wenn bei Ermittlung des Lohnsteuerabzuges vereinfachend die gesamten Auslandsbezüge zunächst ohne Berücksichtigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ("normal") abgerechnet werden und von der sich so errechneten Lohnsteuer im Jahr 2011 nur 34% bzw. im Jahr 2012 nur 67% als tatsächlich anfallende Lohnsteuer abgezogen und einbehalten werden.

Beispiel 2 (Vereinfachte Berechnung; Abrechnung Jänner 2011)

<i>Bruttobezug</i>		<i>2.500,00</i>	
<i>SV</i>		<i>455,00</i>	
<i>LSt-Bmgl</i>	<i>2.045,00</i>		
	<i>(2.045,00 * 66%)</i>	<i>1.349,70</i>	<i>steuerfrei 66%</i>
	<i>(2.045,00 * 34%)</i>	<i>695,30</i>	<i>steuerpflichtig 34%</i>
<i>Lohnsteuerberechnung</i>	<i>(2.045 * 0,365 - 369,18)</i>	<i>377,25</i>	<i>fiktive Gesamtlohnsteuer</i>
<i>Einzubehaltene LSt</i>	<i>(377,25 * 34%)</i>	<i>128,26</i>	

Sonstige Bezüge

Die Teile der sonstigen Bezüge, die während der begünstigten Auslandstätigkeit steuerfrei ausbezahlt werden (zB 66% der sonstigen Bezüge im Jahr 2011) sind auf den Freibetrag bzw. die Freigrenze gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 anzurechnen. Solche sonstige Bezüge verbrauchen somit grundsätzlich den Freibetrag bzw. die Freigrenze für sonstige Bezüge und das Jahressechstel. 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).

Neben den laufenden Inlandsbezügen sind auch die laufenden (steuerfreien und steuerpflichtigen) Auslandsbezüge in die Berechnung des Jahressechstels miteinzubeziehen.

Beispiel 3 (Abrechnung Juni 2011 – Aufteilung der Sonderzahlung von 4.000 Euro brutto):

<i>Sonstiger Bezug (UZ)</i>	<i>Steuerfreier Teil – 66%</i>	<i>Steuerpflichtiger Teil – 34%</i>
<i>Brutto 4.000,00</i>	<i>2.640,00</i>	<i>1.360,00</i>
<i>–SV (17,2%)</i>	<i>454,08</i>	<i>233,92</i>
<i>–Freibetrag</i>	<i>409,20</i>	<i>210,80</i>
<i>LSt-Bmgl</i>	<i>1.776,72</i>	<i>915,28</i>
<i>Einzubehaltene LSt (6%)</i>		<i>54,92</i>

Beispiel 4 (Abrechnung Juni 2011 – vereinfachte Methode):

<i>Sonstiger Bezug (UZ)</i>		
-----------------------------	--	--

<i>Brutto</i>	<i>4.000,00</i>	
<i>-SV (17,2%)</i>	<i>688,00</i>	
<i>-Freibetrag</i>	<i>620,00</i>	
<i>LSt-Bmgl</i>	<i>2.692,00</i>	<i>X 6%</i>
<i>LSt-gesamt</i>	<i>161,52</i>	
<i>Davon 34%</i>	<i>54,92</i>	

3.3.10.7 Beginn bzw. Beendigung der Auslandsentsendung während eines Lohnzahlungszeitraumes nach dem 31.12.2010

70d

Bei Auslandsentsendungen, die im Laufe eines Lohnzahlungszeitraumes (Kalendermonat) beginnen oder beendet werden, hat sowohl für die nicht begünstigten Inlandsbezüge, als auch für die Bezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 die Berechnung tageweise nach dem Lohnsteuertarif im Sinne des § 66 EStG 1988 zu erfolgen (Lohnzahlungszeitraum ist der Kalendertag). Die Berechnung der Lohnsteuer für die gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerbegünstigten Kalendertage hat nach der unter Rz 70c beschriebenen Vorgangsweise zu erfolgen.

Beispiel (10 Tage Inlandstätigkeit, 20 Tage begünstigte Auslandstätigkeit; Abrechnung April 2011)

<i>Bruttobezug Inland</i>		<i>833,33</i>	<i>10 Tage</i>
<i>Bruttobezug Ausland</i>		<i>1.666,67</i>	<i>20 Tage</i>
<i>SV*)</i>		<i>455,00</i>	
<i>LSt-Bmgl Inlandsbezüge</i>		<i>681,67</i>	
<i>LSt-Bmgl Auslandsbezüge</i>		<i>1.363,33</i>	
<i>Tageweise Berechnung</i>			
<i>LSt-Bmgl Inlandsbezüge</i>	<i>68,17</i>		<i>pro Tag (681,67/10)</i>
<i>LSt Inlandsbezüge</i>		<i>12,57</i>	<i>pro Tag (68,17 * 0,365=12,306)</i>

<i>LSt-Bmgl-Auslandsbezüge</i>	<i>68,17</i>		<i>pro Tag (1.363,33/20)</i>
<i>Fiktive LSt-Auslandsbezüge</i>		<i>12,57</i>	<i>pro Tag (68,17 * 0,365 = 12,306)</i>
<i>LSt-Auslandsbezüge</i>		<i>4,28</i>	<i>pro Tag (12,57 * 34%)</i>
<i>LSt-Auslandsbezüge</i>	<i>(4,28 * 20 Tage)</i>	<i>85,51</i>	<i>LSt pro Monat</i>
<i>LSt-Inlandsbezüge</i>	<i>(12,57 * 10 Tage)</i>	<i>125,75</i>	<i>LSt pro Monat</i>
<i>Summe einzubehaltende LSt</i>		<i>211,26</i>	

**) Zur Aufteilung der Sozialversicherung auf die Inlands- und Auslandsbezüge siehe Rz 69 (Inland: € 151,66; Ausland: € 303,34)*

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

Die steuerfreien Höchstbeträge für Zulagen und Zuschläge (§ 68 EStG 1988) sind tageweise zu ermitteln (zB 20 Tage begünstigte Auslandstätigkeit – es können für diesen Zeitraum, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, maximal 240 Euro an steuerfreien Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen abgerechnet werden).

3.3.10.8 Auslandsentsendungen, die vor dem 1.1.2011 begonnen haben und nach dem 31.12.2010 enden

70e

Bei Auslandsentsendungen, in deren Zeitraum die Aufhebung des "§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 alt" und das In-Kraft-Treten des "§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 neu" fallen, hat die steuerliche Beurteilung nach dem Zuflussprinzip zu erfolgen. Das heißt, dass Bezugsteile, deren arbeitsrechtlicher Anspruch durch eine vor dem 1.1.2011 liegende begünstigte Auslandstätigkeit begründet wurde, deren Auszahlung aber erst im Jahr 2011 erfolgt, nach der für 2011 geltenden Rechtslage (nur 66% befreit, unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes – siehe Rz 70c) zu versteuern sind. Eine Ausnahme stellen nur jene Bezüge für das Vorjahr dar,

die bis zum 15.2.2011 bezahlt werden (§ 77 Abs. 5 EStG 1988). Diese sind steuerlich dem Vorjahr zuzuordnen.

Beispiel 1:

Bezieht ein Arbeitnehmer während einer vereinbarten Altersteilzeit Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit und wird während der "vollen Leistungsphase" nur ein Teil des Entgelts ausgezahlt, bleibt für die während der "Nichtleistungsphase" ausbezahlten Bezüge grundsätzlich die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 weiterhin anwendbar. Allerdings ist für die steuerliche Beurteilung die Rechtslage im Jahr der Auszahlung heranzuziehen (zB Nichtleistungsphase im Jahr 2011 – Besteuerung der Entgelte im Ausmaß von 34%).

Beispiel 2:

Einem Arbeitnehmer wurde bereits vor Beginn der Auslandstätigkeit für die Arbeitsleistung im Ausland eine Prämie zugesagt. Die Auszahlung der Prämie erfolgt erst nach Beendigung der begünstigten Auslandstätigkeit.

Die Prämie ist den Einkünften nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zuzuordnen. Die Besteuerung der Prämie richtet sich nach der Rechtslage im Jahr der Auszahlung (Zuflussprinzip). Wird die Prämie im Jahr 2012 ausbezahlt, ist diese im Ausmaß von 67% steuerpflichtig.

Beispiel 3:

Werden Mehrarbeitszeit oder Überstunden während oder unmittelbar im Anschluss an die begünstigte Auslandstätigkeit durch Zeitausgleich (im Aus- oder Inland) abgegolten, richtet sich das Ausmaß der Steuerfreiheit der Bezüge nach jener Rechtslage, die für den Zeitpunkt des Zeitausgleiches gilt (Überstunden aus dem Jahr 2010 werden 2011 ausbezahlt – Besteuerung der Entgelte im Ausmaß von 34%).

Wird der Zeitausgleich hingegen nach einer Tätigkeit im Inland konsumiert, ist das Entgelt für den Zeitraum, in dem der Zeitausgleich konsumiert wird, wie auch bisher immer steuerpflichtig.

3.3.10.9 Ausstellen des Lohnzettels

70f

Für Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist auch für (Lohnzahlungs)Zeiträume nach dem 31.12.2010 wie bisher ein gesonderter Lohnzettel (Lohnzettelart 2) auszustellen, wobei bei der Darstellung der Bezugsteile auf die für das betreffende Jahr geltende Rechtslage Bedacht zu nehmen ist. Das heißt, sowohl der Gesamtbezug als auch die steuerpflichtigen und steuerbefreiten Bezugsteile sind unter der jeweils dafür vorgesehenen Kennzahl getrennt im Lohnzettel auszuweisen.

Beispiel (Begünstigte Auslandsbezüge für Jänner bis März 2011)

		LZ Art 2
		KZ
Bruttobezug	12.125,00	210
– § 68 Abs. 1 Zulagen	–846,00	215

<i>-SV</i>	<i>-2.206,75</i>	<i>230</i>
<i>-steuerfrei 66% [(12.125,00 - 846,00 - 2.206,75 - 60,00) * 66%]</i>	<i>-5.948,09</i>	
<i>-einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3b</i>	<i>-60,00</i>	
	<i>-6.008,09</i>	<i>243</i>
<i>LSt-Bmgl (steuerpflichtig 34%)</i>	<i>3.064,16</i>	<i>245</i>
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	<i>803,83</i>	<i>260</i>

Vor Anwendung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 müssen vom Bruttobezug neben Werbungskosten auch steuerfreie Zulagen und Zuschläge nach § 68 EStG 1988 ausgeschieden werden.

Hat Österreich gemäß einem DBA für Einkünfte, die unter § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 fallen, kein Besteuerungsrecht (Befreiungsmethode) und behält der Arbeitgeber die Lohnsteuer unterjährig nicht ein, ist für den gemäß innerstaatlichem Recht steuerpflichtigen Teil ein Lohnzettel iSd Rz 1228 auszufüllen (Lohnzettelart 8). Diese Beträge sind in den Lohnzettel der Art 2 nicht aufzunehmen.

Bei der Anrechnungsmethode ist für die Auslandsbezüge nur die Lohnzettelart 2 zu verwenden.

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

		Befreiungsmethode	Anrechnungsmethode
Arbeitgeber behält LSt ein	<i>Lohnzettelart</i>	<i>2</i>	<i>2</i>
Arbeitgeber behält LSt nicht ein (direkte Anwendung des DBA)	<i>Lohnzettelart</i>	<i>8 und 2</i>	<i>2</i>

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

Beispiel: Arbeitgeber behält LSt nicht ein (direkte Anwendung des DBA; Befreiungsmethode; dh. Anwendung Lohnzettelart 8 und 2)

		<i>LZ Art 2</i>
		<i>KZ</i>
<i>Bruttobezug</i>	<i>8.002,50</i>	<i>210</i>

– § 68 Abs. 1 Zulagen	-558,36	215
– SV	-1.456,46	230
– steuerfrei 66% [(12.125,00 – 846,00 – 2.206,75 – 60,00) * 66%]	-5.948,09	
– einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3b	-39,60	
	-5.987,69	243
LSt-BmgI	0,00	245
Anrechenbare Lohnsteuer	0,00	260

		LZ Art 8
		KZ
Bruttobezug	4.122,50	210
– § 68 Abs. 1 Zulagen	-287,64	215
– SV	-750,29	230
– steuerfrei 66%	0,00	
– einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3b	-20,40	
	-20,40	243
LSt-BmgI	3.064,16	245
Anrechenbare Lohnsteuer	0,00	260

3.3.10.10 Berücksichtigung von Werbungskosten im Veranlagungsverfahren

70g

Soweit Aufwendungen oder Ausgaben mit nicht steuerpflichtigen (steuerfreien, nicht steuerbaren oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen) Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, können diese nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden, vermindern jedoch die Progressionseinkünfte (siehe Rz 10119).

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist im Jahr 2011 auf "Montage" gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988. Als Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung macht er im Jahr 2011 für diese Tätigkeit 1.000 Euro geltend. 34% dieser Aufwendungen (340 Euro) senken als Werbungskosten im Rahmen der Veranlagung die Steuerbemessungsgrundlage. Der Differenzbetrag (660 Euro) vermindert die Progressioneinkünfte.

3.3.10a Begünstigte Auslandstätigkeiten (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988)— unbefristete Rechtslage ab 2012

3.3.10a.1 Ausmaß der Begünstigung

70h55

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2011 (AbgÄG 2011) regelt, dass ab dem Jahr 2012 60% der steuerpflichtigen Einkünfte aus laufendem Arbeitslohn von vorübergehend ins Ausland entsendeten unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern steuerfrei sind.

Nicht steuerbare Ersätze gemäß § 26 EStG 1988 und Reiseaufwandsentschädigungen nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind nicht in die Bemessungsgrundlage der 60%-Grenze einzubeziehen.

Die Befreiung steht nur für jene Einkünfte zu, die für eine Leistungserbringung auf Grund der Auslandsentsendung bezogen werden und bezieht sich auf die steuerpflichtigen laufenden (monatlichen) Einkünfte.

Sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 sind von der Befreiung nicht erfasst. Daher sind beispielsweise auch Zahlungen, die nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 zwar wie ein laufender Bezug zu versteuern sind, aber einen sonstigen Bezug darstellen, nicht von der Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfasst. Auch Ersatzleistungen gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 stellen trotz (teilweiser) Versteuerung wie ein laufender Arbeitslohn insgesamt einen sonstigen Bezug dar, weshalb die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 darauf nicht anwendbar ist.

Nachzahlungen für Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 behalten im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen ihre Steuerfreiheit, wobei in diesen Fällen jedoch kein steuerfreies Fünftel zu berücksichtigen ist.

Die Begünstigung ist mit dem Wert der jeweils maßgeblichen monatlichen Höchstbeitragsgrundlage nach dem ASVG gedeckelt. Diese Beitragsbegrenzung ist auf den Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum ausgelegt. Sollte der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum nicht durchgehend ins Ausland entsendet worden sein, ist der Höchstbetrag aus der täglichen Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG abzuleiten, sodass nur ein anteiliger Höchstbetrag maßgeblich ist (siehe auch Rz ~~6670s~~ Beispiel 2).

Eine Hochrechnung nach § 3 Abs. 3 EStG 1988 hat nicht zu erfolgen.

*Beispiel: Abrechnung Auslandsbezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 (für Mai 2018 **2023**)*

<i>Laufende Bruttobezug Ausland</i>	<i>4.000,00</i>	
<i>SV</i>	<i>724,80</i>	
<i>LSt-Bmgl</i>	<i>3.275,20</i>	
<i>davon 60% steuerfrei</i>	<i>1.965,12</i>	
<i>davon 40% steuerpflichtig</i>	<i>1.310,08</i>	
<i>Einzubehaltende LSt</i>	<i>61,02 29,86</i>	<i>(1.310,08*0,25-266,50 197,08-35,08)</i>

3.3.10a.2 Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

70i56

Die Entsendung erfolgt von einem Betrieb oder einer Betriebsstätte aus, die sich in der EU, dem EWR oder der Schweiz befindet.

70j57

Die Entsendung erfolgt an einen Einsatzort, der mehr als 400 Kilometer Luftlinie vom nächstgelegenen Punkt des österreichischen Staatsgebietes entfernt liegt.

70k58

Die Entsendung darf nicht an den Sitz der Geschäftsleitung (§ 29 Abs. 2 lit. a BAO) oder an eine Einrichtung nach § 29 Abs. 2 lit. b BAO (zB Zweigniederlassung, Fabrikationsstätte) des Arbeitgebers bzw. des Beschäftigers erfolgen; Entsendungen zu Bauausführungen (§ 29 Abs. 2 lit. c BAO) des Arbeitgebers sind von der Begünstigung nicht ausgeschlossen.

70l59

Die Tätigkeit im Ausland darf ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt sein. Eine Tätigkeit ist ihrer Natur nach auf Dauer angelegt, wenn sie in einer abstrakten Betrachtung nicht befristet angelegt ist.

Das heißt, es muss das Tätigkeitsbild des entsprechenden Berufes herangezogen werden und dieses dahingehend beurteilt werden, ob es einen dauerhaften Charakter aufweist oder nicht.

70m60

Nicht auf Dauer angelegte Tätigkeiten:

Darunter fallen Tätigkeiten, die mit der Erbringung einer Leistung oder der Herstellung eines Werkes beendet sind, wie zB die Tätigkeit eines Maurers oder eines Monteurs, die Erfüllung von spezifischen Beratungsaufträgen oder die Lieferung und Montage von Investitionsgütern. Die Tatsache, dass die Leistung von Personen erbracht wird, die ein unbefristetes Dienstverhältnis aufweisen, ändert nichts daran, dass diese Tätigkeiten ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt sind.

70n61

Auf Dauer angelegte Tätigkeiten:

Hingegen sind beispielsweise die Tätigkeiten eines Geschäftsführers, eines Controllers oder eines Bürokaufmannes auf Dauer angelegt, weil diese Tätigkeiten – unabhängig von den Umständen des konkreten Falles – eine nicht befristete Ausübung zum Gegenstand haben.

In diesen Fällen nimmt der Umstand, dass ein Arbeitnehmer nur befristet oder bis zur Erreichung eines bestimmten Erfolges ins Ausland entsendet wird, der Tätigkeit nicht ihren auf Dauer angelegten Charakter.

Dementsprechend ist die Tätigkeit eines Geschäftsleiters im Ausland auch dann auf Dauer angelegt, wenn sie beispielsweise nur bis zur Erreichung bestimmter betrieblicher Parameter dauern soll.

Ebenso sind Beratungsaufträge im Rahmen einer laufenden Klientenbeziehung, wie beispielsweise bei Rechtsanwälten oder Steuerberatern, auf Dauer angelegt, da der einzelne Beratungsauftrag im Ausland Teil der bestehenden Klientenbeziehung ist.

70e62

Die Entsendung erfolgt ununterbrochen für einen Zeitraum von mindestens einem Monat.

Nach Monaten bestimmte Fristen enden mit Ablauf desjenigen Tages des letzten Monats, der durch seine Bezeichnung dem für den Beginn dieser Frist maßgebenden Tag entspricht (vgl. § 108 BAO).

Beispiel:

Beginn der Auslandstätigkeit 10. Februar, Ende der Monatsfrist 10. März.

Für die Berechnung der Monatsfrist ist auch die Reisezeit im Ausland heranzuziehen. Eine zumindest einen Monat lang dauernde Tätigkeit kann auch dann vorliegen, wenn die Tätigkeit nicht beim selben Vorhaben, sondern bei verschiedenen begünstigten Vorhaben desselben inländischen Unternehmens verbracht wird. Ein Wechsel des Arbeitgebers während eines Auslandsaufenthaltes unterbricht diesen begünstigten Auslandsaufenthalt, ausgenommen es kommen die Bestimmungen der §§ 3 ff AVRAG, BGBl. Nr. 459/1993, zum Tragen.

Während dieses Monats darf die ausländische Tätigkeit nur

- an Wochenenden,
- an (ausländischen) gesetzlichen Feiertagen,
- an verlängerten Wochenenden, wenn keine Arbeitszeit verkürzt wird (zB Dekadenarbeit, Zeitausgleich, der sich auf im Rahmen der Auslandstätigkeit geleistete Überstunden bezieht),
- bei (kurzfristigen) Krankenständen, wenn der Arbeitnehmer nicht in das Inland zurückkehrt,
- bei betriebsbedingten (kurzfristigen) Einstellungen der Arbeiten (zB Schlechtwetter, Reparaturen),
- bei Dienstfreistellungen bzw. bezahlter Freizeit, worunter jene gesetzlich oder kollektivvertraglich vorgesehenen Freizeitansprüche zu verstehen sind, die sich aus bestimmten Anlässen wie zB Todesfall, Heirat ergeben, unterbrochen werden.

Dienstreisen während der begünstigten Auslandsbeschäftigung unterbrechen die Auslandsbeschäftigung dann nicht, wenn sie ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens unternommen werden. Dienstreisen, die in den inländischen Stammbetrieb, eine inländische Betriebsstätte oder ein Reiseziel innerhalb der 400 km-Zone führen, dürfen aber nur von kurzer Dauer sein (höchstens drei Tage). Wird im Anschluss an eine nicht schädliche Dienstreise ein Urlaub konsumiert, so wirkt sich dieser Urlaub während des ersten Monats auf die begünstigte Auslandstätigkeit unterbrechend aus, es sei denn, dass dieser Urlaub nur arbeitsfreie Tage im Montageland (zB Wochenende) erfasst.

Hat die ununterbrochene Tätigkeit im Ausland bereits zumindest einen Monat gedauert, sind auch Urlaube oder Krankenstände der ausländischen Tätigkeit zuzurechnen, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar nach dem Urlaub oder Krankenstand die Tätigkeit auf einer ausländischen Arbeitsstelle wieder aufnimmt.

Werden Überstunden während oder unmittelbar im Anschluss an die begünstigte Auslandstätigkeit durch Zeitausgleich (im Aus- oder Inland) abgegolten, fallen diese Vergütungen ebenso unter die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988. Wird der Zeitausgleich hingegen nach einer Tätigkeit im Inland konsumiert, ist das Entgelt für den Zeitraum, in dem der Zeitausgleich konsumiert wird, steuerpflichtig.

Arbeiten im Inland unterbrechen grundsätzlich die begünstigte Auslandstätigkeit.

Dienen Dienstreisen auch oder nur der Verwirklichung anderer nicht begünstigter Vorhaben oder überschreiten Inlandsreisen bzw. Reisen an ein Reiseziel innerhalb der 400 km-Zone den

Zeitraum von drei Tagen, so unterbrechen solche Reisetätigkeiten die begünstigte Auslandsbeschäftigung.

Wird ein Arbeitnehmer bei einem begünstigten ausländischen Vorhaben beschäftigt und unmittelbar zu einer Arbeitsverrichtung bei einem anderen ausländischen begünstigten Vorhaben abberufen, wird der Fristenlauf nicht unterbrochen, auch wenn ihn seine nicht durch eine schädliche Inlandstätigkeit unterbrochene Reise über das Inland führt.

Nach einer schädlichen Unterbrechung liegt die Voraussetzung für die Steuerfreiheit erst dann wieder vor, wenn die Auslandstätigkeit erneut mindestens ein Monat andauert.

Wird der Arbeitnehmer innerhalb der Monatsfrist an einem ausländischen Einsatzort tätig, der innerhalb der Mindestentfernung (400 Kilometer) liegt, dann wird dadurch die Frist unterbrochen. Nach einer schädlichen Unterbrechung liegt die Voraussetzung für die Steuerbegünstigung erst dann wieder vor, wenn die Tätigkeit im Ausland bei Vorliegen aller Voraussetzungen erneut mindestens einen Monat andauert.

Für das Jahr 2012 gilt: Wird ein Arbeitnehmer innerhalb der Monatsfrist an einem weiteren ausländischen Einsatzort tätig, der innerhalb der Mindestentfernung von 400 km liegt, wird zwar die Frist unterbrochen, allerdings kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 (siehe Rz 70c ff) die Übergangsregelung für diesen Einsatzort (innerhalb von 400 km) in Anspruch genommen werden.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer wird im Jahr 2012 eine Woche auf einer Baustelle im Ausland eingesetzt (400 km Mindestentfernung und übrige Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 sind erfüllt). Danach wird er für fünf Wochen auf eine Baustelle versetzt, die sich innerhalb eines Radius von 400 km vom österreichischen Staatsgebiet befindet (die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 sind erfüllt).

Der Arbeitnehmer kann für fünf Wochen die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 (dh. 33% der Einkünfte steuerfrei) in Anspruch nehmen.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer wird im Jahr 2012 drei Wochen auf einer Baustelle im Ausland eingesetzt (400 km Mindestentfernung und übrige Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 sind erfüllt). Danach wird er für drei Wochen auf eine Baustelle versetzt, die sich innerhalb eines Radius von 400 km vom österreichischen Staatsgebiet befindet (die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 sind erfüllt).

Der Arbeitnehmer kann weder die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 noch nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 in Anspruch nehmen, da in keinem Fall die erforderliche Mindestfrist an Entsendedauer erreicht wird.

70p63

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

Erschwerende Umstände liegen insbesondere vor, wenn die Arbeiten

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

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

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

Eine beaufsichtigende Tätigkeit (zB die Überwachung von Umbauarbeiten) ist allein nicht ausreichend, um als erschwerend qualifiziert zu werden. Verursacht diese überwachende

Tätigkeit aber beispielsweise überwiegend eine zwangsläufige erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung, liegen erschwerende Umstände vor.

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

Erschwerende Umstände liegen weiters vor, wenn die Arbeiten

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

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

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

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

Zudem liegen erschwerende Umstände dann vor, wenn die Arbeiten

- ~~Rechtslage bis 31.12.2012: in einer Region erfolgen, für die nachweislich zum Beginn der Tätigkeit oder während eines gesamten Kalendermonats der Tätigkeit eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (insbesondere Kriegs- oder Terrorgefahr). Ist die Sicherheitsgefährdung nicht bereits zu Beginn der Tätigkeit gegeben, sondern tritt sie erst während der Auslandstätigkeit ein, steht die Befreiung nur zu, wenn sie für einen gesamten Kalendermonat vorliegt.~~ Rechtslage ab 01.01.2013: in einer Region erfolgen, für die nachweislich am Beginn des jeweiligen Kalendermonats der Tätigkeit eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (insbesondere Kriegs- oder Terrorgefahr).
- Dies wird zutreffen, wenn vom Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten für das betreffende Land eine Reisewarnung (abrufbar unter <http://www.bmeia.gv.at>) ausgegeben wurde oder sonst eine erhöhte Sicherheitsgefährdung (zB Kriegs- oder Unruhezustände, Kriegs- oder Terrorgefahr) vorliegt. Der Nachweis über das Vorliegen der erhöhten Sicherheitsgefährdung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer wird von 12.01.2012 bis 31.05.2012 in eine Region entsendet, für die noch keine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt; abgesehen von der Erschwernis liegen

die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vor. Am 25.02.2012 wird eine Reisewarnung durch das BMEIA veröffentlicht (diese bleibt bis Ende des Jahres aufrecht); Für die Monate März – Mai 2012 kann für den Arbeitnehmer die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Anspruch genommen werden.

Beispiel-2:

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

70q64

Die Steuerfreiheit besteht nicht, wenn der Arbeitgeber während der Auslandsentsendung

- die Kosten für mehr als eine Familienheimfahrt im Kalendermonat trägt oder
- Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt.

Familienheimfahrten sind zwar grundsätzlich nach § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 nicht steuerbar; diese führen allerdings zum Verlust der Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, wenn sie mehr als einmal pro Kalendermonat vom Arbeitgeber getragen werden.

Familienheimfahrten mittels Werkverkehr (zB in einem Mannschaftstransporter) führen ebenfalls zum Verlust der Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, wenn der Transport mehr als einmal pro Kalendermonat in Anspruch genommen wird. Dies gilt analog auch für Familienheimfahrten, deren Kosten von dritter Seite (zB Konzernunternehmen) getragen werden.

Andere nicht steuerbare Leistungen des Arbeitgebers nach § 26 EStG 1988 (zB Tages- und Nächtigungsgelder) oder steuerfreie Bezüge nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 können für eine begünstigte Auslandstätigkeit ausbezahlt werden, ohne die Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu beeinträchtigen (hinsichtlich der Anrechnung auf die 60%-Grenze siehe Rz **5570h**).

70r65

Berücksichtigung von Werbungskosten

Mit der Steuerfreiheit sind die mit dieser Auslandstätigkeit verbundenen Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sowie die Aufwendungen für Familienheimfahrten und für doppelte Haushaltsführung abgegolten, es sei denn, der Arbeitnehmer beantragt ihre Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung. In diesem Fall steht die Steuerbefreiung in der Veranlagung nicht zu. Bei Berücksichtigung eines Freibetragsbescheides siehe Rz 909.

Soweit Aufwendungen oder Ausgaben mit nicht steuerpflichtigen (nicht steuerbaren, steuerfreien oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen) Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, können diese nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden. Übrige Werbungskosten (zB Arbeitsmittel) können allerdings im Ausmaß der steuerpflichtigen Bezüge im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erzielt im Jahr 2012 Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 i.d.F. AbgÄG 2011. An Arbeitsmitteln macht er im Jahr 2012 für diese Tätigkeit 1.000 Euro geltend. 40% dieser Aufwendungen (400 Euro) senken als Werbungskosten im Rahmen der Veranlagung die Steuerbemessungsgrundlage.

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

79s66

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

Die Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall-, Pensions- oder Arbeitslosenversicherung usw. im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind im Verhältnis der Inlands- und Auslandsbezüge aufzuteilen.

Beispiel:

<i>Inlandsanteil</i>	<i>720,00</i>	<i>=</i>	<i>18,32%</i>
<i>Auslandsanteil</i>	<i>3.210,00</i>	<i>=</i>	<i>81,68%</i>
<i>SV AN-Anteil 18,12% von 3.930,00 =</i>	<i>712,12</i>	<i>=</i>	<i>100%</i>
<i>SV AN-Anteil - Inlandsanteil</i>	<i>130,46</i>	<i>=</i>	<i>18,32%</i>
<i>SV AN-Anteil - Auslandsanteil</i>	<i>581,66</i>	<i>=</i>	<i>81,68%</i>

Das Service-Entgelt für die e-card gemäß § 31c ASVG ist in jenem Monat als Werbungskosten zu berücksichtigen, in dem es vom Arbeitgeber einbehalten wird. Hat der Arbeitnehmer in diesem Monat sowohl begünstigte Auslandsbezüge als auch nichtbegünstigte Inlandsbezüge erhalten, dann bestehen keine Bedenken, wenn das

Service-Entgelt zur Gänze bei den nichtbegünstigten Inlandsbezügen abgezogen wird (siehe Rz 243).

Beispiel 1 (10 Tage Inlandstätigkeit, 20 Tage begünstigte Auslandstätigkeit; Abrechnung April 2012**2023**):

Bruttobezug Inland	833,33	
Bruttobezug Ausland	1.666,67	
SV ^{*)}	455,00 453,00	
LSt-Bmgl Inlandsbezüge	681,67 682,33	
LSt-Bmgl Auslandsbezüge	1.363,33 1.364,67	
davon 40% steuerpflichtig	545,33 87	
Summe LSt-Bmgl	1.227,00 20	
Einzubehaltende LSt	78,68 13,48	(1.227,20 *0,365 20-369,18 197,08-35,08)

~~*) Zur Aufteilung der Sozialversicherung auf die Inlands- und Auslandsbezüge siehe Rz 69.~~

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

		LZ-Art 1
		KZ
Bruttobezug	833,33	210
- SV	151,67 00	230
- § 3 Abs. 1 Z 10 ESTG 1988	-0,00	243
LSt-Bmgl	681,66 682,33	245
Anrechenbare Lohnsteuer	43,71 7,49	260
		LZ-Art 23
		KZ
Bruttobezug	1.666,67	210
- SV	303,33 302	230
- § 3 Abs. 1 Z 10 ESTG 1988	818,00 80	243
LSt-Bmgl	545,33 487	245
Anrechenbare Lohnsteuer	34,97 5,99	260

Die anrechenbare Lohnsteuer ist im Verhältnis Inlandseinkünfte zu Auslandseinkünften auf dem Lohnzettel Art 1 bzw. Lohnzettel Art 23 oder Lohnzettel Art 24 auszuweisen. Zur Ausstellung des Lohnzettels siehe auch Rz **6770u**.

*Beispiel 2 (20 Tage Inlandstätigkeit, 10 Tage begünstigte Auslandstätigkeit; Abrechnung April 2012**2023**):*

<i>Bruttobezug Inland</i>	<i>5.000,00</i>	<i>20 Tage</i>
<i>Bruttobezug Ausland</i>	<i>4.000,00</i>	<i>10 Tage</i>
<i>SV^{x)}</i>	<i>-769,86</i> <i>1.060,02</i>	
<i>LSt-Bmgl Inlandsbezüge</i>	<i>4.572,30</i> <i>4.411,10</i>	
<i>vorläufige LSt-Bmgl Auslandsbezüge</i>	<i>3.657,84</i> <i>3.528,88</i>	
<i>davon 60% steuerfrei</i>	<i>-2.194,70</i> <i>2.117,33</i>	
<i>Kontrollrechnung:</i>		
<i>max. ASVG Höchstbeitragsgrundlage pro Tag (voraussichtlicher Wert 20122023)</i>	<i>-141,00</i> <i>195,00</i>	
<i>daher max. für 10 Tage</i>	<i>-1.410,00</i> <i>1.950,00</i>	<i>(max. Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988)</i>
<i>daher LSt-Bmgl Auslandsbezüge</i>	<i>-2.247,84</i> <i>1.578,88</i>	<i>(3.657,84 - 3.528,88 - 1.410,00 = 1.950,00)</i>
<i>Summe LSt-Bmgl</i>	<i>-6.820,14</i> <i>5.989,98</i>	
<i>Einzubehaltende LSt</i>	<i>-2.559,57</i> <i>1.824,34</i>	<i>(5.989,98 x 0,48 - 1.015,77 - 35,08)</i>

*x) Zur Aufteilung der Sozialversicherung auf die Inlands- und Auslandsbezüge siehe Rz 69; Höchstbeitragsgrundlage 2012 4.230,00 **2023 5.850** pro Monat*

Ein allfälliges Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist bei Vorliegen der Voraussetzungen zu berücksichtigen. Andere Werbungskosten (zB Gewerkschaftsbeitrag), die während eines Lohnzahlungszeitraumes anfallen und sowohl steuerbegünstigte Auslandsbezüge als auch steuerpflichtige Inlandsbezüge während dieses Lohnzahlungszeitraumes betreffen, sind tageweise auf diese Inlands- und Auslandsbezüge aufzuteilen. Der auf die Auslandsbezüge entfallende Teil der Werbungskosten ist aliquot dem steuerpflichtigen und steuerfreien Teil

zuzuordnen. Das Service-Entgelt für die e-card kann zur Gänze bei den steuerpflichtigen Bezügen berücksichtigt werden (siehe dazu auch Rz 69 letzter Absatz).

3.3.10a.4 Auslandsentsendungen, die vor dem 1.1.2012 begonnen haben

70t

Die steuerliche Beurteilung hat grundsätzlich nach dem Zuflussprinzip zu erfolgen. Das heißt, dass Bezugsteile, deren arbeitsrechtlicher Anspruch durch eine vor dem 1.1.2012 liegende begünstigte Auslandstätigkeit begründet wurde, deren Auszahlung aber erst im Jahr 2012 erfolgt, nach der für 2012 geltenden Rechtslage zu beurteilen ist. Eine Ausnahme stellen nur jene Bezüge für das Vorjahr dar, die bis zum 15.2.2012 bezahlt werden (§ 77 Abs. 5 EStG 1988). Diese sind steuerlich dem Vorjahr zuzuordnen.

Beispiel 1:

Bezieht ein Arbeitnehmer während einer vereinbarten Altersteilzeit Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit und wird während der "vollen Leistungsphase" nur ein Teil des Entgelts ausgezahlt, bleibt für die während der "Nichtleistungsphase" ausbezahlten Bezüge grundsätzlich die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anwendbar. Allerdings ist für die steuerliche Beurteilung die Rechtslage im Jahr der Auszahlung heranzuziehen (zB Nichtleistungsphase im Jahr 2012 – Besteuerung der Entgelte im Ausmaß von 40%, begrenzt mit der ASVG Höchstbeitragsgrundlage, bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011).

Beispiel 2:

Einem Arbeitnehmer wurde bereits vor Beginn der Auslandstätigkeit für die Arbeitsleistung im Ausland eine Prämie zugesagt (Auslandstätigkeit Jänner – Dezember 2011 an einem 350 km entfernt liegenden Ort). Die Auszahlung der Prämie erfolgt erst nach Beendigung der begünstigten Auslandstätigkeit im März 2012. Die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 sind erfüllt. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 ist allerdings, da die Mindestentfernung von 400 km nicht erfüllt wurde (und die Begünstigung nur für laufende Bezüge gilt), nicht anwendbar. Die Prämie ist daher in einem Ausmaß von 33% steuerfrei (dh. Anwendung der Übergangsregelung vgl. Rz 70v).

Beispiel 3:

Einem Arbeitnehmer wurde bereits vor Beginn der Auslandstätigkeit für die Arbeitsleistung im Ausland eine Prämie zugesagt (Auslandstätigkeit Jänner – Dezember 2012). Die Auszahlung der Prämie erfolgt erst nach Beendigung der begünstigten Auslandstätigkeit im März 2013. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 ist, da die Begünstigung nur für laufende Bezüge gilt, nicht anwendbar. Die Prämie ist daher im Jahr 2013 als sonstiger Bezug (ohne Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) zu versteuern.

3.3.10a.54 Ausstellen des Lohnzettels

70u67

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

Beispiel (Begünstigte Auslandsbezüge für Jänner bis März ~~2012~~2023)

		LZ-Art 23
		KZ
Bruttobezug	12.125,00	210
- SV	-2.206,75	230
- § 3 Abs. 1 Z 10 ESTG 1988	-5.914,95	
- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b ESTG 1988	-60,00	
	-5.974,95	243
LSt-BmgI	3.943,30	245
Anrechenbare Lohnsteuer	331,76	260

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

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

Bei der Anrechnungsmethode sind im Lohnzettel der Art 24 (siehe Rz 1408) jene Beträge zu erfassen, für die dem ausländischen Staat auf Grund eines DBA mit Anrechnungsmethode das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitgeber davon die österreichische Lohnsteuer einbehalten hat.

Für jeden ausländischen Staat, in dem der Arbeitnehmer während des Kalenderjahres tätig war, ist ein eigener Lohnzettel der Art 24 zu übermitteln. Der Lohnzettel ist bei ganzjährig aufrechtem Dienstverhältnis jeweils für den Zeitraum 1.1. bis 31.12. auszustellen.

Den jeweiligen Lohnzettelarten sind die Bezugsteile sowie die anrechenbare österreichische Lohnsteuer (KZ 260) entsprechend der Inlands- bzw. Auslandstätigkeit zuzuordnen. In die KZ 260 im Lohnzettel (zB im LZ-Art 1 und LZ-Art 24) ist lediglich die inländische anrechenbare Steuer einzutragen. Wird die Auslandstätigkeit während des Kalendermonats aufgenommen bzw. beendet, ist die anrechenbare Lohnsteuer tageweise (30 Tage/Monat) zuzuordnen. Die anrechenbare ausländische Steuer ist nicht im Lohnzettel zu erfassen, sondern im Rahmen der Veranlagung vom Arbeitnehmer im Formular L 1i (in der entsprechenden KZ) auszuweisen.

Fallen im Zuge der Auslandstätigkeit sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (innerhalb des Jahressechstels - KZ 220) an, für die Österreich kein Besteuerungsrecht hat, sind diese zur Gänze im Lohnzettel der Art 24 darzustellen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer wird 2013 sowie vom 01.01.2014 bis 28.02.2014 nach Italien entsendet. Für diesen Zeitraum hat Italien gemäß DBA das Besteuerungsrecht. Die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind erfüllt. Der Arbeitgeber behält die österreichische Lohnsteuer während der Auslandsentsendung nicht ein.

Im Zeitraum 01.03. bis 30.04.2014 war der Arbeitnehmer in Österreich tätig. Die jeweils für die Tätigkeit in Italien bzw. in Österreich erhaltenen Bezüge (Gesamtbezug laufend 12.125,00 Euro – der monatliche Bruttobezug bleibt während der Auslandstätigkeit unverändert; für die Auslandstätigkeit wird eine Prämie in Höhe von 2.000,00 Euro ausbezahlt) sind wie folgt in den Lohnzetteln darzustellen:

Auslandsbezüge

		<i>LZ-Art 23</i>
		<i>KZ</i>
<i>Bruttobezug</i>	<i>3.637,50</i>	<i>210</i>
<i>- SV</i>	<i>-657,30</i>	<i>230</i>
<i>- § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 [(6.062,50 – 1.095,49 – 30) *60%]</i>	<i>-2.962,20</i>	<i>243</i>
<i>- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988</i>	<i>-18,00</i>	
<i>LSt-Bmgl</i>	<i>0,00</i>	<i>245</i>
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	<i>0,00</i>	<i>260</i>

		<i>LZ-Art 24</i>
		<i>KZ</i>
<i>Bruttobezug</i>	<i>4.425,00</i>	<i>210</i>
<i>- Sonstiger Bezug</i>	<i>-2.000,00</i>	<i>220</i>
<i>- SV</i>	<i>-438,20</i>	<i>230</i>
<i>- § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988</i>	<i>0,00</i>	<i>243</i>
<i>- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988</i>	<i>-12,00</i>	
<i>LSt-Bmgl</i>	<i>1.974,80</i>	<i>245</i>
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	<i>0,00</i>	<i>260</i>

Inlandsbezüge

		<i>LZ-Art 1</i>
--	--	-----------------

		<i>KZ</i>
<i>Bruttobezug</i>	<i>6.062,50</i>	<i>210</i>
<i>- SV</i>	<i>-1.095,49</i>	<i>230</i>
<i>- einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b ESTG 1988</i>	<i>-30,00</i>	<i>243</i>
<i>LSt-BmgI</i>	<i>4.937,01</i>	<i>245</i>
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	<i>1.113,23</i>	<i>260</i>

Übersicht der Lohnzettelarten in Fällen, in denen im Rahmen der Auslandstätigkeit die Voraussetzungen der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gegeben sind:

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

Hinsichtlich der ausschließlich in Österreich steuerpflichtigen Inlandsbezüge aus diesem Dienstverhältnis ist ein separater Lohnzettel (Lohnzettelart 1) zu übermitteln.

3.3.10a.6 Inkrafttreten

70v

~~Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung AbgÄG 2011 tritt mit 01.01.2012 in Kraft. Die Übergangsregelung für die Jahre 2011 – 2012 (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011, siehe Rz 70c bis 70g, Rz 70w) hat im Jahr 2012 weiterhin dann Geltung, wenn auf Grund eines nicht mehr als 400 Kilometer entfernt liegenden Einsatzortes die Neuregelung nicht anwendbar ist. Das heißt, dass in diesen Fällen 33% der Bezüge im Jahr 2012 steuerfrei.~~

3.3.10a.75 Zusammenwirken § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 und Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (DBA)

70w68

Grundsätzlich gilt im Bereich des Einkommensteuergesetzes für außerbetriebliche Einkünfte das Zu- und Abflussprinzip (§ 19 EStG 1988; siehe auch Rz 70e ~~und 70f~~ **65**). Bei Anwendung von DBA kann dem Kausalitätsprinzip (Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung) Vorrang vor dem Zuflussprinzip zukommen (vgl. EAS 1579 und EAS 1872).

Beispiel:

Für die Tätigkeit im Rahmen einer Auslandsentsendung (Jänner bis Juli 2014; DBA mit Anrechnungsmethode, anderer Staat hat das Besteuerungsrecht) wird im März 2015 eine

Prämie ausbezahlt. Die Prämie ist im Lohnzettel für das Jahr 2015 (Zuflussjahr) in der Lohnzettelform 24 (weil kausal der Auslandsentsendung zuzuordnen) zu erfassen.

3.3.10a.68 Auslandstätigkeit im Rahmen einer Altersteilzeitregelung

69

Bezieht ein Arbeitnehmer während einer vereinbarten Altersteilzeit Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit und wird während der "vollen Leistungsphase" nur ein Teil des Entgelts ausgezahlt, behalten die später ausgezahlten Bezüge (während der "Nichtleistungsphase") die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 lit. 10 EStG 1988. Es bestehen keine Bedenken, wenn dabei der Bezug während der gesamten "Nichtleistungsphase" prozentuell im Verhältnis der steuerfreien Bezüge für die Auslandstätigkeit und der steuerpflichtigen Bezüge für die Inlandstätigkeit während der "vollen Leistungsphase" aufgeteilt wird.

Randzahl 70: derzeit frei

229

Soweit Aufwendungen mit nicht steuerpflichtigen (steuerfreien, nicht steuerbaren oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen) Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, können diese nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

~~Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften, die nur für die Berechnung eines Durchschnittssteuersatzes heranzuziehen sind (zB § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2011, DBA-befreite Einkünfte) sind bei den diesbezüglichen Einkünften zu berücksichtigen.~~

~~Hinsichtlich der Werbungskosten zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2011 siehe Rz 70g.~~

Hinsichtlich der Werbungskosten zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 siehe Rz **6570r**.

6. Die Überschrift zu Rz 77, die Rz 77b und 77d bis 77h werden auf Grund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert und Rz 77f hinsichtlich sozialer Merkmale für die Gruppenbildung geändert

3.3.14 Benützung von Einrichtungen und Anlagen, sowie Gesundheitsförderungen (§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. a EStG 1988) und Kindergärten (§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. c EStG 1988)

77

Begünstigt ist der geldwerte Vorteil aus der Benützung von arbeitgebereigenen oder angemieteten Einrichtungen und Anlagen auch dann, wenn diese von mehreren Arbeitgebern gemeinsam betrieben werden (zB mehrbetriebliche Kindergärten).

Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Geldbetrag, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, da sich diese Befreiungsbestimmung nur auf den Sachbezug bezieht (vgl. VwGH 29.05.1985, 83/13/0201). Nicht unter den Begriff von Einrichtungen und Anlagen fallen Sachbezüge, die in der Sachbezugswerteverordnung geregelt sind (zB Garagen- und Autoabstellplätze).

Siehe auch Beispiel Rz 10077.

77b

Der verbilligte oder kostenlose Besuch von Kindern von Arbeitnehmern an kostenpflichtigen Schulen (zB Kinder von Lehrern) ist als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu erfassen, der nicht unter § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 fällt. Es wird keine Anlage des Arbeitgebers, die dieser für seine Arbeitnehmer einrichtet, zur Verfügung gestellt, sondern es wird jene Leistung, die der Arbeitgeber am Markt anbietet, den Arbeitnehmern kostenlos überlassen.

Anders wäre es zu sehen, wenn der Arbeitgeber für Arbeitnehmerkinder eine eigene Betriebsschule analog dem im Gesetz angeführten Betriebskindergarten einrichten würde.

Der kostenlose oder vergünstigte Besuch elementarer Bildungseinrichtungen (insbesondere Betriebskindergärten) ist ab dem Kalenderjahr 2024 auch dann steuerfrei, wenn diese Einrichtungen auch durch betriebsfremde Kinder besucht werden können. Das heißt, dass Arbeitnehmer ohne anzusetzenden Sachbezug einen Betriebskindergarten kostenlos oder vergünstigt nutzen können, auch wenn dieser durch betriebsfremde Kinder besucht wird. Dabei spielt es weder eine Rolle, wie hoch der Anteil der Kinder von Arbeitnehmern unter den Kindern insgesamt ist, noch, wie hoch die Gebühr für die Nutzung der Einrichtung (sowohl für Arbeitnehmer als auch betriebsfremde Personen) ist, oder ob diese einen Gewinn erwirtschaftet.

Abgesehen davon gelten die allgemeinen Regeln des § 3 Abs. 1 Z 13 lit. a (siehe Rz 77). Der Arbeitgeber muss Verfügungsmacht über die elementare Bildungseinrichtung haben. Das bedeutet, dass dem Arbeitgeber das Recht eingeräumt sein muss, selbständig und nach eigenem Belieben über die elementare Bildungseinrichtung zu verfügen. Dabei kann sich der Arbeitgeber auch eines ihm nicht wirtschaftlich zugehörigen Betreibers bedienen (beispielsweise eines Vereins,

der auch andere Kinderbetreuungseinrichtungen betreibt), solange die Verfügungsmacht über die elementare Bildungseinrichtung bei ihm verbleibt. Kommt es zur bloßen Anmietung einzelner Plätze bei einer bestehenden elementaren Bildungseinrichtung (z. B. Kindergartenplatz) durch den Arbeitgeber, ist die Voraussetzung der Verfügungsmacht nicht erfüllt, in diesem Fall kann jedoch bei Vorliegen der Voraussetzungen die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b (siehe Rz 77c bis 77h) zur Anwendung kommen.

Der Begriff elementare Bildungseinrichtung umfasst alle institutionellen Formen der Bildung und Betreuung von Kindern bis zum Schuleintritt. Als elementare Bildungseinrichtungen gelten Kindergärten, Kinderkrippen und vergleichbare Einrichtungen entsprechend landesgesetzlicher Regelungen, nicht jedoch öffentliche Pflichtschulen.

77d

Begünstigtes Kind ist eines nach § 106 Abs. 1 EStG 1988, für das dem Arbeitnehmer selbst der Kinderabsetzbetrag zusteht und das zu Beginn des Kalenderjahres das ~~140.~~ Lebensjahr (**bis 2023: 10. Lebensjahr**) noch nicht vollendet hat.

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

Beispiel:

Wird das Kind im Februar 2013~~24~~ 140 Jahre alt, kann der Arbeitgeber auch dann einen Kinderbetreuungszuschuss bis zu ~~12.000~~ Euro steuerfrei belassen, wenn dieser erst im Dezember 2013~~24~~ geleistet wird.

77e

Pro begünstigtem Kind ist höchstens ein Zuschuss von ~~12.000~~ Euro (bis 2012~~23~~: ~~500~~**1.000** Euro) jährlich steuerfrei.

Beispiel:

Eine Arbeitgeberin gewährt ihrer alleinerziehenden Arbeitnehmerin im Kalenderjahr 2013~~24~~ für ihre 5-jährige Tochter einen Zuschuss zum Kindergarten von ~~12.100~~ Euro, für ihren 8-jährigen Sohn einen Zuschuss zum Hort von ~~12.000~~ Euro und einen Zuschuss von 1.000 Euro für ihre ~~152~~-jährige Tochter.

Die Arbeitgeberin wendet insgesamt ~~35.100~~ Euro an Zuschüssen auf, die bei ihr eine Betriebsausgabe darstellen.

Für die 5-jährige Tochter und den 8-jährigen Sohn sind in Summe ~~24.000~~ Euro steuer- und sozialabgabenfrei. Der Zuschuss für die ~~152~~-jährige Tochter ist nicht begünstigt und somit zur Gänze steuerpflichtig. Bei der 5-jährigen Tochter sind vom Zuschuss in Höhe von ~~12.100~~ Euro 100 Euro steuerpflichtig.

77f

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

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

alle Arbeitnehmerinnen, die für ein Kind bis zum vierzehnten Lebensjahr den Kinderabsetzbetrag beziehen, erhalten einen Zuschuss von 12.000 Euro jährlich;

alle Außendienstmitarbeiterinnen, nicht jedoch Innendienstmitarbeiterinnen;

alle Arbeiterinnen, nicht jedoch Angestellte;

alle Innendienstmitarbeiterinnen mit Kindern bis zum 6. Lebensjahr.

Das Gruppenmerkmal ist nicht erfüllt, wenn nur bestimmte Personen oder leitende Angestellte den Zuschuss erhalten. **Nach dem Zweck der Bestimmung ist aber eine Gruppenbildung nach sozialen Merkmalen** Ebenso ist es nicht zulässig, **sodass zum Beispiel** nur alleinerziehende Personen den Zuschuss **des Arbeitgebers für Kinderbetreuung** erhalten **können**, weil diese Abgrenzung nicht betriebsbezogen ist.

77g

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

- Der Kinderabsetzbetrag steht zu;
- Sozialversicherungsnummer oder Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte des Kindes;
- Geburtsdatum des Kindes, sofern dies nicht aus der Versicherungsnummer hervorgeht;
- Erklärung, dass gleichzeitig von keinem anderen Arbeitgeber ein Zuschuss geleistet wird.

Hat ein früherer Arbeitgeber im Kalenderjahr einen steuerfreien Zuschuss für dieses Kind gewährt, ist die Höhe des gewährten Zuschusses in die Erklärung aufzunehmen. Der Folgearbeitgeber darf nur den Differenzbetrag auf den Höchstbetrag von 12.000 Euro steuerfrei belassen.

Der Inhalt der Erklärung gilt bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem das begünstigte Kind das 104. Lebensjahr (**bis 2023: 10. Lebensjahr**) vollendet.

Wird einem Arbeitgeber eine solche Erklärung nicht vorgelegt, oder geht aus einer solchen Erklärung hervor, dass bereits ein anderer Arbeitgeber einen steuerfreien Zuschuss bis zur Höchstgrenze von 12.000 Euro (**bis 2023: 1.000 Euro**) geleistet hat, darf der Arbeitgeber den Zuschuss nicht steuerfrei behandeln.

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

Die Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

77h

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

~~Wird der Zuschuss direkt an den Arbeitnehmer in Geld ausgezahlt, liegt immer steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.~~ **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 unter „sonstige steuerfreie Bezüge“ am Lohnzettel auszuweisen.

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

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

7. Die Rz 90a bis 90m samt Überschriften zu § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 105/2017 werden gestrichen

~~3.3.17a Stock Options (§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988)~~

~~3.3.17a.1 Allgemeines~~

~~90a~~

~~Der Vorteil aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf Beteiligungen~~

- ~~▪ am Unternehmen des Arbeitgebers oder~~
- ~~▪ an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder~~
- ~~▪ an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind oder die sich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers in einem Haftungsverbund gemäß § 30 Abs. 2a Bankwesengesetz (BWG) befinden (siehe auch Rz 85),~~

~~führt zu keinem Zufluss eines Lohnvorteils im Zeitpunkt der Einräumung der Option. Erst bei Ausübung der Option wird ein lohnwerter Vorteil im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen den (verbilligten) Anschaffungskosten der Beteiligung und dem Verkehrswert der Beteiligung angesetzt (siehe Rz 210 ff).~~

~~Siehe auch Beispiel Rz 10090a.~~

~~90b~~

~~Die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 steht nur für Optionen zu, die nicht übertragbar (handelbar) sind und vor dem 1. April 2009 eingeräumt wurden. Für die Einräumung handelbarer Optionen, die Wirtschaftsgüter darstellen, ist die Bewertung und Versteuerung im Zeitpunkt der Einräumung gemäß § 7 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (BGBl. II. Nr. 416/2001) vorzunehmen (siehe Rz 210 ff).~~

~~90c~~

~~Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist die Gewährung des Vorteils an alle Arbeitnehmer oder Gruppen von Arbeitnehmern. Innerhalb aller Arbeitnehmer oder einer Gruppe von Arbeitnehmern kann die Höhe der eingeräumten Option nach objektiven Merkmalen unterschiedlich gestaffelt sein (zB im Ausmaß eines Prozentsatzes des Bruttobezuges). Anders als bei den Befreiungsbestimmungen im § 3 Abs. 1 Z 13 und 15 lit. a EStG 1988 führt die Einräumung einer Option an ehemalige Arbeitnehmer nicht zur Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988. Dies geht unter anderem daraus hervor, dass spätestens bei~~

Beendigung des Dienstverhältnisses die "aufgeschobene" Versteuerung zu erfolgen hat. Wurden während der Zeit der Aktivbeschäftigung Optionen eingeräumt, bleibt die Steuerbefreiung bei der Ausübung in vollem Umfang erhalten und zwar auch dann, wenn die Ausübung nach Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgt.

Bei Einräumung der Option ist ein bestimmter Ausübungszeitraum festzulegen. Der Ausübungszeitraum kann grundsätzlich frei vereinbart werden, darf jedoch zehn Jahre nicht übersteigen. Da eine "aufgeschobene Versteuerung" des nicht steuerbefreiten Teiles des steuerbegünstigten Vorteils (Einbehaltung der Steuer) spätestens am 31. Dezember des siebenten auf die Einräumung der Option folgenden Kalenderjahres zu erfolgen hat (siehe Rz 90k), ist bei Vereinbarung eines Ausübungszeitraumes über diesen Stichtag hinaus eine aufgeschobene Versteuerung nicht möglich; der nicht steuerbefreite Teil des (ansonsten) steuerbegünstigten Vorteils ist in diesen Fällen bei Ausübung der Option zu versteuern.

Wird die Option nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausgeübt, stellt dies einen Vorteil aus dem ehemaligen Dienstverhältnis dar. Der Arbeitgeber hat gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 die Versteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 vorzunehmen und allfällige Lohnnebenkosten (DB, DZ, KommSt) zu berechnen und abzuführen. Gemäß § 78 Abs. 4 EStG 1988 hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den zur Deckung der Lohnsteuer erforderlichen Betrag, soweit er nicht durch Barlohn gedeckt ist, zu zahlen. Der Arbeitgeber haftet jedenfalls für den einzubehaltenden Steuerbetrag.

Siehe auch Beispiel Rz 10090c.

90d

Der Vorteil ist insoweit steuerfrei, als der Wert der Beteiligung auf die die Option eingeräumt wird (und nicht der Wert der Option), im Zeitpunkt der Einräumung der Option den Betrag von 36.400 Euro pro Kalenderjahr je Arbeitnehmer nicht übersteigt. Wird eine Option auf eine höhere Beteiligung eingeräumt, steht die Steuerbegünstigung für den auf 36.400 Euro entfallenden Vorteil zu. Werden mehrere Optionen in einem Kalenderjahr eingeräumt, sind die Werte der Beteiligungen zusammenzurechnen. Auch in diesem Fall steht die Steuerbefreiung für Optionen auf Beteiligungen von insgesamt 36.400 Euro pro Kalenderjahr zu. Die Steuerbegünstigung ist im Falle einer gestaffelten Ausübung jenen Optionen des bezughabenden Kalenderjahres zuzuordnen, die zuerst ausgeübt werden.

Für die den begünstigten Rahmen von 36.400 Euro übersteigenden Teile des Vorteiles kann, sofern die Voraussetzungen erfüllt werden, der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 (siehe Rz 85 ff) zum Tragen kommen. Wird für die Anschaffung einer Beteiligung die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 in Anspruch genommen, steht für

diesen Teil des Beteiligungserwerbes § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 nicht zu (ebenso umgekehrt).

Beispiel:

Es wird eine Option für 500 Aktien zum Ausübungspreis von 80 Euro (Tageskurs am Einräumungstag 15. Mai 2002) eingeräumt. Die Ausübung hat innerhalb von fünf Jahren zu erfolgen. Am 10. September 2006 wird die Option ausgeübt. Der Tageskurs beträgt am 10. September 2006 120 Euro. Für 455 Aktien (455 Aktien zum Kurs von 80 ergibt den begünstigten Teil im Ausmaß von 36.400 Euro) steht für den "Optionsgewinn" von 40 Euro pro Aktie (18.200 Euro) die Steuerfreiheit im Ausmaß von 40% zu (steuerfreier Teil 7.280 Euro, steuerpflichtiger Teil mit allfälliger "aufgeschobener Besteuerung" 10.920 Euro). Für die restlichen über den begünstigten Rahmen hinausgehenden erworbenen 45 Aktien kann die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 bis zum steuerfreien Betrag von 1.460 Euro in Anspruch genommen werden. Bei einem gegenüber dem Tageskurs verbilligten Ankauf von 40 Euro pro Aktie sind im gegenständlichen Fall 36 Aktien bis zum 31. Dezember 2011 zu hinterlegen (siehe Rz 90). Der darauf entfallende Vorteil (Optionsgewinn) in Höhe von 1.440 Euro bleibt steuerfrei, der Optionsgewinn für die restlichen 9 Aktien ist zum Zeitpunkt der Optionsausübung (10. September 2006) steuerpflichtig.

90e

Steuerbegünstigt ist jener Vorteil, der sich aus der Differenz zwischen dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option und dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Ausübung ergibt. Steuerbegünstigt ist somit nur die Wertsteigerung der Beteiligung während der Laufzeit der Option.

3.3.17a.2 Ausmaß der Steuerbefreiung

90f

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung und dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Ausübung ist als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu erfassen. Die Steuerbefreiung beträgt 10% des Differenzbetrages zwischen dem Wert der Beteiligung im Einräumungszeitpunkt und dem Wert der Beteiligung im Ausübungszeitpunkt für jedes abgelaufene Jahr (zwölf Monate nach der Einräumung) nach dem Zeitpunkt der Einräumung der Option, höchstens jedoch 50%.

Beispiel:

Einräumung einer Option am 15. März 2002 (bis 15. März 2006)

Börsenkurs bei Einräumung 50 Euro je Aktie

Einräumung für 100 Aktien

Ausübung nach 4 Jahren (15. März 2006)

Kurs bei Ausübung 80 Euro

Vorteil: 30 Euro pro Aktie, für 100 Aktien = 3.000 Euro

Steuerfreier Anteil 40% von 3.000 Euro = 1.200 Euro

Steuerpflichtiger Anteil 60% von 3.000 Euro = 1.800 Euro

90g

Optionen, die in mehreren Jahren eingeräumt wurden, können (zusammengeballt) in einem Kalenderjahr ausgeübt werden. Die Steuerbegünstigung steht entsprechend der Laufzeit jeder einzelnen Option bis zum jährlichen Höchstbetrag (bezogen auf das Kalenderjahr der Einräumung) zu:

Beispiel:

Innerhalb von drei Jahren werden Optionen auf jeweils 100 Aktien zum jeweiligen Tageskurs eingeräumt:

Am 15. März 2002 (Ausübung bis spätestens 15. März 2008), Tageskurs 50 Euro

Am 15. März 2003 (Ausübung bis spätestens 15. März 2008), Tageskurs 45 Euro

Am 15. März 2004 (Ausübung bis spätestens 15. März 2009), Tageskurs 60 Euro

Ausübung aller Optionen am 15. März 2006

Kurs bei Ausübung 80 Euro

Option 2002 Vorteil 3.000 Euro, steuerfrei 40% 1.200 Euro

Option 2003 Vorteil 3.500 Euro, steuerfrei 30% 1.050 Euro

Option 2004 Vorteil 2.000 Euro, steuerfrei 20% 400 Euro

90h

Es bestehen keine Bedenken, den Ausübungspreis mit einem durchschnittlichen Börsenkurs bezogen auf einen unmittelbar vor oder nach dem Einräumungstichtag liegenden Zeitraum (jeweils maximal ein Monat vor und/oder nach dem Einräumungstichtag) zu vereinbaren. Liegt keine derartige Vereinbarung vor, ist der Tageskurs zum Zeitpunkt der Einräumung der Option maßgeblich. Die Option ist schriftlich einzuräumen, eine Durchschrift ist zum Lohnkonto zu nehmen. Der Wert der Beteiligung zum Zeitpunkt der Ausübung richtet sich nach dem Börsenkurs am Tag der Ausübung der Option. Liegt ein Börsenkurswert nicht vor, ist eine geeignete (nachvollziehbare) Beteiligungsbewertung vorzunehmen.

90i

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist eine tatsächliche Optionsausübung, verbunden mit dem Erwerb der Beteiligung. Eine Abfindungszahlung des Arbeitgebers in Höhe des fiktiven Vorteils bei Ausübung der Option ist nicht steuerbegünstigt. Der Umstand, dass der Arbeitnehmer die erworbene Beteiligung unmittelbar nach dem Erwerb wieder veräußert, ist für die Steuerbegünstigung nicht schädlich.

90j

Wird eine Option zu einem Ausübungspreis eingeräumt, der unter dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option liegt, ist dieser Differenzbetrag (der innere Wert der Option) bei Ausübung der Option als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu versteuern. Für diesen Vorteil ist auch eine "aufgeschobene" Besteuerung nicht zulässig.

Beispiel:

Einräumung einer Option am 15. März 2002 (bis 15. März 2006)

Börsenkurs bei Einräumung 50 Euro, Ausübungspreis 30 Euro

Einräumung für 100 Aktien,

Ausübung nach 4 Jahren (15. März 2006),

Kurs bei Ausübung 80 Euro

Vorteil: 50 Euro pro Aktie, für 100 Aktien = 5.000 Euro

hier von steuerfrei 40% von 3.000 Euro = 1.200 Euro

aufgeschobene Besteuerung bei Hinterlegung für 1.800 Euro

sofortige Besteuerung auch bei Hinterlegung für den

"inneren Wert" der Option von 2.000 Euro

3.3.17a.3 Aufgeschobene Besteuerung

90k

Wird die durch die Ausübung der Option erworbene Beteiligung bei einem inländischen Kreditinstitut oder einem zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmervertretung vereinbarten Rechtsträger hinterlegt, ist der (auf den hinterlegten Teil entfallende) nicht steuerbefreite aber grundsätzlich steuerbegünstigte Vorteil, erst zu einem späteren Zeitpunkt als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern und in den Lohnzettel aufzunehmen. Sinkt der (Börsenkurs-)Wert der Beteiligung während der Zeit der Hinterlegung, hat dies keinen Einfluss auf den zu versteuernden Vorteil. Wird die anfallende Lohnsteuer durch einen entsprechenden Barlohn nicht abgedeckt, kommt § 78 Abs. 4 EStG 1988 zur Anwendung. Die Steuer ist aber in jedem Fall durch den Arbeitgeber einzubehalten und abzuführen.

Die Einbehaltung der Steuer hat spätestens

- bei Veräußerung der Beteiligung
- bei Beendigung des Dienstverhältnisses
- am 31. Dezember des siebenten auf die Einräumung der Option folgenden Kalenderjahres zu erfolgen.

90l

Zusammenfassendes Beispiel:

Ein Arbeitgeber räumt am 15. März 2002 einer Gruppe von Arbeitnehmern eine nicht übertragbare Option auf den Erwerb von Aktien am Arbeitgeberunternehmen ein. Demnach kann jeder Arbeitnehmer der Gruppe bis 15. März 2006 1.000 Stück Aktien am Unternehmen des Arbeitgebers um 50 Euro erwerben. Die Option wird tatsächlich am 15. März 2006 ausgeübt. Der Börsenkurs am 15. März 2002 beträgt 80 Euro je Aktie. Der Börsenkurs am 15. März 2006 beträgt 200 Euro je Aktie.

Zunächst ist der "Begünstigungsrahmen" abzustecken. Der Wert der Beteiligung übersteigt den Rahmen von 36.400 Euro (1.000 Aktien zu 80 Euro = 80.000 Euro). Es ist unter diesem Aspekt zunächst nur dieser Teil des Aktienerwerbes begünstigt. Überdies können die Aktien zu einem günstigeren Kurs von 50 Euro erworben werden. Die Begünstigung wird also zweifach beschränkt.

Steuerbegünstigt erworben können nur Aktien zum Tageskurs von 80 Euro im Ausmaß von insgesamt 36.400 Euro, das sind 455 Aktien und von diesen ist nur der auf die "Wertsteigerung" der Aktien entfallende Betrag steuerbegünstigt.

Der Vorteil, der auf die "übersteigenden" 545 Aktien entfällt, ist zur Gänze im Zeitpunkt der Ausübung (15. März 2006) steuerpflichtig. Dieser Vorteil beträgt 150 Euro pro Aktie, das sind insgesamt 81.750 Euro. Für diesen Teil ist keine "aufgeschobene" Versteuerung möglich.

Der auf den inneren Wert der Option (Differenzbetrag zwischen dem Ausübungspreis und dem Wert der Beteiligung zum Zeitpunkt der Einräumung) entfallende Vorteil in Höhe von 30 Euro für die im steuerbegünstigten Ausmaß erworbenen 455 Aktien ist ebenfalls in vollem Umfang zum Zeitpunkt der Ausübung steuerpflichtig, das sind 13.650 Euro. Für diesen Teil ist keine "aufgeschobene" Versteuerung möglich.

Der steuerbegünstigte Teil der Option ermittelt sich wie folgt: 120 Euro (Börsenkurs bei Ausübung 200 Euro, bei Einräumung 80 Euro) für 455 Aktien, das sind 54.600 Euro. Die Steuerbefreiung beträgt 40% (4 Jahre Laufzeit der Option). Steuerfrei sind daher 21.840 Euro. 32.760 Euro sind steuerpflichtig. Im Falle der Hinterlegung ist die Lohnsteuer für diesen steuerpflichtigen Teil innerhalb des steuerbegünstigten Rahmens erst zum entsprechenden späteren Zeitpunkt vorzunehmen (spätestens am 31. Dezember 2009).

Insgesamt entsteht dem Arbeitnehmer bei Ausübung dieser Option am 15. März 2006 ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis in Höhe von 150.000 Euro. Davon sind 21.840 Euro steuerfrei, 128.160 Euro sind steuerpflichtig.

Für die über den begünstigten Rahmen hinausgehenden Aktien kann die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 bis zum steuerfreien Betrag von 1.460 Euro in Anspruch genommen werden. Der Ankauf um 50 Euro pro Aktie führt gegenüber dem Tageskurs von 200 Euro zu einem Vorteil von 150 Euro je Aktie. Es könnte daher für 9 Aktien die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 in Anspruch genommen werden. Diesfalls würde sich der sofort steuerpflichtige Betrag entsprechend vermindern.

3.3.17a.4 Spekulationsgewinn, Einkünfte gemäß § 31 EStG 1988

90m

Sollte die erworbene Beteiligung in weiterer Folge veräußert werden und damit der Tatbestand des § 30 EStG 1988 (bei Veräußerung innerhalb eines Jahres ab Ausübung der Option) oder der Tatbestand des § 31 EStG 1988 (bei Veräußerung nach Ablauf eines Jahres ab Ausübung der Option, sofern die Beteiligung mindestens 1% beträgt) verwirklicht werden, sind als Anschaffungskosten jeweils der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Optionsausübung einschließlich des (gänzlichen oder teilweisen) steuerpflichtigen Vorteiles anzusetzen.

Beispiel:

In Fortsetzung des obigen Beispieles wird angenommen, dass ein Arbeitnehmer sämtliche seiner am 15. März 2006 erworbenen Aktien am 30. September 2006 um 210 Euro je Aktie weiterveräußert. Es fällt dabei ein steuerpflichtiger Spekulationsüberschuss in Höhe von 10 Euro je Aktie an (Anschaffungskosten des Arbeitnehmers am 15. März 2006 in Höhe von 200 Euro, Veräußerung um 210 Euro).

8. Die Rz 92k wird aufgrund der Änderung durch BGBl. I Nr. 220/2022 geändert sowie auf Basis des Sportlerleitfadens ergänzt und klargestellt

3.3.18c Steuerfreie, pauschale Reiseaufwandsentschädigungen (§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988)

92k

Von der Einkommensteuer sind befreit: Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer gewährt werden, in Höhe von ~~60~~**120 Euro (bis 2022: 60 Euro)** pro Einsatztag (~~2009: 30 Euro~~), höchstens aber ~~540~~**720 Euro (bis 2022: 540 Euro)** pro Kalendermonat der Tätigkeit.

Zu den Sportlern zählen sowohl Mannschafts- als auch Einzelsportler. Zu den Sportbetreuern zählen Trainer, **Lehrwarte und Übungsleiter, die die Sportler sportfachlich unterstützen sowie weitere Sportbetreuer, die die Sportler medizinisch oder organisatorisch unterstützen, wie zB Masseur, Sportärzte** und der Zeugwart, nicht jedoch der Platzwart. **Zum begünstigten Personenkreis zählen auch Personen, die für die sportliche Leitung einer Veranstaltung zuständig sind, wie zB Schiedsrichter oder Rennleiter, nicht jedoch Streckenposten, Fahrtendienste, Assistenzkräfte für Schiedsrichter, technische Hilfsdienste.** Funktionäre zählen nicht zum begünstigten Personenkreis. Für diese sind weiterhin die VereinsR 2001 anwendbar.

Ist eine Person Funktionär und werden dieser Person im gleichen Monat steuerfreie, pauschale Reiseaufwandsentschädigungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 (als Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer) ausgezahlt, so geht die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 den Begünstigungen der VereinsR 2001 Rz 772 ff vor.

Beispiel:

Herr X ist als Vereinsobmann beim Fußballverein A tätig. Gleichzeitig ist er als Spieler bei diesem Fußballverein im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig. Da Herr X bereits als Fußballer die Begünstigungen des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 in Anspruch nimmt, sind für seine Tätigkeit als Vereinsobmann im selben Monat die Begünstigungen der VereinsR 2001 Rz 772 ff nicht anwendbar.

Die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen können unabhängig vom tatsächlichen Vorliegen einer Reise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 gewährt werden.

Um nachzuweisen, dass lediglich für Einsatztage pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden, müssen die Einsatztage vom Arbeitgeber (Verein) pro Arbeitnehmer aufgezeichnet werden. Als Einsatztage gilt ein Tag, an dem ein Training oder Wettkampf stattfindet. **Die Steuerbegünstigung ist somit auf den Wettkampfsport eingeschränkt. Wird ein Training in der Regel gemeinsam absolviert (bei Mannschaftssportarten), ist das Aufsuchen eines Fitness-Centers eines einzelnen Sportlers nicht als Einsatztage zu qualifizieren. Grundsätzlich ist bei der Beurteilung darauf zu achten, um welche Sportart es sich handelt. Bei einem Gewichtheber, der in der Regel alleine trainiert, ist der Besuch des Fitness-Centers als Einsatztage zu werten.**

Weiters muss mittels (gesonderter) Abrechnung (mit dem Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer) dokumentiert werden, dass pauschale Aufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden.

Übersteigen die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen ~~30~~**120 Euro (bis 2022: 60 Euro)** pro Einsatztage (~~60 Euro ab 2010~~) bzw. ~~540~~**720 Euro (bis 2022: 540 Euro)** pro Monat, sind nur die übersteigenden Beträge zu versteuern.

Beispiel:

*Ein Sportmasseur (Dienstverhältnis) hat im Jahr 2009**23** 20 Einsatztage pro Monat. Er erhält dafür neben seinem laufenden Gehalt pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von ~~360~~ Euro pro Einsatztage ausgezahlt.*

*Insgesamt können im Rahmen der Lohnverrechnung pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von ~~540~~**720 Euro (182 Einsatztage mal ~~360~~ Euro)** steuerfrei ausbezahlt werden. ~~6480~~ Euro werden zum laufenden Tarif versteuert.*

Werden die Entschädigungen nur in einzelnen Monaten ausgezahlt, gilt dennoch die Obergrenze von, in Höhe von ~~60~~**120 Euro (bis 2022: 60 Euro)** pro Einsatztage (~~2009: 30 Euro~~) pro Einsatztage bzw. ~~540~~**720 Euro bis 2022: 540 Euro)** pro Monat (nicht verbrauchte Beträge können nicht in einen anderen Zeitraum verlagert werden).

Es ist nicht erforderlich, dass die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen seitens des Vereines immer gewährt werden, wenn Aufwendungen für den Sportler vorliegen. Die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen können auch nur anlassbezogen oder zeitweise ausgezahlt werden (zB wenn die Mannschaft einen Sieg errungen hat).

Bei mehreren Dienstverhältnissen können die pauschalen Aufwandsentschädigungen von jedem Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzuges bis zur Obergrenze steuerfrei belassen werden.

Im Wege der (Arbeitnehmer-)Veranlagung erfolgt die Zurückführung auf das einfache (maximale) Ausmaß.

Beispiel:

*Herr X ist im Jahr 2009~~23~~**23** Trainer (Dienstverhältnis) beim Sportverein A sowie beim Sportverein B.*

Beide Vereine zahlen Herrn X steuerfrei pauschale Aufwandsentschädigungen im Monat August in folgender Höhe aus:

*SV A: ~~250~~**350** Euro*

*SV B: ~~500~~**600** Euro*

*Insgesamt wird daher ein Betrag von ~~750~~**950** Euro ausgezahlt, der steuerfrei belassen wurde. Da aber nur maximal ~~540~~**720** Euro pro Monat steuerfrei belassen werden können, müssen im Rahmen der (Arbeitnehmer)Veranlagung ~~210~~**230** Euro versteuert werden.*

Rechtslage bis 31.12.2022:

Erklärt der Arbeitnehmer schriftlich gegenüber seinem Arbeitgeber (Verein), dass er nur bei diesem Arbeitgeber pauschale Reiseaufwandsentschädigungen bezieht und zahlt der Arbeitgeber keine anderen Entgelte an den Arbeitnehmer aus, hat der Arbeitgeber für diese Arbeitnehmer kein Lohnkonto zu führen und es kann auch die Übermittlung eines Lohnzettels an das Finanzamt unterbleiben. Ebenso ist vorzugehen, wenn der Arbeitgeber nur Kostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auszahlt.

Die Auszahlung der Reiseaufwandsentschädigungen bzw. Kostenersätze hat jedoch aus anderen Aufzeichnungen hervorzugehen.

Rechtslage ab 1.1.2023:

Für jeden Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer, der eine pauschale Reiseaufwandsentschädigung im Rahmen eines Dienstverhältnisses erhält, hat der Verein ein Lohnkonto bzw. Lohnaufzeichnungen zu führen (siehe auch Rz 1004, 1005, 1011). Werden an den einzelnen Zahlungsempfänger, der dem Grunde nach Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat, nur steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen geleistet, hat der begünstigte Rechtsträger (zB Verein) sämtliche in einem Kalenderjahr ausbezahlte Reiseaufwandsentschädigungen für jeden Einzelnen in das dafür vorgesehene amtliche Formular (L 19) einzutragen und dem Finanzamt bis spätestens Ende Februar des Folgejahres zu übermitteln. Wird ein Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 durch den begünstigten Rechtsträger übermittelt, sind die Reiseaufwandsentschädigungen auf diesem zu berücksichtigen und es muss kein gesondertes amtliches Formular verwendet werden.

Sind tatsächliche Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 oder Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte (zB Trainingsort) – Wohnung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 angefallen, die die steuerfreien pauschalen Aufwandsentschädigungen übersteigen, können im Zuge der Veranlagung die tatsächlichen Reisekosten und/oder das Pendlerpauschale geltend gemacht werden. Dies gilt aber nur insoweit, als steuerpflichtige Einnahmen vorliegen (und nicht nur steuerfreie pauschale Aufwandsentschädigungen).

Beispiel:

*Ein Fußballer erhält ~~2009~~**23** für ~~10~~**5** Einsatztage für Auswärtsspiele insgesamt ~~600~~**1.000** Euro. Davon sind steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von ~~300~~**600** Euro enthalten (steuerpflichtig daher ~~300~~**400** Euro). Insgesamt sind Reisekosten in der Höhe von ~~400~~**700** Euro angefallen.*

*Da die tatsächlichen Reisekosten die pauschalen Aufwandsentschädigungen übersteigen, können im Zuge der Veranlagung ~~400~~**700** Euro an Werbungskosten geltend gemacht werden (davon wirken sich 100 Euro steuermindernd aus, da bereits ~~300~~**600** Euro durch steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen umfasst sind).*

Erfolgt der Steuerabzug vom Arbeitslohn, können die pauschalen Aufwandsentschädigungen grundsätzlich nur dann steuerfrei belassen werden, wenn neben diesen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei ausgezahlt werden. Die Beurteilung durch den Arbeitgeber kann monatlich erfolgen.

Erfolgt keine direkte Auszahlung an den Arbeitnehmer, sondern wird vom Arbeitgeber nur ein Bustransfer, Bahntickets, Flugtickets oder eine Nächtigungsmöglichkeit bereitgestellt, ist die Auszahlung von pauschalen Aufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 möglich. Die Auszahlung von steuerfreien Kilometergeldern neben pauschalen Aufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 ist hingegen nicht möglich.

Beispiel:

*Ein Fußballer erhält ~~2010~~**23** für ~~76~~**76** Einsatztage für Auswärtsspiele insgesamt ~~420~~**720** Euro. Zu den Auswärtsspielen wird seitens des Vereines ein Bustransfer organisiert. Der Bustransfer wird den Sportlern kostenlos seitens des Vereines zur Verfügung gestellt.*

*Da die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen den täglichen Höchstbetrag von ~~60~~**120** Euro (ab ~~2010~~**23**) pro Einsatztag und den monatlichen Höchstbetrag von ~~540~~**720** Euro nicht übersteigen, können die pauschalen Aufwandsersatzte steuerfrei ausgezahlt werden. Daneben kann der Verein einen Bustransfer zur Verfügung stellen, der für den pauschalen Aufwandsersatz nicht schädlich ist.*

Es ist nicht zulässig, Beträge aus einem vereinbarten Fixum steuerfrei herauszurechnen und auszubezahlen.

Beispiel:

Herr N spielt bei einem gemeinnützigen Eishockeyverein. Er erhält von diesem ein Bruttogehalt von monatlich 500 Euro.

Ein Herausrechnen von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen aus den 500 Euro ist nicht zulässig. Es können lediglich neben dem vereinbarten Bruttogehalt pauschale Reiseaufwandsentschädigungen bezahlt werden.

Werden unabhängig von den Einsatztagen (monatliche) Entgelte in gleicher Höhe ausbezahlt, ist dies ein Indiz, dass keine pauschalen Aufwandsentschädigungen (sondern ein vereinbartes Fixum) vorliegen.

Sind mit den Sportlern Punkteprämien vereinbart, ist die Steuerbefreiung darauf nicht anwendbar (vgl. BFG 19.4.2022, RV/4100636/2011).

~~Die Bestimmung (§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988) tritt rückwirkend mit 01.01.2009 in Kraft. Es bestehen keine Bedenken, wenn vor der Veröffentlichung des Gesetzes im Juni 2009 die Vereinsrichtlinien 2001 angewendet wurden.~~

Siehe auch VereinsR 2001 Rz 774a.

Siehe auch Beispiel Rz 10092k.

9. Die Rz 112j wird aufgrund des AbgÄG 2023 (BGBl. I Nr. 110/2023) aktualisiert und die Rz 112m und Rz 112n samt Überschrift neu eingefügt

3.3.41 Einspeisung von elektrischer Energie aus Photovoltaikanlagen (§ 3 Abs. 1 Z 39 EStG 1988)

112j

Einkünfte aus der Einspeisung von elektrischer Energie aus Photovoltaikanlagen in das öffentliche Netz stellen grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG 1988 dar, die steuerpflichtig sind, sofern der Veranlagungsfreibetrag von 730 Euro überschritten wird.

Einkünfte aus der Einspeisung von höchstens 12.500 kWh (Kilowattstunden) elektrischer Energie aus Photovoltaikanlagen sind ~~ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2022~~ steuerfrei,

- wenn die Engpassleistung der Anlage die Grenze von 25 kWp (Kilowatt Peak) nicht überschreitet (**gilt für die Veranlagung für das Kalenderjahr 2022**);
- **wenn die Engpassleistung der Anlage die Grenze von 35 kWp und deren Anschlussleistung die Grenze von 25kWp nicht überschreiten (gilt ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023).**

Bei Überschreiten der 12.500 kWh ist nur der übersteigende Teil steuerpflichtig (im Sinne eines Freibetrages). Der Freibetrag bezieht sich auf den einzelnen Steuerpflichtigen. Wird eine Anlage

von mehreren Personen betrieben, steht der Freibetrag somit mehrmals zu. Ist andererseits ein Steuerpflichtiger an mehreren Anlagen beteiligt, steht ihm der Freibetrag nur einmal zu. **Siehe auch EStR 2000 Rz 313i.**

3.3.43 Entschädigungen für die Tätigkeit in Wahlbehörden (§ 3 Abs. 1 Z 40 EStG 1988)

112m

Entschädigungen für die Tätigkeit als Mitglied einer Wahlbehörde von Gebietskörperschaften, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Regelungen ab 1. Jänner 2024 geleistet werden, sind steuerfrei. Der steuerfreie Betrag ist mit den in § 20 Abs. 1 und 2 Nationalratswahlordnung (NRWO) festgelegten Beträgen begrenzt.

Diesbezügliche bundesgesetzliche Regelungen sind neben § 20 NRWO zB § 9 Europawahlordnung, § 2 des Bundespräsidentenwahlgesetzes 1971 oder § 4 des Volksabstimmungsgesetzes 1972. Weiters umfasst sind (bestehende oder künftige) landesgesetzliche Regelungen, die insbesondere Landtags- und Gemeinderatswahlen betreffen. Erfolgt die Bemessung der Entschädigung nach anderen Kriterien als in § 20 NRWO, ist nach dieser Bestimmung zu beurteilen, welche Entschädigung zustünde und dieser Betrag ist von der Steuerbefreiung erfasst.

Beispiel:

A ist bei der Nationalratswahl im Jahr 2024 am Wahltag in einer örtlichen Wahlbehörde, in der das Wahllokal bis zu a) drei Stunden, b) sechs Stunden, c) mehr als sechs Stunden geöffnet hat, tätig. A erhält dafür eine Entschädigung gemäß § 20 Abs. 1 NRWO in Höhe von a) 33 Euro, b) 66 Euro, c) 100 Euro. Die ausbezahlte Entschädigung ist von der Einkommensteuer befreit.

Variante: A ist bei der Nationalratswahl im Jahr 2024 am Wahltag in einer örtlichen Wahlbehörde, die mehr als sechs Stunden geöffnet hat, tätig und erhält eine Entschädigung in Höhe von 120 Euro. Die hierfür nach § 20 Abs. 1 NRWO zustehende Entschädigung ist mit 100 Euro begrenzt. Es sind daher nur 100 Euro steuerfrei. Der übersteigende Betrag (20 Euro) ist steuerpflichtig.

3.3.44 Zahlungen an Zulassungsbesitzer gemäß § 7a und § 11 der Kraftstoffverordnung 2012 (§ 3 Abs. 1 Z 41 EStG 1988)

112n

Zahlungen an Zulassungsbesitzer eines nicht zum Betriebsvermögen gehörenden elektrisch betriebenen Kraftfahrzeuges für die Übertragung von Strommengen aus erneuerbarer Energie, die als Antrieb für Kraftfahrzeuge im Bundesgebiet produziert wurden (§ 7a und § 11 der Kraftstoffverordnung 2012), sind ab der Veranlagung für 2023 steuerfrei.

Zulassungsbesitzer von Elektroautos können nach den Regelungen der §§ 7a und 11 der Kraftstoffverordnung Strommengen, die für den Antrieb für Elektroautos produziert wurden, dazu berechtigten Unternehmen entgeltlich übertragen, die sie in weiterer Folge Produzenten, die zur Verminderung der Treibhausgasemissionen verpflichtet sind, verkaufen. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass der Zulassungsbesitzer Zahlungsempfänger ist und dass im Kalenderjahr, für das die Zahlung erfolgt, das Fahrzeug zum Privatvermögen gehört.

10. Die Rz 137a wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 zum Progressionsvorbehalt ergänzt

3.7 Einzelfälle Privilegienübereinkommen

137a

Zum Progressionsvorbehalt bei unbeschränkter Steuerpflicht ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 siehe EStR 2000 Rz 7597a.

Botschaftspersonal - Besteuerung sonstiger Bezüge

Soweit Bedienstete der in Österreich errichteten diplomatischen Missionen steuerpflichtig sind, erfolgt ihre Besteuerung nicht im Lohnsteuerabzugsweg, sondern im Wege der Veranlagung. Hierbei gelten in Bezug auf die Behandlung der sonstigen Bezüge die gleichen steuerlichen Begünstigungen wie im Lohnsteuerabzugsverfahren (§ 67 Abs. 11 EStG 1988). Ein fiktives Herausrechnen sonstiger Bezüge aus den laufenden Bezügen ist daher gesetzlich nicht gedeckt.

Europäische Freihandels - Assoziation

Gemäß Art. 13 lit. b des am 28. Juli 1960 unterzeichneten Protokolls über Rechtsfähigkeit, Privilegien und Immunitäten der Europäischen Freihandels - Assoziation, BGBl. Nr. 142/1961,

sind Gehälter und Bezüge, die Angestellte der Organisation beziehen, in Österreich von der Besteuerung befreit. Diese Befreiung steht allerdings nur jenen Angestellten zu, die Kategorien angehören, die vom Rat der Europäischen Freihandels Assoziation gemäß Art. 12 des Protokolls als entsprechend begünstigt bestimmt werden. Gemäß Art. 17 lit. d steht die österreichische Staatsbürgerschaft dieser Steuerbefreiung nicht entgegen.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist unerheblich, ob der Angestellte der Europäischen Freihandels - Assoziation in einer Dienststelle dieser Gemeinschaft tätig ist oder von derselben zur Dienstleistung an eine EG - Institution entsandt wird; unerheblich ist auch, ob die Auszahlung der von der Europäischen Freihandels - Assoziation getragenen Gehälter unmittelbar am Amtssitz der Gemeinschaft erfolgt oder in ihrem Auftrag von österreichischen Stellen besorgt wird.

Ortskräftevorbehalt

Übersiedelt ein US - Staatsbürger aus Japan nach Österreich, um hier einen Posten an der indonesischen Botschaft anzutreten, so sind die Botschaftseinkünfte in Österreich gemäß Art. 19 DBA - Indonesien von der Besteuerung freizustellen. Steuerpflicht würde in Österreich gemäß Art. 19 Abs. 2 lit. b DBA - Indonesien (Ortskräftevorbehalt) nur dann eintreten, wenn die Ansässigkeitsbegründung in Österreich nicht ausschließlich deshalb erfolgt wäre, um die Botschaftsdienste zu leisten.

Sur - place Personal inländischer Botschaften

In Österreich ansässige Arbeitnehmer von in Österreich bestehenden ausländischen diplomatischen Vertretungsbehörden unterliegen mit ihren Bezügen der österreichischen Besteuerung, sofern nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen etwas Anderes anordnet. Die Steuer kann im Hinblick auf den diplomatischen Status des Arbeitgebers nicht im Lohnsteuerabzugsweg erhoben werden, sodass die steuerliche Erfassung im Wege der Veranlagung durch das für den Arbeitnehmer zuständige Finanzamt zu erfolgen hat. Bei der Abgabe der Steuererklärung wird darauf zu achten sein, dass eine seitens der Botschaft ausgestellte Bestätigung über die Höhe der im Veranlagungsjahr dem Arbeitnehmer tatsächlich zugeflossenen Einnahmen beigelegt wird. Sämtliche vom Arbeitnehmer aus seinen Bezügen zu tragende Sozialversicherungspflichtbeiträge (Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge) stellen für diesen abzugsfähige Werbungskosten dar.

UNO - Menschenrechtsbeobachter

Das Privilegienkonzept des Übereinkommens über die Privilegien und Immunitäten der Vereinten Nationen ist wie jenes der meisten Privilegienabkommen darauf ausgerichtet, nur für die Beamten der Vereinten Nationen eine vollständige Steuerbefreiung der Bezüge in den

Mitgliedstaaten der Organisation vorzusehen. Für Sachverständige ("experts") bestehen keine Steuerprivilegien. Wird daher ein Österreicher von der UNO nach Zaire entsandt und ist die UNO nicht in der Lage zu bestätigen, dass dieser Österreicher Beamter ("official") dieser Organisation ist, kann aus dem UNO -- Privilegienabkommen keine Steuerfreiheit seiner Bezüge in Österreich abgeleitet werden. Gleiches gilt auch für den Fall, dass eine gemeinnützige GmbH als Arbeitgeber auftritt, die im Auftrag der Europäischen Gemeinschaft auf der Grundlage eines zwischen der EG und dem UN - Hochkommissariat für Menschenfragen geschlossenen Vertrages auftritt.

UNO - Pensionen

Verlegt eine UNO - Bedienstete, die bei einer UNO - Teilorganisation in Genf tätig gewesen ist, aus Anlass ihrer Pensionierung ihren Wohnsitz nach Österreich, so wird ihre UNO - Pension in Österreich von der Besteuerung freigestellt. Es sind nämlich alle Pensionen, die vom UN - Joint Staff Pension Fund an ehemalige Angestellte der Vereinten Nationen oder deren Spezialorganisationen ausgezahlt werden, in Österreich von der Einkommensbesteuerung befreit.

UNO - Pensionen - kein Progressionsvorbehalt

Ab der Veranlagung für das Jahr 2023 sind Pensionen internationaler Organisationen, die auf Grund eines Privilegienabkommens von der Besteuerung in Österreich freizustellen sind, sind nur dann für die Ermittlung des Steuersatzes der auf die übrigen Einkünfte entfallenden Steuer **auch dann** anzusetzen, wenn in dem betreffenden Privilegienabkommen ausdrücklich kein derartiger "Progressionsvorbehalt" vorgesehen ist. Dies ist bei UN - Pensionen nicht der Fall.

Weltbankpensionen - Steuerfreiheit

Aktivbezüge und Ruhegehälter, die die Weltbank an ihre Beamten bezahlt, sind in Österreich von der Besteuerung befreit. Die österreichische Staatsbürgerschaft steht der Steuerbefreiung nicht entgegen.

Witwenpension der Europäischen Union

Art. 12 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union vom 16. Dezember 2004 bezieht sich auf die Bezüge der aktiven Bediensteten und sieht bei diesen einerseits die Erhebung einer Steuer durch die Europäische Union und andererseits die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Gewährung korrespondierender Steuerfreiheit vor. ~~Wiewohl in dieser Regelung Pensionen nicht genannt sind, sind diese im Hinblick auf die Judikatur des Europäischen Gerichtshofes in Österreich von der Besteuerung freizustellen (ohne Progressionsvorbehalt).~~

11. Die Rz 154d wird aufgrund der neuen Richtwerte (BGBl. II Nr. 81/2023) geändert

154d

Die anzusetzenden Sachbezugswerte betragen pro Quadratmeter des Wohnflächenausmaßes:

Bundesland	Richtwerte ab 1.1.2024	Richtwerte 1.1.2023 bis 31.12.2023	Richtwerte 1.1.2020 bis 31.12.2022	Richtwerte 1.1.2018 bis 31.12.2019
Burgenland	6,09 Euro	5,61 Euro	5,30 Euro	5,09 Euro
Kärnten	7,81 Euro	7,20 Euro	6,80 Euro	6,53 Euro
Niederösterreich	6,85 Euro	6,31 Euro	5,96 Euro	5,72 Euro
Oberösterreich	7,23 Euro	6,66 Euro	6,29 Euro	6,05 Euro
Salzburg	9,22 Euro	8,50 Euro	8,03 Euro	7,71 Euro
Steiermark	9,21 Euro	8,49 Euro	8,02 Euro	7,70 Euro
Tirol	8,14 Euro	7,50 Euro	7,09 Euro	6,81 Euro
Vorarlberg	10,25 Euro	9,44 Euro	8,92 Euro	8,57 Euro
Wien	6,67 Euro	6,15 Euro	5,81 Euro	5,58 Euro

Vorstehende Werte stellen den Bruttopreis (inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer; exklusive Heizkosten) dar.

Das Wohnflächenausmaß errechnet sich anhand der gesamten Bodenfläche des Wohnraumes abzüglich der Wandstärken und der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen (Ausnehmungen). Nicht zum Wohnraum zählen Keller- und Dachbodenräume, soweit sie ihrer Ausstattung nach nicht für Wohnzwecke geeignet sind, Treppen, offene Balkone und Terrassen.

12. Aufgrund der Änderung der Sachbezugswerteverordnung (BGBl. II Nr. 504/2022) werden die Rz 168a, 175b, 204 und 206 geändert, die Rz 207a bis 207g samt Überschrift neu eingefügt und die bisherigen Rz 207a bis 207e werden zu Rz 207h bis 207l und deren Überschrift wird zu 4.2.6b

168a

Rechtslage für Erstzulassungen ab 1.4.2020 (§ 4 Abs. 1 idF BGBl. II Nr. 504/2022 ~~314/2019~~):

§ 4 (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Kraftfahrgesetz 1967 für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, gilt Folgendes:

1. Es ist ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich, anzusetzen.
2. Abweichend von Z 1 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 141 Gramm pro Kilometer ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Dabei gilt:
 - a) Der CO₂-Emissionswert von 141 Gramm pro Kilometer gilt im Kalenderjahr 2020 für erstmalig nach dem 31. März 2020 zugelassene Kraftfahrzeuge und verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2021 bis zum Kalenderjahr 2025 um jährlich 3 Gramm. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der erstmaligen Zulassung maßgeblich.
 - b) Sofern für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vorliegt, ist Z 1 anzuwenden.
3. Abweichend von Z 1 und Z 2 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ab dem Kalenderjahr 2016 ein Sachbezugswert von Null anzusetzen. **Ein Sachbezugswert von Null ist auch für die Zurverfügungstellung derartiger Kraftfahrzeuge im Rahmen einer (befristeten oder unbefristeten) Umwandlung überkollektivvertraglich gewährter Bruttobezüge anzusetzen. Eine vereinbarte Reduktion der Bruttobezüge und damit in Verbindung stehende zusätzliche Gewährung eines Sachbezugs stellt keine Bezugsverwendung dar.**
4. Als maßgeblicher CO₂-Emissionswert ist entsprechend § 6 Abs. 3 des Normverbrauchsabgabegesetzes (NoVAG 1991) folgender Wert laut Typenschein bzw. Einzelgenehmigungsbescheid gemäß Kraftfahrgesetz 1967 heranzuziehen:
 - a) der kombinierte WLTP-Wert der CO₂-Emissionen in Gramm pro Kilometer, ermittelt nach dem weltweit harmonisierten Prüfverfahren für leichte Nutzfahrzeuge (WLTP),
 - b) bei extern aufladbaren Elektro-Hybridfahrzeugen der gewichtet kombinierte WLTP-Wert der CO₂-Emissionen in Gramm pro Kilometer, ermittelt nach dem weltweit harmonisierten Prüfverfahren für leichte Nutzfahrzeuge (WLTP),
 - c) für Krafträder der WMTC-Wert der CO₂-Emissionen in Gramm pro Kilometer, ermittelt nach dem weltweit harmonisierten Emissions-Laborprüfzyklus (WMTC).

Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Sonderausstattungen, die selbständige Wirtschaftsgüter darstellen, gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

175b

Bei Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs mit einem CO₂-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).

~~Kann der Arbeitnehmer beim Arbeitgeber ein arbeitnehmereigenes Elektrofahrzeug unentgeltlich aufladen, liegt kein Sachbezug vor, wenn es gratis E-Ladestationen am Abgabeort gibt, da in diesem Fall der übliche Endpreis am Abgabeort Null ist. Ersetzt hingegen 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).

4.2.6 Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Fahrrads oder Kraftrads (§ 4b der Sachbezugswerteverordnung idF BGBl. II Nr. 504/2022 ~~314/2019~~)

204

*§ 4b. Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Fahrrad oder Kraftrad mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, ist ein Sachbezugswert von Null anzusetzen. **Ein Sachbezugswert von Null ist auch für die Zurverfügungstellung derartiger Fahrräder oder Krafträder im Rahmen einer (befristeten oder unbefristeten) Umwandlung überkollektivvertraglich gewährter Bruttobezüge anzusetzen. Eine vereinbarte Reduktion der Bruttobezüge und damit in Verbindung stehende zusätzliche Gewährung eines Sachbezugs stellt keine Bezugsverwendung dar. Für andere Krafträder ist § 4 anzuwenden.***

206

Auch die Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen bzw. geleasteten Fahrrades oder Kraftrades mit einem CO₂-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.

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. Werden die Sozialversicherungsbeiträge trotz Bezugsumwandlung vom bisher vereinbarten Bruttobezug bemessen, stellt dies insoweit einen geldwerten Vorteil dar (vgl. Rz 247a).

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

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 Sachbezugswertverordnung 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.

Die bisherige Überschrift 4.2.6a wird zu 4.2.6b und die bisherigen Rz 207a bis 207e werden zu Rz 207h bis 207l.

4.2.6a Aufladen emissionsfreier Kraftfahrzeuge (§ 4c der Sachbezugswertverordnung idF BGBl. II Nr. 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 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) 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.

(2) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein nicht arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug gemäß § 2 Z 1 Kraftfahrzeuggesetz 1967 mit einem CO₂-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 CO₂-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 die für das Aufladen des Kraftfahrzeuges vom Arbeitnehmer verwendete Ladeeinrichtung nachweislich nicht in der Lage ist, die Lademenge diesem Kraftfahrzeug zuzuordnen.

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.

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).

207d

Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Kosten für das Laden des arbeitgebereigenen Elektrofahrzeuges an einer öffentlichen Ladestation oder trägt er die Kosten dafür zur Gänze oder teilweise, gilt für Lohnzahlungszeiträume ab Jänner 2023 Folgendes:

Weist der Arbeitnehmer die Kosten für das Aufladen an einer öffentlichen Ladestation nach (Beleg), ist keine Einnahme anzusetzen. Dies umfasst Fälle, in denen der Arbeitnehmer an einer Ladevorrichtung bei einer Tankstelle oder an einer im öffentlichen Raum aufgestellten „Ladesäule“ für das elektrische Aufladen des arbeitgebereigenen Fahrzeuges (Elektroauto, Elektrokraftrad oder Elektrofahrrad) bezahlt und von seinem Arbeitgeber die belegmäßig nachgewiesenen Kosten (Fremdbeleg, Rechnung) ersetzt bekommt. Soweit ein Nachweis, um welches Fahrzeug es sich handelt, mittels Fremdbeleg nicht zumutbar oder nicht möglich ist, kann eine Zuordnung zum arbeitgebereigenen Fahrzeug auch glaubhaft gemacht werden. Vom Arbeitgeber geleistete Kostenersätze sind ins Lohnkonto einzutragen.

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 Zuordnung der Lademenge zu dem aufgeladenen arbeitgebereigenen Fahrzeug (Elektroauto, Elektromotorrad, Elektromopeds und Elektrofahrrad) sicherstellt. 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 wird bis spätestens 30. November jeden Jahres für das Folgejahr in der Findok veröffentlicht. Für den Kostenersatz sind die pro Ladevorgang des arbeitgebereigenen Fahrzeuges

verbrauchten und von der Ladeeinrichtung aufgezeichneten kWh mit dem in der Findok veröffentlichten Preis in Cent pro kWh zu multiplizieren.

Jahr	Strompreis je kWh
2023	22,247 Cent

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 207f zur Anwendung kommen.

207f

Wenn die 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 kann, gibt es von 1.1.2023 bis 31.12.2025 eine Übergangsregelung (§ 8 Abs. 9 Z 2 der Sachbezugswerteverordnung). 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, dass die vom Arbeitnehmer verwendete Ladeeinrichtung nicht in der Lage ist, die Lademenge diesem Kraftfahrzeug zuzuordnender Lademenge in Kilowattstunden sind ins Lohnkonto einzutragen. Die Pauschalregelung gilt nur für Kraftfahrzeuge, nicht jedoch für Elektrofahräder.

207g

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 Sachbezugswerteverordnung). 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, Elektrokrafttrad, 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). 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.

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.

13. Die Rz 211 bis 213 werden aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 19.10.2022, Ra 2021/15/0011, aktualisiert und Rz 210a neu eingefügt

210a

§ 7 der Sachbezugswerteverordnung regelt lediglich die Bewertung des geldwerten Vorteils von Optionen, nicht jedoch den Zeitpunkt des Zuflusses (vgl. VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0011). Für den Zuflusszeitpunkt sind die allgemeinen Kriterien des § 19 EStG 1988 maßgeblich; siehe Rz 211 bis 213.

211

Die unentgeltliche oder verbilligte Übertragung von Optionen, die Wirtschaftsgüter darstellen, ist ebenso wie eine kostenlose oder begünstigte Übertragung von Aktien als Vorteil aus dem Dienstverhältnis, der nach den Vorschriften des § 15 Abs. 2 EStG 1988 zu bewerten ist, im Zeitpunkt der **Ausübung der Option** Übertragung des Wirtschaftsgutes (des Zuflusses) zu versteuern (**BFH 12.11.2013, VI B 87/13** siehe § 7 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001, § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 kann zur Anwendung kommen, wenn die Option im Kalenderjahr der Übertragung ausgeübt wird und die Beteiligung erworben wird).

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, die sich erst im Ausübungszeitpunkt steuerpflichtig realisiert (VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0011)** wenn das eingeräumte Recht nur persönlich durch den Arbeitnehmer ausgeübt werden kann und somit mangels uneingeschränkter Verfügbarkeit ein Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Einräumung der Option nicht vorliegt. Ebenso liegt **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), ~~keine Option im wirtschaftlichen Sinne~~ **vorder Zufluss erst im Zeitpunkt der Ausübung des Rechtes statt.**

213

Wird vom Arbeitgeber einem Arbeitnehmer eine Zusage erteilt, dass er zu einem späteren Zeitpunkt Aktien oder Beteiligungen zu einem bestimmten Kurs erwerben kann und knüpft diese Zusage an ein persönliches Verhalten des Arbeitnehmers bzw. kann sie ausschließlich von ihm ausgeübt werden, so wird zum Zeitpunkt der Zusage kein Wirtschaftsgut oder geldwerter Vorteil im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG 1988 übertragen und liegt daher kein Zufluss vor. ~~In diesem Fall kommt e~~ **Es kommt daher auch in diesem Fall erst** zu einem Zufluss erst im Zeitpunkt der Ausübung des zugesagten Rechts **zu einem Zufluss** und somit zur Besteuerung des Vorteils. Der dem Arbeitnehmer entstehende Vorteil aus dem Dienstverhältnis (der Differenzbetrag aus dem aufzuwendenden Betrag für die Aktien und dem Tageskurs zum Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsmacht über die Aktien, wobei es unmaßgeblich ist, ob der Arbeitnehmer die Wertpapiere sofort verkauft oder behält) ist als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern. Bei bereits ausgeschiedenen Mitarbeitern ist die Versteuerung gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 67 Abs. 10 EStG 1988 durchzuführen. Wird vom Arbeitgeber der Differenzbetrag zwischen zugesagtem Kurs für den Erwerb von Aktien und dem Tageswert der Aktie an den Arbeitnehmer ausgezahlt, ohne dass es zu einem Erwerb und anschließendem Verkauf der Aktien kommt, ist analog vorzugehen. Hinsichtlich der Befreiung für Mitarbeiterbeteiligungen siehe § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b und c EStG 1988 (siehe Rz 90 ff).

Siehe auch Beispiel Rz 10213.

14. Die Rz 243 wird aktualisiert und Rz 244a wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 29.09.2022, Ra 2021/15/0005, neu eingefügt

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. ~~Diese Werbungskosten stehen in Zusammenhang mit der ausländischen Rente und sind daher nicht beim inländischen Pensionsbezug zu berücksichtigen. Siehe dazu auch Rz 229.~~

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 nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen (vgl. UFS 12.05.2011, RV/0004-F/11). Eine gesetzliche Versicherungspflicht ist auch dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer innerhalb dieser gesetzlichen Versicherungspflicht die Versicherungsanstalt selbst auswählen kann.

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).

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 als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.	Keine steuerliche Auswirkung
Pensionsversicherung geringfügig beschäftigter Personen gemäß § 19a ASVG		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 Beiträge zu entrichten wären. 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.

Rz 244a

Pflichtversicherungsbeiträge zur Sozialversicherung sind vorrangig bei der Ermittlung der Einkünfte in Abzug zu bringen, mit denen sie in Zusammenhang stehen. Können diese Beiträge insbesondere aufgrund einer dortigen beschränkten Steuerpflicht im EU-Ausland nicht berücksichtigt werden, können diese aufgrund der unionsrechtlichen Grundfreiheiten bei den inländischen Einkünften abgezogen

werden. Bei der nach österreichischem Recht vorzunehmenden Ermittlung des Progressionsvorbehalts dürfen diese Pflichtversicherungsbeiträge dann nicht (zusätzlich) abgezogen werden (VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0077; VwGH 29.09.2022, Ra 2021/15/0005). Im Hinblick auf die bei Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht sind vom Abgabepflichtigen Unterlagen vorzulegen, aus denen hervorgeht, dass die Pflichtbeiträge nach ausländischem Steuerrecht nicht zum Abzug zugelassen sind. Siehe auch EStR 2000 Rz 1235b.

15. Rz 248a und 344 werden aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert

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

248a

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

	Freibetrag/ Absetzbetrag/ Gutschrift	Anspruchsvoraussetzung	LStR 2002
Verkehrsabsetzbetrag	Absetzbetrag	Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis	Rz 807
Pendlerpauschale	Freibetrag	Entfernung Wohnung-Arbeitsstätte zumindest 2 km bzw. 20 km und mind. vier Fahrten zur Arbeitsstätte im Kalendermonat	Rz 249 ff
Pendlereuro	Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale	Rz 808a ff
erhöhter Verkehrsabsetzbetrag	Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Nichtüberschreiten der Einkommensgrenzen siehe Rz 806 Einkommen maximal 12.200 Euro (Einschleifregelung bei Einkommen zwischen 12.200 und 13.000 Euro)	Rz 806 und 807
SV-Rückerstattung	Gutschrift	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommensteuer von unter 0	Rz 811 ff

5.9.9.3 Auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung

344

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige selbst am

Familienwohnsitz steuerlich relevante, ortsgebundene Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro) jährlich erzielt, **die den der Rz 773 entsprechenden jährlichen Betrag übersteigen** (vgl. VwGH 24.04.1996, 96/15/0006; VwGH 17.02.1999, 95/14/0059) oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154).

~~Betragen~~ **Übersteigen** die Einkünfte des (Ehe)Partners oder des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz **den der Rz 773 entsprechenden jährlichen Betrag nicht** höchstens 6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro), machen sie jedoch mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus, kommt den Einkünften des (Ehe-)Partners bzw. des Steuerpflichtigen eine wirtschaftliche Bedeutung zu, die aus der Sicht des Steuerpflichtigen die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken kann.

Private Veranlassung ist hingegen zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige in anderen Fällen den bisherigen Familienwohnsitz deswegen beibehält, weil er dort zB ein Eigenheim errichtet hat.

16. Die Rz 277a wird aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert

5.5a Homeoffice

5.5a.1 Allgemeines

277a

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. ~~Dies gilt für die Veranlagungen der Jahre 2021 bis 2023.~~

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.

17. Die Rz 334 wird betreffend Homeoffice-Pauschale klarstellend ergänzt

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 Homeoffice-Pauschale gemäß § 26 Z 9 EStG 1988 zu kürzen.

18. Die Rz 750b wird hinsichtlich der maximalen Kosten bei Verwendung des vom Arbeitnehmer privat gekauften Öffi-Tickets für Dienstreisen ergänzt

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 Fahrtkostenersätze 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 Fahrtkostenersätze (zB Kilomergelder, 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.

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 Klimaticket 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.**

19. Die Rz 769a wird aufgrund BFG Judikatur bei Eigenanspruch auf Familienbeihilfe ergänzt

769a

Anspruchsberechtigt für ein Kind, für das kein Unterhaltsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988) zusteht, sind:

- der Familienbeihilfenberechtigte
- der (Ehe-)Partner des Familienbeihilfenberechtigten

Als (Ehe-)Partner ist eine Person zu verstehen, die mit dem Familienbeihilfenberechtigten verheiratet ist, nach dem Eingetragene Partnerschaft-Gesetz verpartnert ist oder für mehr als sechs Monate in einer Lebensgemeinschaft lebt. Die Lebensgemeinschaft muss demnach im Kalenderjahr überwiegend bestehen. Davon ausgenommen sind jedoch jene Fälle, wenn jenem Elternteil, der nicht die Familienbeihilfe bezieht, in den restlichen Monaten des Kalenderjahres – also in den Monaten, in denen die Lebensgemeinschaft nicht besteht – der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht (zB Trennung der Eltern im ersten Halbjahr und die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung wird in den Monaten nach der Trennung zur Gänze erfüllt).

Anspruchsberechtigt für ein Kind, für das ein Unterhaltsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988) zusteht, sind:

- der Familienbeihilfenberechtigte
- der Steuerpflichtige, dem für das Kind der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht

Zur Ermittlung der Monate, für die der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, siehe Rz 797.

Bei Eigenanspruch des Kindes auf Familienbeihilfe (zum Beispiel behinderte Kinder mit eigenständigem Haushalt, deren Eltern ihnen nicht überwiegend den Unterhalt leisten) steht den Eltern der Familienbonus Plus nicht zu (vgl. BFG 1.2.2023, RV/6100330/2022). In diesem Fall steht dem familienbeihilfenberechtigten Kind selbst ebenfalls kein Familienbonus Plus zu (vgl. BFG 11.4.2023, RV/2100065/2023). Wird bei volljährigen Kindern die Familienbeihilfe direkt auf das Konto des Kindes überwiesen, bleibt der jeweilige Elternteil Familienbeihilfenberechtigter und somit auch Anspruchsberechtigter für den Familienbonus Plus.

20. Rz 767, 771, 771a, 773, 784, 788, 790, 793, 795, 797, 805 bis 809b, 811 und 811a bis 811d werden aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert bzw. neu nummeriert, Rz 784a, 790a, 793a, 795a, 809a und 809c werden neu eingefügt und Rz 810a wird klarstellend ergänzt

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%

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

11.4 Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988)

11.4.1 Voraussetzungen

771

Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht zu, wenn ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr

- a) verheiratet oder eingetragener Partner ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partner nicht dauernd getrennt lebt oder
- b) mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft lebt.

Bei der Fristenberechnung ist § 108 BAO anzuwenden.

Beispiel 1:

Eine Lebensgemeinschaft wird im Juni begründet (Beziehen der gemeinsamen Wohnung). Am 30. Juni kommt ein Kind zur Welt (Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag ab Juni). Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht zu, wenn die Lebensgemeinschaft mit Kind bis zum 31. Dezember besteht.

Beispiel 2:

Eine Ehe besteht während des gesamten Kalenderjahres. Im August kommt ein Kind zur Welt (Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag ab August). Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nicht zu.

Siehe auch Beispiel Rz 10783.

Der Absetzbetrag beträgt:

- ~~mit einem Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 520 Euro (bis 2022: 494 Euro),~~
- ~~mit zwei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 704 Euro (bis 2022: 669 Euro),~~
- ~~mit drei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 936 Euro (bis 2022: 889 Euro),~~
- ~~für jedes weitere Kind erhöht sich dieser Betrag von 936 Euro (bis 2022: 889 Euro) um 232 Euro (bis 2022: 220 Euro).~~

Der Schlussteil der Rz 771 wird in die neue Rz 771a verschoben und die bisherige Rz 771a wird zu 771b.

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

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 von höchstens 6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro)** im Kalenderjahr beziehen::

bis 2022	6.000 Euro
2023	6.312 Euro
2024	6.937 Euro

11.5 Alleinerzieherabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 2 EStG 1988)

784

Einem Alleinerzieher steht ein Alleinerzieherabsetzbetrag zu. Alleinerzieher ist eine Person, die mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) mehr als sechs Monate nicht in einer

Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner lebt (zB ledig, verwitwet, geschieden oder von seinem Ehegatten dauernd getrennt lebend). Wer mehr als sechs Monate im Kalenderjahr mit einem (neuen) Partner in einer Gemeinschaft lebt, ist kein Alleinerzieher.

Der Absetzbetrag beträgt:

- ~~mit einem Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 – 520 Euro (bis 2022: 494 Euro),~~
- ~~mit zwei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 – 704 Euro (bis 2022: 669 Euro),~~
- ~~mit drei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 – 936 Euro (bis 2022: 889 Euro),~~
- ~~für jedes weitere Kind erhöht sich dieser Betrag von 936 Euro (bis 2022: 889 Euro) um 232 Euro (bis 2022: 220 Euro).~~

Der Schlussteil der Rz 784 wird in die neue Rz 784a verschoben.

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

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** mehr als 12.756 Euro (bis 2022: 12.000 Euro) betragen hat:-

bis 2022	12.000 Euro
2023	12.756 Euro
2024	13.981 Euro

11.7 Kinderabsetzbetrag (§ 33 Abs. 3 EStG 1988)

11.7.1 Allgemeines

790

Gemäß § 33 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des FLAG 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein **monatlicher** Kinderabsetzbetrag von monatlich 61,80 Euro (bis 2022: 58,40 Euro) für jedes Kind zu.

Ab dem Kalenderjahr 2023 wird der Kinderabsetzbetrag jährlich ab 1. Jänner mit dem Anpassungsfaktor nach § 108f ASVG vervielfacht. Der erhöhte Kinderabsetzbetrag wird jährlich bis spätestens 15. November per Verordnung kundgemacht.

790a

Der Kinderabsetzbetrag beträgt monatlich:

bis 2022	58,40 Euro
2023	61,80 Euro
2024	xx* Euro

* Betrag liegt noch nicht vor

11.8 Mehrkindzuschlag

793

Zusätzlich zur Familienbeihilfe haben Personen für jedes ständig im Bundesgebiet lebende dritte und weitere Kind Anspruch auf einen Mehrkindzuschlag (§ 9 FLAG 1967 idF Budgetbegleitgesetz 2011). Das Kriterium des ständigen Aufenthalts im Bundesgebiet gilt allerdings nicht in Bezug auf Kinder, die sich ständig in einem Mitgliedstaat der EU/des EWR bzw. in der Schweiz

aufhalten. Die hierfür maßgeblichen Bestimmungen finden sich im Bereich der sozialen Sicherheit in der VO (EG) Nr. 883/2004. ~~Der Mehrkindzuschlag beträgt monatlich 21,20 Euro (bis 2022: 20 Euro).~~ Der Anspruch auf den Mehrkindzuschlag ist abhängig vom Anspruch auf Familienbeihilfe und vom Einkommen des Kalenderjahres, das vor dem Kalenderjahr liegt, für das der Antrag auf Gewährung des Mehrkindzuschlages gestellt wird. Der Mehrkindzuschlag steht nur zu, wenn das zu versteuernde Einkommen (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) des anspruchsberechtigten Elternteiles und seines im gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegatten oder Lebensgefährten 55.000 Euro nicht übersteigt. Das Einkommen des Ehegatten oder Lebensgefährten ist nur dann zu berücksichtigen, wenn dieser im Kalenderjahr, das vor dem Kalenderjahr, für das der Mehrkindzuschlag beantragt wird, mehr als sechs Monate im gemeinsamen Haushalt gelebt hat.

793a

Der Mehrkindzuschlag beträgt monatlich:

bis 2022	20,00 Euro
2023	21,20 Euro
2024	xx* Euro

* Betrag liegt noch nicht vor

11.9 Unterhaltsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988)

11.9.1 Voraussetzungen

795

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein **monatlicher** Unterhaltsabsetzbetrag ~~von 31 Euro (bis 2022: 29,20 Euro) monatlich~~ zu, wenn

- sich das Kind in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhält und
- das Kind nicht seinem Haushalt angehört und
- für das Kind weder ihm noch seinem nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.

~~Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Unterhaltsabsetzbetrag von 47 Euro (bis 2022: 43,80 Euro) und für jedes weitere Kind ein solcher von 62 Euro (bis 2022: 58,40 Euro) monatlich zu. Der Unterhaltsabsetzbetrag steht erstmalig für den Kalendermonat zu, für den Unterhalt zu leisten ist und auch tatsächlich geleistet wird. Die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages erfolgt im Veranlagungsverfahren. Für Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, steht kein Unterhaltsabsetzbetrag zu (§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988).~~

~~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.~~

Leben zwei Personen in einer Lebensgemeinschaft und ist das gemeinschaftliche Zusammenleben auf Dauer angelegt (Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft im Sinne des § 33 Abs. 4 EStG 1988), steht für das im gemeinsamen Haushalt lebende Kind kein Unterhaltsabsetzbetrag zu. Indizien für eine Lebensgemeinschaft sind zB die polizeiliche Meldung an ein und demselben Wohnort sowie das Vorliegen einer Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft. Es kann aber auch wie in einer Ehe das eine oder andere Merkmal fehlen (vgl. VwGH 16.12.2003, 2000/15/0101). Vertritt die Abgabenbehörde infolge einer bei der Meldebehörde aufscheinenden gemeinsamen Adresse den Standpunkt, dass eine gemeinsame Haushaltsführung vorliegt, dann hat derjenige, der die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages begehrt, seine gegenteilige Meinung im Verwaltungsverfahren entsprechend zu konkretisieren und unter Beweis zu stellen (VwGH 16.12.2003, 2000/15/0101).

Ob beide Elternteile die Obsorge über das Kind gemeinsam ausüben oder nur einem Elternteil das Sorgerecht eingeräumt ist, hat auf die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages grundsätzlich keinen Einfluss. Auch im Fall einer gemeinsamen Obsorge haben die Elternteile eine Vereinbarung zu treffen, bei welchem Elternteil sich das Kind hauptsächlich aufhalten soll (§ 177 Abs. 2 ABGB). Aus dieser Vereinbarung über den überwiegenden Kindesaufenthalt leitet sich die Haushaltszugehörigkeit ab. Es kann daher dem Grunde nach nur jener Elternteil den Unterhaltsabsetzbetrag geltend machen, bei dem sich das Kind im Sinne der getroffenen Vereinbarung nicht überwiegend aufhält. Dem anderen Elternteil, bei dem das Kind somit haushaltszugehörig ist, steht der Kinderabsetzbetrag zu.

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

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.

11.9.2 Unterhaltsverpflichtung

797

Der volle Unterhaltsabsetzbetrag steht für ein Kalenderjahr dann zu, wenn für dieses Kalenderjahr der volle Unterhalt tatsächlich geleistet wurde. Der Zahlungsnachweis hat in allen Fällen durch Vorlage schriftlicher Unterlagen (Einzahlungsbeleg, Empfangsbestätigung) zu erfolgen. Wird das Ausmaß des vorgesehenen Unterhalts durch die tatsächlichen Zahlungen nicht erreicht, so ist der Absetzbetrag nur für Monate zu gewähren, für die rechnerisch die volle Unterhaltszahlung ermittelt werden kann. Bei Zahlung des halben Unterhalts für ein Kalenderjahr steht daher der Unterhaltsabsetzbetrag für sechs Monate zu. Eine Aliquotierung des monatlichen Absetzbetrages (die Gewährung eines Teilbetrages von ~~31 Euro [bis 2022: 29,20 Euro]~~ bzw. ~~47 Euro [bis 2022: 43,80 Euro]~~ oder ~~62 Euro [bis 2022: 58,40 Euro]~~) hat nicht zu erfolgen.

Siehe auch Beispiel Rz 10797.

Bei einer Unterhaltsverpflichtung und -leistung für mehrere Kinder hat eine Beurteilung auf das einzelne Kind bezogen zu erfolgen (VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0008).

Wird bei getrennt lebenden Elternteilen die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung durch Naturalunterhalt (Sachleistungen) erfüllt, steht der unterhaltsverpflichteten Person der Unterhaltsabsetzbetrag zu. Die Vereinbarung über den Naturalunterhalt ist schriftlich

nachzuweisen, entweder durch einen Vertrag oder durch eine Bestätigung des anderen Elternteils, in dem die getroffene Unterhaltsvereinbarung bestätigt wird. Auch die tatsächliche Leistung des Naturalunterhalts ist in geeigneter Form, wie zB durch Bestätigung des anderen Elternteils, nachzuweisen.

11.10 Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988)

Randzahlen 805 und 806: *derzeit frei*

Die bisherige Rz 807 wird in Rz 805 und 806 aufgeteilt.

805

Ein **jährlicher** Verkehrsabsetzbetrag von ~~jährlich 421 Euro (bis 2022: 400 Euro)~~ 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

806

Ein erhöhter Verkehrsabsetzbetrag von ~~726 Euro (bis 2022: 690 Euro)~~ steht zu, wenn Anspruch auf ein Pendlerpauschale besteht und das Einkommen **die obere Einkommensgrenze im Kalenderjahr nicht übersteigt**. ~~höher ist als 12.835 Euro (bis 2022: 12.200 Euro)~~ im Jahr. Bei Einkommen zwischen **den Einkommensgrenzen** ~~12.835 (bis 2022: 12.200) und 13.676 Euro (bis 2022: 13.000 Euro)~~ wird der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag gleichmäßig auf den Verkehrsabsetzbetrag von ~~421 Euro (bis 2022: 400 Euro)~~ 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

Die bisherige Rz 807a wird zu 806a.

Die bisherige Rz 808 wird in Rz 807 und 808 aufgeteilt.

807

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

Siehe auch Beispiel Rz 10808.

808

Arbeitnehmer erhalten ab dem Kalenderjahr 2020 bis zu bestimmten Einkommensgrenzen einen Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag. Der Zuschlag beträgt ~~bis zu 684 Euro (bis 2022: 650 Euro und bis 2020: 400 Euro)~~ und erhöht sowohl den Verkehrsabsetzbetrag als auch den erhöhten Verkehrsabsetzbetrag:

- ~~Bis zu~~ **Bei** einem Einkommen, **das die untere Einkommensgrenze im Kalenderjahr nicht übersteigt**, von 16.832 Euro (~~bis 2022: 16.000 Euro und bis 2020: 15.500 Euro~~) im Kalenderjahr **steht** der Zuschlag **zum Verkehrsabsetzbetrag in voller Höhe zu 684 Euro (bis 2022: 650 Euro und bis 2020: 400 Euro)**.
- Bei einem Einkommen, **das zwischen den Einkommensgrenzen** 16.832 (~~bis 2022: 16.000 Euro und bis 2020: 15.500 Euro~~) und 25.774 Euro (~~bis 2022: 24.500 Euro und bis 2020: 21.500 Euro~~) **liegt**, vermindert sich der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag gleichmäßig einschleifend.
- Bei einem **Einkommen, das die obere Einkommensgrenze übersteigt**, ab 25.774 Euro (~~bis 2022: 24.500 Euro und bis 2020: 21.500 Euro~~) 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	Einkommengrenzen für den Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag
2020	400 Euro	15.500 bis 21.500 Euro
2021	650 Euro	16.000 bis 24.500 Euro
2022	650 Euro	16.000 bis 24.500 Euro
2023	684 Euro	16.832 bis 25.774 Euro
2024	752 Euro	18.499 bis 28.326 Euro

11.11 Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 EStG 1988)

809

Für Pensionisten tritt an die Stelle des Verkehrsabsetzbetrages ein **jährlicher Pensionistenabsetzbetrag, der bis zu einer bestimmten Höhe von zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften zusteht und sich zwischen der oberen und unteren Grenze der Pensionseinkünfte** ~~bis zu 868 Euro (bis 2022: 825 Euro, bis 2020: 600 Euro und bis 2019: 400 Euro)~~ jährlich. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionseinkünften von ~~18.410 Euro (bis 2022: 17.500 Euro und bis 2020: 17.000 Euro)~~ und ~~26.826 Euro (bis 2022: 25.500 und bis 2020 25.000 Euro)~~ auf Null **vermindert**. Maßgeblich für die Einschleifung sind nicht die gesamten Jahreseinkünfte (Pension zuzüglich anderer Einkünfte), sondern nur die Pensionseinkünfte.

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

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

Siehe auch Beispiel Rz 10809.

809a

Jährlicher Pensionistenabsetzbetrag:

Kalenderjahr	Pensionistenabsetzbetrag	Grenzen der Pensionseinkünfte für den Pensionistenabsetzbetrag
2020	600 Euro	17.000 bis 25.000 Euro
2021	825 Euro	17.500 bis 25.500 Euro
2022	825 Euro	17.500 bis 25.500 Euro
2023	868 Euro	18.410 bis 26.826 Euro
2024	954 Euro	20.233 bis 29.482 Euro

Die bisherige Rz 809a wird zu 809b.

809b

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ~~steht~~ beträgt bis zu 1.278 Euro (bis 2022: 1.214 Euro, bis 2020: 964 Euro und bis 2019: 764 Euro) jährlich **zu**, wenn

- der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom Ehepartner oder eingetragenen Partner nicht dauernd getrennt lebt,
- die Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen **die obere Einkunftsgrenze** 26.826 Euro (bis 2022: 25.250 Euro und bis 2020: 25.000 Euro) im Kalenderjahr nicht übersteigen,
- **die Einkünfte des** Ehepartners oder eingetragenen Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 **den jährlichen Höchstbetrag** von höchstens 2.315 Euro (bis 2022: 2.200 Euro) jährlich erzielt **nicht übersteigen** und
- der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.

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

Der volle erhöhte Pensionistenabsetzbetrag steht ~~bei~~ bis zu **versteuernden laufenden Pensionseinkünften, die die untere Einkunftsgrenze nicht übersteigen**, steuernden laufenden Pensionseinkünften in **voller** Höhe von 20.967 Euro (bis 2022: 19.930 Euro) zu. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich **bei zu steuernden laufenden Pensionseinkünften, die zwischen den Einkunftsgrenzen liegen**, gleichmäßig einschleifend zwischen zu steuernden laufenden Pensionseinkünften von 20.967 Euro (bis 2022: 19.930 Euro) und 26.826 Euro (bis 2022: 25.250 Euro und bis 2020: 25.000 Euro) auf Null.

809c

Erhöhter jährlicher Pensionistenabsetzbetrag:

Kalenderjahr	erhöhter Pensionistenabsetzbetrag	Grenzen der Pensionseinkünfte für den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag	Grenze (Ehe-)Partner-einkünfte
2020	964 Euro	19.930 bis 25.000 Euro	2.200 Euro
2021	1.214 Euro	19.930 bis 25.250 Euro	2.200 Euro
2022	1.214 Euro	19.930 bis 25.250 Euro	2.200 Euro
2023	1.278 Euro	20.967 bis 26.826 Euro	2.315 Euro
2024	1.405 Euro	23.043 bis 29.482 Euro	2.545 Euro

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

810a

Alleinverdienenden oder alleinerziehenden Steuerpflichtigen steht in der Veranlagung ein Kindermehrbetrag in Höhe von bis zu ~~550~~ **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 ~~550~~**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 **700550 Euro (bis 2023: 550 Euro)** vorliegt oder wenn in einer (Ehe)Partnerschaft beide Partner Einkünfte erzielen und die darauf entfallende Tarifsteuer jeweils weniger als **700550 Euro (bis 2023: 550 Euro)** beträgt. Der Kindermehrbetrag steht in diesen Fällen nur einmal pro Kind der familienbeihilfenberechtigten Person zu. Der Betrag von **700550 Euro (bis 2023: 550 Euro)** kommt bei einem Kind zur Anwendung und erhöht sich für jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um den Betrag von **700550 Euro (bis 2023: 550 Euro)**.

Voraussetzung ist, dass zumindest 30 Tage im Kalenderjahr steuerpflichtige aktive 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 ganzjährig Kinderbetreuungsgeld oder Pflegekarenzgeld bezogen wurde.

Beispiel:

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>-520494 Euro</i>
<i>abzüglich Verkehrsabsetzbetrag (für 2023)</i>	<i>-421400 Euro</i>
<hr/> <i>Negativsteuer</i>	<hr/> <i>-941894 Euro</i>
 <i>Maximaler Erstattungsbetrag gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988</i>	 <i>941894 Euro</i>
<i>+ Kindermehrbetrag</i>	<i>400 Euro</i>
<hr/> <i>Erstattungsbetrag gesamt</i>	<hr/> <i>1.341.294 Euro</i>

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

811

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

811a

SV-Rückerstattung für Steuerpflichtige, die Anspruch auf einen Verkehrsabsetzbetrag haben:

- ~~Ergibt sich bei der~~**Die** Steuerberechnung nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 **ergibt einen** Betrag unter null, ~~sind~~**Die Erstattung ist mit dem errechneten Betrag unter null begrenzt.**
- **Es werden jährlich** 55% (bis 2020: 50%) der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988 **erstattet - gedeckelt mit dem jährlichen Höchstbetrag (siehe Tabelle Rz 811b), der der Höhe nach dem Verkehrsabsetzbetrag entspricht (siehe Rz 805)** höchstens 421 Euro (bis 2022: 400 Euro) jährlich zu erstatten.
- Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf ein Pendlerpauschale haben, erhöht sich der **jährliche Höchstbetrag** ~~maximale Erstattungsbetrag (siehe Tabelle Rz 811b)~~ auf 526 Euro (bis 2022: 500 Euro).
- Für Steuerpflichtige, die den Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag erhalten, erhöht sich ~~ab dem Veranlagungsjahr 2023 die SV-Rückerstattung um bis zu 684 Euro~~ **den** (SV-Bonus **(siehe Tabelle Rz 811b)**; bis 2022: 650 Euro und bis 2020: 400 Euro), dh. der maximale Erstattungsbetrag beträgt in diesen Fällen ~~1.105 Euro (bis 2022: 1.050 Euro und bis 2020: 800 Euro) bzw. bei Anspruch auf ein Pendlerpauschale 1.210 Euro (bis 2022: 1.150 Euro und bis 2020: 900 Euro).~~
- **Für das Kalenderjahr 2022 steht zusätzlich ein Teuerungsabsetzbetrag in Höhe von bis zu 500 Euro zu (siehe Rz 811f). Mit diesem wurde die Grenze des maximalen SV-Rückerstattungsbetrages für das Kalenderjahr 2022 auf 1.550 Euro angehoben (siehe Tabelle Rz 811b und § 124b Z 407 lit. a EStG 1988).**
- **Für die Kalenderjahre 2022 und 2023 erhöht sich für Steuerpflichtige mit Anspruch auf ein Pendlerpauschale der maximale Erstattungsbetrag zusätzlich um 60 Euro (für 2022) bzw. 40 Euro (für 2023) (siehe Tabelle Rz 811b und § 124b Z 395 lit. d EStG 1988).**

811b

~~Für das Kalenderjahr 2022 steht zusätzlich ein Teuerungsabsetzbetrag in Höhe von bis zu 500 Euro zu (siehe Rz 811e). Mit diesem wurde die Grenze des maximalen SV-~~

Rückerstattungsbetrages für das Kalenderjahr 2022 auf 1.550 Euro angehoben (siehe Tabelle und § 124b Z 407 lit. a EStG 1988).

Für das Kalenderjahr 2023 wurden die Beträge des § 33 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 um die ermittelte positive Inflationsrate in Höhe von 5,2% erhöht und auf ganze Eurobeträge aufgerundet.

SV-Rückerstattung bei Anspruch auf einen Verkehrsabsetzbetrag:

	2020	2021	2022	2023	2024
SV-Rückerstattung	50%	55%	55%	55%	55%
Jährlicher Höchstbetrag	400 Euro	400 Euro	400 Euro	421 Euro	463 Euro
	500 Euro (bei PP)	500 Euro (bei PP)	500 Euro (bei PP)	526 Euro (bei PP)	579 Euro (bei PP)
SV-Bonus	+ 400 Euro	+ 650 Euro	+ 650 Euro	+ 684 Euro	+ 752 Euro
Erhöhung bei Erhalt Teuerungsabsetzbetrag			+ 500 Euro (SV- Rückerstattung dann 70%)		
Maximaler Erstattungsbetrag	800 Euro	1.050 Euro	1.550 Euro	1.105 Euro	1.215 Euro
	900 Euro (bei PP)	1.150 Euro (bei PP)	1.550 Euro (bei PP)	1.210 Euro (bei PP)	1.331 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	900 Euro (bei PP)	1.150 Euro (bei PP)	1.610 Euro (bei PP)	1.250 Euro (bei PP)	

811c

SV-Rückerstattung für Steuerpflichtige, die Anspruch auf einen **den** Pensionistenabsetzbetrag **oder den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag** haben:

- ~~Ergibt sich bei der~~ **Die** Steuerberechnung nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 **ergibt einen** Betrag unter null., ~~sind~~ **Die Erstattung ist mit dem errechneten Betrag unter null begrenzt.**
- **Es werden jährlich** 80% (bis zur Veranlagung 2020: 75% und bis zur Veranlagung 2019: 50%) der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (das sind insbesondere Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung) **erstattet - gedeckelt mit dem jährlichen Höchstbetrag (siehe Tabelle Rz 811d)** ~~höchstens aber 579 Euro (bis zur Veranlagung 2022: 550 Euro, bis zur Veranlagung 2020: 300 Euro und bis zur Veranlagung 2019: 110 Euro) jährlich~~ zu erstatten.

- **Im Kalenderjahr 2022 wurde durch die Einführung des Teuerungsabsetzbetrages (siehe Rz 811f) die Grenze des maximalen SV-Rückerstattungsbetrages auf 1.050 Euro angehoben (siehe Tabelle Rz 811d und § 124b Z 407 lit. b EStG 1988).**
- Die Rückerstattung vermindert sich um jenen steuerfreien Teil der Ausgleichszulagen und Ergänzungszulagen, der ausschließlich aufgrund der jeweiligen Richtsatzerhöhungen nach sozialversicherungs- oder pensionsrechtlichen Vorschriften für Kinder gewährt wurde (§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988).

~~Im Kalenderjahr 2022 wurde durch die Einführung des Teuerungsabsetzbetrages (siehe Rz 811e) die Grenze des maximalen SV-Rückerstattungsbetrages auf 1.050 Euro angehoben (siehe Tabelle und § 124b Z 407 lit. b EStG 1988).~~

~~Für das Kalenderjahr 2023 wurde der jährliche Höchstbetrag um die ermittelte positive Inflationsrate in Höhe von 5,2% erhöht und auf ganze Eurobeträge aufgerundet.~~

811d

SV-Rückerstattung bei Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag:

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

21. Die bisherige Rz 811d wird zu 811e und aufgrund des VwGH Erkenntnisses vom 03.02.2022, Ro 2021/15/0009 zur SV-Rückerstattung bei Option nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 ergänzt

811ed

Einkünfte, die auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfrei sind, werden für die Berechnung der SV-Rückerstattung und der Erstattung von Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag wie steuerpflichtige Einkünfte behandelt. **Bei beschränkt Steuerpflichtigen, die gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 in die unbeschränkte Steuerpflicht optieren, kann es nur insoweit zu einer Einkommensteuergutschrift im Sinne des § 33 Abs. 8 EStG 1988 kommen, als das Einkommen auch unter Berücksichtigung der nicht steuerbaren ausländischen Einkünfte unter der**

Besteuerungsgrenze bleibt. Die ausländischen Einkünfte werden durch ihre Berücksichtigung nach § 33 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 nicht der österreichischen Einkommensteuer unterworfen, sondern - ähnlich der Anwendung eines Progressionsvorbehalts - lediglich bei der Berechnung der negativen Einkommensteuer im Sinne des § 33 Abs. 8 EStG 1988 entsprechend mit einbezogen (VwGH 03.02.2022, Ro 2021/15/0009).

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

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

Die bisherige Rz 811e wird zu 811f.

Die bisherige Rz 811f wird zu 811g.

22. Rz 813 wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 betreffend Progressionsvorbehalt ergänzt

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

813

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 Durchschnittsteuerbelastung besteht vor allem in folgenden Fällen:

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

Da sich die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt aus innerstaatlichem Recht ergibt, ist dieser bei unbeschränkt Steuerpflichtigen (§ 1 Abs. 2 EStG 1988) ab 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 einschränkenden oder klarstellenden Charakter (siehe VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 und EStR 2000, Rz 7588ff). Die Anwendung des 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 Progressionsvorbehalts 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 10, 11 und 32 EStG 1988 oder der Zufluss von Bezügen, die einen besonderen Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 auslösen (zB Arbeitslosengeld), führt alleine nicht zur Anwendung der Steuerberechnung nach § 33 Abs. 11 EStG 1988. Ist § 33 Abs. 11 EStG 1988 anzuwenden, sind auch halbsatzbegünstigte Einkünfte (§ 37 Abs. 1 EStG 1988) mit dem halben Tarifsteuersatz vor Berücksichtigung von Absetzbeträgen zu versteuern. 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.

23. Die Rz 835, 839, 841, 842, 848, 868, 870, 887 und 899 werden aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert, in Rz 839g wird ein VwGH-Erkenntnis ergänzt und Rz 870 wird in Rz 870 und 870a aufgeteilt

835

Die Höhe des Selbstbehaltes wird durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 auf die Bemessungsgrundlage ermittelt. Danach beträgt der Selbstbehalt bei einem Einkommen von

höchstens 7.300,00 Euro	6%
mehr als 7.300,00 Euro bis 14.600,00 Euro	8%
mehr als 14.600,00 Euro bis 36.400,00 Euro	10%
mehr als 36.400,00 Euro	12%

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt,

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, und/oder
- für jedes Kind (§ 106 EStG 1988) oder
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe)Partner nicht dauernd getrennt lebt und **die Einkünfte des (Ehe-)Partners den jährlichen Höchstbetrag Einkünfte im Sinne des gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von**

höchstens ~~6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro; siehe Rz 774)~~ jährlich erzielt **nicht übersteigen (siehe Rz 773 und 774)**.

12.5 Behinderungen (§ 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988)

12.5.1 Anspruchsvoraussetzungen bei Behinderung

839

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen)

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners oder des eingetragenen Partners gemäß § 106 Abs. 3 EStG 1988, wenn **dieser Einkünfte den jährlichen Höchstbetrag gemäß im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht übersteigen** von höchstens ~~6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro)~~ erzielt (siehe Rz **773 und 774**) oder
- bei eigenem Anspruch oder bei Anspruch des (Ehe-) Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988),

so stehen ihm die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen nach Maßgabe der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idGF, zu.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Behinderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständig können gemäß § 35 Abs. 2 erster bis dritter Teilstrich EStG 1988 folgende Stellen sein:

- Der Landeshauptmann: Bei Empfängern einer Opferrente (bis 31.03.2012).
- Die Sozialversicherungsträger: Bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice): In allen übrigen Fällen und bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art.

Die Vorlage einer Bescheinigung gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht erforderlich, wenn der Steuerpflichtige die Einwilligung zur elektronischen Übermittlung der maßgeblichen personenbezogenen Daten gemäß § 35 Abs. 8 EStG 1988 erteilt hat. Die Übermittlung dieser personenbezogenen Daten ist auch dann zulässig, wenn vom Steuerpflichtigen in der Vergangenheit ein Freibetrag im Sinne des § 35 Abs. 1 bis 3 und 7 EStG 1988 beantragt wurde. Bei unterschiedlichen Angaben sind jene maßgeblich, die aus der Datenübermittlung hervorgehen. Im Falle der Datenübermittlung hat die amtswegige Berücksichtigung der Freibeträge zu erfolgen.

Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) übermittelt die für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne des § 35 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 erforderlichen personenbezogenen Daten elektronisch an die zuständigen Finanzämter, sowie an Arbeitgeber, die Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 EStG 1988 auszahlen.

839g

Bei Zuerkennung von Pflegegeld ist, sofern ein Behindertenpass (noch) nicht ausgestellt wurde, von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) auszugehen, sodass in diesen Fällen ein Nachweis nicht erforderlich ist (**vgl. VwGH 28.06.2023, 2023/13/0016**).

12.5.2 Behinderung des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners

12.5.2.1 Allgemeines

841

Mehraufwendungen infolge einer längerfristigen körperlichen oder geistigen Behinderung

- des Steuerpflichtigen selbst,
- seines (Ehe-)Partners
 - bei Bestehen des Anspruchs auf den Alleinverdienerabsetzbetrag oder
- seines Ehepartners oder eingetragenen Partners
 - ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und

- wenn die Einkünfte (~~§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988~~) des Ehepartners oder des eingetragenen Partners **den jährlichen Höchstbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht übersteigen (siehe Rz 773)** ~~mehr als 6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro)~~ jährlich betragen

sind als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt (§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF). Sie werden, wenn keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) bezogen wird, durch einen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 berücksichtigt. Gemäß dieser Gesetzesstelle werden folgende Freibeträge jährlich gewährt:

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von	
	ab 2019	bis 2018
25% bis 34%	124,00 Euro	75,00 Euro
35% bis 44%	164,00 Euro	99,00 Euro
45% bis 54%	401,00 Euro	243,00 Euro
55% bis 64%	486,00 Euro	294,00 Euro
65% bis 74%	599,00 Euro	363,00 Euro
75% bis 84%	718,00 Euro	435,00 Euro
85% bis 94%	837,00 Euro	507,00 Euro
ab 95%	1.198,00 Euro	726,00 Euro

Eine kurze, vorübergehende Minderung der Erwerbsfähigkeit (beispielsweise durch Prellungen oder durch eine Rissquetschwunde) kann keinen Anspruch auf einen auch nur aliquoten Teil des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 auslösen (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0262).

Die (Pausch-)Beträge gemäß den § 2, § 3 und 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, stehen hingegen auch dann zu, wenn Pflegegeld bezogen wird und ein Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 deshalb ausgeschlossen ist. Wird Pflegegeld (eine pflegebedingte Geldleistung) nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen, steht der Freibetrag in dem Kalenderjahr, in dem erstmals Pflegegeld bezogen wird, in voller Höhe zu. Im darauffolgenden Kalenderjahr (in den darauffolgenden Kalenderjahren), in dem (in denen) Pflegegeld bezogen wird, steht der Freibetrag nicht mehr zu. Sollte der Pflegegeldbezug in der Folge wegfallen, steht der Freibetrag gemäß

§ 35 Abs. 3 EStG 1988 erst wieder für jenes Kalenderjahr zu, in dem ganzjährig kein Pflegegeld bezogen wird.

842

Sind beide (Ehe-)Partner gemäß § 35 EStG 1988 behindert, hat ein Alleinverdiener oder ein Steuerpflichtiger, dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte, **die den jährlichen Höchstbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht übersteigen (siehe Rz 773)**, von nicht mehr als 6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro) jährlich erzielt, Anspruch auf beide Pauschbeträge des § 35 Abs. 3 EStG 1988. Gegebenenfalls kann er auch die besonderen Pauschbeträge nach § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zweifach beanspruchen. Werden von einem Steuerpflichtigen, dem der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht und dessen (Ehe-)Partner Einkünfte, **die den jährlichen Höchstbetrag gemäß § 33 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 übersteigen (siehe Rz 773)**, von mehr als 6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro) jährlich erzielt, im Rahmen seiner Unterhaltspflicht (siehe Rz 870) Kosten der Behinderung seines (Ehe-)Partners übernommen, so ist ein Abzug nur unter Berücksichtigung des Selbstbehalts möglich. Werden in diesem Fall vom Steuerpflichtigen die Pauschbeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und/oder die Pauschbeträge nach § 2 und § 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, für seinen behinderten (Ehe-)Partner beansprucht, so sind die Aufwendungen zuvor auch um den Selbstbehalt zu kürzen.

848

Sind beide (Ehe-)Partner körperbehindert im Sinne des § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, so hat ein alleinverdienender Steuerpflichtiger oder ein Steuerpflichtiger dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte, **die den jährlichen Höchstbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht übersteigen (siehe Rz 773)**, von höchstens 6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro) jährlich erzielt mit einem Kraftfahrzeug nur Anspruch auf den einfachen Pauschbetrag von 190 Euro. Zusätzlich können allerdings Kosten seines (Ehe-)Partners für Taxifahrten bis zu 153 Euro monatlich von ihm geltend gemacht werden. Sind beide mobilitätseingeschränkte (Ehe-)Partner Eigentümer je eines Kraftfahrzeugs, kann der Alleinverdiener oder ein Steuerpflichtiger, dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte, **die den jährlichen Höchstbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht übersteigen (siehe Rz 773)**, von höchstens 6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro) jährlich erzielt, insgesamt 380 Euro absetzen. Ohne eigene Kraftfahrzeuge kann er den doppelten Höchstbetrag für Taxikosten, maximal somit 306 Euro monatlich, beanspruchen. Mehraufwendungen eines Körperbehinderten im Zusammenhang mit der Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges können nur in Höhe der Pauschbeträge abgesetzt

werden. Die Berücksichtigung tatsächlicher Aufwendungen (zB Kosten einer behindertengerechten Adaptierung des Kraftfahrzeuges) ist nicht möglich. Allerdings können Aufwendungen für nicht mit dem Betrieb des Kraftfahrzeuges verbundene Hilfsmittel zusätzlich geltend gemacht werden (siehe Rz 850).

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

868

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

Steht kein Alleinverdienerabsetzbetrag zu, ist der Steuerpflichtige aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner, lebt von diesem nicht dauernd getrennt und erzielt der Ehepartner/eingetragene Partner Einkünfte, **die den jährlichen Höchstbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht übersteigen (siehe Rz 773)**, im Sinne des ~~§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988~~ von höchstens 6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro) jährlich, kommt für übernommene Mehraufwendungen für den behinderten Ehepartner/eingetragenen Partner kein Selbstbehalt zum Ansatz.

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 (~~11.693 Euro jährlich; bis 2022: 11.000 Euro jährlich~~) unterschritten würde.

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

Ein Teil der Rz 870 wird in die neue Rz 870a verschoben.

870a

Für die Berechnung dieser Grenze sind folgende Leistungen zusätzlich zum Einkommen gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 einzubeziehen:

- Wochengeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988
- Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe sowie Ersatzleistungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988
- Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988
- Einkünfte aus einer Entwicklungshilfetätigkeit oder Aushilfstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988
- Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, auch wenn diese gemäß § 30 Abs. 2 EStG 1988 von der Besteuerung ausgenommen sind
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte

Beispiel:

Es fallen im Jahr 2023 Krankheitskosten in Höhe von 7.000 Euro für B an:

	Partner/in A	Partner/in B
<i>Einkommen gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988</i>	€ 25.000	€ 12.000
<i>Steuerliches Existenzminimum</i>		<u>- € 11.693</u>
<i>Außergewöhnliche Belastung für B</i>		€ 307

<i>Krankheitskosten</i>	<i>€ 7.000</i>
<i>abzügl. AgB für B</i>	<i><u>- € 307</u></i>
<i>Außergewöhnliche Belastung für A</i>	<i>€ 6.693</i>

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

12.8.4 Alters- und Pflegeheim

887

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

Eine besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit liegt bei einem behinderten Steuerpflichtigen iSd § 35 EStG 1988 vor, wenn behinderungsbedingt nicht mehr die Fähigkeit besteht, den Haushalt selbst zu führen und daher eine Betreuung erfolgt, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist (VwGH 30.06.2010, 2008/13/0145). Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf eines Behinderten (iSd § 35 EStG 1988) ist durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen. Bei Bezug eines Pflegegeldes ab Stufe 1 kann jedenfalls von einer Pflegebedürftigkeit ausgegangen werden und sind die Kosten für eine Pflegeeinrichtung (zB Pflegeheim, Seniorenresidenz) als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (**vgl. VwGH 28.06.2023, 2023/13/0016**).

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

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

Werden die Aufwendungen auch zum Teil von einem Unterhaltsverpflichteten oder auf Grund einer sittlichen Verpflichtung von einem nahen Angehörigen (siehe Rz 832) getragen, hat eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung um eine Haushaltsersparnis für Verpflegungskosten vorrangig beim Pflegebedürftigen selbst zu erfolgen. Beahlt ein Unterhaltsverpflichteter die

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

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

Liegt eine Behinderung vor, so können die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge des § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden (kein Selbstbehalt). Werden solche Aufwendungen ganz oder zum Teil von Unterhaltspflichtigen (zB von Kindern) oder nahen Angehörigen (zB auch von der Lebensgefährtin oder dem Lebensgefährten) getragen, so ist hingegen eine außergewöhnliche Belastung mit Berücksichtigung des Selbstbehalts gegeben. Eigene Aufwendungen der pflegebedürftigen Person dürfen in diesem Fall nur in tatsächlicher Höhe berücksichtigt werden. Übernimmt ein Alleinverdiener oder ein Steuerpflichtiger, dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte, **die den jährlichen Höchstbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht übersteigen (siehe Rz 773),** von höchstens 6.312 Euro (~~bis 2022: 6.000 Euro~~) jährlich erzielt, die Kosten des Pflege- oder Altersheims für seinen behinderten (Ehe-)Partner, so hat die Berücksichtigung ohne Selbstbehalt zu erfolgen (siehe Rz 841 ff).

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

Siehe auch Beispiel Rz 10887.

12.8.15a Häusliche Betreuung

899

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

Aufwendungen sind um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (zB Pflegegeld, Zuschuss zu den Betreuungskosten) zu kürzen.

Beispiel:

Eine betreuungsbedürftige Person mit Pflegestufe 5 erhält im Jahr 2022 Pflegegeld in Höhe von 968,10 Euro monatlich. Sie wird von zwei selbständigen Betreuerinnen, die sich im 14-Tage-Rhythmus abwechseln, betreut. Die Betreuerinnen erhalten neben einem Honorar (inkl. Fahrtkosten) von 700 Euro für 14 Tage auch Kost und Quartier.

<i>Honorar (inkl. Fahrtkostenersatz) für 13 mal 14 Tage</i>	<i>700 x 13</i>	<i>€ 9.100,00</i>
<i>Sachbezug für 12 halbe Monate</i>	<i>98,10 x 12</i>	<i>€ 1.177,20</i>
<i>Summe Aufwand für eine Betreuungsperson</i>		<i>€ 10.277,20</i>
<i>Summe Aufwand für zwei Betreuungspersonen</i>		<i>€ 20.554,40</i>
<i>abzüglich Pflegegeld (Stufe 5) jährlich</i>		<i>- € 11.617,20</i>
<i>abzüglich Förderung für selbständig tätiges Betreuungspersonal (275 Euro/mtl.) jährlich</i>		<i>- € 3.300,00</i>
<i>Außergewöhnliche Belastung</i>		<i>€ 5.637,20</i>

Der die steuerfreien Zuschüsse übersteigende Betrag in Höhe von 5.637,20 Euro pro Kalenderjahr kann vom Betreuten, vom alleinverdienenden Ehepartner oder vom Ehepartner oder eingetragenen Partner, falls die Einkünfte der betreuten Person **den jährlichen Höchstbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht übersteigen (siehe Rz 773)** nicht mehr als 6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro) jährlich betragen, ohne Abzug des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Zusätzlich können Aufwendungen für Hilfsmittel, sowie Kosten der Heilbehandlung (Arztkosten, Hilfsmittel, Medikamente) als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.

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

24. Die Rz 887a wird auf Grund der Rechtsprechung des BFG (RV/3100017/2022 vom 24.03.2023, RV/7100091/2021 vom 09.03.2021) ergänzt

887a

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

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

Pflegebedingte Geldleistungen, **die für den Zeitraum der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim bezogen wurden**, sind vorrangig zur Gänze zur Deckung der Pflegeheimkosten heranzuziehen (**siehe BFG 24.03.2023, RV/3100017/2022 und 09.03.2021, RV/7100091/2021**). Außerdem ist die Haushaltsersparnis für ersparte Verpflegungskosten zu Hause (8/10 des Wertes der vollen freien Station; siehe Rz 887) vom Gesamtbetrag der Pflegeheimkosten in Abzug zu bringen.

Beispiel:

Eine Person mit Bezug von Pflegegeld (Pflegestufe 2) wurde für zwei Monate (61 Kalendertage) in einem Pflegeheim betreut. Das für diese zwei Monate bezogene Pflegegeld betrug 580 Euro. Für den Aufenthalt im Pflegeheim waren 3.300 Euro zu bezahlen. Als außergewöhnliche Belastung können daher geltend gemacht werden:

Gesamtkosten für die Betreuung im Pflegeheim	3.300,00
abzüglich Haushaltsersparnis für 61 Tage (8/10 des Wertes der vollen freien Station 5,23 x 61)	- 319,03
abzüglich Pflegegeld für diesen Zeitraum	- <u>580,00</u>
außergewöhnliche Belastung für den Betreuungszeitraum	2.400,97

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

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

- Wochengeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988

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

25. Die Rz 909 und 915 werden auf Grund des AbgÄG 2023 (BGBl. I Nr. 110/2023) geändert

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 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 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 Anti-Teuerungsbonus 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 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.**

Siehe auch Beispiel Rz 10909.

14 STEUERERKLÄRUNGSPFLICHT (§ 42 EStG 1988)

915

Unbeschränkt Steuerpflichtige mit nichtselbständigen Einkünften haben in den folgenden Fällen eine Steuererklärung abzugeben:

- Wenn sie vom FA dazu aufgefordert werden.
- **Wenn das zu veranlagende Jahreseinkommen den Betrag laut Tabelle in Rz 788 übersteigt und**
 - ~~Wenn~~ andere Einkünfte von mehr als 730 Euro vorliegen (§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988),-
 - ~~Wenn~~ zumindest zeitweise nebeneinander mehrere nichtselbständige Einkünfte vorliegen (§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988),-
 - ~~Wenn~~ der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag, **der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag oder der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag** berücksichtigt wurde, die Voraussetzungen aber nicht vorlagen (§ 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988) **oder ein weiterer in § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 genannter Pflichtveranlagungsstatbestand (siehe Rz 909) vorliegt.**

26. Die Rz 1091 samt Überschrift wird betreffend Diensterrfindungen geändert und die nicht mehr aktuellen Rz 1092 bis 1099 samt Überschriften werden gestrichen

19.7 Prämien für ~~Verbesserungsvorschläge und Vergütungen für Diensterrfindungen (§ 67 Abs. 7 EStG 1988)~~

~~19.7.1 Allgemeines~~

1091

Prämien für Diensterrfindungen sind nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 als sonstiger Bezug unter Anrechnung auf das Jahressechstel zu versteuern. Soweit solche Prämien mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 versteuert wurden, steht die Progressionsermäßigung nicht zu (vgl. VwGH 07.12.2020, Ro 2019/15/0014 zu § 37 Abs. 7 EStG 1988). Für Diensterrfindungsvergütungen, die die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 erfüllen, ist auf einen Sechstelüberhang der Hälfte Steuersatz anwendbar; der Zuflusszeitpunkt der Diensterrfindungsvergütung und anderer innerhalb des Jahressechstels zu erfassender sonstiger Bezüge ist dabei unmaßgeblich (VwGH 07.12.2020, Ro 2019/15/0014). Auf laufend ausbezahlte Diensterrfindungsvergütungen ist der ermäßigte Steuersatz im Rahmen einer Veranlagung gemäß § 41 EStG 1988 anzuwenden (siehe auch Rz 7345 EStR 2000).

~~Die Steuerbegünstigung gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 gilt letztmalig für das Jahr 2015, die Rz 1091 bis 1099 sind daher nur bis zum Veranlagungsjahr 2015 anzuwenden.~~

~~Derartige Zahlungen sind unabhängig von der Anzahl der Auszahlungen innerhalb eines eigenen zusätzlichen um 15% erhöhten Jahressechstels und somit neben dem Jahressechstel für sonstige Bezüge mit dem Steuersatz in Höhe von 6% zu besteuern. Die Berechnung dieses zusätzlichen um 15% erhöhten Sechstels hat in gleicher Weise zu erfolgen wie die des Jahressechstels für sonstige Bezüge (§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988). Es sind nur jene laufenden Bezüge heranzuziehen, die vom Arbeitgeber ausbezahlt wurden. Andere Bezüge (zB Krankengeld, Pension, Einkünfte eines anderen Arbeitgebers) sind dabei nicht zu berücksichtigen.~~

Randzahlen 1092 bis 1099: *derzeit frei*

~~19.7.2 Prämien für Verbesserungsvorschläge~~

1092

Eine Prämie für einen Verbesserungsvorschlag hat einmaligen Charakter, sodass für ein und denselben Verbesserungsvorschlag eine Prämie nur im Ausmaß eines einzigen um 15% erhöhten Jahressechstels des bezughabenden Kalenderjahres mit 6% zu besteuern ist.

Siehe auch Beispiel Rz 11092.

1093

Bei Prämien für Verbesserungsvorschläge ist formale Voraussetzung, dass sie auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 gezahlt werden. Es kommen demnach auch innerbetriebliche Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern in Betracht. Eine derartige Vorschrift muss Regelungen enthalten, welche die Höhe einer Prämie für Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlegen. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass die dem einzelnen Arbeitnehmer gebührende Prämie erst im Nachhinein (nach Eintritt der Beurteilbarkeit des Erfolges) feststellbar ist (VwGH 27.1.1998, 93/14/0190).

1093a

Verbesserungsvorschläge im Sinne des § 67 Abs. 7 EStG 1988 müssen Sonderleistungen sein, die über die Dienstpflichten des Vorschlagenden hinausgehen (VwGH 17.9.1996, 92/14/0170) und keine Selbstverständlichkeiten zum Inhalt haben (VwGH 13.10.1993, 92/13/0183). Ein Geschäftsführer einer GmbH ist zur Wahrnehmung von Einsparungsmöglichkeiten jeglicher Art verpflichtet. Daher geht es nicht über die Dienstpflichten des als Dienstnehmer beschäftigten Geschäftsführers hinaus und führt folglich auch zu keiner Begünstigung des § 67 Abs. 7 EStG 1988, wenn er eine Verbesserung selbst vornimmt (VwGH 22.10.1997, 95/13/0212; VwGH 26.9.2000, 99/13/0165). Nach dem zuletzt genannten Erkenntnis des VwGH obliegt es demjenigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen. Keinesfalls können Prämien für zukünftige oder in Ausarbeitung befindliche Verbesserungsvorschläge nach den Vorschriften des § 67 Abs. 7 EStG 1988 besteuert werden.

Siehe auch Beispiel Rz 11093a.

19.7.3 Vergütungen für Dienstleistungen

1094

Eine Erfindung des Dienstnehmers ist gemäß § 7 Abs. 3 Patentgesetz 1970, BGBl. Nr. 259/1970, nur dann eine Diensterfindung, wenn sie ihrem Gegenstand nach in das Arbeitsgebiet des Unternehmens, in dem der Dienstnehmer tätig ist, fällt, und wenn

- entweder die Tätigkeit, die zu der Erfindung geführt hat, zu den dienstlichen Obliegenheiten des Dienstnehmers gehört oder
- wenn der Dienstnehmer die Anregung zu dieser Erfindung durch seine Tätigkeit in dem Unternehmen erhalten hat oder
- das Zustandekommen der Erfindung durch die Benützung der Erfahrungen oder Hilfsmittel des Unternehmens wesentlich erleichtert worden ist.

1095

Vereinbarungen über im zeitlichen und sachlichen Rahmen eines Dienstverhältnisses gemachte Erfindungen, die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer abgeschlossen werden, sind Bestandteile des Dienstvertrages und die für diese Erfindungen vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gezahlten Vergütungen Teile des Arbeitslohnes (VwGH 19.1.1962, 1578/59).

1096

Werden Vergütungen für ein und dieselbe patentierte (patentierungsfähige) Diensterfindung durch mehrere Jahre hindurch gewährt, steht ein zusätzliches um 15% erhöhtes Jahressechstel in jedem dieser Kalenderjahre zu. Dies entspricht § 8 Abs. 1 des Patentgesetzes, wonach dem Arbeitnehmer für die Überlassung einer von ihm gemachten Erfindung an den Arbeitgeber sowie für die Einräumung eines Benützungsrechtes hinsichtlich einer solchen Erfindung eine angemessene besondere Vergütung gebührt.

1097

Die bloße Behauptung, dass die auf Anregung eines Arbeitnehmers im Betrieb durchgeführten Verbesserungen als Diensterfindungen anzusehen sind, die jedoch bewusst nicht patentiert wurden, reicht für eine Anwendung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 nicht aus. Wird nicht einmal der Versuch eines Nachweises erbracht, dass es sich um patentierungsfähige Erfindungen handelt, können diese angeblichen Verbesserungen nicht als Diensterfindungen anerkannt werden (VwGH 8.10.1963, 0947/61). Das Vorliegen einer Patenterteilung oder gar einer österreichischen Patenterteilung verlangt das Gesetz nicht. Software kommt als Diensterfindung nicht in Betracht (vgl. VwGH 5.4.1989, 87/13/0171).

1098

Hat eine GmbH als alleinige Aufgabe die handelsrechtliche Geschäftsführung einer GmbH & Co KG, sind Erfindungen ihrer Geschäftsführer nur dann als Dienstfindungen anzusehen, wenn sie bei der von ihnen in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH entfalteten Tätigkeit gemacht wurden. Wurden die bei der Entwicklung der Erfindung aufgelaufenen Kosten als Betriebsausgaben der Kommanditgesellschaft geltend gemacht, so spricht dies gegen das Vorliegen einer Dienstfindung der Geschäftsführer im Rahmen ihres Dienstverhältnisses zur GmbH (vgl. VwGH 8.5.1984, 83/14/0115, 0119).

1099

Ist eine Dienstfindungsvergütung zur Gänze nach dem Tarif zu versteuern (§ 67 Abs. 10 EStG 1988), weil dem Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung zB wegen Pensionierung oder Arbeitgeberwechsel keine laufenden Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis mehr zugeflossen sind, kann beim FA im Zuge der Einkommensteuerveranlagung der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 für derartige Dienstfindungsvergütungen angewendet werden, wenn die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 vorliegen (siehe auch Rz 7345 EStR 2000).

27. Die Rz 1127, 1128, 1132a, 1146, 1147, 1148, 1151, 1152, 1155, 1161, 1162, 1162a und 1164 werden aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert

20.2 Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988

1127

Der Freibetrag von ~~400360~~ Euro (**bis 2023: 360 Euro**) monatlich steht zu für

- Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen,
- Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und für
- Überstundenzuschläge im Zusammenhang mit Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit.

1128

Der Freibetrag steht unabhängig von der Zahl der in dieser Zeit geleisteten Arbeitsstunden und vom Ausmaß der Zulagen und Zuschläge zu. Bei mehreren Dienstverhältnissen steht dieser Freibetrag für jedes Dienstverhältnis zu. Im Wege der (Arbeitnehmer-)Veranlagung erfolgt die

Zurückführung auf das einfache Ausmaß (insgesamt nur zehn Überstunden, **maximal 120 Euro [bis 2023: maximal 86 Euro monatlich]**, sowie **400 Euro [bis 2023: 360 Euro]** bzw. **600 Euro [bis 2023: 540 Euro monatlich]**). Die Erhöhung von fünf auf zehn bzw. von 43 Euro auf 86 Euro gilt für Überstunden, die ab 1. Jänner 2009 geleistet werden.

In den Kalenderjahren 2024 und 2025 sind Zuschläge für Überstunden, die ab dem 1. Jänner 2024 geleistet werden, für die ersten 18 Überstunden im Monat bis zu 200 Euro steuerfrei.

1132a

Werden im Rahmen der Altersteilzeitregelung (siehe § 27 Abs. 5 Z 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz) steuerfreie Zulagen, die während der Phase der vollen Arbeitsleistungen erworben wurden, in der Folge während der Phase der "Nichtbeschäftigung" ausgezahlt, bleiben sie im Rahmen der Höchstbeträge (bezogen auf die Leistungsmonate) steuerfrei.

Beispiel:

*Während der ersten drei Jahre, in denen die volle Arbeitsleistung erbracht wurde, stehen **im Kalenderjahr 2024** SEG-Zulagen und Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge in Höhe von insgesamt 436,04 Euro monatlich zu. Der Höchstbetrag in Höhe von ~~360~~ **400 Euro** kommt zur Anwendung. Ausgezahlt werden sowohl während der Leistungsphase als auch während der Nichtleistungsphase (während der folgenden drei Jahre) Zulagen und Zuschläge in Höhe von 218,02 Euro. Die Zulagen und Zuschläge in Höhe von 218,02 Euro bleiben jeweils im Ausmaß des halben Höchstbetrages in Höhe von ~~200~~ **180 Euro** steuerfrei. Bei der Auszahlung von Schichtzulagen ist analog vorzugehen.*

1146

Gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind zusätzlich zu der Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens **120 Euro (bis 2023: 86 Euro)** monatlich, steuerfrei. **In den Kalenderjahren 2024 und 2025 sind Zuschläge für Überstunden für die ersten 18 Überstunden im Monat bis zu 200 Euro steuerfrei.** Als Überstundenzuschläge gelten auch Zuschläge für Mehrarbeit, die sich aufgrund der verkürzten kollektivvertraglichen Normalarbeitszeit ergibt. Dies gilt jedoch nicht für Mehrarbeitszeitzuschläge (25%) im Sinne des § 19d Abs. 3a AZG im Zusammenhang mit einer Teilzeitbeschäftigung. Diese Zuschläge sind auch dann steuerpflichtig, wenn sie für eine Mehrarbeit geleistet werden, die an einem Sonn-, Feiertag oder in der Nacht erbracht wird.

1147

Überschreiten die insgesamt für einen Monat ausbezahlten Zulagen und Zuschläge den Freibetrag von **400 Euro (bis 2023: 360 Euro)** und sind die zehn (**bzw. 2024 und 2025:**

achtzehn) Überstunden des § 68 Abs. 2 EStG 1988 noch nicht ausgeschöpft, ist für die nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht mehr begünstigten Überstundenzuschläge (bis höchstens 50% des Grundlohnes) auch die Befreiung des § 68 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen. Der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 kann bei Arbeitgeberwechsel innerhalb eines Lohnzahlungszeitraumes sowie bei mehreren Dienstverhältnissen gleichzeitig von beiden Arbeitgebern stets in voller Höhe berücksichtigt werden.

1148

Das Ausmaß der steuerfreien Zuschläge ist im § 68 Abs. 2 EStG 1988 festgehalten. Der Stundenteiler für die Ermittlung des Grundlohnes wäre bei einer 40-Stunden-Woche 173. Ist in Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen ein anderer Stundenteiler vorgesehen, ist dieser maßgeblich. Werden in einem Monat zuerst Zuschläge von weniger als 50% und erst später Zuschläge von (mindestens) 50% ausgezahlt, sind die (mindestens) "50-prozentigen" Überstunden begünstigt. Sind die Zuschläge generell unter 50%, sind dennoch nur zehn (**in den Kalenderjahren 2024 und 2025: achtzehn**) Überstunden begünstigt (ein Zusammenrechnen ist unzulässig). Fallen Zuschläge über 50% aber pro Monat für weniger als zehn (**in den Kalenderjahren 2024 und 2025: achtzehn**) Überstunden an, so sind die Zuschläge dennoch nur im Ausmaß von 50% steuerfrei.

Beispiele:

*Im Monat August **2023** zuerst zehn Überstunden mit 25% Zuschlag (7,50 Euro pro Stunde), dann fünfzehn Überstunden mit 50% Zuschlag (15 Euro pro Stunde); steuerfrei sind 50%-Zuschläge für zehn Überstunden (wären 150 Euro), maximal aber 86 Euro.*

*Im Monat August **2023** zwanzig Überstunden mit 25% Zuschlag (7,50 Euro pro Stunde); steuerfrei sind 25%-Zuschläge für zehn Überstunden (also 75 Euro).*

*Im Monat August **2023** sechs Überstunden mit 100% Zuschlag (30 Euro pro Stunde); steuerfrei sind Zuschläge für sechs Überstunden bis 50% (wären 90 Euro), maximal aber 86 Euro.*

1151

Werden Überstunden für das laufende Jahr bzw. bis zum 15. Februar des Folgejahres nachgezahlt, dann bleibt bei Vorliegen der Voraussetzungen die Steuerfreiheit für Überstundenzuschläge gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 im Zeitpunkt der Leistung der Überstunden auch bei einer späteren Auszahlung der Überstundenentgelte (innerhalb desselben Kalenderjahres) erhalten. Nach Ablauf des Kalenderjahres ausgezahlte Überstundenentlohnungen sind gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern (VwGH 30.01.1991, 90/13/0121). Kommt es zu einem teilweisen Zeitausgleich geleisteter Überstunden und wird der restliche Teil der Überstundenentgelte ausgezahlt, bestehen keine Bedenken, davon auszugehen, dass vorrangig die steuerlich nicht begünstigten über die zehn (**2024 und 2025: achtzehn**) Überstunden

hinausgehenden Überstunden in Form von Freizeit ausgeglichen werden, die Überstundenentgelte für die steuerfreien Zuschläge für die ersten zehn (**2024 und 2025: achtzehn**) Überstunden samt dem Überstundenentgelt aber ausgezahlt werden (bei Vorliegen einer Gleitzeitvereinbarung siehe Rz 1150a). Wird die Überstunde durch Zeitausgleich abgegolten, der Überstundenzuschlag hingegen ausgezahlt, dann ist eine Steuerfreiheit gemäß § 68 EStG 1988 nicht gegeben, weil die Voraussetzung für die Steuerfreiheit der im § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge nur dann vorliegt, wenn derartige Zulagen und Zuschläge neben dem Grundlohn gezahlt werden.

Siehe auch Beispiele Rz 11151.

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

1152

Der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 bzw. der erhöhte Freibetrag von **600 Euro (bis 2023: 540 Euro)** (§ 68 Abs. 6 EStG 1988) ist jeweils ein gemeinsamer Freibetrag für alle Arbeitsverrichtungen, die Zulagen und Zuschläge im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 auslösen. Der erhöhte Freibetrag gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 steht zu, wenn die Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum überwiegend in die Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr fällt.

1155

Als überwiegende Nachtarbeit gilt eine Arbeitsleistung von mehr als der Hälfte der Normalarbeitszeit zwischen 19 Uhr und 7 Uhr, wobei die Blockzeit von drei Stunden nicht zu prüfen ist.

Beispiel:

*Normalarbeitszeit eines Druckers im Lohnzahlungszeitraum **2024** (Kalendermonat) 173 Stunden, davon fünf Stunden zwar in der Nacht, aber außerhalb einer Blockzeit, und 84 Stunden in der Nacht und innerhalb der Blockzeit; maßgeblich für Überwiegen sind 89 Nachtstunden; da somit die Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum überwiegend in die Nachtzeit fällt, beträgt der Freibetrag ~~540~~ **600** Euro; Zuschläge für zehn Nachtstunden außerhalb der Blockzeit sind innerhalb des Freibetrages steuerfrei. Während der Nachtzeit erbrachte Überstunden auf Grund von Arbeits- bzw. Zeiteinteilungen rechtfertigen nicht die Anwendung des § 68 Abs. 6 EStG 1988.*

20.5.3 Nachweis von Überstunden und steuerliche Behandlung von Überstundenpauschalen

1161

Für die Berücksichtigung von steuerfreien Zuschlägen im Sinne des § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind grundsätzlich keine gesonderten Aufzeichnungen erforderlich, sofern bereits in früheren Lohnzahlungszeiträumen Überstunden in diesem oder einem höheren Ausmaß erbracht und gezahlt wurden.

Die befristete Befreiung kann somit für die Kalenderjahr 2024 und 2025 ~~Der mit 1.1.2009 betraglich angehobene Freibetrag kann somit~~ - ohne Vorliegen gesonderter Aufzeichnungen - nur dann ausgeschöpft werden, wenn schon bisher Überstunden in einem solchen Ausmaß geleistet wurden, dass die darauf entfallenden Überstundenzuschläge (maximal für ~~108~~ **200** Stunden) den Freibetrag in Höhe von ~~86~~ **200** Euro übersteigen.

Beispiel:

~~Eine Arbeitnehmerin mit einem Bruttobezug 3.300 Euro hat schon bisher 8 Überstunden pro Monat geleistet. Der Überstundenteiler laut KV beträgt 1/150, dh. der Überstundengrundlohn 22 Euro und der Überstundenzuschlag 11 Euro.~~

~~Der Überstundenzuschlag für 8 Überstunden (88 Euro) überstieg somit schon bisher den ab 1.1.2009 geltenden Freibetrag von 86 Euro; es sind daher keine gesonderten Aufzeichnungen zu führen.~~

Bei Beginn des Dienstverhältnisses bzw. erstmaliger Ableistung von Überstunden gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind diese jedenfalls über einen Zeitraum von 6 Monaten aufzuzeichnen. Werden vom Arbeitgeber Aufzeichnungen aufgrund des Arbeitszeitgesetzes oder aufgrund innerbetrieblicher Regelungen geführt, sind diese auch für steuerliche Zwecke maßgeblich.

1162

Beim Herausschälen von steuerfreien Zuschlägen im Sinne des § 68 Abs. 2 EStG 1988 aus einer Gesamtgehaltsvereinbarung entfällt ebenfalls die Nachweispflicht, sofern weiter wie bisher die Anzahl der steuerbegünstigten Überstunden in diesem Ausmaß herausgerechnet und nur zehn **(2024 und 2025: achtzehn)** Überstunden von der herausgerechneten Überstundenanzahl mit einem 50-prozentigen Zuschlag steuerbegünstigt behandelt werden.

Die für die Grundlohnermittlung bei Gesamtgehaltsvereinbarungen erforderliche Anzahl der 50-prozentigen Überstunden ist - sofern kein Nachweis bzw. keine zahlenmäßige Vereinbarung vorliegt - glaubhaft zu machen. In diesen Fällen sind für die Ermittlung der Zuschläge gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 20 Überstunden als Durchschnittswert für die Ermittlung des Grundlohnes zu unterstellen. Unabhängig von der kollektivvertraglichen Normalarbeitszeit ist in diesen Fällen von der gesetzlichen Normalarbeitszeit von 40 Stunden pro Woche (173 Stunden monatlich zuzüglich 20 Überstunden zuzüglich 10 Stunden für Überstundenzuschläge) auszugehen, wodurch sich ein Teiler von 203 ergibt.

1162a

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit der Überstundenzuschläge gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 bei Überstundenpauschalen und Gesamtgehaltsvereinbarungen ist, dass im Jahresdurchschnitt auch tatsächlich Überstunden im erforderlichen Ausmaß (Zuschlag maximal **86120 Euro, bzw. 200 Euro in den Kalenderjahren 2024 und 2025**) geleistet werden und keine missbräuchliche Verteilung der geleisteten Überstunden erfolgt (zB Überstunden werden regelmäßig stets nur in 6 Monaten geleistet und die Auszahlung aus steuerlichen Gründen gleichmäßig über das ganze Jahr verteilt).

Siehe auch Beispiel Rz 11162a.

20.6 Weiterzahlung von Zulagen und Zuschlägen im Krankheitsfall und an freigestellte Mitglieder des Betriebsratsfonds (§ 68 Abs. 7 EStG 1988)

1164

Gemäß § 68 Abs. 7 EStG 1988 ist die Bestimmung des den höheren Freibetrag von **600 Euro (bis 2023: 540 Euro)** betreffenden § 68 Abs. 6 EStG 1988 für Arbeitslöhne nicht anzuwenden, die in den an freigestellte Mitglieder des Betriebsratsfonds gewährten Entgelten enthalten sind, weiters nicht bei Fortzahlungen an Personalvertreter bzw. bei Weiterzahlungen im Krankheitsfall. Das bedeutet, dass die Begünstigung des § 68 Abs. 6 EStG 1988 nur dann zur Anwendung kommt, wenn trotz vorübergehender Erkrankung bzw. Verhinderung dennoch das erforderliche Überwiegen in dem betreffenden Lohnzahlungszeitraum gegeben ist.

28. Die Rz 1129, 1132, 1133 und 1140 werden aufgrund der Judikatur des VwGH zu SEG-Zulagen angepasst

20.3 Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (§ 68 Abs. 5 EStG 1988)

20.3.1 Allgemeines

1129

Die Begriffe Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen ("SEG-Zulagen") werden im Gesetz definiert und sind nur begünstigt, soweit sie auf Grund der im § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988

genannten lohngestaltenden Vorschriften gewährt werden. Liegt eine lohngestaltende Vorschrift als formelle Voraussetzung für die Begünstigung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen vor, ist weiter zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen einer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr im Sinne der Legaldefinition des § 68 Abs. 5 EStG 1988 gegeben sind (vgl. VwGH 31.03.2011, 2008/15/0322) und das Ausmaß der Zulage angemessen ist (VwGH 17.02.1988, 85/13/0177).

Von einem angemessenen Ausmaß der Zulage wird im Regelfall dann auszugehen sein, wenn die Zulage der Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift – insbesondere einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 - entspricht. Zahlt ein Arbeitgeber höhere Bezüge als die in der maßgebenden lohngestaltenden Vorschrift vorgesehenen Mindestlöhne, werden Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen grundsätzlich insoweit als angemessen anzusehen sein, als die Zulage im selben Ausmaß erhöht wird, wie der Lohn.

Beispiel 1:

Der kollektivvertragliche Bruttomonatslohn eines Transportarbeiters beträgt 1.318,70 Euro. Für die Dauer der Beschäftigung in Kühlräumen gebührt dem Arbeitnehmer eine Erschwerniszulage von 1,42 Euro pro Stunde.

Ein Arbeitgeber gewährt einem Transportarbeiter tatsächlich einen Bruttomonatslohn von 1.500 Euro. Die Überzahlung beträgt daher 13,75 % des KV-Lohnes.

Es bestehen in diesem Beispiel keine Bedenken, die Erschwerniszulage bis zu einem Betrag von 1,62 Euro pro Stunde (113,75 % von 1,42 Euro) gemäß § 68 EStG 1988 begünstigt zu behandeln.

Beispiel 2:

Der kollektivvertragliche Bruttostundenlohn eines Hilfsarbeiters im Güterbeförderungsgewerbe beträgt 6,60 Euro. Für die Dauer einer bestimmten verschmutzenden Tätigkeit gebührt dem Arbeitnehmer eine Schmutzzulage im Ausmaß von 10 % des maßgebenden KV-Stundenlohnes, das sind in diesem Fall 0,66 Euro.

Ein Arbeitgeber gewährt einem Hilfsarbeiter tatsächlich einen Stundenlohn von 7,00 Euro.

Es bestehen in diesem Beispiel keine Bedenken, die Schmutzzulage bis zu einem Betrag von 0,70 Euro pro Stunde (10 % von 7 Euro) gemäß § 68 EStG 1988 begünstigt zu behandeln.

Es obliegt der Abgabenbehörde - in jenen Fällen, bei denen die Voraussetzungen des § 68 Abs. 5 EStG 1988 dem Grunde nach erfüllt sind - grundsätzlich (auch), die Angemessenheit einer gewährten Zulage nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu prüfen. Dies ist Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wonach für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht das äußere Erscheinungsbild des Sachverhalts maßgebend ist. Die bloße Bezeichnung eines Betrages als Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulage sichert die steuerliche Begünstigung daher nicht, soweit ein sachlich vertretbarer Zusammenhang

zwischen dem Ausmaß der erheblichen zwangsläufigen Verschmutzung, der außerordentlichen Erschwernis oder der besonderen zwangsläufigen Gefährdung und der gewährten Zahlung nicht besteht und sich die Zahlung ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach daher teilweise auch als Abgeltung der vom Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistung darstellt (vgl. VwGH 30.06.2021, Ra 2020/15/0123, VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121).

Der zwischen den Kollektivvertragspartnern typischerweise bestehende Interessensgegensatz steht dieser Prüfung nicht entgegen (vgl. VwGH 30.06.2021, Ra 2020/15/0123).

Der im Rahmen des § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 vorzunehmenden „Angemessenheitsprüfung“ wohnt ein Element der Schätzung inne. Den einen als angemessen zu beurteilenden absoluten oder im Verhältnis zum Bruttolohn mit einem bestimmten Prozentsatz zu bemessenden Zulagenbetrag gibt es nicht. Eine Kürzung ist dann vorzunehmen, wenn die Abweichung erheblich ist, d. h. die Vereinbarung durch die Kollektivvertragspartner außerhalb jener Bandbreite liegt, die jeder Schätzung immanent ist (vgl. VwGH 30.06.2021, Ra 2020/15/0123).

Soweit eine den Voraussetzungen grundsätzlich entsprechende Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulage das angemessene Ausmaß übersteigt, ist sie steuerpflichtig. Soweit derartige Zulagen gesetzlich oder kollektivvertraglich festgelegt sind, sind darüber hinausgehende Zulagen auf Grund anderer lohngestaltender Vorschriften nur in besonders gelagerten Fällen begünstigt. Die Steuerfreiheit der Zulagen setzt weiters voraus, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (VwGH 27.6.2000, 99/14/0342).

Siehe auch Beispiel Rz 11129.

1132

Während des Urlaubes mit dem laufenden Urlaubsentgelt ausbezahlte SEG-Zulagen sind steuerpflichtig, weil während dieser Zeit keine Arbeitsleistungen unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen erbracht werden. **Auf ein allfälliges Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum kommt es dabei nicht an (vgl. VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121).**

Beispiel

Ein Arbeitnehmer (40-Stunden-Woche) erhält im Monat Juni für 173 Stunden eine Schmutzzulage ausbezahlt. 80 Stunden davon werden unter erheblichen zwangsläufigen verschmutzenden Bedingungen iSd § 68 Abs. 5 EStG 1988 geleistet. Der Arbeitnehmer konsumiert in diesem Monat eine Woche (= 40 Stunden) Urlaub.

Die im Urlaubsentgelt enthaltene Schmutzzulage für 40 Stunden ist steuerpflichtig.

Die Beurteilung, ob die Arbeiten tatsächlich überwiegend unter erheblichen zwangsläufigen verschmutzenden Bedingungen stattgefunden haben, hat unter Ausklammerung desurlaubes (173 Stunden – 40 Stunden = 133 Stunden) zu erfolgen.

Da im Lohnzahlungszeitraum überwiegend Arbeiten unter erheblichen zwangsläufigen verschmutzenden Bedingungen geleistet wurden (80 Stunden in Bezug auf 133 Stunden), steht die Schmutzzulage im Lohnzahlungszeitraum (= für 133 Stunden) steuerfrei zu.

Es bestehen keine Bedenken, wenn zur Berücksichtigung der Urlaubszeit die Steuerfreiheit für elf von zwölf Kalendermonaten gewährt wird. Zulagen und Zuschläge, die im laufenden Arbeitslohn, der an den Arbeitnehmer im Krankheitsfall weitergezahlt wird, enthalten sind, bleiben hingegen auf Grund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in § 68 Abs. 7 EStG 1988 steuerfrei.

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. 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. Für unterschiedliche Fixbeträge zwischen den einzelnen Arbeitnehmern (etwa Geselle oder Hilfskraft) wird dabei im Allgemeinen kein Raum bleiben (vgl. VwGH 30.06.2021, Ra 2020/15/0123).

20.3.4 Gefahrenzulagen

1140

Eine Gefahrenzulage ist nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 nur begünstigt, wenn sie eine typische Berufsgefahr abgilt (VwGH 5.6.1982, 17/2382/80). Eine solche liegt bei Erteilung eines Fahrschulunterrichtes grundsätzlich nicht vor (vgl. VwGH 16.2.1983, 81/13/0104). Die Erteilung von Fahrunterricht auf Solomotorrädern kann allerdings für den Fahrlehrer mit einer erhöhten Sturzgefahr verbunden sein (VwGH 19.3.1985, 84/14/0180). Gesundheitsgefährdungen, die der Betrieb von Kraftfahrzeugen, die Teilnahme am Straßenverkehr oder die Witterungsverhältnisse mit sich bringen (zB mögliche Bandscheibenschäden, Abgasschädigungen oder Rheuma), sind mit der Teilnahme am Straßenverkehr bzw. mit Arbeiten im Freien (Angehörige von

Wachkörpern, Landwirte usw.) ganz allgemein verbunden und bedeuten daher keine typische Berufsgefahr (VwGH 19.3.1985, 84/14/0180). Eine Berufsgefahr wird aber bei Angestellten in medizinischen (ärztlichen) Ordinationen gegeben sein, die im Strahlenbereich arbeiten und tätig werden und hierfür eine nach lohngestaltenden Vorschriften abgesicherte Zulage (Strahlenzulage) erhalten (vgl. VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

Eine Gefährdungszulage fällt nur in dem Ausmaß unter § 68 Abs. 5 dritten Teilstrich EStG 1988, als das Ausmaß der Gefährdung in einem sachlich vertretbaren Verhältnis zum Ausmaß der gewährten Zulage steht (vgl. VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121).

29. Rz 1179, 1241I und 1241m werden aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) bzw. betreffend SV-Rückerstattung aktualisiert

22.2 Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif (§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988)

1179

In den Fällen des § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 wird die Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif (§ 66 EStG 1988) vorgenommen. Ist der beschränkt Lohnsteuerpflichtige in einem aktiven Dienstverhältnis, steht ihm der Verkehrsabsetzbetrag zu. Pensionisten haben Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag. Der Alleinverdienerabsetzbetrag (Alleinerzieherabsetzbetrag) steht weder aktiven Dienstnehmern noch Pensionisten zu (vgl. VwGH 8.4.1986, 86/14/0009).

Ebenso steht der Familienbonus Plus beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern nicht zu.

Bei der Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif kommt es zu keiner Hinzurechnung des Betrages, **der gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger hinzuzurechnen ist**, von 9.567 Euro (bis 2022: 9.000 Euro) zum Einkommen. Zur Besteuerung im Falle einer Antragsveranlagung siehe Rz 1241I und Rz 1241m.

33a.6 Berechnung der Steuer

1241I

Die Einkommensteuer ist bei beschränkter Steuerpflicht gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu berechnen. Folgende Absetzbeträge können nur bei Einkünften zur Anwendung kommen, die

dem Lohnsteuerabzug unterliegen, und bleiben im Falle einer Veranlagung erhalten (§ 102 Abs. 3 EStG 1988):

- (erhöhter) Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988, Rz 8057 bis 8078)
- Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 EStG 1988, Rz 809 bis 810)

Der Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag, der Kinderabsetzbetrag, der Unterhaltsabsetzbetrag, der Familienbonus Plus und der Kindermehrbetrag stehen beschränkt Steuerpflichtigen nicht zu.

Ebenfalls stehen beschränkt Steuerpflichtigen die Erstattung des Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrages, die SV-Rückerstattung und der SV-Bonus nicht zu (§ 33 Abs. 8 EStG 1988, Rz 811 bis 812).

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 von ~~9.567 Euro~~ (bis 2022: 9.000 Euro) hinzugerechnet.

Der jährliche Hinzurechnungsbetrag beträgt:

bis 2022	9.000 Euro
2023	9.567 Euro
2024	10.486 Euro

30. Die Rz 1182a wird auf Grund des AbgÄG 2023 (BGBl. I Nr. 110/2023) aktualisiert

1182a

Nettobesteuerung:

Bei der Nettobesteuerung werden die mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten bei der Lohnsteuerberechnung berücksichtigt. Die pauschale Lohnsteuer beträgt in diesem Fall 25% des gekürzten Betrages.

Ab 1. Juli 2023 beträgt die pauschale Lohnsteuer, in jenen Fällen, in denen die zugeflossenen Einkünfte einen Betrag von 20.000 Euro im Kalenderjahr nicht

übersteigen, 20% des gekürzten Betrages. Für den übersteigenden Teil beträgt die Lohnsteuer weiterhin 25%.

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

Die Nettobesteuerung setzt voraus, dass

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

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

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

Den Arbeitgeber trifft keine Verpflichtung zur Anwendung der Nettobesteuerung; nimmt der Arbeitgeber den Steuerabzug vom Bruttobetrag (in Höhe von 20%, **siehe Rz 1182**) vor, können die Abzüge im Wege der Veranlagung berücksichtigt werden (§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

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

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

31. Die Rz 1185 wird aufgrund von Änderungen der Lohnkontenverordnung ergänzt

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)
- ~~Stock Options – Durchschrift der Vereinbarung (Rz 90h)~~
- 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)
- 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 übernommenen **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 die vom Arbeitnehmer verwendete Ladeeinrichtung nicht in der Lage ist die Lademenge diesem Kraftfahrzeug zuzuordnen (Rz 207b, Rz 207f).**
- **Bei Kostenersätzen für die Anschaffung einer Ladeeinrichtung gemäß § 4c Abs. 1 Z 3 der Sachbezugswerteverordnung, ein Nachweis über die Kosten der Ladeeinrichtung (Rz 207g).**

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.

32. Die Rz 1406 wird aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert

42.3 Effektiv-Tarif

1406

LSt-Tabellen 2019

LSt-Tabelle 2019 für unselbständig Beschäftigte

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

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

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

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge			
			Familienbonus Plus <18 Jahre	Familienbonus Plus ≥18 Jahre	Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag

			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
31,09	0,00%									
50,53	25,00%	7,772	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
86,64	35,00%	12,826	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
167,20	42,00%	18,891	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
250,53	48,00%	28,923	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
2.778,31	50,00%	33,933	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
darüber	55,00%	172,849	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611

Tageslohn = siehe Monatslohn

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

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

LSt-Tabelle 2019 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	25,00%	230,42	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
1.505,00	25,00%	230,42	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33-0*	41,17	55,75	+18,33	
2.588,33	35,00%	380,92	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33-0*	41,17	55,75	+18,33	
5.005,00	42,00%	562,10	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
7.505,00	48,00%	862,40	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
83.338,33	50,00%	1.012,50	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
darüber	55,00%	5.179,42	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	

Monatspension = — 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 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		Pensionisten absetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
921,67	0,00%									
1.416,67	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 = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug des Sonderausgabenpauschales (60 Euro p.a.)

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

* Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich 17.000 und 25.000 Euro auf Null.

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

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 17.000 und 25.000 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

Monats-lohn bis	Grenz-steuer-satz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familien-bonus Plus ≥18 Jahre		Pensionisten-absetzbetrag	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

Monats-lohn bis	Grenz-steuer-satz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrs absetz-betrag	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.

	Abzug	Absetzbeträge
--	-------	---------------

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz		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							Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag		
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Pensionistenabsetzbetrag	für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind		
ganz	halb	ganz	halb									
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	54,18	27,09	38,58	47,67	64,50	+21,25	
2.887,08	30,00%	390,38	166,68	83,34	54,18	27,09	38,58	47,67	64,50	+21,25	
5.562,00	40,00%	679,09	166,68	83,34	54,18	27,09	38,58	47,67	64,50	+21,25	
8.283,17	48,00%	1.124,05	166,68	83,34	54,18	27,09	38,58	47,67	64,50	+21,25	
83.344,33	50,00%	1.289,72	166,68	83,34	54,18	27,09	38,58	47,67	64,50	+21,25	
darüber	55,00%	5.456,93	166,68	83,34	54,18	27,09	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	1,806	0,903	1,286	1,589	2,150	+0,708
96,24	30,00%	13,013	5,556	2,778	1,806	0,903	1,286	1,589	2,150	+0,708
185,40	40,00%	22,636	5,556	2,778	1,806	0,903	1,286	1,589	2,150	+0,708
276,11	48,00%	37,468	5,556	2,778	1,806	0,903	1,286	1,589	2,150	+0,708
2.778,14	50,00%	42,991	5,556	2,778	1,806	0,903	1,286	1,589	2,150	+0,708
darüber	55,00%	181,898	5,556	2,778	1,806	0,903	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

Monats-lohn bis	Grenz-steuer-satz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familien-bonus Plus ≥18 Jahre		Pensionist enabsetz-betrag	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	54,18	27,09	79,50	47,67	64,50	+21,25	
1.734,83	20,00%	213,60	166,68	83,34	54,18	27,09	79,50-0*	47,67	64,50	+21,25	
2.876,08	30,00%	387,08	166,68	83,34	54,18	27,09	79,50-0*	47,67	64,50	+21,25	
5.551,00	40,00%	674,69	166,68	83,34	54,18	27,09		47,67	64,50	+21,25	
8.272,17	48,00%	1.118,77	166,68	83,34	54,18	27,09		47,67	64,50	+21,25	
83.333,33	50,00%	1.284,22	166,68	83,34	54,18	27,09		47,67	64,50	+21,25	
darüber	55,00%	5.450,88	166,68	83,34	54,18	27,09		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.

33. In Rz 1409 wird die Liste der Entwicklungsländer aktualisiert

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

1409

Am wenigsten entwickelte Länder	Andere einkommensschwache Länder	Länder mit mittlerem Einkommensniveau (unterer Bereich) und andere Gebiete	Länder mit mittlerem Einkommensniveau (oberer Bereich) und andere Gebiete
Afghanistan Angola Bangladesch Benin Bhutan Burkina Faso Burundi Kambodscha Zentral Afrikanische Rep. Tschad	Kenia (bis 2017) Korea, Dem. Rep. Kirgisistan (bis 2013) Südsudan Tadschikistan (bis 2017) Simbabwe (bis 2021) Syrien (ab 2022)	Angola (2021) Algerien (ab 2022) Armenien (bis 2021) Belize (bis 2013, ab 2022) Bolivien Kamerun Kap Verde Kongo, Rep. Elfenbeinküste	Albanien Algerien (bis 2021) Anguilla (bis 2013) Antigua und Barbuda (bis 2021) Argentinien Armenien (ab 2022) Aserbajdschan Weißrussland Belize (von 2014 bis 2021) Bosnien und Herzegowina

Komoren		Ägypten	Botswana
Demokratische Rep. Kongo		El Salvador	Brasilien
Dschibuti		Fidschi (bis 2013)	Chile (bis 2017)
Äquatorial Guinea (bis 05/2017)		Georgien (bis 2021)	China
Eritrea		Ghana	Kolumbien
Äthiopien		Guatemala (bis 2021)	Cook Inseln (bis 2019)
Gambia		Guyana (bis 2017)	Costa Rica
Guinea		Honduras	Kuba
Guinea-Bissau		Indien	Dominica
Haiti		Indonesien	Dominikanische Republik
Kiribati		Irak	Ecuador
Laos		Iran (ab 2022)	Äquatorial Guinea (ab 06/2017)
Lesotho		Jordanien (von 2018 bis 2021)	Fidschi (ab 2014)
Liberia		Kenia (ab 2018)	Ehemalige Jugoslawische Republik Nordmazedonien
Madagaskar		Kosovo (bis 2021)	Nordmazedonien
Malawi		Kirgisistan (ab 2014)	Gabun
Mali		Marshallinseln	Georgien (ab 2022)
Mauretanien		Mikronesien, Föderierte Staaten	Grenada
Mosambik		Moldawien (bis 2021)	Guatemala (ab 2022)
Myanmar		Mongolei	Guyana (ab 2018)
Nepal		Marokko	Iran (bis 2021)
Niger		Nicaragua	Irak (ab 2014)
Ruanda		Nigeria	Jamaika
Samoa		Pakistan	Jordanien (bis 2017, ab 2022)
São Tomé und Príncipe		Papua-Neuguinea	Kasachstan
Senegal		Paraguay (bis 2017)	Kosovo (ab 2022)
Sierra Leone		Philippinen	Libanon
Salomoninseln		Samoa (von 2014 bis 2017, ab 2022)	Libyen
Somalia		Sri Lanka	Malaysia
Sudan		Swasiland Eswatini	Malediven
Südsudan		Syrien (bis 2021)	Marshallinseln (ab 2014)
Tansania		Tadschikistan (ab 2018)	Mauritius
Osttimor		Tokelau	Mexiko
Togo		Tonga (bis 2013)	Moldawien (ab 2022)
Tuvalu		Turkmenistan (bis 2013)	Montenegro
Uganda		Tunesien (ab 2018)	Montserrat
Vanuatu (bis 2020)			Namibia
Jemen			Nauru
			Niue

Sambia		Ukraine Usbekistan Vanuatu (ab 2021) Vietnam Westjordanland und Gazastreifen Simbabwe (ab 2022)	Palau Panama Paraguay (ab 2018) Peru Samoa (von 2018 bis 2021) Serbien Seychellen (bis 2017) Südafrika St. Helena St. Kitts und Nevis (bis 2013) St. Lucia St. Vincent und die Grenadinen Suriname Thailand Tonga (ab 2014) Tunesien (bis 2017) Türkei Turkmenistan (ab 2014) Uruguay (bis 2017) Venezuela Wallis und Futuna
--------	--	--	--

34. Die Beispiele Rz 10056, 10057, 10057a, 10070, 10090a, 10090c, 11092 und 11093a werden aufgrund des Entfalls der den Beispielen zu Grunde liegenden Rz gestrichen

~~10056~~

~~§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – Auslegung des Begriffes "Inländische Betriebe" in Verbindung mit Entscheidungen des UFS (Rz 56)~~

~~(2007)~~

~~Der UFS hat in Entscheidungen zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (siehe UFSF 05.10.2005, RV/0016-F/04; UFSF 29.05.2006, RV/0028-F/06; UFSW 22.06.2006, RV/1007-W/06) den Begriff des "inländischen Betriebes" so ausgelegt, dass damit nicht nur österreichische Betriebe, sondern auch Betriebe im EU-/EWR-Raum gemeint sind.~~

~~Folgt man dieser Auslegung durch den UFS, stellt sich in weiterer Folge die Frage, wie der Begriff Ausland auszulegen ist. Wird der Begriff so ausgelegt, dass Ausland alle Länder~~

außerhalb Österreichs sind, kommt es zu völlig verzerrenden Ergebnissen. Sicht man als Ausland nur jene Staaten an, die nicht Mitglieder des EU /EWR-Raum sind, kommt der Befreiungstatbestand nur hinsichtlich der Drittstaaten zur Anwendung. Dies würde eine wesentliche Einschränkung der bisherigen Vorgangsweise darstellen.

Wie ist die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zukünftig anzuwenden?

Eine maßgebliche Wirkung der Vorschrift des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist der Umstand, dass dem Arbeitgeber bei länger andauernder Bau- oder Montagetätigkeit im Ausland (außerhalb Österreichs) Rechtssicherheit verschafft wird, dass diese Bezüge im Inland nicht der Besteuerung unterliegen. Die Prüfung, ob keine Steuerpflicht in Österreich auf Grund zwischenstaatlicher Regelungen (Vorliegen einer Baustelle, Steuerpflicht im Ausland auf Grund des längeren Aufenthaltes usw.) gegeben ist, wird durch die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vorweggenommen. Bei einer allfälligen Veranlagung des Arbeitnehmers kommt es zur Erfassung der nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei gestellten Bezüge im Rahmen des Progressionsvorbehaltes.

Jede andere Auslegung würde dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers widersprechen. Eine Diskriminierung ausländischer Arbeitgeber aus dem EU /EWR-Raum liegt nicht vor, da diese nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet sind.

Unabhängig von den Entscheidungen des UFS wird an der bisherigen Auslegung der Befreiungsbestimmung nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002 festgehalten.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – Auslegung des Begriffes "Inländische Betriebe" in Verbindung mit § 21 BAO (Rz 56)

(2007)

Eine inländische Kapitalgesellschaft hält 99% der Anteile einer ausländischen Kapitalgesellschaft, wobei gegenständliche ausländische Kapitalgesellschaft als Generallieferant im Ausland eine Anlage errichtet. Die inländische Kapitalgesellschaft hat im Rahmen der Gestellung von Personal an die genannte ausländische, anlagenerrichtende Kapitalgesellschaft nunmehr angefragt, ob nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd § 21 BAO aufgrund der Tatsache, dass sie zu 99% Anteilseignerin der ausländischen Kapitalgesellschaft ist, die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzuwenden wäre.

Kann nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd § 21 BAO unterstellt werden, dass es sich bei einer ausländischen, anlagenerrichtenden Gesellschaft aufgrund eines zu 99% inländischen Anteilseigners (österreichische Kapitalgesellschaft) um einen inländischen Betrieb iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 handelt?

Maßgeblich ist der Sitz der anlagenerrichtenden Gesellschaft. Der Sitz oder der Wohnsitz der Anteilseigner ist unerheblich. Dies gilt auch dann, wenn ein Gesellschafter zu 100% an der anlagenerrichtenden Gesellschaft beteiligt ist.

~~§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – Mitarbeit eines österreichischen Gesellschafter-Geschäftsführers an einem EDV-Großprojekt (Vernetzung von Krankenkassen) in Deutschland (Rz 56)~~

(2004)

Eine österreichische GmbH erhält einen Auftrag, an der Erstellung eines komplexen Datennetzwerkes in Deutschland mitzuarbeiten. Auftraggeber ist eine deutsche Versicherungskasse (Bauwirtschaft). Auftragnehmer ist ein deutsches EDV-Unternehmen. Der Auftragsumfang erstreckt sich auf die Vernetzung bestehender Rechenzentren. Die entsprechenden Hard- und Softwarekomponenten sind zu planen und umzusetzen.

Der Auftrag an die österreichische GmbH umfasst die Mitarbeit im Umsetzungsteam des deutschen EDV-Anbieters, wobei das hohe Know-How des entsendeten Mitarbeiters und die selbständige Realisierung (Planung und Zukauf von notwendigen Hardwarekomponenten, Erstellung oder Zukauf von Softwarekomponenten) durch diesen gefragt waren. Der Österreicherische EDV-Fachmann ist in die Betriebsstruktur des deutschen EDV-Unternehmens eingegliedert. Der Tätigkeitsrahmen vor Ort ist mit 40 Wochenstunden, welche von Montag bis Donnerstag abzuleisten sind (sonst Steuerpflicht nach DBA in Deutschland), vorgegeben.

Liegen die Grundvoraussetzungen für die Steuerbefreiung im Zusammenhang mit der Errichtung einer begünstigten Anlage vor?

Nach Rz 56 liegt eine begünstigte Auslandstätigkeit ua. dann vor, wenn von einem inländischen Subunternehmer für einen ausländischen Generalunternehmer ein Teil eines Gesamtprojekts ausgeführt und dieses Teilprojekt für sich gesehen eine begünstigte Anlage darstellt.

Wenn der Auftrag an die österreichische GmbH als eigenständiges (Teil)Projekt zu qualifizieren ist, stellt die Mitarbeit im Umsetzungsteam eine begünstigte Tätigkeit dar. Liegt im Wesentlichen eine bloße Personalgestellung ohne abgrenzbares Teilprojekt vor, ist die Tätigkeit nicht begünstigt. Im vorliegenden Fall beschränkt sich der Auftrag an das österreichische Unternehmen auf die Entsendung eines qualifizierten Mitarbeiters, nicht jedoch auf die Erfüllung eines eigenständigen (Teil)Projektes; die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steht daher nicht zu.

10057

~~§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – Auslandsentsendung nach Slowenien (Rz 57)~~

(2005)

Ein Industrieunternehmen lagert Teile seiner Produktionsstufen ins benachbarte Ausland (Slowenien) an ein dort ansässiges, im Bereich der Lohnfertigung tätiges Unternehmen aus und setzt dort auch eigene österreichische Dienstnehmer sowie geleastes österreichisches Leihpersonal ein.

Produziert werden Eisenbahnzüge (zB Triebfahrzeug, Liegewagen) in einem festen Werksgelände eines ausländischen Unternehmens für Abnehmer, die an einem anderen Ort bzw. in einem anderen Land über eigene Betriebsanlagen und Schienennetze verfügen.

Muss der Anlagenerrichter ein inländisches Unternehmen sein? Was versteht man unter einer begünstigten Anlage? Können auch Großmaschinen, die in Lohnfertigung im Ausland produziert, aber europaweit verkauft werden und nicht zur Verwendung am Montageort bestimmt sind, als begünstigte Anlage angesehen werden?

Liegt bei Benützung der Anlagen des ausländischen Unternehmens eine Betriebsstätte des österreichischen Unternehmens vor? Slowenien erhebt keine Lohn- oder Einkommensteuer, obwohl diese Lohnfertigung in Slowenien seit mehr als zwei Jahren läuft (einzelne Dienstnehmer pendeln bereits so lange zwischen Österreich und Slowenien). Gibt es eine subject to tax-Klausel?

Voraussetzung für die Steuerbegünstigung ist, dass ein inländisches Unternehmen oder ein inländisches Subunternehmen (auf Grund eines Auftrages oder auf Grund einer eigenen Entscheidung) eine begünstigte Anlage im Ausland errichtet. Diese Steuerbegünstigung wurde geschaffen, um Wettbewerbsnachteile österreichischer Unternehmen auf dem Sektor des Anlagenbaues im Ausland durch unterschiedliche steuerliche Behandlung der Arbeitslöhne von ins Ausland entsendeten Arbeitnehmern zu beseitigen.

Der Zusammenbau von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten (zB Triebwägen) ist keine begünstigte Anlagenerrichtung, wenn die Maschine (das Arbeitsgerät) auch in Österreich zusammengebaut und das fertige Produkt ins Ausland transportiert werden kann. Werden Maschinen im Ausland zusammengebaut und dann an einem anderen Ort (in einem anderen Land) verwendet, kann daraus geschlossen werden, dass ein Zusammenbau an eben diesem Produktionsort im Ausland nicht „notwendig“ war (muss offenbar nicht wegen ihres Umfanges „an Ort und Stelle montiert“ werden — siehe Rz 57).

Eine Betriebsstätte sowohl nach § 29 BAO als auch nach dem DBA Slowenien liegt dann vor, wenn eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung bzw. eine feste Geschäftseinrichtung existiert, die der Ausübung des Gewerbebetriebes dient bzw. durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Erforderlich ist, dass dem österreichischen Unternehmen

eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht zusteht (Eigentum, Miete, Pacht, unter Umständen auch unentgeltliche Überlassung). Eine alleinige Verfügungsmacht ist nicht erforderlich; im Falle einer Mitbenützung durch das österreichische Unternehmen muss sich die Verfügungsmacht jedoch zB durch die Beschäftigung eigener Arbeitnehmer manifestieren.

Im DBA Slowenien gibt es keine subject to tax Klausel, dh dass die abkommensrechtliche Steuerbefreiung durch Österreich nicht davon abhängig ist, ob die betreffenden Einkünfte in Slowenien tatsächlich besteuert werden.

10057a

Begünstigte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (Rz 57a)

(2008)

Ein österreichisches Unternehmen führt als Subunternehmer eines deutschen Auftraggebers eine Sanierung von bestehenden undichten Kanal bzw. Abwassersystemen (in Städten bzw. Gemeinden) durch.

Die österreichische Firma wendet dabei ein Verfahren an, bei dem ein werkseitig hergestellter Schlauchinliner aus Nadelfilz, Glasfaser udgl., der mit Kunstharzen getränkt ist, in die bestehenden Leitungen eingebracht wird und mittels Wasser oder Luftdruck an die Rohrwandung gepresst wird.

Bei dieser Form der Sanierung ist es nicht notwendig, die bestehenden undichten Kanalrohre auszutauschen bzw. zu erneuern, sondern können diese Abdichtungen (Inliner) über bestimmte herzustellende Einstiegsöffnungen eingebracht werden, wodurch umfangreiche Grabungsarbeiten vermieden werden. Im Endeffekt wird durch diese Form der Sanierung eine Erneuerung der undichten Kanalstränge bzw. des undichten Kanalsystems vermieden.

Können diese durch den inländischen Arbeitgeber durchgeführten Sanierungen von Kanalsystemen als begünstigte Auslandstätigkeit (Bauausführung) angesehen werden und damit die Einkünfte der Arbeitnehmer des inländischen Betriebes steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ausbezahlt werden, soweit diese auf die Auslandstätigkeit entfallen?

Nach § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 zählen zu den begünstigten Auslandstätigkeiten die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland. Laufende Wartungsarbeiten und Reparaturtätigkeiten an bereits bestehenden Anlagen stehen nicht im Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen (siehe auch UFS 31.10.2003, RV/3704-W/02).

Im vorliegenden Fall wird ein bereits bestehendes Kanal bzw. Abwassersystem durch ein neuartiges Verfahren saniert. Für die Frage, ob eine Sanierung eine Anlagenerrichtung oder eine Reparatur einer bereits bestehenden Anlage darstellt, können die im Einkommensteuerrecht herausgearbeiteten Kriterien zur Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand einerseits und Erhaltungsaufwand (Instandhaltung/Instandsetzung) andererseits herangezogen werden (siehe EStR 2000 Rz 3171 ff, Rz 6460 ff).

Demnach ist von einer Herstellung (Errichtung) dann auszugehen, wenn sich dadurch die Wesensart der Anlage ändert, während eine Erhaltung (Reparatur) dazu dient, eine Anlage in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. In EStR 2000 Rz 3176 wird ausgeführt, dass der Umstand, dass im Zuge einer Instandsetzung besseres Material oder eine moderne Ausführung gewählt wird, den Aufwendungen in der Regel nicht den Charakter eines Erhaltungsaufwandes nimmt. Als Beispiel für Erhaltungsaufwendungen wird in EStR 2000 Rz 3177 unter anderem die Großreparatur angeführt.

Wenn daher ein bestehendes Kanal bzw. Abwassersystem durch Anwendung eines modernen Verfahrens saniert wird, um dadurch die weitere Nutzung dieses Systems zu gewährleisten, wird seine Wesensart nicht verändert. Es liegt daher keine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 vor.

Hingegen kann eine Herstellung und somit (begünstigte) Errichtung einer Anlage vorliegen, wenn durch die Sanierung zB die Nutzungskapazität wesentlich erhöht oder das System erweitert wird und somit von einer „anderen Wesensart“ gesprochen werden kann.

10070

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – Sachbezüge/Auslandsbezüge (Rz 70)

(2006)

Ein Dienstnehmer ist schon längere Zeit bei einem Dienstgeber beschäftigt. Seit kurzem ist er bei einem begünstigten ausländischen Bauvorhaben tätig. Die gezahlten Barbezüge werden zu Recht steuerfrei belassen. Diesem Dienstnehmer wurde ab Beginn des Dienstverhältnisses eine dienstgebereigene Dienstwohnung unentgeltlich zur Verfügung gestellt, ferner kann er einen dienstgebereigenen PKW auch für private Zwecke verwenden. In Zeiten, in denen sich der Dienstnehmer im Ausland befindet (begünstigte Auslandstätigkeit), wird die Wohnung nur von der Gattin und den Kindern genutzt. Der PKW kann (in Zeiten der Auslandsentsendung) auch von der Gattin für Privatzwecke verwendet werden. Können im vorliegenden Fall die "Sachbezüge" (Wohnung und PKW), die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der begünstigten Auslandstätigkeit stehen, auch steuerfrei belassen werden?

Sachbezüge sind Teil des Entgelts, das für die Dauer einer begünstigten Auslandstätigkeit zur Gänze steuerfrei ist (zur Berechnung der Lohnsteuer siehe Rz 69).

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – Aufteilung von Sachbezügen auf Inlands- und Auslandsbezüge (Rz 70)

(2006)

Herr NN ist ansässig lt. DBA in Österreich. Er ist sowohl Geschäftsführer der österreichischen GmbH als auch Geschäftsführer der deutschen GmbH (Tochter der österreichischen GmbH). Die österreichische GmbH zahlt Herrn NN die gesamten Bezüge. Entsprechend dem Arbeitsanfall wird ein Drittel der Bezüge an die deutsche GmbH weiterverrechnet.

Dem Geschäftsführer wird ein PKW für sämtliche Dienst- und Privatfahrten zur Verfügung gestellt. Der PKW befindet sich im Betriebsvermögen der deutschen GmbH. Entsprechend dem Arbeitsanfall verrechnet die deutsche GmbH zwei Drittel der PKW-Kosten an die österreichische GmbH. Das Dienstverhältnis besteht nur zur österreichischen GmbH. Die ausländische Geschäftsführertätigkeit wird im Auftrag der österreichischen GmbH durchgeführt. Wie wird der Sachbezugswert für den PKW berechnet bzw. aufgeteilt?

Auf Grund der Bestimmung des Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland hat Deutschland für die Vergütungen der Geschäftsführertätigkeit in Deutschland das Besteuerungsrecht. Zu den steuerpflichtigen Bezügen gehört auch der Sachbezugswert des PKW, der Teil des Entgelts ist, das im Ausmaß der Tätigkeit im jeweiligen Land anteilig zu versteuern ist (zwei Drittel in Österreich, ein Drittel in Deutschland). Die auf Deutschland entfallenden Bezüge sind unter Progressionsvorbehalt im Wege der Veranlagung in Österreich zu berücksichtigen.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 – Versteuerung der Kündigungsentschädigungen ab 1.1.2001 (Rz 70 und Rz 1104b)

Siehe Rz 11104b

10090a

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 – Besteuerung von „Restricted stocks“ (Rz 90a)

(2005)

Internationale Unternehmen praktizieren das Modell "restricted stock" als Mitarbeiterbeteiligung. Ein Dienstnehmer eines internationalen Konzerns erhält im Zeitpunkt X ("grant date") eine bestimmte Anzahl von Aktien ohne Kosten zugesprochen. Ab dem "grant date" hat der Dienstnehmer Stimmrechte und Dividendenbezugsrechte, darf die Aktien aber nicht verkaufen. Ab dem "vesting date" (maximal 4 Jahre nach grant date) kann der Dienstnehmer

uneingeschränkt über die Aktien verfügen. Scheidet der Dienstnehmer vor dem "vesting date" aus, verliert er alle Rechte.

Wann erfolgt der Zufluss (und damit die Besteuerung als Sachbezug): vesting oder grant date? Wie ist vorzugehen, wenn der Dienstnehmer vor dem vesting date ausscheidet?

Der Zufluss erfolgt im Zeitpunkt des grant date. Scheidet der Arbeitnehmer vor dem vesting date aus, liegt eine Rückzahlung von Arbeitslohn gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 in Höhe des ursprünglich eingeräumten Vorteils vor. Soweit dieser Vorteil nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 steuerfrei war, liegen auf Grund § 20 Abs. 2 EStG 1988 keine Werbungskosten vor.

10090e

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 — Stock Options bei leitenden Angestellten (Rz 76 und Rz 90e)

Siehe Rz 10076

11092

§ 67 Abs. 7 EStG 1988 — Prämien für Verbesserungsvorschläge; steuerbegünstigte Behandlung bei Auszahlung der Prämie an alle Teammitglieder (Rz 1092)

(2003)

Die im Rahmen einer Teamorganisation arbeitenden Mitarbeiter eines metallverarbeitenden Industrieunternehmens sind befugt, eigenverantwortlich Verbesserungspotentiale in einem Themenspeicher aufzulisten, zur Problemlösungsfindung auszuwählen und selbständig eine konkrete und realisierbare Lösung zu erarbeiten und vorzuschlagen.

Dem Lösungsvorschlag muss eine Wirtschaftlichkeitsrechnung (Kosten-Nutzen-Rechnung) zugrunde liegen und er muss zur Genehmigung durch den Vorgesetzten eingereicht werden. Wenn der Lösungsvorschlag realisierbar ist und zur Umsetzung freigegeben ist, wird er vom Team realisiert. Erst dann, wenn der Lösungsvorschlag umgesetzt ist, kann er auch zur Prämierung eingereicht werden. Wenn umgesetzte Lösungen der eigenen Tätigkeit zuzuordnen sind, wenn sie lediglich die Motivation von Mitarbeitern erhöhen ohne gleichzeitig die Kosten für das Unternehmen zu senken oder wenn sie offensichtliche Fehler oder die Verletzung von verbindlichen Regeln beseitigen, gibt es keine Prämie. Wenn die umgesetzte Lösung zwar einen Nutzen für das Unternehmen bringt, dieser jedoch nicht quantifiziert werden kann, ist eine Standardprämierung pro Teammitglied, welches die Lösung erarbeitet und realisiert hat, möglich.

Wenn die umgesetzte Lösung zu einem nachweisbaren wirtschaftlichen Nutzen für das Unternehmen führt, wird an jene Teammitglieder, die die Lösung erarbeitet und realisiert

haben, eine Prämie von insgesamt 10% des erzielbaren und nachzuweisenden Jahresnutzens ausgeschüttet.

Voraussetzung ist, dass die Erarbeitung und Realisierung der Lösung nicht dem Tätigkeitsbereich der Teammitglieder zuzuordnen ist.

Alle wesentlichen Schritte dieses Entscheidungsprozesses werden vom jeweiligen Vorgesetzten bzw. den überwachenden Stellen (zB Controlling, Personalabteilung) geprüft.

Der arbeitsrechtliche Anspruch auf Gewährung von Prämien für Verbesserungsvorschläge leitet sich aus der Betriebsvereinbarung über Gewährung von Prämien für umgesetzte Verbesserungsvorschläge im Rahmen von Teamarbeit und KVP (Kontinuierlicher Verbesserungsprozess) ab.

Können Prämien für Verbesserungsvorschläge, wenn sie nicht nur an den Arbeitnehmer, welcher die Idee für die Verbesserung hatte, sondern an alle Teammitglieder, welche an der Realisierung des Vorschlages mitgearbeitet haben, ausbezahlt werden, steuerbegünstigt im Sinne des § 67 Abs. 7 EStG 1988 behandelt werden, soweit die übrigen rechtlichen Voraussetzungen lückenlos erfüllt sind?

Prämien für Verbesserungsvorschläge, welche an alle Teammitglieder, welche nachweislich an der Umsetzung des Verbesserungsvorschlages mitgearbeitet haben, ausbezahlt werden, sind grundsätzlich bis zu einem Ausmaß von einem um 15% erhöhten "zusätzlichen" Jahressechstel begünstigt mit dem Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern, soweit sie

- auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988, die Regelungen enthalten, welche die Höhe einer Prämie für Verbesserungsvorschläge zumindest bestimmbar festlegen, und
- Sonderleistungen darstellen, die über die Dienstpflichten des Vorschlagenden hinausgehen und keine Selbstverständlichkeiten zum Inhalt haben, und
- durch den Arbeitgeber eine Beurteilung vorgenommen wird, welchen Wert der Vorschlag eines Arbeitnehmers für seinen Betrieb besitzt (siehe auch Rz 11093a).

11093a

§ 67 Abs. 7 EStG 1988 – Verbesserungsvorschläge (Rz 1093a)

(1996)

Bei Lohnsteuerprüfungen wurde festgestellt, dass Bank- und Kreditinstitute aufgrund von Betriebsvereinbarungen, die innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer gelten, unter dem Titel "Verbesserungsvorschläge" Prämien steuerbegünstigt nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 ausbezahlen.

Folgende "Verbesserungsvorschläge" werden demnach (jährlich) eingebracht und auch prämiert:

a) Direktoren und Prokuristen: zB Gründung einer Filiale, Kapitalaufstockung (S 300.000,—), Zusammenlegung der räumlich und rechnerisch getrennten PC von Filialen (S 160.000,—), Sicherung von Markenrechten im Ausland und Gründung einer Filiale (S 382.000,—), Installierung von Bankomaten in zwei Filialen (S 120.000,—), Verpachtung eines Parkhauses, div. Kapitalanlagen und Kapitalerhöhungen (S 267.740,—).

b) Angestellte (Abteilungsleiter): zB Vorschlag über den organisatorischen Ablauf des Auslandzahlungsverkehrs (S 95.000,—), Vorschlag zur Bearbeitung von Eingangsrechnungen (S 70.000,—), Vorschlag zu Arbeitsmethoden und zur Verbesserung des Betriebsergebnisses (S 47.800,—), Umstellung eines händischen Registers auf EDV und Verwendung eines EDV-Programmes zur Personalführung (S 50.000,—).

Ist die Ansicht richtig, dass die ausbezahlten Prämien für die angeführten Verbesserungsvorschläge nicht begünstigt gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 behandelt werden können, da die den Gegenstand der Prämierung bildenden Vorschläge der Arbeitnehmer eine berufliche Selbstverständlichkeit darstellen, die sie ohnedies im Zuge ihrer beruflichen Obliegenheiten (Dienstpflicht) wahrzunehmen haben?

Neben der formalrechtlichen Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 ist es erforderlich, dass ein Verbesserungsvorschlag belohnungswürdig ist. Die Beurteilung, ob ein Verbesserungsvorschlag belohnungswürdig ist, hat zunächst der Arbeitgeber vorzunehmen, zumal er zu beurteilen in der Lage ist, welchen Wert ein Vorschlag eines Arbeitnehmers für seinen Betrieb besitzt und letztlich er auch die Kosten für die Realisierung dieser Idee zu tragen hat. Die Entscheidung über die Begünstigung obliegt aber im Rahmen der freien Beweiswürdigung der Finanzbehörde. Nach der Judikatur kann das bloße, schon in den Dienstpflichten des Arbeitnehmers begründete Bemühen um einen rationelleren Arbeitsablauf innerhalb seines Aufgabenbereiches nicht als belohnungswürdige Verbesserung im Sinne des § 67 Abs. 7 EStG 1988 angesehen werden (VwGH 13.10.1993, 92/13/0183).

Keinesfalls können Prämien für zukünftige oder in Ausarbeitung befindliche Verbesserungsvorschläge nach den Vorschriften des § 67 Abs. 7 EStG 1988 besteuert werden.